



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Steuerermäßigung nach § 35a EStG für von
Vermietern und Hausverwaltungen bescheinigte
haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 0000476

14. Februar 2024

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Gegenstand, Anlass und Umfang der Prüfung	8
1.1	Gegenstand der Prüfung	8
1.2	Anlass der Prüfung	8
2	Rechtslage	9
2.1	Begründung, Umfang und allgemeine Voraussetzungen der Steuermäßigungen	9
2.2	Nachweis durch Abrechnungen oder Bescheinigungen	10
2.3	Kontrolle der Abrechnungen oder Bescheinigungen	11
3	Sachlage	12
3.1	Umfang der Subvention	12
3.2	Anzahl der jährlichen Bescheinigungen, Nebenkostenabrechnungen, Abrechnungen	14
3.3	Bisherige Erkenntnisse	15
3.3.1	Eigene Erkenntnisse und Berichte	15
3.3.2	Prüfung eines Landesrechnungshofes	16
3.3.3	Evaluierung von Steuervergünstigungen im Jahr 2009	16
3.3.4	Evaluierung der Wirksamkeit der steuerlichen Förderung für Handwerkerleistungen im Jahr 2013	17
4	Feststellungen	18
4.1	Abfrage der Verfügungs- und Weisungslage sowie Schulungsunterlagen in den Ländern	18
4.2	Informationsgespräch Bundesanstalt für Immobilienaufgaben	19
4.3	Erhebungen in einem Ministerium der Finanzen eines Landes	20
4.3.1	Informationsgespräch	20
4.3.2	Akteneinsicht	21

4.4	Erhebungen im Bundesministerium der Finanzen	21
4.4.1	Informationsgespräche	21
4.4.2	Akteneinsicht	22
5	Würdigung	23
6	Empfehlung	24
7	Stellungnahme des BMF	25
8	Abschließende Würdigung und Empfehlung	25

Abkürzungsverzeichnis

A

AO *Abgabenordnung*

B

BFH *Bundesfinanzhof*

BlmA *Bundesanstalt für Immobilienaufgaben*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl. I *Bundessteuerblatt Teil I*

BStBl. II *Bundessteuerblatt Teil II*

E

EFG *Entscheidungen der Finanzgerichte*

EStG *Einkommensteuergesetz*

J

JStG *Jahressteuergesetz*

L

LG *Landgericht*

R

RMS *maschinelles Risikomanagementsystem*

0 Zusammenfassung

Die Steuerermäßigungen des § 35a Einkommensteuergesetz (EStG) zählen zu den größten Steuersubventionen. Allein die Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a Absätze 2 und 3 EStG belasteten die öffentlichen Haushalte im Jahr 2022 mit 2,64 Mrd. Euro. Die aus den Steuerermäßigungen resultierenden Steuermindereinnahmen steigen seit Jahren an und werden im Jahr 2024 voraussichtlich fast 3 Mrd. Euro betragen (Tz. 3.1).

Der Bundesrechnungshof untersuchte den Vollzug der Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (Steuerermäßigungen), soweit die begünstigten Aufwendungen von den Steuerpflichtigen durch Abrechnungen oder Bescheinigungen von Hausverwaltungen oder Vermietern geltend gemacht werden. Er führte hierzu örtliche Erhebungen im Bundesministerium der Finanzen (BMF) und im Ministerium der Finanzen eines Landes durch. Bei seinen Untersuchungen hat der Bundesrechnungshof unter Berücksichtigung der Stellungnahme des BMF im Wesentlichen festgestellt:

- 0.1 Eigentümer von Wohnungen sowie Mieter können die Steuerermäßigungen in Anspruch nehmen, wenn ihre entsprechenden Aufwendungen beispielsweise in Hausgeld- oder Betriebskostenabrechnungen sowie nach amtlichem Muster verfassten Bescheinigungen ausgewiesen sind. Hausverwaltungen und Vermieter erstellen jährlich rund 25 Millionen solcher Abrechnungen und Bescheinigungen (Tz. 3.2).
- 0.2 Die Steuerermäßigungen stehen seit Jahren in der Kritik. So wies der Bundesrechnungshof bereits in zwei Berichten an den Deutschen Bundestag auf erhebliche Vollzugsdefizite und Mitnahmeeffekte hin. Zu vergleichbaren Ergebnissen kommen regelmäßig auch wissenschaftliche Untersuchungen zur Bewertung von Steuersubventionen. Hiernach sind die Steuerermäßigungen nicht geeignet, die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele zu erreichen. Sie haben keine oder kaum messbare Auswirkung auf die Schwarzarbeit, die Beschäftigungsentwicklung und den Umsatz im Handwerk. Vielmehr überwiegen die Mitnahmeeffekte. In weniger als 10 % der Fälle taugen die Steuerermäßigungen als Motivation zu legaler Beschäftigung. Als Schlussfolgerung empfohlen sowohl der Bundesrechnungshof als auch die Forschungsinstitute, die Steuerermäßigungen abzuschaffen (Tz. 3.3).
- 0.3 Nach Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes bestehen erhebliche Vollzugsdefizite in den Fällen, in denen die Steuerermäßigungen von Wohnungseigentümern und Mietern aufgrund von Abrechnungen oder Bescheinigungen von Hausverwaltungen oder Vermietern geltend gemacht werden (Tz. 4):
 - Das in der Steuerverwaltung eingesetzte maschinelle Risikomanagementsystem (RMS) entscheidet allein nach quantitativen Merkmalen, ob ein Fall zur Prüfung durch Beschäftigte der Finanzämter vorgesehen wird. Eine qualitative Prüfung, beispielsweise ob es sich um selbst beauftragte oder bescheinigte begünstigte Leistungen handelt, leistet das RMS nicht.

- Den Beschäftigten in den Finanzämtern steht kaum Informations- oder Schulungsmaterial für die Prüfung von Abrechnungen oder Bescheinigungen von Hausverwaltungen oder Vermietern zur Verfügung. Bei der Prüfung entsprechender Fälle hinterfragen sie die Richtigkeit der Abrechnungen oder Bescheinigungen regelmäßig nicht. Sie gewähren auf deren Grundlage die Steuerermäßigungen in fast allen Fällen ohne weitere Sachverhaltsaufklärung.
- Bei den Hausverwaltungen oder Vermietern prüfen die Finanzämter die Richtigkeit der Angaben von Abrechnungen oder Bescheinigungen nicht. Hierfür fehlt es insbesondere an entsprechenden Prüfungsrechten für die Außenprüfungsdienste.
- Das BMF sieht keine Ansatzpunkte, um die Zielverfehlungen, Mitnahmeeffekte und Vollzugsdefizite mit vertretbarem Aufwand zu vermeiden.

0.4 Die in Abrechnungen und Bescheinigungen ausgewiesenen Aufwendungen sind einer der Hauptgründe für die von mehr als jedem zweiten Steuerpflichtigen in Anspruch genommenen Steuerermäßigungen. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes dürfte es der Lebenserfahrung widersprechen, dass über 25 Millionen Abrechnungen und Bescheinigung jährlich zutreffend sind. Die von den Finanzämtern weitgehend ungeprüft übernommenen Angaben aus den Abrechnungen und Bescheinigungen wirken zum Teil als von Hausverwaltern und Vermietern ausgestellte „Steuergut-scheine“ zulasten des Fiskus.

Die Unwirksamkeit der Steuerermäßigungen im Hinblick auf die gesetzgeberischen Ziele sowie die erheblichen Vollzugsprobleme sind dem BMF bekannt. Dennoch nimmt es kontinuierlich steigende Steuermindereinnahmen für den Bund und die Länder in Kauf. Der Bundesrechnungshof sieht hierin einen außerordentlichen Verstoß gegen den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Zudem sieht er durch das weitgehende Vollzugsdefizit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt (Tz. 5).

0.5 Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes befinden sich die Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen in einer haushalts- und steuerrechtlichen Schieflage, die nicht länger hinzunehmen ist. Der Befund, dass es keine Ansatzpunkte gibt, um die Zielverfehlungen, Mitnahmeeffekte und Vollzugsdefizite mit vertretbarem Aufwand zu vermeiden, lässt es geboten erscheinen, die Steuerermäßigungen abzuschaffen.

Aus Sicht des Bundesrechnungshofes käme allenfalls nachrangig in Betracht, Sockelbeträge für die Steuerermäßigungen einzuführen, um jedenfalls den weiteren Aufwuchs an finanzieller Belastung zu begrenzen. In diesem Fall wären auch die rechtlichen Grundlagen für eine Kontrolle der von Hausverwaltungen und Vermietern erstellten Abrechnungen und Bescheinigungen zusammen mit einer Sanktionsmöglichkeit bei fehlerhaften Angaben zu prüfen (Tz. 6).

0.6 In seiner Stellungnahme führt das BMF aus, dass es nach vorgenannten Feststellungen und nach seiner eigenen Wahrnehmung eine Erheblichkeit der Vollzugsdefizite nicht bestätigen könne. Der Bundesrechnungshof habe nicht feststellen können, wie

groß die Anzahl der Steuerpflichtigen sei, die in ihrer Steuererklärung Steuerermäßigungen für von Vermietern und Hausverwaltungen bescheinigte Aufwendungen geltend machen. Ebenso wenig habe er feststellen können, wie viele dieser Bescheinigungen unkorrekt ausgestellt seien. Nach Ansicht des BMF differenziere der Bundesrechnungshof nicht eindeutig zwischen den allgemeinen Feststellungen zu § 35a EStG und denen, die sich auf die Bescheinigungen von Hausverwaltungen und Vermietern beziehen. So entstehe der unzutreffende Eindruck, die allgemeinen Feststellungen seien auch für das Thema der aktuellen Prüfung gültig (Tz. 7).

- 0.7 Der Bundesrechnungshof verweist auf die dem BMF bereits vorliegenden Prüfungs- und Studienergebnisse, Berichte sowie Rückmeldungen und Initiativen aus der Finanzverwaltung zu Zielverfehlungen, Mitnahmeeffekten und Vollzugsdefiziten der Steuerermäßigungen. Er teilt dessen Wahrnehmung nicht, dass dies alles nicht erheblich sei.

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass seine Feststellungen bei dieser Prüfung in erster Linie auf den verfügbaren Daten und Erkenntnismöglichkeiten der Finanzverwaltungen beruhen. Versuche des BMF, diese dünne Informationslage mit den Zielen einer zielgenaueren Ausgestaltung und eines besseren Vollzugs der Steuerermäßigungen zu verbessern, kann der Bundesrechnungshof nicht feststellen.

Die allgemeinen Feststellungen zu den Steuerermäßigungen sieht der Bundesrechnungshof in der vorliegenden Prüfung zum Bereich der von Hausverwaltern und Vermietern bescheinigten Aufwendungen in besonderem Maß bestätigt. Denn die abgerechneten (Pflicht-)Leistungen stehen nicht in Konkurrenz zur Schwarzarbeit. In der Folge ergeben sich fast ausnahmslos Mitnahmeeffekte. Aufgrund der Natur eines Massenverfahrens kommt es zu fehlerhaften Bescheinigungen in unbestimmter Zahl. Die Finanzämter prüfen diese nahezu nicht. Mangels Berechtigung kann auch die steuerliche Außenprüfung die Bescheinigungen bei den Hausverwaltern und Vermietern nicht kontrollieren.

Der Bundesrechnungshof hält an seinen Empfehlungen fest.

Er schließt die Prüfung ab. Er behält sich vor, den Gegenstand der Prüfung mit einer Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen.

1 Gegenstand, Anlass und Umfang der Prüfung

1.1 Gegenstand der Prüfung

Die Regelungen des § 35a EStG sind Grundlage für verschiedene Steuerermäßigungen unbeschränkt Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit der Führung eines Haushalts. Die Vorschrift regelt u. a. Steuerermäßigungen für

- haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse (§ 35a Absatz 1 EStG),
- haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Absatz 2 EStG) und
- Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in einem Haushalt des Steuerpflichtigen (§ 35a Absatz 3 EStG).

Gegenstand dieser Prüfung sind die Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen im Haushalt des Steuerpflichtigen (im Folgenden: Steuerermäßigungen).

1.2 Anlass der Prüfung

Wohnungseigentümer sowie Mieter können die Steuerermäßigungen nach § 35a EStG in Anspruch nehmen. Ihre diesbezüglichen Aufwendungen haben sie dem Finanzamt auf Nachfrage durch die Vorlage von Hausgeldabrechnungen, Nebenkostenabrechnungen oder Bescheinigungen nach dem Muster in Anlage 2 des BMF-Schreibens vom 9. November 2016¹ nachzuweisen (siehe Tz. 2). Hausverwaltungen und Vermieter stellen entsprechende Abrechnungen und Bescheinigungen jährlich millionenfach aus (siehe Tz. 3.2).

Der Bundesrechnungshof prüfte die Bedeutung und Wirkung dieser Nachweise für den Vollzug der Steuerermäßigungen und ihre Überprüfung durch die Finanzämter. Das BMF hat zu den Prüfungsergebnissen Stellung genommen. Die Stellungnahme ist in dieser Abschließenden Prüfungsmitteilung berücksichtigt.

¹ BStBl. I 2016, S. 1213.

2 Rechtslage

2.1 Begründung, Umfang und allgemeine Voraussetzungen der Steuerermäßigungen

Die Regelungen des § 35a EStG wurden durch Artikel 8 Nummer 7 des Zweiten Gesetzes für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002 in das Einkommensteuergesetz eingefügt.² Grund hierfür war ein Vorschlag der Kommission "Moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt".³ Diese hatte empfohlen, Dienstleistungen in privaten Haushalten steuerlich zu fördern, um einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen. Zu diesem Zweck sollte der Abzug von der Steuerschuld so bemessen sein, dass sich Schwarzarbeit für den nachfragenden Haushalt nicht mehr lohne. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages ist diesen Überlegungen gefolgt.⁴ § 35a EStG begünstigt die Arbeitskosten für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen im Haushalt (§ 35a Absatz 5 S. 2 EStG).

Zwischenzeitlich wurde § 35a EStG mehrfach geändert⁵, ohne dass die Regelung ihren generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Ansatz verlor. Bis heute unterscheidet das Gesetz tatbestandlich beispielsweise nicht zwischen steuerbegünstigten Handwerkerleistungen, die zur Bekämpfung der Schwarzarbeit sowie der Förderung der Beschäftigung förderungsbedürftig sind, und solchen Handwerkerleistungen, die einer solchen Förderung nicht bedürfen, weil sie ohnehin oder regelmäßig nicht "ohne Rechnung" in Anspruch genommen werden.⁶

Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen beträgt 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 4 000 Euro (§ 35a Absatz 2 EStG). Aufwendungen für Handwerkerleistungen in einem Haushalt werden zu 20 % und höchstens 1 200 Euro berücksichtigt, falls nicht zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln in Anspruch genommen wurden (§ 35a Absatz 3 EStG). Weitere Voraussetzung für den Abzug ist, dass die Aufwendungen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen. Auch ist der Abzug nur möglich, soweit sie nicht als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind. Der Steuerpflichtige muss ferner eine

² BGBl. I, S. 4621.

³ Gutachten der Kommission im Internet unter: https://www.sozialpolitik-aktuell.de/arbeitsmarkt-be-richte.html#hartz_gutachten, Teil 2, S. 170 f.

⁴ Bundestagsdrucksache 15/91, S. 19 ff.

⁵ Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006, BGBl. I 2006, S. 1091; Jahressteuergesetz (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl. I 2006, S. 2878; JStG 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl. I 2007, S. 3150; Wachstumsstärkungsgesetz vom 21. Dezember 2008, BGBl. I 2008, S. 2896; FamLeistG vom 22. Dezember 2008, BGBl. I 2008, S. 2955; JStG 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl. I 2010, 1768; StVereinfG 2011 vom 1. November 2011, BGBl. I 2011, S. 2131.

⁶ BFH-Urteil vom 6. November 2014 - VI R 1/13, BStBl. II 2015, 481.

Rechnung für die Leistungen erhalten und die Zahlung unbar auf das Konto des Erbringers geleistet haben (§ 35a Absatz 5 Satz 3 EStG).

Die Steuerermäßigungen reduzieren die tarifliche Einkommensteuer bis auf günstigstenfalls Null. Übersteigen die Steuerermäßigungen die tarifliche Einkommensteuer (Anrechnungsüberhang), kann der Steuerpflichtige weder die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer in Höhe des Anrechnungsüberhangs noch die Feststellung einer rück- oder vortragsfähigen Steuerermäßigung beanspruchen.⁷

Wohnungseigentümer und Mieter können die Steuerermäßigung für Aufwendungen für regelmäßig wiederkehrende Dienstleistungen (wie z. B. Reinigung des Treppenhauses, Gartenpflege, Hausmeister) grundsätzlich anhand der geleisteten Vorauszahlungen im Jahr der Vorauszahlungen beantragen. Für einmalige Aufwendungen (z. B. Handwerkerrechnungen) können sie Steuerermäßigungen hingegen erst im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung beantragen. Soweit einmalige Aufwendungen durch eine Entnahme aus der Instandhaltungsrücklage finanziert werden, können sie eine Steuerermäßigung erst im Jahr des Abflusses aus der Instandhaltungsrücklage oder im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung, die den Abfluss aus der Instandhaltungsrücklage beinhaltet, beantragen.

Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn Wohnungseigentümer die gesamten Aufwendungen erst in dem Jahr geltend machen, in dem die Jahresabrechnung im Rahmen der Eigentümerversammlung genehmigt worden ist oder Mieter eine Nebenkostenabrechnung erhalten.⁸

2.2 Nachweis durch Abrechnungen oder Bescheinigungen

Die Finanzverwaltung hatte zunächst eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung bei Aufwendungen von Wohnungseigentümergeinschaften und bei von Vermietern mit dem Mieter abgerechneten Aufwendungen abgelehnt⁹. Sie änderte ihre Auffassung¹⁰ in Reaktion auf das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17. Mai 2006¹¹:

Die Richter konnten dem Wortlaut des § 35a EStG nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber für die von den Wohnungseigentümern oder deren Hausverwaltern für die Wohnungseigentümergeinschaft in Auftrag gegebenen Tätigkeiten keine Steuerermäßigung gewähren wollte. Damit sei eine anderslautende Gesetzesauslegung unzutreffend und insbesondere unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebots nicht gerechtfertigt.

⁷ BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 - VI R 44/08, BStBl. II 2009, S. 411.

⁸ BMF-Schreiben vom 9. November 2016, BStBl. I 2016, S. 1213, Randziffer 47.

⁹ BMF-Schreiben vom 1. November 2004, BStBl. I 2004, S. 958, Rz. 7 f.

¹⁰ BMF-Schreiben vom 3. November 2006, BStBl. I 2006, S. 711.

¹¹ 13 K 262/04, EFG 2006, S. 1163.

Mit BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2007 gab die Finanzverwaltung erstmals ein Muster bekannt, mit dem Wohnungseigentümer und Mieter ihren Anteil an den der Steuerermäßigung unterliegenden Aufwendungen nachweisen konnten.¹²

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes sind die Wohnnebenkostenabrechnungen des Vermieters beziehungsweise die Hausgeldabrechnungen der Eigentümergemeinschaft oder des Verwalters sowie weitere oder ergänzende Abrechnungsunterlagen, die der Mieter oder Wohnungseigentümer erhalten hat, geeignet, die Rechnungen der Leistungserbringer zu repräsentieren. Können diesen Unterlagen die für eine Rechnung wesentlichen Angaben nicht entnommen werden oder bestehen an der inhaltlichen Richtigkeit sonstige Zweifel, ist dem Mieter oder Eigentümer die Steuerermäßigung nicht schon allein aus diesem Grund zu versagen. Die entsprechenden Unterlagen sind keine Tatbestandsmerkmale des § 35a EStG. Will das Finanzamt in einem solchen Fall den Sachverhalt weiter aufklären, so hat es den Steuerpflichtigen aufzufordern, sich die Rechnungen der Leistungserbringer oder Kopien zu verschaffen und diese vorzulegen.¹³

2.3 Kontrolle der Abrechnungen oder Bescheinigungen

Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigungen müssen die Steuerpflichtigen die Rechnungen und Zahlungsnachweise vorhalten. Es ist ausreichend, wenn sie die Unterlagen auf Verlangen des Finanzamtes vorlegen.¹⁴

Legen Wohnungseigentümer oder Mieter Abrechnungen und Bescheinigungen vor, kann das Finanzamt diese allenfalls eingeschränkt prüfen. Bei Zweifeln an der Richtigkeit hat es die Steuerpflichtigen um Vorlage der Rechnungen und Zahlungsnachweise zu ersuchen (Tz. 2.2) sowie ggf. nach öffentlich geförderten Maßnahmen (Tz. 2.1) oder erhaltenen Versicherungsleistungen¹⁵ zu fragen.

Eine Außenprüfung bei Wohnungseigentümergemeinschaften und Immobilienverwaltungsunternehmen im Hinblick auf die von ihnen nach § 35a EStG bescheinigten Aufwendung ist regelmäßig nicht zulässig. So sind Wohnungseigentümergemeinschaften grundsätzlich nicht steuerpflichtig und damit auch kein Adressat des § 193 Abgabenordnung (AO). Soweit bei Immobilienverwaltungsunternehmen eine Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 AO zulässig ist, erlaubt diese keine umfangreiche Prüfung der Verhältnisse anderer, hier also der

¹² BStBl. I 2007, 783, Randziffern 18, 19 und Anlage zu Randziffer 18.

¹³ BFH-Urteil vom 20. April 2023 – VI R 24/20, BFH/NV 2023, S. 1111.

¹⁴ BMF-Schreiben vom 9. November 2016, BStBl. I 2016, S. 1213, Randziffer 49.

¹⁵ Zur Kürzung von Aufwendungen für Handwerkerleistungen um eine erhaltene Versicherungsleistung siehe beispielsweise Urteil des FG Münster vom 6. April 2016 – 13 K 136/15 E, juris, sowie BMF-Schreiben vom 9. November 2016, BStBl. I 2016, S. 1213, Randziffer 41.

Wohnungseigentümer oder Mieter.¹⁶ Hinzutritt, dass es sich bei den infrage stehenden Aufwendungen zumeist nicht um der Außenprüfung unterliegende Betriebseinnahmen oder -ausgaben der Immobilienverwaltungsunternehmen handelt.

3 Sachlage

3.1 Umfang der Subvention

Mit den Steuerermäßigungen nach § 35a EStG subventioniert das Steuerrecht umfangreich Leistungen im Zusammenhang mit der Haushaltsführung. Die Berichte der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen (Subventionsberichte) führen die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Handwerkerleistungen (§ 35a Absatz 3 EStG) stets unter den ersten sechs Rängen der 20 größten Steuersubventionen auf.¹⁷ Tabelle 1 weist die Entwicklung der Steuermindereinnahmen durch diese Subvention aus. Hiernach betragen die voraussichtlichen Steuermindereinnahmen für das Jahr 2024 für den Bund 937 Mio. Euro. Das entspricht einem Anstieg der Mindereinnahmen seit 2015 um 37 %.

