Urteil vom 13. Mai 2020, VI R 4/18

Keine Begünstigung nach § 35a Abs. 2 EStG für die Reinigung einer öffentlichen Straße (Fahrbahn) - Keine Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG für in der Werkstatt des Handwerkers erbrachte Arbeiten

ECLI:DE:BFH:2020:U.130520.VIR4.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 35a Abs 2 S 1 Alt 2, EStG § 35a Abs 3 S 1, EStG § 35a Abs 4 S 1, EStG § 35a Abs 5 S 2, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 26. Juli 2017, Az: 12 K 12040/17

Leitsätze

1. Die Reinigung der Fahrbahn einer öffentlichen Straße ist --anders als die Reinigung des öffentlichen Gehwegs vor dem Haus-- nicht als haushaltsnahe Dienstleistung nach § 35a Abs. 2 EStG begünstigt.

2. Soweit Arbeiten in der Werkstatt eines Handwerkers erbracht werden, sind die darauf entfallenden Lohnkosten nicht nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27.07.2017 - 12 K 12040/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde für das Streitjahr (2009) mit ihrem mittlerweile verstorbenen Ehemann zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid sowie in mehreren Änderungsbescheiden berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) keine Steuerermäßigung nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG); entsprechende Aufwendungen hatten die Eheleute auch nicht geltend gemacht.

2 Mit Änderungsbescheid vom 17.10.2016 wurde die festgesetzte Einkommensteuer für das Streitjahr aus hier nicht streitigen Gründen um 244 € erhöht. Daraufhin begehrte die Klägerin eine Kompensation nach § 177 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) durch Berücksichtigung von Straßenreinigungskosten in Höhe von 100,36 € als haushaltsnahe Dienstleistungen sowie von Aufwendungen für Klempnerleistungen in Höhe von 104,42 € und für Tischlerarbeiten in Höhe von 1.023,40 € als Handwerkerleistungen nach § 35a EStG. Bei den Tischlerarbeiten handelte es sich um die Reparatur eines Hoftores, das vom Tischler ausgebaut, in seiner Werkstatt in Stand gesetzt und anschließend wieder eingebaut worden war. Die Straßenreinigung wurde vom Land Berlin als öffentliche Aufgabe für die Anlieger durchgeführt. Die Kosten hierfür hatten die Anlieger zu 75 % zu tragen.

3 Das FA berücksichtigte nur die Aufwendungen für die Klempnerarbeiten. Mit ihrem erfolglosen Einspruch begehrte die Klägerin weiterhin die Berücksichtigung der Straßenreinigungskosten sowie der anteiligen Lohnkosten für Tischlerarbeiten in Höhe von 981,75 €.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage statt.

5 Die Aufwendungen für die Straßenreinigung seien als haushaltsnahe Dienstleistung i.S. des § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG berücksichtigungsfähig. Die Klägerin sei gemäß § 1 des Straßenreinigungsgesetzes --Berlin-- (StrReinG) zur Reinigung der vor ihrem Haus entlangführenden öffentlichen Straße und des (Geh-)Wegs verpflichtet. Zwar obliege die Durchführung der Reinigung für Straßen im Straßenreinigungsverzeichnis A --und damit der ...straße-- nach § 4 Abs. 1 StrReinG dem Land Berlin als öffentliche Aufgabe, dies allerdings für die Anlieger. Da gemäß § 7 StrReinG die Kosten der Reinigungsverpflichtung zu 75 % auf den Anlieger abgewälzt würden, verbleibe die Reinigungsverpflichtung bei diesem.

6 Die Aufwendungen für die Reparatur des Hoftores seien als Handwerkerleistung i.S. des § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG berücksichtigungsfähig. Da das Hoftor ausgebaut, in der Werkstatt des Tischlers repariert und sodann wieder eingebaut worden sei, seien die Handwerkerleistungen im Haushalt der Klägerin erbracht worden. Es sei ausreichend, wenn der Leistungserfolg --wie im Streitfall-- in der Wohnung des Steuerpflichtigen eintrete.

