

Urteil vom 20. April 2023, VI R 24/20

Steuerermäßigung gemäß § 35a EStG für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen bei Mietern

ECLI:DE:BFH:2023:U.200423.VIR24.20.0

BFH VI. Senat

AO § 5, AO § 85, AO § 172 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, BGB § 259 Abs 1, BGB § 611, EStG § 11 Abs 2 S 1, EStG § 35a Abs 2 S 1 Alt 2, EStG § 35a Abs 3 S 1, EStG § 35a Abs 5 S 3, NMV 1970 § 29 Abs 2 S 1, EStG VZ 2016

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 08. Mai 2019, Az: 4 K 120/18

Leitsätze

1. Mieter können die Steuerermäßigung gemäß § 35a EStG für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen auch dann geltend machen, wenn sie die Verträge mit den Leistungserbringern nicht selbst abgeschlossen haben.
2. Eine Wohnnebenkostenabrechnung, eine Hausgeldabrechnung, eine sonstige Abrechnungsunterlage oder eine Bescheinigung entsprechend dem Muster in Anlage 2 des BMF-Schreibens vom 09.11.2016 (BStBl I 2016, 1213), die die wesentlichen Angaben einer Rechnung sowie einer unbaren Zahlung nach § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG enthält, reicht vorbehaltlich sich aufdrängender Zweifel an deren Richtigkeit für die Geltendmachung der Steuerermäßigung nach § 35a EStG regelmäßig aus.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 08.05.2019 - 4 K 120/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2016) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Sie wohnten in einer Eigentumswohnung, die sie vom Eigentümer angemietet hatten. Die Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer oblag einer Verwalterin.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger mit Bescheid vom 11.04.2017 im Wesentlichen erklärungsgemäß zur Einkommensteuer. Mit Schreiben ihres steuerlichen Beraters vom 02.05.2017 beantragten die Kläger --soweit es für das vorliegende Revisionsverfahren noch von Bedeutung ist-- "im Wege der schlichten Änderung" des Einkommensteuerbescheids eine Steuerermäßigung nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) für folgende Aufwendungen:

Funktionsprüfung RWM (Rauchwarnmelder) lt. Heizungsabrechnung:	... €
Treppenhausreinigung 25 % Anteil:	... €

Schneeräumdienst, Gartenpflege:	... €
	... €

- 3 Die Kläger legten hierzu die "Wohnnebenkostenabrechnung 2016" ihres Vermieters vor, in der die Beträge für Treppenhausreinigung sowie Schneeräumdienst und Gartenpflege enthalten waren. Die Treppenhausreinigung war dem Vermieter durch die Verwalterin mit der "Hausgeldabrechnung" für das Streitjahr in Rechnung gestellt worden. Die Aufwendungen für die Funktionsprüfung RWM (Rauchwarnmelder), die in der Wohnnebenkostenabrechnung unter der Position "Heizung Wasser" mit enthalten waren, ergaben sich aus der an den Vermieter gerichteten "Betriebskosten-Abrechnung" der X für das Streitjahr, die die Kläger dem FA ebenso wie die Hausgeldabrechnung während des Verwaltungsverfahrens übermittelten.
- 4 Der Vermieter bestätigte auf Rückfrage des jetzigen Prozessbevollmächtigten der Kläger außerdem, dass der Lohnanteil der "Funktionsprüfung RWM lt. Heizungsabrechnung" ... € und der Lohnanteil der Treppenhausreinigung ... € betragen habe. Überdies unterzeichnete er die von dem Prozessbevollmächtigten der Kläger erstellte Tabelle, in der neben den vorgenannten Beträgen auch der Lohnanteil "Schneeräumdienst, Gartenpflege" mit ... € angegeben war. Hinsichtlich der letztgenannten Position teilte der Vermieter ergänzend mit, dass es sich hierbei um einen Betrag gehandelt habe, der an die weiteren Mitglieder der Eigentümergemeinschaft gezahlt worden sei, da diese die Arbeiten in Eigenregie durchgeführt hätten. Hierfür sei kein externes Unternehmen beauftragt worden.
- 5 Das FA lehnte den Antrag der Kläger auf Änderung des Einkommensteuerbescheids auch im Einspruchsverfahren ab.
- 6 Die Klage hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1668 veröffentlichten Gründen ebenfalls keinen Erfolg.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des Finanzgerichts (FG) sowie den Ablehnungsbescheid des FA vom 12.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 11.04.2017 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer gemäß § 35a EStG um ... € herabgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Kläger ist mit der Sachrüge begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der erkennende Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob den Klägern die Steuerermäßigung nach § 35a EStG zusteht.
- 12 A. Zutreffend ist die Vorinstanz allerdings davon ausgegangen, dass die Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 11.04.2017 nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen ausgeschlossen ist.
- 13 1. Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) darf ein Einkommensteuerbescheid aufgehoben oder geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft.
- 14 Nach dem Wortlaut des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ("darf") steht die Änderungsbefugnis im Ermessen des FA (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.10.2017 - IX R 2/17, Rz 14, m.w.N.). Das Ermessen ist entsprechend

dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens müssen eingehalten werden (§ 5 AO). Die Ermessensausübung ist jedoch durch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO), nach dem die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben, vorbestimmt und damit gegebenenfalls auf "Null" reduziert.

- 15** Deshalb ist eine Aufhebung oder Änderung regelmäßig zwingend, wenn der Tatbestand der Korrekturvorschrift erfüllt ist (BFH-Urteil vom 11.10.2017 - IX R 2/17, Rz 15, m.w.N.). Hiernach ist von einer Ermessensreduzierung auf "Null" und damit einer bindenden Verpflichtung des FA zur Änderung des Einkommensteuerbescheids auszugehen, wenn der zu korrigierende Bescheid rechtswidrig und die in Frage stehende Änderung ihrerseits rechtmäßig ist (BFH-Urteil vom 11.10.2017 - IX R 2/17, Rz 22 f.).
- 16** 2. Nach diesen Grundsätzen hat die Vorinstanz zutreffend entschieden, dass das FA verfahrensrechtlich verpflichtet ist, den Einkommensteuerbescheid vom 11.04.2017 zu ändern, soweit sich dieser als rechtswidrig erweist und den Klägern die begehrte Steuerermäßigung nach § 35a EStG zusteht. Da über die verfahrensrechtliche Zulässigkeit der Bescheidsänderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zwischen den Beteiligten --zu Recht-- kein Streit mehr besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 17** B. In materiell-rechtlicher Hinsicht kann der Senat nach dem bisher festgestellten Sachverhalt nicht entscheiden, ob das FG die Voraussetzungen der Steuerermäßigung nach § 35a EStG jedenfalls im Ergebnis rechtsfehlerfrei verneint hat.
- 18** 1. Gemäß § 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. 3 EStG sind. Gemäß § 35a Abs. 4 Satz 1 EStG muss die Dienstleistung in einem in der Europäischen Union (EU) oder dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden.
- 19** a) Der Begriff "haushaltsnahe Dienstleistung" ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats müssen die Leistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen beziehungsweise 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 13.05.2020 - VI R 4/18, BFHE 269, 272, BStBl II 2021, 669, Rz 17, m.w.N.).
- 20** b) Nach dem räumlich-funktionalen Haushaltsbegriff (hierzu z.B. Senatsurteil vom 21.02.2018 - VI R 18/16, BFHE 261, 42, BStBl II 2018, 641, Rz 14 f.) kann dabei auch die Inanspruchnahme von Diensten, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem Grund geleistet werden, als haushaltsnahe Dienstleistung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG begünstigt sein. Es muss sich hierbei allerdings auch insoweit um Tätigkeiten handeln, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht, in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen.
- 21** 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 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 Alternative 2 EStG begünstigt sind. Die Reinigung der Fahrbahn einer Straße ist hingegen keine hauswirtschaftliche Verrichtung, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt wird (Senatsurteil in BFHE 269, 272, BStBl II 2021, 669, Rz 20).
- 22** c) Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der Treppenhausreinigung, dem Schneeräumen und der Gartenpflege um haushaltsnahe Dienstleistungen, die in dem im Inland und damit in der EU liegenden Haushalt der Kläger erbracht wurden. Anhaltspunkte dafür, dass sich das Schneeräumen im Streitfall auch auf die Fahrbahn der Straße bezogen haben könnte, hat das FG nicht festgestellt. Solches hat auch kein Beteiligter in der Tatsacheninstanz geltend gemacht.
- 23** d) Anders als das FG gemeint hat, steht es der Berücksichtigung des Schneeräumens und der Gartenpflege als haushaltsnahe Dienstleistungen ferner nicht entgegen, dass diese Arbeiten von Mitgliedern der Eigentümergemeinschaft erledigt wurden, die zu den Klägern oder ihrem Vermieter nicht in einem Beschäftigungs- oder Dienstverhältnis standen. Denn für die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG reicht es

aus, dass Leistungen erbracht werden, die eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen. Der im Gesetz verwendete Begriff der "Dienstleistungen" begrenzt den Anwendungsbereich des § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht auf Dienst- beziehungsweise Arbeitsverträge im Sinne von § 611 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Begünstigt sind vielmehr alle nicht unter § 35a Abs. 1 EStG fallenden, auf vertraglicher oder vertragsähnlicher Grundlage erbrachten Leistungen, die mit der Haushaltsführung in Zusammenhang stehen (Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 35a Rz 10; Kratzsch, in Frotscher/Geurts, EStG, § 35a Rz 39; ähnlich auch Brandis/Heuermann/Schießl, § 35a EStG Rz 22).

- 24** 2. Nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 €. Die Steuerermäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die Handwerkerleistung in einem in der EU oder dem EWR liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht wird (§ 35a Abs. 4 Satz 1 EStG).
- 25** a) Handwerkerleistungen sind einfache wie qualifizierte handwerkliche Tätigkeiten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt (Senatsurteil vom 06.11.2014 - VI R 1/13, BFHE 247, 424, BStBl II 2015, 481, Rz 11, m.w.N.). Die Erhebung des unter Umständen noch mangelfreien Istzustandes, beispielsweise die Prüfung der ordnungsgemäßen Funktion einer Anlage durch einen Handwerker, ist hiernach ebenso Handwerkerleistung im Sinne des § 35a Abs. 3 EStG wie die Beseitigung eines bereits eingetretenen Schadens oder Maßnahmen zur vorbeugenden Schadensabwehr (Senatsurteil in BFHE 247, 424, BStBl II 2015, 481, Rz 14).
- 26** b) Nach diesen Maßstäben handelt es sich im Streitfall auch bei der Funktionsprüfung RWM (Rauchwarnmelder) um eine handwerkliche Tätigkeit im Haushalt der Kläger. Da hierüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 27** 3. § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG und § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG setzen ferner die "Inanspruchnahme" von haushaltsnahen Dienstleistungen und von Handwerkerleistungen voraus.
- 28** Im Streitfall bestanden zwischen den Klägern und den Erbringern der haushaltsnahen Dienstleistungen --hier dem Reinigungsunternehmen, das die Treppenhausreinigung selbst oder durch Subunternehmer durchgeführt hat und den Mitgliedern der Eigentümergemeinschaft, die das Schneeräumen und die Gartenarbeiten übernommen haben-- sowie zu dem Erbringer der Handwerkerleistungen --hier also der X, die die Rauchwarnmelder gewartet hat-- keine unmittelbaren vertraglichen oder vertragsähnlichen Rechtsbeziehungen. Die "Inanspruchnahme" haushaltsnaher Dienstleistungen und Handwerkerleistungen im Sinne von § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG und § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG erfordert jedoch nicht, dass der Steuerpflichtige einen eigenen zivilrechtlichen Anspruch gegen den Leistungserbringer besitzt. Der Steuerpflichtige nimmt haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen auch dadurch in Anspruch, dass ihm die betreffenden Leistungen zu Gute kommen.
- 29** Die Kläger haben von der Treppenhausreinigung, dem Schneeräumen und der Gartenpflege als haushaltsnahe Dienstleistungen sowie der Funktionsprüfung der Rauchwarnmelder als Handwerkerleistung jeweils profitiert. Folglich haben sie diese Leistungen auch dann in Anspruch genommen, wenn die Arbeiten zum Beispiel aufgrund eines vom Vermieter, der Verwalterin oder der Eigentümergemeinschaft abgeschlossenen Dienst-, Arbeits- oder Werkvertrags, im Auftrag des Vermieters, im Rahmen einer (berechtigten) Geschäftsführung ohne Auftrag, in Erfüllung einer (gemeinschaftsbezogenen) Verpflichtung zur Instandhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder einer anderen zivilrechtlichen Rechtsgrundlage ausgeführt wurden. Näherer Feststellungen hierzu bedarf es im Streitfall nicht.
- 30** 4. Gemäß § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und für Handwerkerleistungen zudem, "dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat".
- 31** Anders als das Umsatzsteuergesetz --UStG-- (§ 14 UStG) enthalten § 35a EStG und das EStG insgesamt keine eigenständige Definition des Rechnungsbegriffs. Der Regelungszweck des § 35a EStG, Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu fördern und die Schwarzarbeit zu bekämpfen (BTDrucks 15/91, S. 19 ff.), und der herkömmliche Begriff "Rechnung" erfordern indessen, dass sich aus der Rechnung im Sinne des § 35a EStG jedenfalls die wesentlichen Grundlagen der steuerlich geförderten Leistungsbeziehung entnehmen lassen. Daher müssen sich aus der Rechnung der Erbringer der haushaltsnahen Dienstleistung beziehungsweise der Handwerkerleistung als Rechnungsaussteller, der Empfänger der Leistung, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Leistung sowie die dafür

jeweils geschuldeten Entgelte ergeben (Senatsurteil vom 29.01.2009 - VI R 28/08, BFHE 224, 255, BStBl II 2010, 166). Erhalten hat der Steuerpflichtige die Rechnung, wenn diese oder eine Rechnungskopie/-abschrift so in seinen Bereich gelangt ist, dass er von ihr unter normalen Verhältnissen Kenntnis nehmen kann.

- 32** a) Hinsichtlich der Aufwendungen für die Funktionsprüfung RWM (Rauchwarnmelder) haben die Kläger eine Rechnung erhalten, die den vorgenannten Anforderungen entspricht. Den Klägern lag die Betriebskostenabrechnung der X vor, die die Funktionsprüfung als Leistungserbringer ausweislich der Abrechnung im Auftrag der Wohnungseigentümergeinschaft durchgeführt hatte. Die vorgenannte Betriebskostenabrechnung für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2016 enthielt die nach der Rechtsprechung des Senats für eine Rechnung im Sinne von § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG erforderlichen Angaben. Insbesondere sind Art und Inhalt der von X erbrachten Handwerkerleistung mit "Funktionsprüfung RWM" hinreichend bestimmt. Von dem für die Funktionsprüfung insgesamt zu zahlenden Betrag von ... € entfielen nach der Abrechnung ... € auf die Funktionsprüfung der Rauchwarnmelder-Einheiten in der Wohnung der Kläger. Der handelsüblichen Bezeichnung "Funktionsprüfung RWM" konnte des Weiteren entnommen werden, dass in dem abgerechneten Betrag nur Arbeitskosten enthalten waren. Hinsichtlich der Leistungszeit reichte unter den im Streitfall gegebenen Umständen die Angabe des Zeitraums "01.01.2016 - 31.12.2016" aus. Der Betriebskostenabrechnung war hiernach eindeutig zu entnehmen, dass die abgerechnete Funktionsprüfung im Streitjahr durchgeführt worden war. Eine weitere Konkretisierung, zum Beispiel die Angabe des genauen Tages, an dem die Prüfung erfolgte, ist insoweit entbehrlich.
- 33** b) Bezüglich der Treppenhausreinigung sowie des Schneeräumens und der Gartenpflege haben die Kläger hingegen keine Rechnungen der jeweiligen Leistungserbringer erhalten; das FG hat solches jedenfalls nicht festgestellt.
- 34** aa) Allerdings steht der Umstand, dass der steuerpflichtige Mieter (oder Wohnungseigentümer) keine Rechnungen der jeweiligen Leistungserbringer erhalten hat, der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG und nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG nicht grundsätzlich entgegen. Die Wohnnebenkostenabrechnungen des Vermieters beziehungsweise die Hausgeldabrechnungen der Eigentümergeinschaft oder des Verwalters sowie weitere oder ergänzende Abrechnungsunterlagen, die der Mieter oder Wohnungseigentümer erhalten hat, können die Rechnungen der Leistungserbringer repräsentieren. Denn diese Abrechnungen beruhen inhaltlich in der Regel auf den Rechnungen der Leistungserbringer, die der Vermieter oder die Eigentümergeinschaft beziehungsweise der Verwalter mit der Durchführung der haushaltsnahen Dienstleistungen oder der Handwerkerleistungen beauftragt hat. Können den vorgenannten Abrechnungen daher die wesentlichen Angaben entnommen werden, die an eine Rechnung im Sinne des § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG zu stellen sind, reicht der Erhalt dieser Abrechnungen bei Mietern und Wohnungseigentümern regelmäßig für die Geltendmachung der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG und nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG aus.
- 35** bb) Dies entspricht im Ergebnis auch der Auffassung der Finanzverwaltung. Nach ihrer Ansicht muss ein Mieter oder Wohnungseigentümer die Rechnungen der Leistungserbringer zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ebenfalls nicht notwendigerweise erhalten haben. Die Finanzverwaltung lässt es für die Steuerermäßigung zur Beweiserleichterung vielmehr ausreichen, dass sich die erforderlichen (Rechnungs-)Angaben aus den Jahresabrechnungen des Vermieters oder der Wohnungseigentümergeinschaft beziehungsweise des Verwalters ergeben (BMF-Schreiben vom 09.11.2016 - IV C 8-S 2296-b/07/10003:008, BStBl I 2016, 1213, Rz 26 f.). Darüber hinaus genügt nach Meinung der Finanzverwaltung auch der Erhalt einer Bescheinigung entsprechend dem Muster in Anlage 2 des BMF-Schreibens in BStBl I 2016, 1213. Der erkennende Senat hat hiergegen von Rechts wegen grundsätzlich keine Bedenken. Denn eine Bescheinigung entsprechend dem Muster in Anlage 2 des BMF-Schreibens in BStBl I 2016, 1213 kann --wie die Abrechnungsunterlagen des Vermieters, der Wohnungseigentümergeinschaft oder des Verwalters-- die Rechnungen der Leistungserbringer ebenfalls repräsentieren.
- 36** cc) Da es sich bei den vorgenannten Abrechnungsunterlagen und dem Bescheinigungsmuster der Finanzverwaltung jedoch nicht um die Rechnungen der Leistungserbringer handelt, die der Steuerpflichtige nach dem Gesetzeswortlaut in § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG "erhalten" haben muss, können diese Abrechnungsunterlagen die Rechnungen nur dann repräsentieren, wenn ihnen --wie dargelegt-- die für eine Rechnung wesentlichen Angaben entnommen werden können. Ist dies nicht der Fall oder bestehen an der inhaltlichen Richtigkeit der Abrechnungsunterlagen beziehungsweise der Vermieterbescheinigung sonstige Zweifel, kann dem Mieter oder Eigentümer die Steuerermäßigung deshalb nicht schon allein aus diesem Grund versagt werden. Denn die entsprechenden Abrechnungsunterlagen/Bescheinigungen und deren Erhalt sind keine Tatbestandsmerkmale des § 35a EStG.

- 37** Vielmehr ist der Steuerpflichtige in einem solchen Fall oder bei Vorliegen eines anderweitigen berechtigten Bedürfnisses zur weiteren Sachaufklärung von der Finanzverwaltung im Veranlagungs- oder Einspruchsverfahren im Rahmen der Amtsermittlung beziehungsweise vom FG im finanzgerichtlichen Verfahren aufzufordern, sich die Rechnungen der Leistungserbringer oder Rechenkopien, die sich bei Mietern und Wohnungseigentümern in der Regel nicht in deren Besitz befinden werden, zu verschaffen und diese vorzulegen. Solches ist dem steuerpflichtigen Mieter und Wohnungseigentümer grundsätzlich möglich und im Fall eines berechtigten Sachaufklärungs- und Vorlageverlangens regelmäßig auch zumutbar. Denn der Steuerpflichtige trägt für das Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen der Steuerermäßigung nach § 35a EStG die (objektive) Feststellungslast. Ein Steuerpflichtiger, der die Steuerermäßigung zum Beispiel als Mieter geltend machen will, hat nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) gemäß § 259 Abs. 1 BGB auch ein Recht auf Belegeinsicht (z.B. BGH-Urteile vom 09.12.2020 - VIII ZR 118/19, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2021, 693 und vom 15.12.2021 - VIII ZR 66/20, NJW 2022, 772). Er darf die Belege bei der Einsichtnahme ferner fotografieren, scannen oder mittels eines eigenen Geräts kopieren. Für preisgebundene Wohnraummietverhältnisse ist in § 29 Abs. 2 Satz 1 der Verordnung über die Ermittlung der zulässigen Miete für preisgebundene Wohnungen außerdem bestimmt, dass der Mieter anstelle der Einsicht in die Berechnungsunterlagen Ablichtungen davon gegen Erstattung der Auslagen verlangen kann (BGH-Urteil vom 08.03.2006 - VIII ZR 78/05, NJW 2006, 1419).
- 38** Erhält der steuerpflichtige Mieter oder Wohnungseigentümer trotz hinreichender Bemühungen keine (Kopien der) Rechnungen der Leistungserbringer von dem Vermieter beziehungsweise der Eigentümergemeinschaft oder dem Verwalter, kommen auch entsprechende Vorlageverlangen der Finanzbehörde oder des FG gegenüber diesen Personen beziehungsweise ihre Vernehmung als Zeugen in Betracht. Nur in letzter Konsequenz --wenn auch diese Aufklärungsbemühungen des FA und des FG scheitern sollten-- wird man den steuerpflichtigen Mieter oder Wohnungseigentümer darauf verweisen können, den Erhalt (von Kopien) der Rechnungen im Zivilrechtsweg --unter Aussetzung des Besteuerungs- oder Klageverfahrens-- zu erstreiten.
- 39** dd) Nach diesen Maßstäben kann das Urteil der Vorinstanz keinen Bestand haben. Das FG hat die von den Klägern vorgelegten Abrechnungsunterlagen des Vermieters und dessen Erläuterungen und Bestätigungen hinsichtlich der Treppenhausreinigung, des Schneeräumens und der Gartenpflege im Ergebnis wie Rechnungen der Leistungserbringer behandelt und die Klageabweisung auf die von ihm angenommenen Unzulänglichkeiten dieser Unterlagen gestützt. Dies erweist sich jedoch als rechtsfehlerhaft, da die Unterlagen nicht die in § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG geforderten Rechnungen der Leistungserbringer darstellen. Enthielten die Unterlagen nach Auffassung des FG nicht alle Angaben, um die Rechnungen der Leistungserbringer im Sinne des § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG repräsentieren zu können, hätte das FG die Klage daher nicht --wie geschehen-- abweisen dürfen. Es hätte den Klägern vielmehr aufgeben müssen, von ihrem Vermieter (Kopien der) Rechnungen der Leistungserbringer zu erhalten und dem FG vorzulegen. Dies betrifft im Streitfall die Rechnungen des Reinigungsunternehmens, das die Treppenhausreinigung selbst (oder durch Subunternehmer) durchgeführt hat, sowie von den Personen, die das Schneeräumen und die Gartenpflege übernommen hatten. Denn nur anhand dieser Rechnungen der Leistungserbringer konnte das FG bei Zweifeln an den von den Klägern vorgelegten Abrechnungen und sonstigen Unterlagen beziehungsweise Bestätigungen des Vermieters beurteilen, ob die Voraussetzungen des § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG vorlagen.
- 40** Der Umstand, dass die Kläger die (Kopien der) Rechnungen der Leistungserbringer dann gegebenenfalls erst im Klageverfahren "erhalten" hätten oder solche Rechnungen erst während des Klageverfahrens erstellt werden, steht der Gewährung der Steuerermäßigung im Übrigen nicht entgegen. Denn maßgeblich für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 35a EStG ist der Abschluss der Tatsacheninstanz.
- 41** Soweit es sich bei den jeweiligen Leistungserbringern um Personen handelt, die die Leistungen nicht im Rahmen eines Unternehmens, sondern "privat" erbracht haben, was im Streitfall insbesondere hinsichtlich der Mitglieder der Eigentümergemeinschaft, die das Schneeräumen und die Gartenpflege übernommen hatten, in Betracht kommt, weist der Senat darauf hin, dass auch solche Personen Rechnungen im Sinne des § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG erstellen können. Die fehlende Unternehmereigenschaft steht dem nicht entgegen.
- 42** 5. Die Steuerermäßigung setzt nach § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 2 EStG ferner voraus, dass "die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist". Das Gesetz verlangt insoweit nicht, dass die betreffende Zahlung durch die Steuerpflichtigen selbst --hier also die Kläger-- erfolgt. Die Zahlung kann ebenso ein Dritter leisten. Unter den im Streitfall gegebenen Umständen kommen hier insoweit insbesondere der Vermieter der Kläger, die Wohnungseigentümergeinschaft oder die Verwalterin in Betracht.

- 43** Die Steuerpflichtigen müssen für die Gewährung der Steuerermäßigung nach § 35a EStG auch das Vorliegen der Voraussetzung der unbaren Zahlung an den Leistungserbringer gemäß § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 2 EStG darlegen und im Zweifelsfall nachweisen. Insoweit nimmt der erkennende Senat auf seine Ausführungen unter II.B.4.b cc Bezug.
- 44** Den von den Klägern vorgelegten Abrechnungsunterlagen ist nicht zu entnehmen, dass die Zahlungen an die jeweiligen Leistungserbringer unbar erfolgt sind. Dies mag bei den Zahlungen an X für die Funktionsprüfung RWM (Rauchwarnmelder) und das Unternehmen, das die Treppenhausreinigung durchgeführt hat, zwar naheliegen, da Eigentümergemeinschaften beziehungsweise deren Verwalter solche Leistungen in der Regel unbar bezahlen. Etwas anderes mag für die Zahlungen an die Mitglieder der Eigentümergemeinschaft für das Schneeräumen und die Gartenpflege gelten. Diese Fragen können hier allerdings dahinstehen. Denn hatte das FG --wie im Streitfall-- Zweifel an einer Zahlung auf das Konto der jeweiligen Leistungserbringer, musste es den Klägern vor einer darauf gestützten Klageabweisung auch insoweit zunächst aufgeben, die unbaren Zahlungen (z.B. durch Vorlage [von Kopien] entsprechender Zahlungsbelege, Bestätigungen der Zahlenden oder Zahlungsempfänger bzw. Zeugen) nachzuweisen. Denn den Klägern als Mieter musste nicht aus eigener Anschauung bekannt sein, wer konkret auf welche Weise die Leistungserbringer bezahlt hatte. Das FG durfte bei dieser Sachlage unter den im Streitfall gegebenen Umständen das Vorliegen der Voraussetzung des § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 2 EStG nicht wie geschehen verneinen.
- 45** 6. Weitere Voraussetzung und Bemessungsgrundlage der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen sind nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 EStG und § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG die "Aufwendungen des Steuerpflichtigen" (s. dazu auch Senatsurteil vom 12.04.2022 - VI R 2/20, BFHE 277, 119, Rz 12). Dabei handelt es sich im Streitfall um die Zahlungen, die die Kläger als Steuerpflichtige ihrerseits an den Vermieter geleistet haben, nicht jedoch um die davon zu unterscheidenden Zahlungen an die Leistungserbringer gemäß § 35a Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 2 EStG.
- 46** a) Der Abfluss der Aufwendungen des Steuerpflichtigen ist entsprechend § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG auch maßgeblich für den Zeitpunkt, in dem der Anspruch auf die Steuerermäßigung nach § 35a EStG entsteht. Betreffen die haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen Ausgaben des Vermieters, die --wie im Streitfall-- laufende Nebenkosten der steuerpflichtigen Mieter darstellen, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die im laufenden Jahr gezahlten Nebenkostenvorauszahlungen auf die steuerbegünstigten Leistungen entfallen, soweit die Nebenkostenvorauszahlungen die anteilig auf den Steuerpflichtigen entfallenden Ausgaben des Vermieters/der Eigentümergemeinschaft für die haushaltsnahen Dienstleistungen und für die Handwerkerleistungen decken.
- 47** So verhält es sich auch im Streitfall. Denn die Kläger haben im Streitjahr nach der Wohnnebenkostenabrechnung ihres Vermieters Nebenkostenvorauszahlungen in Höhe von ... € geleistet. Dieser Betrag übersteigt die als haushaltsnahe Dienstleistungen und als Handwerkerleistungen geltend gemachten Beträge in Höhe von ... €.
- 48** b) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz kommt es für den Abzug der Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen auch nicht darauf an, ob der auf die Kläger als Mieter "entfallende Anteil bei Zugrundelegung einer Aufteilung nach Miteigentumsanteilen richtig errechnet" wurde "oder ob hier nicht eine Aufteilung nach der Wohnfläche oder nach dem sich aus dem Mietvertrag konkret ergebenden Verteilerschlüssel vorzunehmen ist". Denn die Frage, ob die von den Steuerpflichtigen als Mieter (oder Wohnungseigentümer) für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen getragenen Aufwendungen zivilrechtlich zu Recht auf die Steuerpflichtigen umgelegt worden sind, ist für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG ohne Bedeutung.
- 49** 7. Nach alledem ist das Urteil des FG aufzuheben und die nicht entscheidungsreife Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Sollte das FG auch im zweiten Rechtsgang zu der Überzeugung gelangen, dass die von den Klägern vorgelegten und gegebenenfalls noch zu ergänzenden (Abrechnungs-)Unterlagen des Vermieters nach den oben dargelegten Rechtsmaßstäben zum Beleg der haushaltsnahen Dienstleistungen nicht ausreichen, wird es den Klägern aufzugeben haben, sich (Kopien der) Rechnungen der Leistungserbringer hinsichtlich der Treppenhausreinigung, des Schneeräumens und der Gartenpflege zu beschaffen und diese vorzulegen. Außerdem wird das FG den Klägern, soweit auch im zweiten Rechtsgang Zweifel an der unbaren Zahlung der haushaltsnahen Dienstleistungen und der Handwerkerleistungen verbleiben, aufgeben, die Zahlung auf ein Konto der jeweiligen Leistungserbringer nachzuweisen.
- 50** 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de