¹⁶ Eine Außenprüfung darf nicht darauf ausgerichtet sein, Kontrollmaterial zu beschaffen. Als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsprinzips darf der Außenprüfer die Geschäftsunterlagen der Steuerpflichtigen nicht gezielt einerseits unter Anlegung eines vorgegebenen Rasters und andererseits nicht „ins Blaue hinein“, d. h. als beliebige Stichprobe, nach steuererheblichen Verhältnissen Dritter durchforsten, vgl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, S. 227. Siehe auch die Antwort des BMF auf eine diesbezügliche verwaltungsinterne Anfrage (Tz. 4.4.2).

¹⁷ Rang 1 im 22. Subventionsbericht; Rang 4 im 26., 27. und 29. Subventionsbericht; Rang 5 im 23., 24. und 28. Subventionsbericht; Rang 6 im 25. Subventionsbericht. Alle Berichte im Internet unter: www.bundesfinanzministerium.de.

Tabelle 1

Entwicklung der Steuermindereinnahmen durch die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im Haushalt (§ 35a Absatz 3 EStG)

Die jährlichen Steuermindereinnahmen durch die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im Haushalt und damit auch der Anteil des Bundes sind seit dem Jahr 2015 kontinuierlich gestiegen.

Jahr	Steuerminder- einnahmen gesamt	Steuerminder- einnahmen Bund	Rang	Subventionsbericht Nr.
	in Mio. Euro			
2015	1 605	682	4	26
2016	1 685	716	4	26
2017	1 895	805	4	27
2018	1 945	827	4	27
2019	1 930	820	5	28
2020	2 010	854	5	28
2021	1 990	846	4	29
2022	2 025	891	4	29
2023	2 110	(geschätzt) 987	4	29
2024	2 205	(geschätzt) 937	4	29

Quelle: Subventionsberichte Nummer 26 bis 29 des BMF.

Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Absatz 2 EStG) wird im Jahr 2024 zu Steuermindereinnahmen für den Bund in Höhe von 289 Mio. Euro führen (Tabelle 2). Die Steuermindereinnahmen wuchsen seit dem Jahr 2015 damit um 77 % auf.

Tabelle 2

Entwicklung der Steuermindereinnahmen durch die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Absatz 2 EStG)

Seit dem Jahr 2015 stiegen die jährlichen Steuermindereinnahmen durch die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und dementsprechend der Anteil des Bundes besonders deutlich.

Jahr	Steuermindereinnahmen gesamt	Steuermindereinnahmen Bund	Subventionsbericht Nr.
	in Mio. Euro		
2015	385	164	26
2016	450	191	26
2017	540	230	27
2018	555	236	27
2019	530	225	28
2020	550	234	28
2021	600	255	29
2022	615	261	29
2023	645	(geschätzt) 274	29
2024	680	(geschätzt) 289	29

Quelle: Subventionsberichte Nummer 26 bis 29 des BMF.

Seit dem Jahr 2017 führen die Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen sowie Handwerkerleistungen insgesamt zu mehr als 1 Mrd. Euro jährlichen Steuermindereinnahmen für den Bund. Für das Jahr 2024 werden die gesamten Steuermindereinnahmen für Bund und Länder durch die Steuerermäßigungen auf fast 3 Mrd. Euro geschätzt.

3.2 Anzahl der jährlichen Bescheinigungen, Nebenkostenabrechnungen, Abrechnungen

Von den circa 41 Millionen Haushalten¹⁸ in der Bundesrepublik Deutschland sind etwa 49 % Mietwohnungen (19,9 Millionen Haushalte).¹⁹ Als Steuerpflichtige haben die Mieter

¹⁸ Siehe im Internet unter: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Bevoelkerung/Haushalte-Familien/Tabellen/1-1-privathaushalte-haushaltsmitglieder.html>.

¹⁹ Siehe im Internet unter: https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/03/PD23_129_12_63.html.

Anspruch auf eine Betriebskostenabrechnung, die bestimmte Kosten so aufschlüsselt, dass dem Finanzamt die Aufwendungen nach § 35a EStG nachgewiesen werden können.²⁰

Hinzu treten die selbst genutzten Eigentumswohnungen (circa 5,7 Millionen)²¹, deren Verwaltungen mit den Eigentümern abrechnen bzw. Bescheinigungen erteilen.

In der Summe werden jährlich über 25 Millionen Abrechnungen und Bescheinigungen über haushaltsnahe Dienstleistungen sowie Handwerkerleistungen erstellt. Auf dieser Grundlage beantragt eine große Anzahl von Steuerpflichtigen die Ermäßigung ihrer tariflichen Einkommensteuer nach § 35a EStG (Tz. 3.3.2).

3.3 Bisherige Erkenntnisse

3.3.1 Eigene Erkenntnisse und Berichte

In den Jahren 2009 und 2010 hat der Bundesrechnungshof die Steuerermäßigungen bereits geprüft. Über die Prüfungsergebnisse berichtete er am 1. Februar 2011 dem Deutschen Bundestag mit einem Bericht nach § 99 BHO.²² Nach einer weiteren Untersuchung berichtete er dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages erneut am 4. Mai 2016 mit einem Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO.²³

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass das RMS nicht in der Lage war, die Angaben der Steuerpflichtigen zu den Steuerermäßigungen qualitativ zu prüfen. Dennoch gewährten die Finanzämter die Steuerermäßigungen in 90 % der Fälle ungeprüft. Zudem konnten die Finanzämter Doppelförderungen (§ 35a Absatz 3 S. 2 EStG) nicht ausschließen. Denn es fehlte ihnen an dafür notwendigen Informationen. Diese Kontrolldefizite hielt der Bundesrechnungshof für nicht hinnehmbar.

Mitnahmeeffekte stellte der Bundesrechnungshof in 82 % der Fälle fest. In vier von fünf Fällen wurde somit das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel auch ohne steuerliche Förderung erreicht.

Nach alledem und angesichts des jährlichen großen finanziellen Volumens empfahl der Bundesrechnungshof die Abschaffung der Steuerermäßigungen. Alternativ regte er an, einen Sockelbetrag einzuführen. Damit würden Aufwendungen für die Steuerermäßigungen erst berücksichtigt, wenn ein bestimmter Betrag überschritten ist.

²⁰ LG Berlin, Urteil vom 18. Oktober 2017 – 18 S 339/16, m. w. N., juris.

²¹ Der Anteil privater Haushalte im Besitz einer Eigentumswohnung beläuft sich auf ca. 14 % der Haushalte, siehe im Internet unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/72062/umfrage/anteil-der-privaten-haushalte-mit-eigentumswohnung/>.

²² Bundestagsdrucksache 17/4641.

²³ Im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

Mit der vorliegenden Prüfung wertete der Bundesrechnungshof die Erhebungsdaten für die Veranlagungszeiträume 2012 und 2013 im Hinblick auf die Wirkung von Sockelbeträgen erneut aus. So würde die Einführung eines Sockelbetrages bei haushaltsnahen Handwerkerleistungen von beispielsweise 500 Euro zu einer Minderung der Fallzahlen von 73 % führen und die Bemessungsgrundlage um nahezu 15 % mindern. Bei den haushaltsnahen Dienstleistungen würde ein Sockelbetrag in gleicher Höhe die Fallzahlen um 78 % senken und die Bemessungsgrundlage um 41 % mindern. Ein einheitlicher Sockelbetrag von 500 Euro für beide Steuerermäßigungen würde zu einem Sinken der Fallzahlen um etwa 75 % führen und die Steuermindereinnahmen um mehr als 600 Mio. Euro verringern.²⁴

3.3.2 Prüfung eines Landesrechnungshofes

Ein Landesrechnungshof prüfte die Steuerermäßigungen nach § 35a EStG. Dabei stellte er im Jahr 2018 fest, dass

- mehr als jeder zweite Steuerpflichtige die Steuerermäßigungen in Anspruch nahm;
- es sich bei den Leistungen oft um anteilige Aufwendungen aus der Nebenkostenabrechnung oder Bescheinigung des Vermieters oder Verwalters handelte;
- die Finanzämter regelmäßig nicht nachprüfen konnten, ob die in einer Rechnung vorgenommene Aufteilung in Material- und Arbeitskosten sowie in außerhalb und im Haushalt erbrachte Arbeitskosten vom Leistungserbringer zutreffend war;
- es häufig zu Mitnahmeeffekten kam;
- das RMS wertorientiert nur ca. 10 % der Fälle zur personellen Bearbeitung aussteuerte und die Bearbeiter in den Finanzämtern die Angaben der Steuerpflichtigen dennoch vielfach unkritisch übernahmen;
- aufgrund der geringen Kontrollichte die Gefahr bestand, dass sich „Freibeträge“ etablierten oder Beträge durch Konkurrenzen mit vorrangig zu beachtenden Vorschriften doppelt berücksichtigt wurden.

3.3.3 Evaluierung von Steuervergünstigungen im Jahr 2009

Im Auftrag des BMF haben das Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, die Copenhagen Economics ApS sowie die Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH verschiedene Steuervergünstigungen evaluiert.²⁵ Hierunter fielen auch die Regelungen nach § 35a EStG. Die Forscher hielten im betreffenden Teilevaluierungsbericht insbesondere fest:

- Die Steuerermäßigungen könnten und sollten den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung folgend in direkte Finanzhilfen überführt werden.

²⁴ Die Steuermindereinnahmen auf Basis des Jahres 2024 beliefen sich auf 15 % von 2 205 Mio. Euro (Handwerkerleistungen) zzgl. 41 % v. 680 Mio. Euro (Dienstleistungen). Dies sind insgesamt 610 Mio. Euro.

²⁵ Im Internet unter www.copenhageneconomics.com unter der Rubrik „Publications“.

Hierdurch würde die parlamentarische Überprüfung erleichtert und die politische Steuerbarkeit verbessert. Auch würden die Steuerbehörden von sachfremden Aufgaben entlastet und der bislang eher versteckte Verwaltungsaufwand der Maßnahmen transparent. Eine Umwandlung in eine direkte Finanzhilfe würde zudem die schlechte horizontale Fairness gegenüber nicht einkommensteuerpflichtigen Haushalten beheben.

- In mehreren Bereichen sei eine Subventionierung der Leistungen nicht sinnvoll, weil fast ausschließlich oder zu großen Teilen Mitnahmeeffekte zu erwarten seien. Dies gelte zum einen mit zunehmender handwerklicher Qualifikation der Arbeiten und gelte gleichermaßen in Bereichen aller sicherheitsrelevanten Arbeiten, für die die Gewährleistung des Dienstbieters möglicherweise ausschlaggebend sein könne (Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen). Analog gelte dies für Arbeiten, die Dritten in Rechnung gestellt werden müssten; mithin vor allem bei Mietnebenkosten. Da in allen diesen Bereichen so gut wie kein Raum für illegale Beschäftigung sei, generiere die Förderung zwangsläufig und nahezu ausschließlich Mitnahmeeffekte.

3.3.4 Evaluierung der Wirksamkeit der steuerlichen Förderung für Handwerkerleistungen im Jahr 2013

Im Auftrag des BMF hat die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young GmbH die Wirksamkeit der steuerlichen Förderung für Handwerkerleistungen evaluiert.²⁶

Die Steuermäßigung sei mit klar erkennbaren Mitnahmeeffekten verbunden. Für lediglich 5 % der Steuerpflichtigen sei die Steuerermäßigung ausschlaggebend für die Durchführung einer Handwerkerleistung gewesen. 90 % der Steuerpflichtigen hätten die Leistung auch ohne steuerlichen Anreiz durchführen lassen.

Bestimmte Leistungen stünden zudem nicht im Wettbewerb mit der Schwarzarbeit und würden regelmäßig legal vergeben. So ergäben sich Mitnahmeeffekte bei

- Pflichtleistungen, wie z. B. Kaminkehrerleistungen, die aufgrund von gesetzlichen Vorgaben ausgeführt werden müssten;
- Leistungen, in denen Gewährleistungsansprüche den Endverbraucher schützen sollen und der Betriebssicherheit dienen, wie z. B. Leitungsarbeiten an Elektrizitäts-, Gas-, und Wassernetzen;
- Leistungen, die ohnehin offiziell erbracht würden, z. B. schon aus Gründen der Abrechenbarkeit bei Mietnebenkosten.

Ein Ergebnis der Studie ist, dass der Förderbetrag keineswegs ausgeweitet werden solle. Denn dies führe zu deutlich höheren Steuermindereinnahmen durch Mitnahmeeffekte.

²⁶ Im Internet unter: https://www.researchgate.net/publication/274068861_Evaluierung_der_Wirksamkeit_der_steuerlichen_Forderung_fur_Handwerksleistungen_nach_35a_EStG_Endbericht.

Hinzu trete, dass die Steuerermäßigung keine oder kaum messbare Auswirkungen auf die Schwarzarbeit oder die Beschäftigungsentwicklung und den Umsatz im Handwerk habe.

Nach den im Endbericht zum 18. Juni 2013 dargestellten Untersuchungsergebnissen sprechen sich die Forscher dafür aus, die steuerliche Förderung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG zu streichen.

4 Feststellungen

4.1 Abfrage der Verfügungs- und Weisungslage sowie Schulungsunterlagen in den Ländern

Der Bundesrechnungshof fragte die obersten Finanzbehörden der Länder im schriftlichen Verfahren nach:

- landeseigenen Verfügungen, die eine Überprüfung von Aufwendungen nach § 35a EStG in Jahresabrechnungen von Hausverwaltungen oder Vermietern zum Gegenstand haben;
- landeseigenem Schulungsmaterial, das die Überprüfung dieser Aufwendungen thematisiert;
- der Festlegung der von Hausverwaltungen oder Vermietern bescheinigten Aufwendungen nach § 35a EStG als Prüfungsschwerpunkt einer Veranlagungskampagne einschließlich der Ergebnisse;
- der Prüfung der von Hausverwaltungen oder Vermietern bescheinigten Aufwendungen als Verhältnisse Anderer bei Außenprüfungen und entsprechenden Kontrollmitteilungen einschließlich der Ergebnisse.

Die Auswertung der Rückläufe ergab, dass nur ein Land Regelungen zur Überprüfung von Aufwendungen nach § 35a EStG in Jahresabrechnungen von Hausverwaltern oder Vermietern verfügt hatte.

Ein anderes Land legte Schulungsmaterial vor. Die Fortbildungsunterlage zur Einkommensteuerveranlagung 2006 bezog sich u. a. auf die Änderung der Verwaltungsauffassung hinsichtlich der Begünstigung von Wohneigentümergeinschaften (Tz. 2) durch das BMF-Schreiben vom 3. November 2006²⁷. Die Fortbildungsunterlage für die Einkommensteuerveranlagung 2007 ging auf das BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2007²⁸ ein. Sie verwies insbesondere auf die Möglichkeit, begünstigte Leistungen anhand einer Musterbescheinigung für Vermieter/Verwalter²⁹ nachzuweisen.

²⁷ BStBl. I 2006, S. 711.

²⁸ BStBl. I 2007, S. 783.

²⁹ Gemäß einer Anlage zum BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2007.

Keines der 16 Länder hatte die von Hausverwaltern oder Vermietern bescheinigten Aufwendungen zu einem Prüfungsschwerpunkt einer Veranlagungskampagne gemacht.

Steuerliche Außenprüfer prüften die von Hausverwaltungen oder Vermietern bescheinigten Aufwendungen als Verhältnisse Anderer nahezu nicht. Entsprechend fertigten sie in der Regel keine Kontrollmitteilungen. Nur ein Land meldete, dass vier Kontrollmitteilungen für auffällige Einzelfälle erstellt wurden.

4.2 Informationsgespräch Bundesanstalt für Immobilienaufgaben

Gegenstand eines Informationsgesprächs des Bundesrechnungshofes mit der Bundesanstalt für Immobilienaufgaben (BlmA) in Bonn war die Praxis der BlmA, ihren Mietern Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen für die Steuermäßigung nach § 35a EStG zu bescheinigen.