7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

8 Es beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

11 A. Die Revision des FA ist zulässig.

12 Ebenso wie für die Revisionseinlegung ist auch für die Revisionsbegründung Schriftform erforderlich (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.08.2002 - IV R 14/01, BFH/NV 2002, 1604, m.w.N.). Diesem Erfordernis ist nur genügt, wenn das maßgebliche Schriftstück von demjenigen, der die Verantwortung für seinen Inhalt trägt, eigenhändig, d.h. mit einem die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnenden, individuellen Schriftzug handschriftlich, unterzeichnet ist (z.B. BFH-Urteil vom 16.03.1999 - X R 41/96, BFHE 188, 528, BStBl II 1999, 565, m.w.N.; grundlegend zum Tatbestandsmerkmal "schriftlich": Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 05.11.1973 - GrS 2/72, BFHE 111, 278, BStBl II 1974, 242, und des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 30.04.1979 - GmS-OGB 1/78, Neue Juristische Wochenschrift 1980, 172).

13 Dies ist in Bezug auf die Urschrift der Revisionsbegründung der Fall. Dem Schriftformerfordernis ist damit Genüge getan. Dass die der Klägerin übersandten Ausfertigungen der Revisionsbegründung --wie sie rügt-- ihrerseits keine "Unterschrift oder handschriftliche Kennzeichnung" aufweisen, ist demzufolge unerheblich.

14 B. Die Revision des FA ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Das FG ist zunächst zu Unrecht davon ausgegangen, dass die der Klägerin von dem Land Berlin für die Straßenreinigung in Rechnung gestellten Entgelte der von den Berliner Straßenreinigungsbetrieben (BSR) durchgeführten Straßenreinigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG in voller Höhe als Aufwendungen für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen berücksichtigungsfähig sind.

16 a) Nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 %, höchstens 4.000 €, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG sind. Gemäß § 35a Abs. 4 Satz 1 EStG muss die Dienstleistung in einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden.

17 aa) Der Begriff "haushaltsnahe Dienstleistung" ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Nach der Rechtsprechung des Senats müssen die Leistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen bzw. damit im Zusammenhang stehen. Dazu gehören hauswirtschaftliche Verrichtungen, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen (Senatsurteil vom 13.07.2011 - VI R 61/10, BFHE 234, 391, BStBl II 2012, 232).

18 bb) Dabei kann nach dem räumlich-funktionalen Haushaltsbegriff des erkennenden Senats (hierzu Senatsurteil vom 21.02.2018 - VI R 18/16, BFHE 261, 42, BStBl II 2018, 641, Rz 14 f., für Handwerkerleistungen) auch die Inanspruchnahme von Diensten, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund geleistet werden, als haushaltsnahe Dienstleistung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG begünstigt sein. Es muss sich hierbei allerdings auch insoweit um Tätigkeiten handeln, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen.

19 Hiervon ist nach dem Senatsurteil vom 20.03.2014 - VI R 55/12 (BFHE 245, 45, BStBl II 2014, 880, Rz 14) insbesondere auszugehen, wenn der Steuerpflichtige als Eigentümer oder Mieter zur Reinigung und Schneeräumung von öffentlichen Straßen und (Geh-)Wegen verpflichtet ist, weil entsprechende Dienstleistungen notwendiger Annex zur Haushaltsführung und deshalb nicht nur anteilig, soweit sie auf Privatgelände entfallen, sondern in vollem Umfang nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG begünstigt sind.

20 Die Reinigung der Fahrbahn einer Straße ist hingegen keine hauswirtschaftliche Verrichtung, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt wird. Gerade in Städten --so auch im Streitfall-- obliegt die Reinigung der Fahrbahn regelmäßig der jeweiligen Gemeinde als öffentliche Aufgabe und wird von dieser gegen Kostenbeteiligung der Anlieger im Rahmen der Daseinsvorsorge erbracht. Auch wenn teilweise die entsprechende Reinigungsverpflichtung von der Gemeinde auf die Anlieger abgewälzt wird, kann nach Auffassung des erkennenden Senats insoweit nicht davon gesprochen werden, dass die Fahrbahnreinigung anders als die Reinigung des Gehwegs (dazu Senatsurteil in BFHE 245, 45, BStBl II 2014, 880) "gewöhnlich" durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erfolgt. Auch fehlt es in Bezug auf die öffentliche Fahrbahn an dem erforderlichen räumlich-funktionalen Zusammenhang zum Haushalt. Dieser endet an der "Bordsteinkante", d.h. mit dem öffentlichen Gehweg.

21 Davon ging der Senat auch im Urteil in BFHE 245, 45, BStBl II 2014, 880 aus, da dort ebenfalls nur über die Aufwendungen für die Reinigung und Schneeräumung des Gehwegs zu entscheiden war. Soweit der Entscheidung zu entnehmen sein sollte, dass sich die Steuerermäßigung darüber hinaus auch auf die Aufwendungen des Winterdienstes für die Fahrbahn bezieht, hält der Senat daran nicht fest.

22 b) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung kann daher keinen Bestand haben. Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen allerdings nicht entscheiden, ob bzw. in welcher Höhe der Klägerin die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG zu gewähren ist. Die vorgelegte Rechnung der BSR lautet auf "Straßenreinigung" und umfasst vorliegend sowohl die Fahrbahn- als auch die Gehwegreinigung. Bei dem Begriff der (öffentlichen) Straße handelt es sich um einen Oberbegriff, der u.a. sowohl die Fahrbahn als auch den Gehweg umfasst. Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang zunächst aufzuklären haben, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe das Entgelt für die "Straßenreinigung" tatsächlich auf die Reinigung von Fahrbahn und Gehweg entfällt. Sodann hat es den Rechnungsbetrag gegebenenfalls im Wege der Schätzung (§ 162 AO) entsprechend aufzuteilen.

23 2. Das FG ist zudem unzutreffend davon ausgegangen, die in der Werkstatt des Tischlers durchgeführte Reparatur des Hoftores sei als Handwerkerleistung nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigt.

24 a) Gemäß § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 %, höchstens um 1.200 €. Nach § 35a Abs. 5 Satz 2 EStG gilt die Ermäßigung nur für Arbeitskosten. Dass diese Voraussetzungen hinsichtlich der Tischlerarbeiten im Streitfall erfüllt sind, steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen ab.

25 b) Die Handwerkerleistung muss allerdings ebenfalls "in" einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden (§ 35a Abs. 4 Satz 1 EStG). Dabei legt der erkennende Senat den Begriff "im Haushalt" --wie oben bereits dargelegt-- räumlich-funktional aus (Senatsurteil in BFHE 261, 42, BStBl II 2018, 641, Rz 14, m.w.N.), so dass auch die Inanspruchnahme von

Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht werden, nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigt sein kann. Es muss sich dabei allerdings auch hier um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen (Senatsurteile in BFHE 245, 45, BStBl II 2014, 880, und vom 20.03.2014 - VI R 56/12, BFHE 245, 49, BStBl II 2014, 882; BMF-Schreiben vom 09.11.2016 - IV C 8-S2296-b/07/10003:008, BStBl I 2016, 1213, Rz 2). Dies schließt es aus, eine teilweise in der Werkstatt des Handwerkers erbrachte Leistung vollumfänglich als nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigte Handwerkerleistung anzusehen.

26 aa) Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG sind Leistungen, die außerhalb des Haushalts erbracht werden, nicht begünstigt, auch wenn sie für den Haushalt erbracht werden (Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl., § 35a Rz 21). Insoweit kommt es auf die tatsächliche Erbringung der Leistung an. Eine Handwerkerleistung, die in der Werkstatt des Handwerkers an einem Gegenstand des Haushalts erbracht wird, weist keinen (unmittelbaren) räumlichen Zusammenhang mit dem Haushalt auf, für den sie erbracht wird, sondern lediglich einen funktionalen (ebenso Schlenk, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 2122, 2126; Urteile des FG München vom 24.10.2011 - 7 K 2544/09; FG Rheinland-Pfalz vom 06.07.2016 - 1 K 1252/16, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1350; FG Nürnberg vom 04.08.2017 - 4 K 16/17, EFG 2017, 1447; FG München vom 13.12.2017 - 11 K 2998/16, EFG 2019, 540; i.E. ebenso Schmidt/Krüger, a.a.O., § 35a Rz 21; Fischer in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 35a Rz 10; Blümich/Erhard, § 35a EStG Rz 41; a.A. Urteile des FG München vom 23.02.2015 - 7 K 1242/13; FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 26.02.2018 - 1 K 1200/17, EFG 2018, 1270).

27 bb) Ob der Leistungserfolg im Haushalt erzielt wird, ist daher grundsätzlich unerheblich; auf den zivilrechtlichen Leistungsort kommt es insoweit deshalb nicht an (ebenso FG München, Urteil vom 24.10.2011 - 7 K 2544/09; Schlenk in DStR 2018, 2122, 2127 f.; a.A. Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V., DStR 2020, 325). Ein bloßes Abstellen auf den Leistungserfolg würde vielmehr zu einer rein funktionalen Betrachtungsweise führen, die vom Wortlaut des Gesetzes nicht mehr gedeckt ist und auch nicht dem räumlich-funktionalen Verständnis des erkennenden Senats entspricht. Die räumlich-funktionale Verbindung zum Haushalt kann nicht allein dadurch begründet werden, dass sich die Handwerkerleistung auf einen Haushaltsgegenstand bezieht.

28 Etwas anderes ergibt sich insbesondere nicht aus dem Senatsurteil vom 03.09.2015 - VI R 18/14 (BFHE 251, 435, BStBl II 2016, 272). Denn auch dort hat der Senat darauf abgestellt, dass das mit der Betreuungspauschale abgegoltene Notrufsystem im Not- und sonstigen Bedarfsfall zu einer Hilfeleistung in der Wohnung führte. Ein unmittelbarer räumlicher Zusammenhang zum Haushalt war im Gegensatz zum Streitfall insoweit gegeben.

29 cc) Das grundsätzlich enge Verständnis des räumlich-funktionalen Haushaltsbegriffs entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, der mit der Erweiterung des § 35a EStG auf Handwerkerleistungen zwar den privaten Haushalt als Feld für neue Beschäftigungsmöglichkeiten fördern (BTDrucks 16/643, 1, 6), eine zu starke Ausdehnung der begünstigten Leistungen allerdings vermeiden wollte (BTDrucks 16/974, 8).

30 dd) Ob die Handwerkerleistung --wie die Klägerin geltend macht-- tatsächlich auch insgesamt auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen hätte durchgeführt werden können, ist unerheblich. Denn nur der vom Steuerpflichtigen tatsächlich verwirklichte Sachverhalt --hier die Mitnahme des Hoftores zur Reparatur in der Werkstatt des Tischlers-- und nicht ein hypothetischer Sachverhalt kann der Besteuerung unterworfen werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 29.11.2017 - X R 26/16, Rz 18, und vom 23.04.2009 - IV R 9/06, BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, unter II.1.c bb).

31 ee) Der Senat hat keine Bedenken, dass die hiernach gegebenenfalls erforderliche Aufteilung der Arbeitskosten in einen "Werkstattlohn" und in einen "vor Ort Lohn" tatsächlich möglich ist. Eine solche Aufteilung widerspricht auch nicht dem gesetzgeberischen Willen, Schwarzarbeit zu bekämpfen (ebenso Schlenk in DStR 2018, 2122, 2127; a.A. FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil in EFG 2018, 1270).

32 c) Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze kommt eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG für die Reparatur des Hoftores vorliegend nicht in vollem Umfang, sondern nur insoweit in Betracht, als der Tischler die Arbeiten auf dem Grundstück der Klägerin und nicht in seiner Werkstatt erbracht hat. Im zweiten Rechtsgang wird das FG deshalb den Anteil der Arbeitskosten, die auf den Aus- und Einbau des Hoftores entfallen, zu ermitteln haben.

33 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de