

# Urteil vom 13. July 2011, VI R 61/10

## Erd- und Pflanzarbeiten im Garten als Handwerkerleistung

BFH VI. Senat

EStG § 35a Abs 2 S 1, EStG § 35a Abs 2 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 30. June 2010, Az: 4 K 2708/07

## Leitsätze

1. 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.
2. Insoweit ist ohne Belang, ob der Garten neu angelegt oder ein naturbelassener Garten umgestaltet wird.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob für die von einem Handwerksbetrieb ausgeführten Erd- und Pflanzarbeiten die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für den Veranlagungszeitraum 2006 geltenden Fassung (EStG) gewährt und daneben, für die Erstellung einer Stützmauer, die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG in Anspruch genommen werden kann.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie sind Eigentümer eines im Jahr 2003 fertig gestellten selbstgenutzten Wohnhauses in H. Nachdem der Einfahrt- und Terrassenbereich im Jahr 2005 gestaltet worden war, ließen die Kläger im Streitjahr (2006) durch den Handwerksbetrieb Z umfangreiche Erd- und Pflanzarbeiten im Garten des von den Klägern bewohnten Hauses ausführen. Die Arbeitskosten hierfür betrugen 3.177 €. Weiter wurde im Zuge der genannten Erd- und Pflanzarbeiten die Errichtung einer Stützmauer an der Grenze zum Nachbargrundstück erforderlich. Die Arbeitskosten für diese Arbeiten wurden von Z mit 4.457 € in Rechnung gestellt. Die Kläger beantragten in ihrer gemeinsamen Einkommensteuererklärung eine Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG für die Kosten der Erd- und Pflanzarbeiten und daneben für die Kosten der Errichtung der Stützmauer eine Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gewährte die beantragte Steuerermäßigung jedoch nicht. Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Denn vorliegend sei ein Garten erstmalig angelegt worden. Eine solche Maßnahme sei nicht als haushaltsnahe Dienstleistung, sondern als Handwerkerleistung zu beurteilen. Allerdings könne die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG hierfür nicht gewährt werden, da durch die fraglichen Arbeiten etwas Neues geschaffen worden sei, was über die allein begünstigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsleistungen hinausgehe (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1700).
- 4** Mit der Revision rügen die Kläger eine unrichtige Anwendung von § 35a Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG.
- 5** Die Kläger beantragen,  
  
den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. April 2007 in der Fassung des korrigierten Bescheids vom 20. Juni 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2007 dahingehend abzuändern, dass eine weitere Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG für die nachfolgenden Aufwendungen berücksichtigt wird:

a) Erd- und Pflanzarbeiten auf dem Grundstück K-Straße in H (haushaltsnahe Dienstleistung) in Höhe von 3.177 €  
und

b) Erstellung einer Stützmauer auf dem vorbezeichneten Grundstück (Handwerkerleistung) in Höhe von 4.457 €, hilfsweise, unter dem Buchst. b) auch noch die Erd- und Pflanzarbeiten (haushaltsnahe Dienstleistungen) in Höhe von 3.177 € als Handwerkerleistung zu berücksichtigen.

- 6** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision der Kläger ist teilweise begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Klage teilweise stattgegeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Den Klägern ist für die Erd- und Pflanzarbeiten sowie für die damit im Zusammenhang stehende Errichtung einer Stützmauer eine Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG, nicht aber auch eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG zu gewähren.
- 8** 1. Nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG ermäßigt sich für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach Satz 2 sind und in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 %, höchstens 600 €, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.
- 9** a) Der Begriff "haushaltsnahe Dienstleistung" ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Nach der Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen vom 1. Februar 2007 VI R 77/05 (BFHE 216, 526, BStBl II 2007, 760) und VI R 74/05 (BFH/NV 2007, 900) müssen die Leistungen 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. Der erkennende Senat hat dabei den Begriff "haushaltsnah" als sinnverwandt mit dem Begriff "hauswirtschaftlich" angesehen.
- 10** Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung (FördWachsG) vom 26. April 2006 (BGBl I 2006, 1091, BStBl I 2006, 350) hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 35a EStG ab dem Jahr 2006 (§ 52 Abs. 50b Satz 2 EStG) ausgeweitet. Nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG wird seither auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen steuerbegünstigt. Danach werden nunmehr sämtliche handwerkliche Tätigkeiten, also auch einfache handwerkliche Verrichtungen, etwa regelmäßige Ausbesserungs- und Erhaltungsmaßnahmen, die bislang durch die Rechtsprechung als haushaltsnahe Dienstleistungen unter § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG gefasst worden sind, von dem neuen Satz 2 in der Fassung des FördWachsG erfasst. Folglich überschneiden sich die Anwendungsbereiche der Sätze 1 und 2 des § 35a Abs. 2 EStG in der Fassung des FördWachsG nicht (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. Mai 2010 VI R 4/09, BFHE 229, 534).
- 11** b) Nach diesen Grundsätzen handelt es sich --entgegen der Auffassung der Revision-- bei den streitgegenständlichen Erd- und Pflanzarbeiten im Garten nicht um hauswirtschaftliche Verrichtungen, die als haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG begünstigt sind, sondern dem Grunde nach um handwerkliche Tätigkeiten, welche die Steuerbegünstigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG vermitteln können. Nach den bindenden --nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angefochtenen-- Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) weisen die streitgegenständlichen Erd- und Pflanzarbeiten keine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung auf. Denn sie gehen über die übliche hauswirtschaftlich geprägte Pflege des Gartens hinaus (vgl. Senatsurteil in BFHE 229, 534). Damit hat das FG den Klägern die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG für die Erd- und Pflanzarbeiten zu Recht versagt.
- 12** 2. Nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und

Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, mit Ausnahme der nach dem CO<sup>2</sup>-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank geförderten Maßnahmen, auf Antrag um 20 %, höchstens 600 €, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

- 13** a) § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG gilt nach seinem Wortlaut nur für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen "für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen". Der Begriff "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. Hierzu sollen auch Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten auf dem Grundstück, z.B. Garten- und Wegebauarbeiten, gehören (BTDrucks 16/643, 10).
- 14** b) Hieraus wird --unter Berücksichtigung der Grundsätze, die für die Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand gelten-- geschlossen, dass nicht Neues --etwa der Ausbau eines Dachbodens zur Wohnung oder der Anbau einer Garage-- geschaffen werden dürfe (Schmidt/Drenseck, EStG, 30. Aufl., § 35a Rz 11; Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35a EStG Rz 21; Kratzsch in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 35a Rz 70); handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme (Fischer in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 35a Rz 10; Bode, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35a Rz D 5; Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 35a EStG Rz 26) --hierzu zählen die Finanzbehörden alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit einer Nutz- oder Wohnflächenschaffung bzw. -erweiterung anfallen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. Februar 2010 IV C 4-S 2296-b/07/0003, 2010/0014334, BStBl I 2010, 140)-- folglich nicht nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG begünstigt seien.
- 15** Dieses enge Verständnis der Vorschrift greift nach Auffassung des erkennenden Senats zu kurz. Denn der Wortlaut der Regelung bezieht ausdrücklich Renovierungs- und Modernisierungsarbeiten (Blümich/Erhard, § 35a EStG Rz 32; Eversloh in Lademann, EStG, § 35a EStG Rz 86) in die Steuerermäßigung ein, obgleich sich das Herstellungskosten begründende Merkmal der wesentlichen Verbesserung als Renovierung verstehen lässt (Eversloh in Lademann, a.a.O.) und auch Modernisierungsmaßnahmen Herstellungsaufwand begründen können (Kratzsch in Frotscher, a.a.O.). § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG begünstigt deshalb Instandsetzungsmaßnahmen zur Erhaltung oder Wiederherstellung des vertraglichen oder ordnungsgemäßen Zustands sowie Modernisierungsmaßnahmen (Blümich/Erhard, § 35a EStG Rz 32; Eversloh in Lademann, a.a.O.), und zwar unabhängig davon, ob die Aufwendungen für die einzelne Maßnahme Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand darstellen (vgl. Bode, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O.; Durst in Korn, § 35a EStG Rz 33; a.A. Schmidt/Drenseck, a.a.O.; Kratzsch in Frotscher, a.a.O.). Die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahmen ist deshalb aus dem Tatbestandsmerkmal "im Haushalt" zu bestimmen (Blümich/Erhard, a.a.O.; Eversloh in Lademann, a.a.O.). 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; Maßnahmen eines Handwerkers im vorhandenen Haushalt, zu dem auch der dazugehörige --stets schon vorhandene-- Grund und Boden gehört (BTDrucks 16/643, 10 und BTDrucks 16/753, 11), sind hingegen stets nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG begünstigt. Denn nur so kann der Intention des Gesetzgebers Rechnung getragen werden, Wachstum und Beschäftigung zu fördern (BTDrucks 16/643, 1 und BTDrucks 16/753, 1).
- 16** In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze sind die geltend gemachten Aufwendungen sowohl für die Erd- und Pflanzarbeiten als auch für die Errichtung der Stützmauer an der Grenze zum Nachbargrundstück nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG begünstigt. Ob der Garten neu angelegt (Herstellungskosten) oder ein naturbelassener Garten umgestaltet (Modernisierungs- und Erhaltungsaufwand) worden ist, ist insoweit ohne Belang.
- 17** 3. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist teilweise stattzugeben. Den Klägern ist für die Erd- und Pflanzarbeiten sowie für die damit im Zusammenhang stehende Errichtung einer Stützmauer eine Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG zu gewähren. Diese ist im Streitjahr auf einen Höchstbetrag von 600 € begrenzt. Da das FA bei der Einkommensteuerfestsetzung 2006 die Steuer nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG bereits um 24 € ermäßigt hat, ist die Einkommensteuer im Streitjahr nur noch um 576 € herabzusetzen. Die Berechnung der Steuer wird insoweit dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 FGO).