Die im Jahr 2019 gegründete Sparte Wohnen der BlmA stellt Beschäftigten des Bundes angemessenen, bezahlbaren und dienstortnahen Wohnraum zur Verfügung (Wohnungsfürsorge). Hierzu bewirtschaftet sie mit ca. 450 Beschäftigten derzeit etwa 38 000 Wohnungen. Die operative Verwaltung erfolgt durch 28 Service-Teams. Diese bewirtschaften jeweils zwischen 1 400 und 1 500 Wohnungen. Die für die Service-Teams zuständige Abteilung im Hauptsitz Bonn ist nicht operativ tätig. Sie unterstützt die Service-Teams durch zentrale Service-Leistungen, z. B. durch Leitfäden und Wissensmanagement zur Förderung einheitlicher Bearbeitungsprozesse und den Abschluss von Rahmenverträgen für das Baumanagement.

In den Jahren 2007 bis 2013 erstellte die BlmA vier Handlungsempfehlungen zur Erteilung von Bescheinigungen über Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen für Mieter. Die hauseigene Muster-Betriebskostenabrechnung teilt begünstigte Aufwendungen jeweils in die Posten „Lohn-, Fahrt- und Maschinenkosten“ sowie „Material/Waren“ auf. Eine gesonderte Bescheinigung der begünstigten haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen erfolgt ausschließlich auf Wunsch der Mieter.

In den Service-Teams erstellen die Bewirtschafter die Betriebskostenabrechnungen. Die Service-Teamleitung zeichnet diese ab (Vier-Augen-Prinzip). Durch die Zentrale in Bonn erfolgt kein Controlling der erstellten Abrechnungen.

Die Vertreter der BlmA führten aus, die Bescheinigung von Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen sei „kein intensives Thema im Haus“; Schulungen dazu seien nicht durchgeführt worden und würden nicht durchgeführt. Eingaben oder Beschwerden der Mieter zum Ausweis haushaltsnaher Dienst- und Handwerkerleistungen seien nicht bekannt.

4.3 Erhebungen in einem Ministerium der Finanzen eines Landes

4.3.1 Informationsgespräch

Gegenstand eines Informationsgesprächs des Bundesrechnungshofes mit dem Ministerium der Finanzen eines Landes waren u. a. eine in den Jahren 2008 und 2009 in den Finanzämtern durchgeführte Geschäftsprüfung zum Problemkreis der Steuermäßigungen nach § 35a EStG (Tz. 4.3.2) sowie eine Prüfung des Landesrechnungshofes zu diesem Thema im Jahr 2018 (Tz. 3.3.2).

Das RMS steuere Fälle des § 35a EStG zur personellen Überprüfung kaum zielgenau aus. Es prüfe die von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben rein numerisch. Eine qualitative Prüfung leiste das RMS hingegen nicht. Zudem könne es nicht zwischen eigenen Aufwendungen der Steuerpflichtigen und den für diese bescheinigten Aufwendungen unterscheiden. Schließlich führten die Belegvorhaltepflcht und die Einführung der elektronischen Akte dazu, dass die Bearbeitung der Steuerfälle später oftmals nicht mehr nachvollzogen werden könne.

Der Landesrechnungshof habe bei seiner Prüfung keinen Missbrauch durch falsch ausgestellte Bescheinigungen festgestellt. Hausverwaltungen beauftragten schon aus Gründen der Rechnungslegung keine Schwarzleistungen. Es fehle an einem Motivationsanreiz für Vermieter und Hausverwalter, die Bescheinigungen mit der gebotenen Sorgfalt zu erstellen. Die Finanzämter selbst hinterfragten die vorgelegten Abrechnungen und Bescheinigungen nicht. Sachverhalte, in denen sowohl die Vermietenden als auch die Mietenden dieselben begünstigten Aufwendungen nach § 35a EStG – und damit doppelt – ansetzten, sehe der Landesrechnungshof hingegen als Einzelfälle an. In allen diesen Fällen biete das RMS keine Hilfestellung an.

In einer Kontrolle der Verwalter-/Vermieter-Bescheinigungen durch die steuerliche Außenprüfung sah das Ministerium eine mögliche generalpräventive Maßnahme, um die Qualität dieser Bescheinigungen zu verbessern. Es wies allerdings darauf hin, dass eine solche Prüfung überhaupt nur bei größeren Verwaltern/Vermietern für die Außenprüfenden mit Blick auf die Prüfungsstatistik attraktiv sei.

Zur Idee einer Ausstellerhaftung³⁰ wies das Ministerium darauf hin, dass die Bescheinigungen sowohl zugunsten wie zuungunsten der Steuerpflichtigen falsch sein könnten. Fraglich sei daher die Folgewirkung in Fällen, in denen die Vermieter bzw. die Hausverwaltungen zu wenig begünstigte Aufwendungen bescheinigt hätten.

³⁰ Angedacht wurde eine Ausstellerhaftung, welche den Regelungen zur Lohnsteuer- (§ 42d Absatz 1 Nummer 3 EStG) oder Kapitalertragsteuer-Bescheinigungen (§ 45a Absatz 7 EStG) sowie Zuwendungsbestätigungen (§ 50 EStDV) vergleichbar wäre.

Um den Vollzug des § 35a EStG zu verbessern, schlug das Finanzministerium folgende Maßnahmen vor:

- Im Erklärungsvordruck sollten gegenzurechnende Erstattungsleistungen gesondert abgefragt werden.
- Zur Verifikation der Angaben der Steuerpflichtigen sollte es bei größeren Baumaßnahmen, beispielsweise energetischen Sanierungen oder altersgerechten Umbauten, möglich werden, Kontrollmitteilungen der Kreditanstalt für Wiederaufbau oder den Zugriff der Finanzämter auf eine Datenbank mit Fördermittelbeziehenden zu erhalten.
- Zur Verwaltungsvereinfachung sei eine Bagatellgrenze/Freigrenze für die begünstigten Aufwendungen in Betracht zu ziehen (Sockelbetrag).
- Im Hinblick auf das Abflussprinzip sollten Vermietende bzw. Hausverwaltungen Zeitpunkt und Art der Zahlungen für begünstigte Aufwendungen in ihren Bescheinigungen ausweisen.

4.3.2 Akteneinsicht

Der Bundesrechnungshof sah die Ergebnisse der Geschäftsprüfung zu den Steuerermäßigungen im Jahr 2010 ein.

Die Geschäftsprüfer stellten insbesondere fest, dass die Finanzämter die Verwalterabrechnungen meist inhaltlich nicht infrage stellten. In der Folge wurden die bescheinigten Beträge ohne Prüfung übernommen. Dies galt auch für von den Verwaltungen wegen fehlerhafter Zuordnung von Aufwendungen häufig falsch ausgestellte Bescheinigungen. Die Finanzämter machten diese in fast allen Fällen unverändert zur Grundlage für die Steuerermäßigungen.

4.4 Erhebungen im Bundesministerium der Finanzen

4.4.1 Informationsgespräche

Mit dem BMF führte der Bundesrechnungshof Informationsgespräche zur Rechtsqualität der Abrechnungen oder Bescheinigung zum Zweck der Steuerermäßigungen und seinen Feststellungen zum notleidenden Vollzug.

Das BMF führte aus, dass die Bescheinigung nach dem Muster des BMF-Schreibens vom 6. November 2016³¹ eine Nachweiserleichterung sei. Anders als beispielsweise beim Spendenabzug oder der Kapitalertragsteueranrechnung handele es sich nicht um eine tatbestandliche Voraussetzung für die Steuerermäßigungen. Die Steuerpflichtigen als Antragsteller seien für die Qualifikation der zu begünstigenden Aufwendungen und deren Nachweise

³¹ BStBl. I 2016, S. 1213, Randziffern 47 und 49.

verantwortlich. Hiervon sei aus zivilrechtlicher Sicht die Frage abzugrenzen, ob die Hausverwaltungen oder Vermieter zur Erstellung einer Bescheinigung verpflichtet seien. Das BMF verwies insoweit auf das im Frühjahr 2023 abgeschlossene Verfahren beim Bundesfinanzhof mit dem Aktenzeichen VI R 24/20.³² Gegenstand des Verfahrens sei unter anderem die Frage gewesen, unter welchen Voraussetzungen der Mieter einer Eigentumswohnung die Steuerermäßigung des § 35a EStG in Anspruch nehmen könne. Das BMF beabsichtige eine Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt Teil II. Darüber hinausgehende Hinweise für die Finanzverwaltungen seien nicht geplant. Die Bescheinigung zu einer tatbestandlichen Voraussetzung einer Begünstigung nach § 35a EStG zu machen, lehnte das BMF ab.

Trotz der vom Bundesrechnungshof geschilderten erheblichen Vollzugsprobleme sprach sich das BMF für eine Beibehaltung des Status quo aus. Das Vollzugsdefizit rechtfertige eine Änderung nicht.

Voraussetzung für eine zielgenauere Ausgestaltung und einen besseren Vollzug der Steuerermäßigungen seien differenzierte Informationen über das Erklärungsverhalten und aus den Festsetzungsdaten. Für Anpassungen sei die aktuelle Informationslage zu dünn. Aufgrund der langwierigen Prozesse in der IT sei zudem absehbar keine Abhilfe zu erwarten. Das BMF hielt daher ein Nachsteuern für insgesamt nicht möglich.

Eine Reform der Steuerermäßigungen sei aktuell nicht vorgesehen. In den Abrechnungs- und Bescheinigungsfällen gelte es, keine weiteren bürokratischen Pflichten für die Beteiligten – insbesondere die Hausverwaltungen – aufzubauen. Demgemäß sei eine Einführung von Prüfungsmöglichkeiten bei den Wohnungsunternehmen und Hausverwaltungen oder gar die Normierung einer Ordnungswidrigkeit für unzutreffend ausgestellte Abrechnungen oder Bescheinigungen nicht geplant.

4.4.2 Akteneinsicht

Bei der Einsicht der Fachakten des BMF stellte der Bundesrechnungshof insbesondere Folgendes fest:

- Im Jahr 2008 beschrieb ein Land die Regelungen des § 35a EStG als sehr verwaltungsinintensiv für Steuerpflichtige, Hausverwaltungen und Finanzämter. Ebenso wies es auf die hohen Mitnahmeeffekte hin. Zur Verbesserung des Steuervollzugs durch Steuervereinfachung schlug es mithin vor, die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im Haushalt abzuschaffen. Alternativ schlug es vor, die Einführung eines Sockelbetrages zu prüfen. Hiernach sollten Aufwendungen, die dem Grunde nach begünstigt seien, erst nach Überschreiten dieses Betrages und ggf. um diesen Betrag gekürzt für Zwecke der Steuerermäßigung herangezogen werden. Auf diese Weise solle der Vollzugsaufwand auf die Fälle beschränkt werden, denen im Einzelfall nicht nur eine vernachlässigbar geringe Auswirkung gegenüberstehe.

³² BFH-Urteil vom 20. April 2023 – VI R 24/20, BStBl. II 2023, S. 906.

- Im Jahr 2011 lehnte das BMF einen Antrag von Bundestagsfraktionen auf Ausweitung des Fördertatbestandes „Haushaltsnahe Dienstleistungen“ ab. Es verwies auf fehlende Haushaltsspielräume und auf die Feststellungen des Bundesrechnungshofes (Tz. 3.3.1) zu unvertretbar hohen Mitnahmeeffekten und der Wirkungslosigkeit der Regelungen bei der Bekämpfung von Schwarzarbeit. Darüber hinaus gab das BMF zu bedenken, dass „die tragenden Argumente des Bundesrechnungshofes ... auch auf die Gewährung von Zuschüssen allein des Bundes“ zuträfen.
- Im Jahr 2011 befürworteten die Länder mehrheitlich einen Vorschlag zur Steuervereinfachung, einen Sockelbetrag von 300 Euro bei der Steuerermäßigung für Handwerkerrechnungen einzuführen. Vereinzelt bestanden zudem Präferenzen, § 35a EStG gänzlich abzuschaffen.
- Im Jahr 2019 sprach sich das BMF gegen eine Umgestaltung des „Handwerkerbonus“ zur Schaffung von Anreizen zur energetischen Gebäudesanierung aus. Diese Umgestaltung widerspreche der Zweckbestimmung des § 35a EStG, Wachstum und Beschäftigung zu fördern und legale Beschäftigung zu stärken.
- Im Jahr 2019 wurde zum Zweck einer Steuervereinfachung beraten, die Steuerermäßigungen in pauschal einheitliche Steuergutschriften umzuwandeln.
- Im Jahr 2022 richtete sich eine verwaltungsinterne Anfrage an das BMF. Fraglich sei,
 - wer für die Überprüfung der einer Abrechnung oder Bescheinigung zugrunde liegenden Berechnungen durch die Vermieter oder Hausverwaltungen zuständig sei;
 - ob bei einer steuerlichen Außenprüfung der Vermietungs- oder Verwaltungsgesellschaft die Vorlage der Berechnungen der bescheinigten Beträge verlangt werden könne.

Das BMF beantwortete die Fragen dahingehend, dass derzeit keine Hinweise dafür vorlägen, dass es bei den Vermieter-/Verwalterbescheinigungen zu Unregelmäßigkeiten käme. Eine Prüfung der Bescheinigung sei im Rahmen der Veranlagung der Bescheinigungsempfänger möglich. Eine Überprüfung der Abrechnungen oder Bescheinigungen durch eine steuerliche Außenprüfung beim Aussteller sei hingegen unzulässig.

- Im Jahr 2023 fand eine verwaltungsinterne Untersuchung heraus, dass die Finanzämter die Angaben der Steuerpflichtigen zu den Steuerermäßigungen in nahezu jedem Fall ohne Änderung übernahmen. Ursächlich hierfür seien die im Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO vom 4. Mai 2016 aufgezeigten Hürden für einen ordnungsmäßigen Vollzug.³³ Deshalb sei aus verfahrensökonomischer Sicht eine Abschaffung der Steuerermäßigung in vollem Umfang zu unterstützen.

5 Würdigung

Die Steuerermäßigungen sind nicht geeignet, die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele zu erreichen. Sie haben keine oder kaum messbare Auswirkung auf die Schwarzarbeit, die

³³ Im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik „Veröffentlichungen“.

Beschäftigungsentwicklung und den Umsatz im Handwerk. Vielmehr überwiegen die Mitnahmeeffekte. In weniger als 10 % der Fälle taugen die Steuerermäßigungen als Motivation zu legaler Beschäftigung. Ursache ist, dass die Steuerermäßigungen zu generalisierend, pauschalierend und typisierend geregelt sind (Tz. 3.3).

Die in Abrechnungen und Bescheinigungen ausgewiesenen Aufwendungen sind einer der Hauptgründe für die von mehr als jedem zweiten Steuerpflichtigen in Anspruch genommenen Steuerermäßigungen (Tzn. 3.2, 3.3.2). Es erscheint fraglich, ob die Aussteller der Abrechnungen und Bescheinigung hinreichende Anreize³⁴ haben, die Unterlagen mit der gebotenen Sorgfalt zu erstellen (Tz. 4.2, 4.3). Die Finanzämter übernehmen dennoch in nahezu allen Fällen die Angaben der Steuerpflichtigen zu den Steuerermäßigungen (Tz. 4.4.2). Dabei dürfte es der Lebenserfahrung widersprechen, dass über 25 Millionen Abrechnungen und Bescheinigung jährlich zutreffend sind (Tz. 3.2). So wirken die ungeprüften Abrechnungen und Bescheinigungen zum Teil als von Vermietern und Hausverwaltern ausgestellte „Steuer-gutscheine“ zulasten des Fiskus. Hinzu tritt, dass Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzämter erheblich eingeschränkt sind (Tzn. 2.3, 4.3.1, 4.4.2). In der Folge wird die überwiegende Zahl der Fälle im maschinellen Verfahren ohne qualitative Prüfung und Informationen zu Doppelförderungen veranlagt (Tzn. 3.3, 4.4.2). Aktuelle Weisungen, Schulungsmaterial oder prüferische Schwerpunktsetzungen durch die Länder gibt es nicht (Tz. 4.1).

Die Unwirksamkeit der Steuerermäßigungen im Hinblick auf die gesetzgeberischen Ziele sowie die erheblichen Vollzugsprobleme sind dem BMF bekannt (Tzn. 3.3.1, 3.3.3, 4.4.2). Dennoch nimmt es kontinuierlich steigende Steuermindereinnahmen von fast 3 Mrd. Euro jährlich für den Bund und die Länder in Kauf (Tz. 3.1).

Der Einsatz von Haushaltsmitteln in Milliardenhöhe unter den beschriebenen Bedingungen stellt einen außerordentlichen Verstoß gegen den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit dar. Zudem sieht der Bundesrechnungshof durch weitgehende Vollzugsdefizite die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt.

6 Empfehlung

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes befinden sich die Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen in einer haushalts- und steuerrechtlichen Schieflage, die nicht länger hinzunehmen ist. Der Befund, dass es keine Ansatzpunkte gibt, um die Zielverfehlungen, Mitnahmeeffekte und Vollzugsdefizite mit vertretbarem Aufwand zu vermeiden, lässt es geboten erscheinen, die Steuerermäßigungen abzuschaffen.

³⁴ Beispielsweise stellte der Bundesrechnungshof bei der Auswertung der Erhebungsdaten aus der Prüfung im Jahr 2014 fest, dass in den Veranlagungszeiträumen 2012 und 2013 nahezu 80 % der Steuerermäßigung wegen haushaltsnaher Dienstleistungen auf Grundlage einer Hausgeld- oder Nebenkostenrechnung erfolgte.

Nur nachrangig käme aus Sicht des Bundesrechnungshofes in Betracht, Sockelbeträge für die Steuerermäßigungen einzuführen, um jedenfalls den weiteren Aufwuchs an finanzieller Belastung zu begrenzen. In diesem Fall wären auch die rechtlichen Grundlagen für eine Kontrolle der von Vermietern und Hausverwaltungen erstellten Abrechnungen und Bescheinigungen zusammen mit einer Sanktionsmöglichkeit bei fehlerhaften Angaben zu prüfen, da auf diese Weise die Gefahr eines „toten Winkels“ in einem jährlichen Massenverfahren dem Grunde und der Höhe nach minimiert werden könnten.

7 Stellungnahme des BMF

In seiner Stellungnahme führte das BMF aus, dass es nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes und nach seiner eigenen Wahrnehmung eine Erheblichkeit der Vollzugsdefizite nicht bestätigen könne. Der Bundesrechnungshof habe nicht feststellen können, wie viele Steuerpflichtige in ihrer Steuererklärung eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG für von Vermietern und Hausverwaltungen bescheinigte haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen geltend machen. Ebenso habe er nicht feststellen können, wie viele dieser Bescheinigungen unkorrekt ausgestellt seien.

Eine Differenzierung zwischen Feststellungen, die sich auf § 35a EStG allgemein beziehen, und solchen, die sich auf die Bescheinigungen von Vermietern und Hausverwaltern beziehen, sei unklar. Nach Ansicht des BMF entstehe auf diese Weise der unzutreffende Eindruck, die allgemeinen Feststellungen seien auch für das Thema der aktuellen Prüfung gültig.

8 Abschließende Würdigung und Empfehlung

Der Bundesrechnungshof verweist auf die dem BMF bereits vorliegenden Prüfungs- und Studienergebnisse, Berichte sowie Rückmeldungen und Initiativen aus der Finanzverwaltung zu Zielverfehlungen, Mitnahmeeffekten und Vollzugsdefiziten der Steuerermäßigungen (Tzn. 3.3, 4.4.2). Die Wahrnehmung des BMF, dass dies alles nicht erheblich sei, teilt er nicht.

Die Feststellungen des Bundesrechnungshofes bei dieser Prüfung fußen in erster Linie auf den verfügbaren Daten und Erkenntnismöglichkeiten der Finanzverwaltungen. Die aktuelle Informationslage ist jedoch – auch nach Einschätzung des BMF – dünn (Tz. 4.4.1). Versuche des BMF, dies als Voraussetzung für eine zielgenauere Ausgestaltung und einen besseren Vollzug der Steuerermäßigungen zu ändern, sieht der Bundesrechnungshof nicht.³⁵

³⁵ Bis zum Veranlagungszeitraum 2018 konnten die Steuerpflichtigen die Steuerermäßigungen auf Seite 3 der Einkommensteuererklärung geltend machen (sogenannter „Mantelbogen“, Vordruck ESt 1A). Erstmals für den Veranlagungszeitraum 2019 legte die Finanzverwaltung eine gesonderte Anlage zur Einkommensteuererklärung für „Haushaltsnahe Aufwendungen“ auf (Anl35a). Eine Erweiterung um – maschinell auswertbare – Kennziffern war damit nicht verbunden. Seit Einführung der Steuerermäßigungen wird somit lediglich die Höhe der Aufwendungen für die einzelnen Ermäßigungstatbestände in Kennzahlen erfasst.

Bei von Hausverwaltungen und Vermietern abgerechneten (Pflicht-)Leistungen trifft insbesondere zu, dass diese nicht in Konkurrenz zur Schwarzarbeit stehen. In der Folge ergeben sich fast ausnahmslos Mitnahmeeffekte. Hinzu kommt, dass wegen der Natur eines Massenverfahrens fehlerhafte Hausgeld- und Nebenkostenabrechnungen in unbestimmter Zahl auftreten. Die Abrechnungen werden durch die Veranlagungsstellen der Finanzämter nahezu nicht geprüft und – mangels Berechtigung – auch nicht durch eine steuerliche Außenprüfung kontrolliert. Wegen der mittelbaren Verhältnisse ist es umso schwerer, Doppelförderungen zu vermeiden. Deshalb sieht der Bundesrechnungshof die allgemeinen Feststellungen zu § 35a EStG in seiner gegenständlichen Prüfung in besonderem Maß bestätigt.

Im Ergebnis hält es der Bundesrechnungshof weiterhin für geboten, die Steuerermäßigungen abzuschaffen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass diese in Konkurrenz zu anderen steuerlichen Begünstigungen³⁶ und in zunehmendem Maße auch direkten Förderungen stehen.³⁷ Ebenso ist zu berücksichtigen, dass die durchschnittlichen Ermäßigungsbeträge bei gleichzeitig zunehmender Fallzahl rückläufig sind. Nach den Erhebungsdaten der vorangegangenen Prüfungen sank der durchschnittliche Ermäßigungsbetrag von 225 Euro im Veranlagungszeitraum 2005 auf 113 Euro in den Veranlagungszeiträumen 2012 und 2013. Dies wirft die Frage nach der Angemessenheit im Verhältnis zu dem entstehenden Verwaltungsaufwand auf.

Der Bundesrechnungshof schließt die Prüfung ab. Er behält sich vor, den Gegenstand der Prüfung mit einer Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Simone Seltzsa, Tarifbeschäftigte

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.

³⁶ Zum Beispiel §§ 33, 35c EStG.

³⁷ Zum Beispiel die Förderprogramme „Erneuerbare Energien (Strom und Wärme)“ und „Sanierung Wohngebäude“ der Kreditanstalt für Wiederaufbau sowie die „Bundesförderung für effiziente Gebäude“ des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle.