FG Berlin-Brandenburg v. 07.11.2017 - 6 K 6199/16 EFG 2018 S. 219 Nr. 3

Keine Begünstigung von Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines Neubaus nach § 35a Abs. 3 EStG

Leitsatz

1. Handwerkerleistungen sind nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit können Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts", also einen Neubau, betreffen, die Steuerermäßigung nicht vermitteln.

2. Weder die erstmalige Anbringung eines Außenputzes an einem Neubau noch die erstmalige Pflasterung einer Einfahrt bzw. Terrasse, die Errichtung einer Zaunanlage oder das Legen des Rollrasens im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung des Neubaus stellen nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigte Handwerkerleistungen dar.

Gesetz(e):

EStG § 35a Abs. 3

Instanzenzug:

BFH - VI R 53/17, Verfahrensverlauf BFH - VI R 53/17 BFH - VI R 53/17

Verfahrensstand:

Diese Entscheidung="" ist vorläufig nicht rechtskräftig

Tatbestand:

Die miteinander verheirateten Kläger wurden im Streitjahr 2014 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Mit Bauvertrag vom 19. März 2013 ließen die Kläger in C..., D...-straße, ein Einfamilienhaus (1,5 Vollgeschosse) errichten. Grundlage war der Werkvertrag zwischen den Klägern und dem Baubetrieb E.... Nach den Plänen des Planungsbüros F... verpflichtete sich die Fa. E..., das Haus zu errichten. Für die Abnahme wurde die Hinzuziehung des Herrn F... und / oder der Fa. G... vorgesehen (§ 8 des Vertrags). Der Fa. G... wurde das Recht zur Werbung mit dem Bauvorhaben eingeräumt (§ 10 Nr. 1 des Vertrags). Nach Nr. 14 des Bauleistungsverzeichnisses sollte ein Außenputz als Strukturputz angebracht werden. Die Außenanlagen waren ausweislich des Bauleistungsverzeichnisses nicht Gegenstand des Bauvertrags mit der Fa. E.... Auf dem Vertrag mit der Fa. E... ist auf der rechten Seite in Großbuchstaben ein – schlecht lesbarer – Querdruck angebracht: „...". Das Gericht nimmt auf den Vertrag Bezug (Bl. 67 bis 74 der Gerichtsakte).

Ausweislich der Internetseite der Fa. G. (www.....net) war und ist diese als sog. Generalübernehmerin tätig. Es handelt sich hierbei um ein Einzelunternehmen von Frau H... mit Sitz in C..., I...-straße. Sie verweist in ihren Internetreferenzen mit folgendem Zitat auf die Kläger: *"Nach dem ersten Gespräch mit Frau H... ... war schnell für uns klar, dass wir mit J... bauen möchten. ... Wir konnten nur darauf antworten, dass das Bauen mit J... so entspannt ist. Die Firmen haben sich stets untereinander abgesprochen und wir brauchten uns um nichts kümmern. ..."* Auf den Fotos werden die Kläger zudem vor dem fertiggestellten Haus gezeigt (inkl. Fassade und Garten). Das Gericht nimmt Bezug auf den Ausdruck der Internetseite http:... (Bl. 80 f. der Gerichtsakte).

Am 27. März 2014 nahmen die Kläger das Gebäude werkvertraglich teilweise ab und vermerkten im Protokoll: „Teilabnahme, Leistung laut Bauvertrag vom 19.03.2013 außer Fassadenputz". An der Teilabnahme nahmen die Kläger, Frau H..., Herr F... und Herr E... teil. Das Abnahmeprotokoll wurde

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

von E... unterzeichnet. Das Gericht nimmt auf das Abnahmeprotokoll Bezug (Bl. 15 der Gerichtsakte).

In der Zeit vom 27. bis 29. März 2014 zogen die Kläger in ihr Einfamilienhaus ein und meldeten sich am 31. März 2014 mit Hauptwohnsitz bei der Gemeinde an.

Die Fa. E. brachte ausweislich der Rechnung vom 09. Juni 2014 im Juni 2014 den Putz der Außenfassade an und berechnete hierfür 13.562,00 EUR (davon 9.683,70 EUR Lohnkosten).

Die Fa. K. (ebenfalls ansässig in C., I.-straße) pflasterte am 17. Juni 2014 auf dem Grundstück der Kläger eine Fläche von 93 m2, errichtete einen 41 m langen Zaun nebst Tor und verlegte 120 m2 Rollrasen. Hierfür stellte die Fa. K... am 17. Juni 2014 insgesamt 15.000,00 EUR in Rechnung und wies als Lohnkosten 4.200,00 EUR aus. Eine Aufteilung der Beträge auf Pflasterarbeiten, Rollrasen und Zaunsetzung erfolgte nicht. Sämtliche Zahlungen leisteten die Kläger unbar. Das Gericht nimmt auf die Rechnungen und die kopierten Kontoauszüge Bezug (Bl. 11 bis 14 und 26 der Gerichtsakte sowie Bl. 10 und 11 der Einkommensteuerakte des Beklagten).

Mit der Einkommensteuererklärung machten die Kläger die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 Einkommensteuergesetz –EStG– zunächst für die Putzarbeiten der Fa. E... geltend. Mit Bescheid vom 01. Juni 2015 setzte der Beklagte die Einkommensteuer auf 9.678,00 EUR fest. Eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG gewährte er nicht, da es sich nach seiner Auffassung um eine Neubaumaßnahme gehandelt habe. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2016 als unbegründet zurück.

Die Kläger haben hiergegen fristgerecht Klage erhoben. Erstmals im Klageverfahren haben die Kläger die Rechnung der Fa. K. (Außenanlagen) vorgelegt und auch aus dieser Rechnung die Steuerermäßigung geltend gemacht.

Die Kläger sind der Auffassung, dass die handwerklichen Lohnkosten begünstigt und deshalb die Steuerermäßigung im Höchstbetrag von 1.200 EUR zu gewähren sei. Es liege eine Handwerkerleistung in einem Haushalt vor; denn das Gebäude sei bereits fertiggestellt gewesen, da es seiner Zweckbestimmung gemäß genutzt worden sei (vgl. H 7.4 EStH). Ein Haushalt sei begründet worden, da die wesentlichen Bauarbeiten des Gebäudes abgeschlossen gewesen und der Einzug stattgefunden habe. Die strittigen Leistungen hätten unwesentliche Restarbeiten betroffen. Ab der Haushaltsbegründung stünden weitere Handwerkerleistungen nicht mehr im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes. Die Frage, ob die Anbringung des Fassadenputzes Inhalt des Bauvertrages gewesen sei und vom Hersteller des Gebäudes geschuldet gewesen sei, sei unbeachtlich.

Zwischen der Fa. G... und den Klägern habe keine Vertragsbeziehung bestanden. Aus Sicht der Kläger handele es sich bei der Fa. G... um einen Hausvermittler. Kenntnisse zu den internen Absprachen zwischen der Fa. E... und der Fa. G... hätten die Kläger nicht. Die Fa. G... sei im Streitfall Vermittler gewesen. Sämtliche Einzelverträge (Architekt, Grundwasserabsenkung, Vermessung, Baugrundgutachten, Erdaustausch, Garage sowie die spätere Außenanlagengestaltung) seien unabhängig abgeschlossen worden. Es sei aber zutreffend, dass die Gespräche in den Büroräumen der Fa. G... stattgefunden hätten. Die Fa. G. habe erklärt, dass sie das Haus nicht selbst baue; sie habe vielmehr auf viele Geschäftspartner verwiesen. Die Kläger hätten auch keine Bedenken gehabt, den Werksvertrag auf Papier der Fa. G... zu schließen, aber nicht mit der Fa. G..., sondern mit der Fa. E.... Die Bezugnahmen auf die Fa. G... im Vertrag mit der Fa. E... hätten wahrscheinlich dazu gedient, mögliche Imageschäden von der Fa. G... fernzuhalten; denn werbewirksam sei nur die Fa. G... aufgetreten und nicht die Fa. E.... Entsprechend sei auch eine Werbetafel der Fa. G... auf dem Baugrundstück aufgestellt worden. Die Referenz auf der Internetseite der Fa. G... sei erst im Sommer 2015 erstellt worden. Deshalb seien die Kläger auch vor dem fertiggestellten Haus abgelichtet

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

worden. Auf die eidesstattliche Versicherung der Kläger wird Bezug genommen (Bl. 84 f. der Gerichtsakte).

Die Kläger beantragen,

den Bescheid über Einkommensteuer 2014 vom 01. Juni 2015 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2016 dahingehend zu ändern, dass eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen gem. § 35a Abs. 3 EStG in Höhe von 1.200 EUR gewährt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Die streitgegenständlichen Leistungen (Fassade, Gartenanlage) würden nicht zu den nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen gehören, da diese Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung des Bauwerks gestanden hätten. Handwerkerleistungen im Rahmen von Neubaumaßnahmen seien aber nicht begünstigt (vgl. Krüger in: Schmidt EStG, 36. Aufl. § 35a Rn. 15 sowie Finanzgericht –FG– Rheinland-Pfalz, 4 K 1933/12, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2013, 127 und FG Schleswig-Holstein, 2 K 56/10, EFG 2011, 1241). Das Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 13. Juli 2011, VI R 61/10, Bundessteuerblatt –BStBl– II 2012, 232 stünde dem nicht entgegen. Soweit die streitgegenständlichen Leistungen aufgrund des Bauvertrags geschuldet worden seien, würden diese – unabhängig vom Zeitpunkt der Erbringung der Leistung – zu den Herstellungskosten des Bauwerks und damit nach Auffassung des Beklagten nicht zu den nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen gehören (vgl. Bundesministerium der Finanzen –BMF–, Schreiben zu § 35a EStG vom 09. November 2016, Tz. 21).

Auf die Frage, ob zum Zeitpunkt der Durchführung der Arbeiten bereits ein Haushalt bestanden habe, komme es nicht an, da die Arbeiten im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Neubau, also „im Rahmen der Neubaumaßnahme", erfolgt seien. Die Kläger hätten bisher keinen Grund genannt, warum die strittigen Arbeiten nicht zeitnah mit den übrigen Arbeiten zur Fertigstellung des Hauses ausgeführt worden seien. Der Zeitpunkt des Umzuges und das Datum der polizeilichen Anmeldung seien kein Indiz für den Fertigstellungszeitpunkt des Hauses, da das „Leben auf einer Baustelle" nicht ausgeschlossen werden könne.

Fraglich sei, ob die Erstellung der Gartenanlage in einem – wie auch immer gearteten – Zusammenhang mit den Arbeiten der Fa. E... gestanden hätten; denn Frau H... habe an der Abnahme teilgenommen. Insofern sei aufzuklären, in welcher vertraglichen Beziehung die einzelnen Teilnehmer der Abnahme des Bauwerks gestanden hätten. Gegebenenfalls seien die Unternehmer E... und H... zu befragen.

Gründe

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist unbegründet. Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung –FGO–). Die Kläger haben keinen Anspruch auf die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG.

I. Gemäß § 35a Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 EUR für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

1. Der Begriff der „Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen" ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG für alle handwerklichen Tätigkeiten gelten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt. Die begünstigten Tätigkeiten lassen sich nach der Rechtsprechung des BFH nicht nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bestimmen; denn die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahmen ist allein aus dem Tatbestandsmerkmal „im Haushalt" abzuleiten. Handwerkerleistungen sind demnach nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit können Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts", also einen Neubau, betreffen, die Steuerermäßigung nicht vermitteln (vgl. BFH, Urteil vom 13. Juli 2011, VI R 61/10, BStBl II 2012, 232).

Entsprechend grenzt die Finanzverwaltung die begünstigten von den nicht begünstigten Leistungen dadurch ab, dass diese nicht der Fertigstellung des Haushalts dienen dürfen (BMF-Schreiben vom 09. November 2016, BStBl I 2016, 1213, Tz. 21). Auch in der Literatur wird vertreten, dass „Neubaumaßnahmen" nicht begünstigt sind (vgl. statt vieler Apitz in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006, 280. Lieferung 08.2017, § 35a EStG Rn. 21; Fischer in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 16. Aufl. 2017, § 35a EStG Rn. 10; Erhard in: Blümich, Einkommensteuergesetz, 137. Aufl. 2017, § 35a EStG Rn. 32 und Krüger in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, 36. Aufl. 2017, § 35a EStG Rn. 15, jeweils m.w.N.).

Die Handwerkerleistung muss ferner „in" einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Der Begriff des Haushalts ist hierbei räumlich-funktional auszulegen. Begünstigt ist nicht nur die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen auf dem Grundstück, sondern auch eine Leistung in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt, wenn sie dem Haushalt dient (vgl. BFH, Urteil vom 20. März 2014, VI R 55/12, BStBl II 2014, 880).

2. Nach diesen Grundsätzen lagen keine begünstigten Handwerkerleistungen auf dem Gebiet der Renovierung-, Erhaltung- und Modernisierung vor.

a) Die Anbringung des Außenputzes an dem Einfamilienhaus der Kläger im Juni 2014 stellt keine begünstigte Handwerkerleistung dar.

Nach der Rechtsprechung des BFH sind die begünstigten von den nicht begünstigen Maßnahmen danach abzugrenzen, ob eine Neubaumaßnahme vorlag oder nicht. Das Gericht schließt sich dieser Rechtsprechung an; denn der Wortlaut der Norm erfasst nur Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen.

Der Senat ist der Auffassung, dass eine Neubaumaßnahme nicht punktuell dadurch abgeschlossen wird, dass der Bauherr die Nutzung aufnimmt (hier: Einzug in das Haus) und dadurch einen Haushalt begründet. Wie der Beklagte zutreffend ausgeführt hat, kann eine Neubaumaßnahme insbesondere nicht dadurch beendet bzw. abgeschlossen werden, dass der Bauherr in einen Roh- bzw. teilfertigen Bau einzieht und einzelne Bauleistungen erst nach (teilweiser) Nutzungsaufnahme vornimmt. Vielmehr ist in wertender Betrachtung zu prüfen, ob die jeweilige Maßnahme noch in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Neuerrichtung des Gebäudes steht oder nicht.

Allein die Tatsache, dass die Kläger nach der Teilabnahme und vor Anbringung des Außenputzes in das Einfamilienhaus eingezogen sind – was zwischen den Beteiligten nunmehr unstreitig ist –, führt nicht dazu, dass es sich um eine begünstigte Handwerkerleistung handelt. Die Putzarbeiten gehörten noch zur Neubaumaßnahme; denn bei den Arbeiten der Fa. E... (Anbringung eines Außenputzes) handelt es sich um eine Teilleistung des Werkvertrags zur Errichtung des Einfamilienhauses der Kläger. Die Leistung war im Bauvertrag (Nr. 14 des Bauleistungsverzeichnisses) vorgesehen, und deshalb erfolgte durch die Kläger am 27. März 2014 nur eine werkvertragliche Teilabnahme „außer Fassadenputz"). Der Außenputz wurde zudem vom selben Bauunternehmer ange-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

bracht. Ferner bestand ein enger zeitlicher Zusammenhang; denn die Anbringung des Außenputzes erfolgte nur drei Monate nach Teilabnahme und Einzug in das Gebäude. Hierbei handelt es sich um übliche Zeitabstände, die auch vor dem Einzug entstehen können, bspw. witterungsbedingt, durch Überauslastung der Bauunternehmen oder Verzögerungen anderer Gewerke, die die Anbringung eines Baugerüstes verzögern.

b) Die erstmalige Pflasterung einer Einfahrt bzw. Terrasse, die Errichtung einer Zaunanlage und das Legen des Rollrasens stellen ebenfalls keine begünstigten Handwerkerleistungen dar. Diese Leistungen dienten ebenfalls noch der Errichtung des Haushalts der Kläger.

Sämtliche Leistungen sind bereits sprachlich nicht als Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahme zu verstehen. Eine Renovierung erfordert die Erhaltung einer bereits vorher vorhandenen Sache (Renovierung: aus dem Lateinischen „renovare" für erneuern, wiederherstellen). Die Modernisierung (aus dem Lateinischen „modernus" für neu) kann zwar ebenfalls auf Austausch einer bestehenden Einrichtung in eine neuere gerichtet sein (bspw. Ersetzung einer Ofenheizung durch eine Zentralheizung). Die Modernisierung erfasst aber auch die erstmalige Einfügung einer Sache zur Hebung des Standards (bspw. erstmalige Einfügung von Wanne/Dusche); erforderlich ist aber auch hier ein bereits vorhandener Gegenstand. Das Gericht schließt sich nicht der Rechtsauffassung des Sächsischen FG an (Urteil vom 23. März 2012, 3 K 1388/10, juris, rkr.), dass es nicht darauf ankomme, ob die handwerkliche Maßnahme der Erhaltung eines vorhandenen Gegenstands diene, oder einen neuen Gegenstand herstelle, indem sie etwas Neues schaffe (für den Fall des erstmaligen Einbaus eines Kachelofens).

Nach Überzeugung des Gerichts sind die Maßnahmen als Neubaumaßnahme zu verstehen, auch wenn sich diese nicht auf das Gebäude, sondern auf die Außenanlagen bezogen haben. Die alleinige Existenz des unbebauten Baugrundstücks führt nicht dazu, dass die Verlegung eines Rollrasens bzw. von Pflastersteinen als Erhaltungsmaßnahme des Grundstücks angesehen werden kann. Es bestand auch vorher keine sonstige Einfriedung (bspw. Hecke), die durch einen Zaun ersetzt (modernisiert) werden konnte. Die vorherige Abgrenzung des Grundstücks durch Bauzäune oder sog. Absperrband genügt nicht, um die Errichtung eines Zauns als Modernisierungsmaßnahme anzuerkennen.

Zudem besteht auch ein enger zeitlicher Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses; denn die Arbeiten wurden ausweislich der Abrechnung binnen drei Monaten nach Teilabnahme des Gebäudes ausgeführt. Der zeitliche Zusammenhang ergibt sich zudem daraus, dass mangels Außenputzes eine vorherige Gestaltung der Außenanlagen (Rasen, Pflasterarbeiten) nicht abschließend möglich war. Gleiches gilt für die Errichtung eines Zaunes nebst Toranlage; denn dieser wird regelmäßig erst nach Entfernung der letzten Gerüste und nach den Pflasterarbeiten errichtet. Das Gericht kann deshalb dahingestellt lassen, ob die Arbeiten an den Außenanlagen bereits mit dem Bauerrichtungsvertrag vereinbart wurden und ob die Befassung der G... zu einer Verklammerung sämtlicher Tätigkeiten zu einer Gesamtneubaumaßnahme geführt hat.

II. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen; denn die genaue Abgrenzung von Neubaumaßnahmen und begünstigen Maßnahmen betrifft jährlich eine Vielzahl von Bauherren.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Fundstelle(n):
EFG 2018 S. 219 Nr. 3
NWB-Eilnachricht Nr. 6/2018 S. 316
[XAAAG-70464]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.