

**Titel:**

**Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Zulegung an das öffentliche Straßennetz als Handwerkerleistungen**

**Normenketten:**

EStG § 35a Abs. 3 S. 1

§ 35a Abs. 3 EStG

§ 35a Abs. 3 S. 1 EStG

EStG § 35a Abs. 3 S. 1

§ 35a EStG

**Fundstelle:**

BeckRS 2015, 95789

**Entscheidungsgründe**

Finanzgericht Nürnberg

7 K 1356/14

BFH VI R 45/15

Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

...

- Kläger -

gegen

...

- Beklagter -

wegen Einkommensteuer 2011

hat der 7. Senat des Finanzgerichts Nürnberg aufgrund mündlicher Verhandlung in der Sitzung

vom 24. Juni 2015

für Recht erkannt:

1. Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 22.03.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 25.09.2014 werden dahin geändert, dass die festzusetzende Einkommensteuer auf 2.850 € herabgesetzt wird.
2. Die Kosten des Verfahrens bis zum 20.01.2015 haben der Kläger zu 7/10 und der Beklagte zu 3/10 zu tragen, für die Zeit danach haben der Kläger und der Beklagte die Kosten jeweils zur Hälfte zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils beim Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigefügt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Postanschrift des Finanzgerichts Nürnberg: Deutschherrnstr. 8, 90429 Nürnberg

Telefax-Anschluss des Finanzgerichts Nürnberg: 0911/27076-290

Postanschrift des Bundesfinanzhofs: Postfach 860240, 81629 München

Hausanschrift des Bundesfinanzhofs: Ismaninger Straße 109, 81675 München

Telefax-Anschluss des Bundesfinanzhofs: 089/9231-201

Tatbestand

Streitig ist, ob und in welchem Umfang die auf das öffentliche Straßenland vor dem Grundstück des Klägers entfallenden Aufwendungen für den Ausbau der Gemeindestraße durch die zuständige Verwaltungsgemeinschaft als Handwerkerleistungen gemäß § 35a Abs. 3 S. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung zu berücksichtigen sind.

Mit Vorausleistungsbescheid vom 29.04.2011 setzte die Verwaltungsgemeinschaft in Vollzug des Kommunalabgabengesetzes und der Ausbaubeitragssatzung der Gemeinde für den zukünftigen Ausbaubeitrag mehrerer Gemeindestraßen einen Gesamtbeitrag i. H. v. 8.034 € fest. Dabei handelte es sich um die unmittelbar vor dem Zweifamilienhaus befindliche Straße. Der Kläger selbst bewohnte zusammen mit seinem Vater in dem Haus eine der beiden Wohnungen.

Neben der Straße modernisierte die Gemeinde auch die Zuleitungen für Wasser sowie das Internet, wobei von den gesamten Kosten nur etwa die Hälfte auf die Grundstückseigentümer umgelegt wurde.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte er einen Betrag von 42,5% hieraus als Lohnkosten, somit 3.414,45 €, als Handwerkerleistungen geltend, die der Beklagte im Bescheid vom 22.03.2013 jedoch mit der Begründung nicht berücksichtigte, dass Ausbaubeiträge von Gemeindestraßen nicht zu den begünstigten Handwerkerleistungen gehörten. Allerdings hatte das beklagte Finanzamt im Einkommensteuerbescheid bereits 16 € für Schornsteinfegerarbeiten als Ermäßigung für Handwerkerleistungen bei der festzusetzenden Einkommensteuer berücksichtigt.

Den Einspruch hiergegen wies das Finanzamt mit Entscheidung vom 25.09.2014 als unbegründet zurück, da bei Ausbauarbeiten der Gemeindestraße die hinreichende Nähe zur Haushaltsführung des Klägers fehle. Könne eine Leistung nicht selbst durchgeführt und aus diesem Grund auch nicht auf einen Dritten übertragen werden, so könne weder der Zweck der Bekämpfung der Schwarzarbeit noch die Schaffung eines Anreizes für ein Beschäftigungsverhältnis erfüllt werden. Da § 35a EStG als Lenkungsnorm ausgestaltet sei, sei die Vorschrift grundsätzlich eng auszulegen.

Mit seiner Klage vom 21.10.2014 beehrte der Kläger zunächst, die Einkommensteuer 2011 um 1.200 € (20% von 6000 €) zu ermäßigen, und begründet dies mit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs, wonach Handwerkerleistungen auch dann begünstigt seien, wenn diese jenseits der Grundstücksgrenze erbracht würden. Der Begriff Haushalt dürfe nicht zu eng ausgelegt werden, sondern müsse räumlich-funktional betrachtet werden. Deshalb seien die Grenzen des Haushalts nicht durch die Grundstücksgrenze abgesteckt, sondern auch Arbeiten jenseits der Grundstücksgrenze könnten begünstigt sein. Der von der Gemeinde eingezogene Betrag decke nicht nur die Erneuerung der Straßendecke ab, sondern ebenfalls die Erneuerung des Wasseranschlusses, des Abwasseranschlusses und die Erneuerung des Gehwegs. Bei dem Straßenausbau habe es sich um einen Ringschluss gehandelt, damit nach Fertigstellung auch der Bus fahren könne. Diese Dienstleistungen seien notwendiger Annex zur Haushaltsführung.

Während des Klageverfahrens hat der Kläger seinen Antrag dann dahin korrigiert, dass 20% der Bemessungsgrundlage von 3.414 €, somit 699 € zu berücksichtigen seien, bevor er sein Begehren schließlich auf den hälftigen Anteil reduzierte, weil er nur in einer der beiden Wohnungen einen Haushalt führe. Unter Berücksichtigung der bereits anerkannten 16 € ergaben sich damit 342 €.

Der Kläger beantragt zuletzt, den Einkommensteuerbescheid vom 22.03.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 25.09.2014 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer 2011 um weitere Handwerkerleistungen i. H. v. 342 € herabgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt die Klage abzuweisen.

Beide Beteiligte beantragen jeweils für den Fall des Unterliegens die Zulassung der Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfrage und zur Fortbildung des Rechts.

Nach Auffassung des beklagten Finanzamts können Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenzen erbracht würden, nur dann steuermindernd berücksichtigt werden, wenn diese einen unmittelbaren räumlichen Zusammenhang zum Haushalt aufwiesen und die Aufwendungen den für eine Haushaltsführung notwendigen Leistungen der Daseinsfürsorge dienten. Der BFH habe entschieden, dass ein Wasserhausanschluss eine notwendige Voraussetzung eines Haushalts darstelle. Nicht entschieden sei damit aber die Frage, ob der Ausbau, die Erneuerung oder Verbesserung einer öffentlichen Straße noch von diesem räumlich-funktionalen Haushaltsbegriff erfasst seien.

In der mündlichen Verhandlung trägt der Beklagtenvertreter vor, die Erneuerungsmaßnahme habe ein Gebiet von vier Straßenzügen umfasst. Die angefallenen Kosten seien auf alle Grundstückseigentümer verteilt worden, so dass der unmittelbare Zusammenhang mit dem einzelnen Haushalt nicht (mehr) gegeben sei.

Ergänzend wird auf den Inhalt der Finanzgerichts- und Rechtsbehelfsakte sowie das Sitzungsprotokoll vom 24.06.2015 verwiesen.

#### Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet.

Dem Kläger ist für die streitigen Kosten der Straßenerneuerung nach § 35a Abs. 3 S. 1 EStG eine Steuerermäßigung i. H. v. 342 € zu gewähren.

1. Nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG (2011) ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, um 20%, höchstens um 1.200 €. Nach § 35a Abs. 5 Satz 2 EStG gilt die Ermäßigung nur für Arbeitskosten.

a) Handwerkerleistungen sind einfache wie qualifizierte handwerkliche Tätigkeiten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 VI R 4/09, BFHE 229, 534, BStBl II 2011, 909). Begünstigt werden handwerkliche Tätigkeiten, die von Mietern und Eigentümern für die zu

eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung in Auftrag gegeben werden, z. B. das Streichen und Tapezieren von Innenwänden, die Beseitigung kleinerer Schäden, die Erneuerung eines Bodenbelags (Teppichboden, Parkett oder Fliesen), die Modernisierung des Badezimmers oder der Austausch von Fenstern. Hierzu gehören auch Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten auf dem Grundstück, z. B. Garten- und Wegebauarbeiten (BT-Drucks 16/643, 10, und BT-Drucks 16/753, 11), aber auch die Reparatur, Wartung und Austausch von Gas- und Wasserinstallationen (Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 35a Rz. 25).

b) Nach allgemeiner Meinung ist nicht erforderlich, dass der Leistungserbringer in die Handwerksrolle eingetragen ist (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 15. Februar 2010 IV C 4-S 2296-b/07/0003, 2010/0014334, BStBl I 2010, 140, Tz. 21, ersetzt durch BMF-Schreiben vom 10. Januar 2014 IV C 4-S 2296-b/07/0003:004, 2014/0023765, BStBl I 2014, 75, Tz. 23). Auch Kleinunternehmer i. S. des § 19 des Umsatzsteuergesetzes (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 140, Tz. 21, ersetzt durch BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 75, Tz. 23) oder die öffentliche Hand können steuerbegünstigte Handwerkerleistungen erbringen (Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35a EStG Rz. 21; vgl. Eversloh in Lademann, EStG, § 35a EStG Rz. 86; Wüllenkemper, EFG 2013, 52; BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 140 <Schornsteinfeger>). Dies gilt insbesondere dann, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts (beispielsweise ein Zweckverband) mit dem Verlegen der Hausanschlussleitungen (= die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers, vgl. § 10 Abs. 1 der Verordnung über Allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Wasser --AVBWasserV-- vom 20. Juni 1980, BGBl I 1980, 750) gegen Kostenerstattung im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art unternehmerisch tätig geworden ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 V R 61/03, BStBl II 2009, 321; BMF-Schreiben vom 7. April 2009 IV B 8-S 7100/07/10024, 2009/0215132, BStBl I 2009, 531).

Auf welcher Rechtsgrundlage die öffentliche Hand die Kosten (Heranziehungsbescheid, öffentlich-rechtlicher Vertrag) für den Hausanschluss erhebt, ist dabei ebenso unerheblich wie der Umstand, ob diese Leistung „eigenhändig“ oder durch einen von ihr beauftragten bauausführenden Dritten erbracht wird. Denn auch insoweit nimmt der Steuerpflichtige eine, wenn auch durch eine juristische Person vermittelte, Handwerkerleistung in Anspruch.

c) Die Handwerkerleistung muss ferner „in“ einem inländischen bzw. in der Europäischen Union oder dem europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Hieraus wird geschlossen, dass nur handwerkliche Tätigkeiten, die in der privaten Wohnung bzw. dem Haus nebst Zubehörräumen und Garten geleistet werden, nicht aber solche, die „für“ den Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt sind (BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 140, Tz. 15, ersetzt durch BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 75, Tz. 15; FG München vom 24. Oktober 2011 7 K 2544/09, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2012, 1118).

Dieses enge Verständnis der Vorschrift greift nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 20.03.2014 VI R 56/12, BStBl II 2014, 882) jedoch zu kurz. Denn der Begriff „im Haushalt“ müsse vielmehr räumlich-funktional ausgelegt werden (vgl. Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 35a Rz. 77; Eversloh in Lademann, EStG, § 35a EStG Rz. 92; Wüllenkemper, EFG 2013, 52; Bode, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35a Rz. D 7, E 7; Schmidt/Krüger, EStG, 32. Aufl., § 35a Rz. 4).

Deshalb seien die Grenzen des Haushalts i. S. des § 35a Abs. 3 EStG nicht ausnahmslos --unabhängig von den Eigentumsverhältnissen-- durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt (BFH-Urteil vom 20. März 2014 VI R 55/12, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; entgegen BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 140, Tz. 15, ersetzt durch BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 75, Tz. 15). Vielmehr könne auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht werden, nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt sein. Es müsse sich dabei allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen (Schmidt/Krüger, EStG, 32. Aufl., § 35a Rz. 4; vgl. auch Köhler in Bordewin/Brandt, EStG, § 35a Rz. 300 f.). Hiervon sei insbesondere auszugehen, wenn der Haushalt des Steuerpflichtigen an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossen wird.

Zwar handle es sich bei Hausanschlüssen (auch insoweit als die Anschlussleitung innerhalb des Privatgrundstücks des Anschlussnehmers verläuft) um Betriebsanlagen des Wasserversorgungsunternehmens (vgl. § 10 Abs. 3 Satz 1 AVBWasserV; Urteile des Bundesgerichtshofs vom 7. Februar 2008 III ZR 307/05, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht -- NJW-RR-- 2008, 771, und vom 1. Februar 2007 III ZR 289/06, NJW-RR 2007, 823). Gleichwohl sei der Hausanschluss insgesamt und damit auch, soweit er im öffentlichen Straßenraum verläuft, zum Haushalt i. S. des § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG zu zählen (entgegen BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 140, Tz. 12, 15, ersetzt durch BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 75, Tz. 9, 15). Denn über diesen werde der auf dem Grundstück gelegene Haushalt des Steuerpflichtigen über das öffentliche Versorgungsnetz mit den für eine Haushaltsführung notwendigen Leistungen der Daseinsfürsorge versorgt. Ein Hausanschluss stelle sich damit als notwendige Voraussetzung eines Haushalts dar.

Entsprechende Handwerkerleistungen sind folglich nicht nur anteilig, soweit sie auf Privatgelände entfallen, sondern in vollem Umfang nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 2014 VI R 56/12 a. a. O. m. w. N.). Wortlaut sowie Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschrift stehen dieser Auslegung nicht entgegen.

2. Nach diesen Grundsätzen kann für die vor dem Anwesen des Klägers befindliche Straße nichts anderes gelten. Laut BFH müssen Maßnahmen der Daseinsfürsorge, die gleichsam notwendige Voraussetzung einer Haushaltsführung sind, zu diesem Haushalt gerechnet werden. Maßgeblich nach obigen Grundsätzen ist für die Abgrenzung gerade nicht die Grundstücksgrenze, sondern eine räumlich-funktionale Beziehung.

Nach diesen Grundsätzen gehören zu einer ordentlichen Haushaltsführung gleichermaßen Wasseranschlüsse, Abwasser, Elektrizität, aber auch eine Zuwegung.

Nur dann, wenn ein Anwesen an das öffentliche Wege- und Straßennetz angebunden ist, ist dort auch die Führung eines Haushalts möglich. In einem Haus, das nicht durch das allgemeine Straßennetz erreichbar ist, kann ein zeitgemäßer Haushalt nicht geführt werden, denn ohne Transportmöglichkeiten ist weder die Versorgung mit den Gütern des täglichen Lebens gewährleistet noch die notwendigen Transporte der in diesem Haushalt lebenden Personen beispielsweise zu Schule, Arbeitsstelle oder auch medizinischer Versorgung.

Nach Auffassung des Senats gelten deshalb die Gründe, die der BFH im oben genannten Urteil VI R 56/12 bezüglich der Anbindung an die öffentliche Wasserversorgung aufgeführt hat, ebenso für den Ausbau der Gemeindestraße, denn bei beiden Maßnahmen handelt es sich gleichermaßen um den Anschluss eines Haushalts an das öffentliche Versorgungsnetz.

3. Der Kläger hat die streitigen Aufwendungen zu Recht in Höhe der geschätzten Arbeitskosten als Handwerkerleistungen steuermindernd geltend gemacht. Die Schätzung der Arbeitskosten aus dem einheitlichen Leistungsbescheid begegnet nach o.g. Urteil keinen grundsätzlichen rechtlichen Bedenken.

Die Höhe der Schätzung ist unter den Beteiligten unstreitig und bleibt unterhalb der Grenze von 1.200 € gem. § 35a Abs. 3 S. 1 EStG.

Die Aufwendungen sind jedoch ganz unabhängig von den Eigentumsverhältnissen am Grundstück nur abzugsfähig, soweit sie den eigenen Haushalt des Klägers betreffen.

Der Kläger hat daher zu Recht den ursprünglichen Antrag, der sich auf das ganze Haus bezog, nunmehr auf seinen eigenen Haushalt reduziert.

4. Dass die Gemeinde die Kosten nicht zu 100% umgelegt hat, ist nicht gleichzusetzen mit einem „Zuschuss“ i. S. d. § 35 a Abs. 3 S. 2 EStG. Denn darunter wäre ein individueller Zuschuss an den Bürger zu verstehen; hier jedoch wurden von vornherein die Kosten teilweise von der öffentlichen Hand getragen und gar nicht erst in Rechnung gestellt.

Dies ist aber kein Zuschuss, der der Steuerminderung entgegensteht.

5. Die Zahlung selbst ist durch Überweisung auf das Bankkonto der Gemeinde erfolgt und entspricht damit den gesetzlichen Voraussetzungen des § 35 a Abs. 5 S. 3 EStG.

6. Die Steuer wird wie folgt festgesetzt:

ESt bisher lt. Bescheid vom 22.03.2013

und Einspruchsentscheidung vom 25.09.2014 3.192 €

./.. Ermäßigung für Handwerkerleistungen 342 €

ESt neu 2.850 €

7. Die Revision wird zugelassen wegen grundsätzlicher Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Ziff. 1 FGO.

Der Senat sieht die grundsätzliche Bedeutung darin, dass eine Vielzahl von gleich gelagerten Fällen zu erwarten ist, die Finanzverwaltung sich jedoch mit der im BMF-Schreiben vom 10. Januar 2014 (BStBl I 2014, 75) vertretenen Rechtsauffassung im Widerspruch zur aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs befindet.

8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 S. 1 FGO.