

*Hans-Joachim Beck*

### **Überschrift**

**Neuanlage des Gartens als Handwerkerleistung i.S. des § 35 a EStG**

### **Leitsatz**

Erd- und Pflanzarbeiten im Garten sind auch dann als Handwerkerleistungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. begünstigt, wenn der Garten neu angelegt wird.

BFH, Urt. vom 13.7.2011, VI R 61/10

### **Hintergrund**

Nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (jetzt § 35 a Abs. 2 EStG) sind Kosten für haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt.

Nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (jetzt § 35 a Abs. 3 EStG) sind Kosten für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen begünstigt. Abzugsfähig sind 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 1.200 €. Begünstigt sind jedoch nur Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Hieraus folgert die Finanzverwaltung, dass die Errichtung eines Neubaus von der Begünstigung ausgeschlossen ist sowie alle Maßnahmen, durch die eine zusätzliche Nutz- oder Wohnfläche geschaffen wird, wie etwa durch den Ausbau des Dachbodens oder den Anbau einer Garagen (BMF-Schreiben vom 15.2.2010, BStBl. I 2010, S. 140, Rn. 20 letzter Satz).

### **Der Fall**

Die Eheleute haben im Jahre 2003 ein Einfamilienhaus fertiggestellt. Im Jahre 2006 ließen sie umfangreiche Erd- und Pflanzarbeiten durchführen. Die Arbeitskosten hierfür betrugen 3.177 €. Aufgrund der Erdarbeiten wurde die Errichtung einer Stützmauer an der Grenze zum Nachbargrundstück erforderlich. Die Arbeitskosten hierfür betrugen 4.457 €.

Mit ihrer Einkommensteuerklärung beantragten die Eheleute, die Kosten für die Erd- und Pflanzarbeiten nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG als haushaltsnahe Dienstleistungen und die Kosten für die Errichtung der Stützmauer als Handwerkerleistungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.

Das Finanzamt lehnte dies ab. Auch die Klage vor dem Finanzgericht blieb erfolglos. Das Finanzgericht vertrat die Ansicht, es handle sich um eine einheitliche Handwerkerleistung. Da der Garten erstmalig angelegt worden sei, könnten die Pflanz- und Erdarbeiten nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen angesehen werden. Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG sei ausgeschlossen, weil durch die Arbeiten etwas Neues geschaffen worden sei, das Gesetz aber nur Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten begünstige.

### **Die Entscheidung des BFH**

Der BFH gab der Klage im Wesentlichen statt.

Er folgt dem Finanzgericht darin, dass es sich bei den Erd- und Pflanzarbeiten der Errichtung der Stützmauer insgesamt um Handwerkerleistungen i. S. des § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG handele.

Die Kosten könnten nicht in solche für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen aufgeteilt werden, weil die Erd- und Pflanzarbeiten über die hauswirtschaftliche geprägte Pflege des Gartens hinausgingen und damit keine haushaltsnahen Dienstleistungen darstellten.

Die Kosten seien daher insgesamt als Handwerkerleistungen nach Maßgabe des § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG begünstigt. Dagegen ist es nach Ansicht des BFH unerheblich, ob es sich um Herstellungskosten handele, weil der Garten neu angelegt worden sei oder um Erhaltungsaufwand, weil ein naturbelassener Garten umgestaltet worden sei. Die Abgrenzung, ob es sich um die Neuanlage eines Gartens oder um seine Modernisierung handele, sei kaum „belastbar“. Die Vorschrift sei daher so auszulegen, dass Kosten für die Modernisierung unabhängig davon begünstigt seien, ob es sich ertragsteuerlich um Herstellungskosten oder

Erhaltungsaufwand handele. Maßgeblich sei vielmehr allein, ob die Handwerkerleistung **in einem vorhandenen Haushalt** erbracht worden seien. Demnach seien Leistungen zur Errichtung eines Haushalts – also zur Errichtung eines Neubaus - nicht begünstigt. Dagegen seien Handwerkerleistungen in einem bestehenden Haushalt auch dann begünstigt, wenn sie einkommensteuerlich zu Herstellungsaufwand führen würden. Zu dem Haushalt würden auch die Zubehörräume und Außenanlagen gehören.

### ***Praxishinweis***

Das Problem ergibt sich daraus, dass die Begriffe Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen sehr heterogen sind. Bei den Begriffen Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt es sich nicht um steuerliche Begriffe. Unter Erhaltungsmaßnahmen versteht dagegen man im Einkommensteuerrecht alle Maßnahmen, deren Kosten Erhaltungsaufwand darstellen. Kosten für die Renovierung und Modernisierung sind zwar grundsätzlich Erhaltungsaufwand. Sie können nach der Regelung in § 255 Abs. 2 HGB aber auch Herstellungsaufwand sein. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sie zu einer Vergrößerung der Nutzfläche, zum Einbau eines neuen Bestandteils oder zu einer wesentlichen Verbesserung führen. Wird z. B. ein Einfamilienhaus so intensiv modernisiert, dass der Wohnstandard dadurch deutlich angehoben wird, handelt es sich steuerlich um Herstellungskosten. Baut man in sein Einfamilienhaus eine Klimaanlage oder einen Fahrstuhl ein, so handelt es sich ebenfalls nicht um Erhaltungs-, sondern um Herstellungsaufwand dar. Das Gleiche gilt, wenn man die Nutzfläche vergrößert, weil man einen Anbau vornimmt oder den Dachboden ausbaut. Die Finanzverwaltung unterscheidet deshalb nicht danach, ob die Kosten Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand sind, sondern legt die Vorschrift so aus, dass die Maßnahmen dann nicht begünstigt sind, wenn sie im Zusammenhang mit der Schaffung zusätzlicher Nutz- oder Wohnfläche stehen. Dagegen ist es nach Ansicht der Finanzverwaltung unschädlich, wenn die Maßnahmen zu einer wesentlichen Verbesserung führen oder ein neuer Bestandteil (mit einer zusätzlichen Funktion) eingebaut wird. Letztlich legt sie damit den Begriff der Erhaltungsmaßnahmen nicht im steuertechnischen Sinne von Erhaltungsaufwand aus, sondern im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauchs.

Der BFH geht einen anderen und letztlich sehr radikalen Weg, Er misst den Begriffen „Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ keine Bedeutung bei und bestimmt die sachliche Begrenzung der Vorschrift allein aus dem Tatbestandsmerkmal „im Haushalt“. Dies hat letztlich zur Folge, dass auch Aufwendungen zur Schaffung zusätzlicher Nutz- oder Wohnfläche begünstigt sind.

Die Entscheidung ist zwar für die Besitzer von Einfamilienhäusern erfreulich, weil danach auch der Ausbau des Dachbodens und der Anbau einer Garage oder eines Wintergartens begünstigt sind. M.E: entspricht die Entscheidung aber nicht dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Der Absicht des Gesetzgebers hätte es eher entsprochen, den Begriff „Erhaltungsmaßnahmen“ nicht im steuertechnischen Sinne von „Erhaltungskosten“ auszulegen, sondern als untechnischen Begriff im Sinne von „Maßnahmen zur Erhaltung des Gebäudes“.

Im Übrigen lässt sich dem Urteil entnehmen, dass Maßnahmen der Gartenpflege wie etwa Rasenmähen, Heckenschneiden etc. zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören, während die Gestaltung des Gartens, wie etwa die Anlegung eines Gartenteiches oder die Errichtung einer Stützmauer zu den Handwerksleistungen gehört.