

Erd- und Pflanzarbeiten im Garten als Handwerkerleistung

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG kann auch für Erd- und Pflanzarbeiten im Garten eines selbstbewohnten Hauses zu gewähren sein. Insoweit ist ohne Belang, ob der Garten neu angelegt oder ein naturbelassener Garten umgestaltet wird.

BFH, Urt. v. 13.7.2011 – VI R 61/10
EStG § 35a Abs. 2 Sätze 1 und 2

Der Kläger (K) ließ im Jahr 2006 durch den Handwerksbetrieb Z umfangreiche Erd- und Pflanzarbeiten im Garten des von ihm bewohnten Hauses ausführen (Arbeitskosten 3.100 €), in deren Rahmen die Errichtung einer Stützmauer zum Nachbargrundstück erforderlich war (Arbeitskosten 4.100 €). Das FA erkannte die o.g. Arbeitskosten weder als haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG noch als Handwerkerleistung nach § 35a Abs. 3 EStG an, da der Garten erstmalig angelegt worden sei. Die Klage blieb erfolglos.

Der BFH gab der Revision des K und der Klage teilweise statt, indem er die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG gewährte, nicht aber auch eine solche für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG.

Haushaltsnahe Dienstleistung: Nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche ESt für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen auf Antrag um 20 % der Aufwendungen, höchstens um 600 € (jetzt um 1.200 €). Nach der Rechtsprechung des BFH müssen „haushaltsnahe Dienstleistungen“ eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen bzw. damit im Zusammenhang stehen. Dazu gehören Tätigkeiten, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen, also als "hauswirtschaftlich" angesehen werden können.

Handwerkerleistungen: Durch Einfügung des § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG (jetzt § 35a Abs. 3 EStG) wurde der Anwendungsbereich des § 35a EStG auch auf die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ausgeweitet, so dass nunmehr sämtliche handwerkliche Tätigkeiten, also auch einfache handwerkliche Verrichtungen, etwa regelmäßige Ausbesserungs- und Erhaltungsmaßnahmen, die bislang durch die Rechtsprechung als haushaltsnahe Dienstleistungen erfasst worden sind, von § 35a Abs. 3 EStG erfasst werden. Folglich überschneiden sich die Anwendungsbereiche von § 35a Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 EStG nicht.

Erd- und Pflanzarbeiten keine haushaltsnahen Dienstleistungen: Hiernach handelt es sich bei den Erd- und Pflanzarbeiten im Garten nicht um hauswirtschaftliche Verrichtungen bzw. haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG, sondern um handwerkliche Tätigkeiten, welche zur Steuerbegünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG führen. Die Erd- und Pflanzarbeiten weisen keine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung auf, denn sie gehen über die übliche hauswirtschaftlich geprägte Pflege des Gartens hinaus.

... aber begünstigte Handwerkerleistung: Nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG (jetzt Abs. 3) ermäßigt sich die tarifliche ESt für die Inanspruchnahme der Handwerkerleistungen für die o.g. Maßnahmen in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen auf Antrag um 20 % der Aufwendungen, höchstens um 600 € (jetzt 1.200 €).

Renovierungs- und Erhaltungsmaßnahmen: Nach der Gesetzesbegründung soll § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG (jetzt Abs. 3) für alle handwerklichen Tätigkeiten gelten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt. Hierzu sollen auch Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten auf dem Grundstück, z.B. Garten- und Wegebauarbeiten, gehören. Hieraus wird in der Literatur geschlossen, dass nicht Neues - etwa der Ausbau eines Dachbodens zur Wohnung oder der Anbau einer Garage - geschaffen werden dürfe.

... auch bei Herstellungsaufwand: Dieses enge Verständnis der Vorschrift greift jedoch zu kurz, da die Regelung ausdrücklich auch Renovierungs- und Modernisierungsarbeiten einbezieht, obgleich auch diese eine wesentliche

Verbesserung und damit Herstellungsaufwand begründen können. Die Norm begünstigt deshalb alle Instandsetzungsmaßnahmen zur Erhaltung oder Wiederherstellung des ordnungsgemäßen Zustands sowie Modernisierungsmaßnahmen unabhängig davon, ob die Aufwendungen jeweils Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand darstellen.

„Im Haushalt“ als maßgebendes Merkmal: Die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahmen ist deshalb aus dem Tatbestandsmerkmal "im Haushalt" zu bestimmen. Handwerkerleistungen sind demnach nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Deshalb sind Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines "Haushalts", also einen Neubau, betreffen, nicht begünstigt. Maßnahmen eines Handwerkers im vorhandenen Haushalt, zu dem auch der dazugehörige Grund und Boden gehört, sind hingegen stets nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt.

Arbeitskosten für Erd- und Pflanzarbeiten und Stützmauer begünstigt: Hiernach sind die geltend gemachten Aufwendungen sowohl für die Erd- und Pflanzarbeiten als auch für die Errichtung der Stützmauer zum Nachbargrundstück als Handwerkerleistung begünstigt. Ob der Garten neu angelegt (Herstellungskosten) oder ein naturbelassener Garten umgestaltet (Modernisierungs- und Erhaltungsaufwand) worden ist, ist insoweit ohne Belang. Folglich ist die ESt im 20 % der Arbeitskosten für Handwerkerleistungen, max. um 600 € (der im Jahre 2006 maßgebende Höchstbetrag) zu ermäßigen und insoweit der Klage teilweise stattzugeben. Eine zusätzliche Ermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen scheidet dagegen aus.

Beraterhinweis: Der BFH grenzt klar zwischen der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (begünstigt nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG) und sonstigen Handwerkerleistungen (begünstigt nach § 35a Abs. 3 EStG n.F.) ab. Da haushaltsnahe Dienstleistungen „hauswirtschaftlicher“ Art sein müssen, fallen hierunter nur Pflegearbeiten in einem vorhandenen Garten. Die Neuanlegung eines Gartens oder dessen Umgestaltung führen dagegen zu Handwerkerleistungen, wobei es allerdings unerheblich ist, ob diese Maßnahmen ertragsteuerlich als Erhaltungs- oder als Herstellungsaufwand zu beurteilen sind.

RD a.D., StB Michael Marfels, Nordkirchen

Service: BFH, Urt. v. 13.7.2011 – VI R 61/10