

Berücksichtigung von im abgekürzten Zahlungsweg geleisteten Aufwendungen für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG

Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG können im abgekürzten Zahlungsweg vom Konto eines Dritten bezahlt werden (hier: Bezahlung durch die im Haushalt des Steuerpflichtigen lebende Mutter).

Das in § 35a Abs. 2 S. 5 der Vorschrift normierte Erfordernis unbarer Zahlungsvorgänge wird durch die Zulassung des abgekürzten Zahlungswegs nicht berührt. Ein Erfordernis, dass das Geld vom Konto der Kläger selbst überwiesen sein muss, lässt sich nicht herleiten

Ein nicht ausgeschöpfter Anrechnungsüberhang in Folge der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG kann weder zur Festsetzung einer negativen Einkommensteuer noch zur Feststellung einer rück- oder vortragsfähigen Steuerermäßigung führen (BFH v. 29.1.2009, VI R 44/08, BStBI II 2009, 411).

FG Sachsen *URTEIL* vom 18.09.2009 - 4 K 645/09
EStG § 35a Abs. 2 S. 5

Die Kläger wenden sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 24.9.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.3.2009 und geändert durch Bescheide vom 9.6.2009 und vom 23.6.2009, mit denen der Beklagte die Berücksichtigung von im abgekürzten Zahlungsweg gelisteten Aufwendungen für Handwerkerleistungen im Rahmen des § 35 a Abs. 2 EStG ablehnt.

Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der Kläger erzielte sonstige Einkünfte. Gemeinsam erzielten die Kläger Einkünfte aus der teilweisen Vermietung des auch eigengenutzten Grundstücks H. in Z. (jeweils 50 %). Mit Einkommensteuererklärung 2006 vom 18.3.2008 haben die Kläger u.a. eine Steuerermäßigung für Aufwendungen i. H. v. 2.647,- EUR für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Inland geltend gemacht. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einkommensteuererklärung 2006 vom 18.3.2008 verwiesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 24.9.2008 hat der Beklagte die Einkommensteuer 2006 auf 224,- EUR festgesetzt. Die Berücksichtigung der Steuerermäßigung hat der Beklagte abgelehnt, weil die erforderlichen Belege nicht vorgelegt worden seien. Im Einspruchsverfahren haben die Kläger die Originalrechnungen sowie Überweisungsbelege und Kopien der Kontoauszüge vorgelegt. Die Handwerkerrechnungen, insgesamt über einen Betrag von 5.262,52 EUR, betreffen sowohl den vermieteten als auch den eigengenutzten Teil des Grundstücks H. in Z., und zwar im wesentlichen Heizungswartung, Reparatur des Fallrohrs, Arbeiten an der Klärgrube und Pflasterarbeiten. Die Rechnung der Firma T. über 5.036,60 EUR wurde von Frau J. bezahlt, der Mutter der Klägerin, die mit den Klägern im gleichen Haushalt wohnt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 23.12.2008 verwiesen.

Der Beklagte hat mit Einspruchsentscheidung vom 24.3.2009 die Einkommensteuer 2006 auf 637,- EUR unter Berücksichtigung einer Steuerermäßigung in Höhe von 23

EUR festgesetzt. Die Kläger hätten keine Aufwendungen gehabt, da die Rechnung durch die Mutter der Klägerin beglichen worden sei. Außerdem sei nicht zu erkennen, inwieweit es sich bei den vom Handwerker erbrachten Leistungen um Arbeitsleistungen oder um Material handle. Voraussetzung für die Steuerermäßigung sei jedoch eine eindeutige Trennung bereits auf der Rechnung. Bei der Berechnung des Verlusts aus Vermietung und Verpachtung hat der Beklagte diese Rechnung zu Lasten der Kläger nicht mehr berücksichtigt.

Während des Klageverfahrens hat der Beklagte mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9.6.2009 die Einkommensteuer 2006 auf 139,- EUR und mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 23.6.2009 auf 119,- EUR festgesetzt. Im Klageverfahren haben die Kläger erstmals behinderungsbedingte Mehrfahrten von 3.000, km des Klägers, dessen Grad der Behinderung 80 % beträgt, sowie Sonderausgaben in Form von 672,66 EUR Schulgeld für die Tochter D. O. geltend gemacht. Der Beklagte hat der Klage in diesen Punkten sowie hinsichtlich der Berücksichtigung der im abgekürzten Zahlungsweg gezahlten Handwerkerrechnung zu 50 % als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung abgeholfen.

Die Kläger tragen vor, die übrigen 50 % der Rechnung des Baugeschäftes T. vom 25.7.2006 i. H. v. 2.518,30 EUR seien im Rahmen der Steuerermäßigung gemäß § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigen. Der Anteil der steuerbegünstigten Arbeitskosten könne geschätzt werden. Die Tatsache, dass die Mutter der Klägerin die Aufwendungen getragen habe, lasse die Abziehbarkeit nicht entfallen, da bereits bei den Betriebsausgaben und Werbungskosten seit Jahren der abgekürzte Zahlungsweg anerkannt sei.

Die Kläger beantragen sinngemäß, den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 24.9.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.3.2009 und geändert durch Bescheide vom 9.6.2009 und vom 23.6.2009 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer 2006 auf 0,- EUR festgesetzt wird;

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Er ist der Auffassung, dass Aufwendungen von Handwerkerleistungen gemäß § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG nur dann die Einkommensteuer des begünstigten Personenkreises ermäßigten, wenn die Aufwendungen auch von diesen Personen getragen worden seien. Für ihn bestehe kein Anlass, von der analogen Anwendung der für den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug anerkannten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hinsichtlich des abgekürzten Zahlungswegs bei Drittaufwand auch für die Steuerermäßigung nach § 35 a EStG auszugehen. Da es sich bei der Begünstigung nach § 35 a EStG um eine direkte Steuerermäßigung, nicht um die Verringerung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuer handle, seien die Maßstäbe an deren Voraussetzung unter Berücksichtigung des Grundsatzes des Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit höher anzusetzen.

Den Klägern könne auch hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen nicht gefolgt werden. Die Rechnung weise insgesamt einen Betrag i. H. v. 5.036,60 EUR aus. Davon würden 2.518,30 EUR als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. Von den übrigen 2.518,30 EUR seien noch die Materialkosten abzuziehen. Im Wege der Schätzung sei von Materialkosten i. H. v. 50 % der Rechnung auszugehen. Mithin ergebe sich eine Ermäßigung i. H. v. 251,83 EUR.

Die Kläger haben sich mit Schriftsatz vom 20.4.2009 mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung und mit Schriftsatz vom 27.4.2009 mit einer Entscheidung

durch den Berichterstatter und der Beklagte mit Schriftsatz vom 28.5.2009 mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung durch den Berichterstatter einverstanden erklärt. Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte 4 K 645/09 und die vorgelegten Steuerakten verwiesen.

Die Klage ist, soweit sie sich nicht bereits durch die Teilabhilfe des Beklagten erledigt hat, begründet. Die Kläger können in Bezug auf die an sie gerichtete und von der Mutter der Klägerin bezahlte Rechnung der Fa. T. wegen Pflasterarbeiten und Arbeiten an der Klärgrube eine weitere Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG i. H. v. 119,- EUR in Anspruch nehmen, so dass die Einkommensteuer 2006 entsprechend dem Antrag der Kläger auf 0,- EUR festzusetzen ist. Im Übrigen kann der insoweit nicht ausgeschöpfte Anrechnungsüberhang weder zur Festsetzung einer negativen Einkommensteuer noch zur Feststellung eines rück- oder vortragsfähigen Anrechnungsüberhangs führen (dazu BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 VI R 44/08, BStBl II 2009, 411).

Nach § 35 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, um 20 %, höchstens 600 EUR, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

Die Hälfte der Aufwendungen aus der Rechnung der Fa. T. entfällt allerdings auf den vermieteten Anteil des Grundstücks. Insoweit ist die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ausgeschlossen, weil diese Aufwendungen bereits als Werbungskosten bei den Einkünften der Kläger aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind, § 35 a Abs. 2 Satz 3 EStG. Im Übrigen handelt es sich um "Aufwendungen des Steuerpflichtigen" nach den Grundsätzen des abgekürzten Zahlungsweges (vgl. Plenker/Schaffhausen, Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen ab 2009, Der Betrieb 2009, 191, 195): Die Mutter der Klägerin hat den Klägern den Betrag zugewendet, indem sie die entsprechende Rechnung bezahlt hat. Dies ist nicht anders zu behandeln, als wenn die Mutter der Klägerin dieser das Geld vor der dann eigenhändigen Zahlung zugewendet hätte. Der Begriff der Aufwendungen des Steuerpflichtigen i. S. d. § 35 a EStG ist insoweit nicht anders zu beurteilen als der Begriff der Aufwendungen i. S. d. § 9 Abs. 1 EStG und i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG. Dort findet zwar keine ausdrückliche Bezugnahme auf "den Steuerpflichtigen" statt: Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich jedoch, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen i.S. des § 9 Abs. 1 EStG, darunter Anschaffungs- oder Herstellungskosten, persönlich tragen muss, denn die Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 und 2 EStG ist subjektbezogen. Wie dem Steuerpflichtigen gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 und § 8 EStG nur solche Einnahmen zuzurechnen sind, die seine persönliche Leistungsfähigkeit erhöhen, so sind entsprechend nur solche Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen, die seine persönliche Leistungsfähigkeit mindern (BFH-Beschluss vom 23. August 1999 GrS 2/97, BStBl II 1999, 782 m. w. N.).

Für den Abzug der Werbungskosten ist die Mittelherkunft für den Ausgabenabzug nicht bedeutsam. So kann der Steuerpflichtige Aufwendungen selbst dann abziehen, wenn ein Dritter ihm den entsprechenden Betrag zuvor geschenkt hat, oder statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben, in seinem Einvernehmen seine Schuld tilgt (BFH-Urteil 15. November 2005 IX R 25/03, BStBl II 2006, 623 m. w. N.).

Nichts anderes kann infolge der umfassenden Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die sonstigen Bereiche der Aufwandszurechnung gelten, so auch für die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen. Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber diese Förderung als Steuerabzugsbetrag gestaltet hat, lässt sich entgegen der Auffassung des Beklagten eine andere Auslegung des Begriffs der Aufwendungen nicht herleiten. Vielmehr lässt die Verwendung des bekannten Begriffs der "Aufwendungen des Steuerpflichtigen" im Gesetzgebungsverfahren zum 2. Dienstleistungs-ArbeitsmarktG vom 23.12.2002 darauf schließen, dass insoweit keine Abweichung vom Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriff beabsichtigt war. Jedenfalls lässt sich weder dem Gesetzgebungsverfahren zum 2. Dienstleistungs-ArbeitsmarktG vom 23.12.2002 (vgl. BT/Drs 15/77, S. 5) noch dem Gesetzgebungsverfahren zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung (vgl. BT/Drs 16/643, S. 10), mit dem die bisherige Regelung um die Förderung der Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen erweitert wurde, ein Anhaltspunkt für eine derartige Abweichung entnehmen. Nach der Gesetzesbegründung (BT/Drs 16/643, S. 10) zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sind 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 begünstigt. Hierunter fallen auch die von den Klägern vorgenommenen Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten auf dem Grundstück, z. B. Garten- und Wegebauarbeiten. Diese Erweiterung des Tatbestands zur Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, der sowohl von Mietern als auch von Eigentümern für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung in Anspruch genommen werden kann, dient der Förderung von Wachstum und Beschäftigung. Dieser Gesetzeszweck wird ebenso erreicht, wenn die Handwerkerleistung im abgekürzten Zahlungsweg von dem Konto eines Dritten bezahlt worden ist.

Auch aus § 35 a Abs. 2 Satz 5 EStG lässt sich ein Erfordernis, dass das Geld vom Konto der Kläger selbst überwiesen sein muss, nicht herleiten: Gemäß § 35a Abs. 2 Satz 5 EStG ist Voraussetzung für die Steuerermäßigung nach Satz 2 der Vorschrift, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Handwerkerleistung durch Beleg des Kreditinstituts nachweist. Die Kläger haben sowohl eine - zudem auf sie ausgestellte - Rechnung der Fa. T. vorgelegt. Ebenso haben sie die Zahlung durch einen Beleg der Sparkasse Erzgebirge nachgewiesen. Mehr wird durch § 35 a Abs. 2 Satz 5 EStG nicht verlangt: Die Vorschrift des § 35 a Abs. 2 EStG verfolgt den Zweck, einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen (vgl. z.B. BTDrucks 15/91, 19). § 35a Abs. 2 Satz 5 EStG ist eine folgerichtige Ausgestaltung dieser gesetzgeberischen Zielsetzung. Denn die Vorschrift entspricht - typisierend - dem Erfahrungssatz, dass Barzahlungen regelmäßig wesentliches Kennzeichen der Schwarzarbeit im Privathaushalt sind (BFH-Urteil vom 20. November 2008 VI R 14/08, BStBl II 2009, 307). Das von der Vorschrift verfolgte Ziel der Bekämpfung der Schwarzarbeit durch das Erfordernis unbarer Zahlungsvorgänge wird durch die Zulassung des abgekürzten Zahlungswegs nicht berührt.

Allerdings sind des Weiteren im Schätzungswege (§ 162 AO) die Aufwendungen aus der Rechnung der Fa. T um die Aufwendungen zu kürzen, die keine Arbeitskosten

darstellen, § 35 a Abs. 2 Satz 3 EStG. Der Beklagte hält insoweit eine Aufteilung von 50 % Arbeitsleistung und 50 % Materialkosten für sachgerecht. Hieran bestehen zwar Zweifel, denn ausweislich der Rechnung handelt es sich um vor allem arbeitsintensive Tätigkeiten, so dass zugunsten der Kläger ein anderer Aufteilungsmaßstab näher liegt. Gleichwohl kann dies dahinstehen, denn nach der vom Beklagten vorgeschlagenen hälftigen Teilung des Aufwandes verbleibt eine Bemessungsgrundlage von 1.259,15 EUR und somit eine Steuerermäßigung i. H. v. 251,83 EUR. Da die mit dem Ausgangsbescheid vom 24.9.2008 festgesetzte Steuer 224,- EUR und die mit dem letzten Änderungsbescheid festgesetzte Steuer 119,- EUR betrug, ist die Richtigkeit der Schätzung des Beklagten weder für die Festsetzung der Steuer noch für die Kostentragungspflicht von Bedeutung.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, 138 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung. Der Beklagte hat auch die Kosten des auf die Erledigung fallenden Teils zu tragen, denn bei zutreffender Einkommensteuerfestsetzung im Ausgangsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung hätte sich auch ohne die erst im Klageverfahren geltend gemachten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen eine Einkommensteuer von 0,- EUR ergeben. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und den Vollstreckungsschutz folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 i. V .m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind.