Finanzgericht Düsseldorf, 14 K 1966/23 E

Datum:	18.07.2024
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	14. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	14 K 1966/23 E
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2024:0718.14K1966.23E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist die (Nicht-) Gewährung der Steuerermäßigung für verschiedene Handwerkerleistungen im Sinne des § 35a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für den Veranlagungszeitraum 2022. 2

Die Kläger sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Kapitalvermögen. 3

Für die Erledigung verschiedener Handwerksarbeiten im Haus der Kläger traten diese in Kontakt mit dem Unternehmen C. GmbH (nachfolgend C.). Mit Datum vom 18.10.2022 erhielten die Kläger von C. ein Angebot (Nr. N01) über die Lieferung und Montage einer Öl-Brennwert-Heizungsanlage im Austausch gegen die vorhandene Ölheizung. Das Angebot belief sich auf einen Gesamtbetrag in Höhe von 15.645,30 EUR. Lohnkosten wurden in Höhe von 1.344,00 EUR (zuzüglich Umsatzsteuer) kalkuliert. Die vom Kläger unterschriebene Auftragsbestätigung auf dem Angebot datiert auf den 24.10.2022. 4

Ein weiteres Angebot ebenfalls mit Datum vom 18.10.2022 (Nr. N02) bezog sich auf die Lieferung und Montage einer Sanitäranlage. Das Angebot belief sich auf einen Gesamtbetrag in Höhe von 27.984,33 EUR. Lohnkosten wurden in Höhe von 5.264,00 EUR (zuzüglich Umsatzsteuer) kalkuliert. Die vom Kläger unterschriebene Auftragsbestätigung auf dem weiteren Angebot datiert auf den 16.04.2023. 5

6

Bereits mit Email vom 24.11.2022 stellte der Kläger C. die Auftragserteilung für die beiden vorgenannten Arbeiten in Aussicht und schlug vor, einen Teil der voraussichtlichen Lohnkosten bereits in 2022 in Rechnung zu stellen, da er die anfallenden Lohnkosten steuerlich geltend machen wolle. Er sah als Abschlag 2/3 der kalkulierten Lohnkosten, mithin ein Betrag in Höhe von 5.242,35 EUR vor. Eine Reaktion auf diese Email seitens C. erfolgte nicht.

Jeweils am 19.12.2022 überwiesen die Kläger einen Betrag in Höhe von 1.066,24 EUR (Verwendungszweck „für A.-Nr. N01 lt. Email“) sowie einen Betrag in Höhe von 4.176,11 EUR (Verwendungszweck „für A.-Nr. N02 lt. Email“), insgesamt 5.242,35 EUR, an C.. 7

Der Austausch der Heizungsanlage wurde am 17.01.2023 durchgeführt, die diesbezügliche Rechnung vom 18.01.2023 belief sich auf einen Gesamtbetrag in Höhe von 12.274,77 EUR. Ausweislich der Rechnung betrug der Lohnanteil inkl. Umsatzsteuer 932,96 EUR. Auf der Rechnung findet sich weiterhin der Zusatz „Abzüglich Ihrer Vorauszahlung vom 20.12.2022 auf das Angebot N01 von 1.066,24 EUR“. 8

Für die in 2023 durchgeführten Sanitärarbeiten erhielten die Kläger eine 1. Abschlagsrechnung mit Datum vom 03.07.2023 über einen Gesamtbetrag in Höhe von 6.827,91 EUR. Der Lohnanteil betrug einschließlich Umsatzsteuer 3.901,42 EUR. Mit Datum vom 10.08.2023 erhielten die Kläger ein von C. als „Anzahlungsanforderung“ bezeichnetes Schreiben, in dem diese sich für den Auftrag (N02) und die geleistete Anzahlung in Höhe von 4.761,11 EUR (richtig: 4.176,11 EUR) bedankte. Eine 2. Abschlagsrechnung erfolgte mit Datum vom 08.09.2023 über einen Gesamtbetrag in Höhe von 11.331,89 EUR. In Abzug gebracht wurden der Betrag der 1. Abschlagsrechnung sowie der am 19.12.2022 überwiesene Betrag in Höhe von 4.176,11 EUR. Der Lohnanteil der 2. Abschlagsrechnung betrug einschließlich Umsatzsteuer 7.050,45 EUR. 9

In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger Aufwendungen für Handwerkerleistungen im Sinne des § 35a Abs. 3 EStG in Höhe von insgesamt 5.724 EUR geltend, darin enthalten waren die Zahlungen an C. in Höhe von 5.242,35 EUR. 10

Mit Einkommensteuerbescheid vom 10.07.2023 wurden die Kläger zur Einkommensteuer veranlagt. Das beklagte Finanzamt (FA) berücksichtigte die Zahlungen an C. in Höhe von insgesamt 5.242,35 EUR mangels vorgelegter Rechnungen nicht, sondern nur den Differenzbetrag in Höhe von 482 EUR. Dies führte zu einer Steuerermäßigung in Höhe von 97 EUR. 11

Hiergegen richtete sich der Einspruch: Der Kläger führte zur Begründung aus, dass er mit Email vom 24.11.2022 C. um die Ausstellung einer Abschlagsrechnung über 2/3 der anfallenden Lohnkosten gebeten habe. C. sei seiner Bitte jedoch trotz telefonischer Nachfrage nicht nachgekommen, so dass er kurz vor Weihnachten die entsprechenden Beträge an C. überwiesen habe. Eine Rechnung habe in Form der Email vom 24.11.2022 vorgelegen. Diese sei lediglich nicht von C., sondern ihm als Leistungsempfänger ausgestellt worden. Zudem habe C. auf Bitten des Klägers eine Anzahlungsanforderung über 4.761,11 EUR (richtig: 4.176,11 EUR) für den Auftrag N02 erstellt. 12

Mit Einspruchsentscheidung vom 27.09.2023 wurde der Einspruch der Kläger als unbegründet zurückgewiesen. Das FA führte zur Begründung aus, dass bereits keine Handwerkerleistung im Streitjahr erbracht worden sei; dies habe auch von vornherein festgestanden. Nach der gesetzlichen Regelung solle der Steuerpflichtige von Aufwendungen, die er für die Inanspruchnahme einer Handwerkerleistung getragen habe, 13

entlastet werden. Einer Entlastung bedürfe es nicht, wenn der Steuerpflichtige – wie hier – Zahlungen freiwillig und ohne Rechtsgrund geleistet habe. Zudem stelle die Email vom 24.11.2022 keine Rechnung im Sinne des § 35a EStG dar. Es habe sich um eine Absichtserklärung der Kläger gehandelt, die Angebote von C. annehmen und im Voraus freiwillige Zahlungen leisten zu wollen. Das Schreiben vom 10.08.2023 weiche zum einen betragsmäßig von der Überweisung der Kläger ab, zum anderen beinhalte es weder eine Leistungsbeschreibung noch einen gesonderten Ausweis von Lohnkosten. Auch eine Schlussrechnung im Folgejahr, in der die freiwillig geleisteten Zahlungen angerechnet worden seien, könne eine (anteilige) Steuerermäßigung für das Streitjahr nicht begründen.

Hiergegen haben die Kläger am 25.10.2023 Klage erhoben. Sie begründen diese wie folgt: Der Beginn der Arbeiten für den Austausch der Heizung sowie der Sanitärarbeiten sei zunächst für das Jahr 2022 in Aussicht gestellt worden, diese seien dann aufgrund von unvorhergesehenen Personalausfällen erst in 2023 begonnen worden. 14

Für die Steuerermäßigung maßgeblich sei der Zeitpunkt der Zahlung. Die Zahlung sei in 2022 vor Leistungserbringung erfolgt und damit auch nur in 2022 berücksichtigungsfähig. Zwar entspräche es nicht dem Regelfall, vor Leistungserbringung Zahlungen auf Lohnkosten zu leisten, dies sei allerdings auch nicht rechtsmissbräuchlich. Die Zahlungen seien auch nicht ohne Rechtsgrundlage erfolgt, sondern hätten sich auf die jeweiligen Angebote bezogen. Das Schreiben der Firma C. vom 10.08.2023 ergänze die (als Rechnung anzusehende) Email des Klägers vom 24.11.2022 dahin, dass nunmehr der Leistungserbringer auch Rechnungsaussteller sei. Nach Aussage der Buchhaltung von C. sei im Übrigen der Zahlungseingang noch in 2022 wie eine übliche Kundenanzahlung (Sonstige Verbindlichkeiten) verbucht worden. Die Kläger hätten die Angebote der Firma C. als Grundlage für ihre Vorauszahlung genommen und damit eindeutig zu erkennen gegeben, dass sie in Rechtsbeziehung zu C. stünden und das Angebot als Basis für den von ihnen erteilten Auftrag sähen. Insofern hätten sie keinesfalls ohne Rechtsgrundlage gezahlt. 15

Die Kläger beantragen, 16

den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 10.07.2023 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.09.2023 dahin zu ändern, dass im Rahmen der Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen i. S. des § 35a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.724 EUR berücksichtigt werden. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Er wiederholt zur Begründung im Wesentlichen sein Vorbringen im Einspruchsverfahren und führt ergänzend aus, dass sich auch aus der Schlussrechnung zum Angebot N01 ergebe, dass die Arbeiten erst in 2023 ausgeführt worden seien. Zudem sei der abgerechnete Lohnanteil geringer als die geltend gemachte Vorauszahlung gewesen. Das Angebot N02 hätten die Kläger erst am 16.04.2023 angenommen. 20

Weiterhin sei bei erneuter Überprüfung der übrigen eingereichten Rechnungen aufgefallen, dass die zutreffende Bemessungsgrundlage für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen statt 481,40 EUR lediglich 311,85 EUR betrage. Dies sei im Falle eines (teilweisen) Obsiegens der Kläger gegenläufig zu korrigieren. 21

22

Die Kläger replizieren hierauf, dass der Abrechnungsbetrag für Lohnkosten in der Schlussrechnung vom 18.01.2023 zwar geringfügig niedriger sei als der für den Auftrag N01 kalkulierte Betrag. Allerdings sei das seinerzeit noch bestehende Guthaben mit nachfolgenden Rechnungen der Firma C. hinsichtlich Lohnkosten für den Sanitärauftrag verrechnet worden. Somit sei die gesamte Vorauszahlung aus dem Jahre 2022 für Lohnkosten der Firma C. verwendet worden.

Das Angebot N02 sei zwar erst am 16.04.2023 schriftlich angenommen worden, jedoch habe bereits beim gemeinsamen Ortstermin mit den Gesellschaftern von C. und den Klägern Einigkeit darüber bestanden, dass die beiden streitgegenständlichen Arbeiten sowie weitere Elektroinstallationsarbeiten im notwendigen Umfang zeitnah durchgeführt werden sollten. Die mündlich getroffenen Vereinbarungen seien für beide Parteien als bindend angesehen worden. Das Schreiben vom 16.04.2023 sei demnach nicht als Auftrag, sondern als nachträgliche Bestätigung bereits vorher getroffener Vereinbarungen anzusehen. 23

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze und den beigezogenen Verwaltungsvorgang des Beklagten verwiesen. 24

Entscheidungsgründe 25

I. Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat die streitgegenständlichen Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.242,35 EUR zutreffend nicht im Rahmen der Steuerermäßigung des § 35a Abs. 3 EStG berücksichtigt, da die weiteren Voraussetzungen des § 35a Abs. 5 EStG nicht erfüllt sind. 26

1. Die streitgegenständlichen Aufwendungen unterfallen zwar dem Grunde nach dem Tatbestand des § 35a Abs. 3 EStG. Nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG ermäßigt sich für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 EUR. Die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 3 EStG kann nur in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen und soweit sie nicht als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind, § 35a Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz EStG. Unstreitig ist, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Handwerkerleistungen im vorgenannten Sinne handelt. Diese sind auch nicht vorrangig als Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. 27

2. Für die streitgegenständlichen Handwerkerleistungen haben jedoch keine Rechnungen vorgelegen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist, § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG. 28

Eine eigenständige Definition des Begriffs „Rechnung“ enthalten § 35a EStG und das EStG insgesamt nicht. Der Regelungszweck des § 35a EStG, Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu fördern und die Schwarzarbeit zu bekämpfen (Bundestags-Drucksache - BT-Drs.- 15/91, S. 19 ff.), und der herkömmliche Begriff „Rechnung“ erfordern indessen, dass sich aus der Rechnung im Sinne des § 35a EStG jedenfalls die wesentlichen Grundlagen der steuerlich geförderten Leistungsbeziehung entnehmen lassen (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH- vom 29.01.2009 VI R 28/08, Bundessteuerblatt Teil II -BStBl II- 2010, 166, Rn. 45). Aus der Rechnung müssen sich daher der Erbringer der Handwerkerleistung als 29

Rechnungsaussteller, der Empfänger dieser Dienstleistung, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür vom Steuerpflichtigen jeweils geschuldeten Entgelte ergeben (BFH-Urteile vom 29.01.2009 VI R 28/08, BStBl II 2010, 166, Rn. 45; vom 20.04.2023 VI R 24/20, BStBl II 2023, 906, Rn. 31; Fischer in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl. 2024, § 35a, Rn. 12).

Die Email des Klägers vom 24.11.2022 stellt keine Rechnung im vorgenannten Sinne dar. Abgesehen davon, dass bereits der Erbringer der Handwerkerleistung nicht Rechnungsaussteller ist, fehlen sämtliche Angaben zu Art, Zeitpunkt und Inhalt der Dienstleistung. Eine Rechnung im Sinne des § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG lag somit im Streitjahr nicht vor. 30

Im Gegensatz dazu stellen die Schlussrechnung vom 18.01.2023 sowie die Abschlagsrechnungen vom 03.07.2023 und vom 08.09.2023 – anders als das als „Anzahlungsanforderung“ bezeichnete Schreiben vom 10.08.2023 – Rechnungen im Sinne des § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG dar. Unabhängig von der Frage, ob und inwieweit fehlende Rechnungen nachbeschafft bzw. bezüglich des Rechnungsinhaltes (insbesondere bezüglich der Aufteilung in Lohn und Material) nachgebessert werden können (hierzu Durst in Korn, EStG, § 35a EStG, Rn. 50; BFH-Urteil vom 20.04.2023 VI R 4/20, BStBl II 2023, 906, Rn. 40), sind die vorliegenden in 2023 ausgestellten Rechnungen jedenfalls nicht als Rechnungen für die streitgegenständlichen Zahlungen anzusehen. 31

Die Verrechnung einer bereits geleisteten Zahlung in einer Rechnung ist nicht gleichbedeutend mit einer Rechnung für diese (Voraus-) Zahlung. Auch eine „Nachbesserung“ der Rechnungen dergestalt, dass eine Rechnung für die jeweilige Vorauszahlung erstellt wird, ist nicht möglich, da solche nicht etwa vergessen wurden, sondern die Vorauszahlungen seitens C. schlicht nicht angefordert worden sind. 32

3. Eine Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwendungen scheidet zudem auch deshalb aus, weil keine Aufwendungen „für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen“ getätigt wurden. Handwerkerleistungen wurden im Streitjahr nicht erbracht. Zwar ist grundsätzlich für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung auf den Veranlagungszeitraum der Zahlung abzustellen, § 11 Abs. 2 EStG (Widmann in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 35a, Rn. 67; Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35a EStG, Rn. 26; Durst in Korn, EStG, § 35a, Rn. 3). Dies bedeutet jedoch – insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG auf Arbeitskosten begrenzt ist (§ 35a Abs. 5 Satz 2 EStG) – regelmäßig auch, dass die den Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen tatsächlich erbracht worden sind (vgl. Bode in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35a, Rn. A 151). 33

Zwar sind nach Auffassung des Senats Konstellationen denkbar, in denen Voraus- bzw. Anzahlungen vor Leistungserbringung im Veranlagungszeitraum der Zahlung anerkannt werden können. Dies bedingt allerdings, dass solche Zahlungsmodalitäten marktüblich und/oder (sonst) sachlich begründet sind (so auch Bode in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35a, Rn. F 28), zumindest aber, dass sie seitens des Handwerksbetriebes angefordert wurden. Eine Anzahlung ohne jegliche Aufforderung des Leistungserbringers, mithin letztlich „ins Blaue hinein“ ist weder als marktüblich noch als sonst sachlich begründet anzusehen und kann daher nicht berücksichtigt werden. 34

4. Eine Berücksichtigung der streitgegenständlichen Zahlungen ist auch deshalb zu versagen, weil sie dem Gesetzeszweck des § 35a EStG widerspräche. Der Senat verkennt dabei nicht, dass es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich freisteht, einen gesetzlich 35

vorgesehenen Steuervorteil in Anspruch zu nehmen und den Sachverhalt dahingehend zu gestalten (vgl. etwa BFH-Urteil vom 21.08.2012, VIII R 32/09, BStBl II 2013, 16).

Der seitens der Kläger begehrte Steuervorteil ist jedoch von der Regelung des § 35a EStG gerade nicht erfasst: Die Einfügung der Norm in das EStG wurde in den Gesetzgebungsverfahren damit begründet, einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen bzw. Wachstum und Beschäftigung zu fördern (vgl. BT-Drs. 15/91, S. 19, zum Zweiten Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002, Bundesgesetzblatt Teil I -BGBl I- 2002, 4621, sowie BT-Drs. 16/753, 11, zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006, BGBl I 2006, 1091). Die Berücksichtigung der Aufwendungen für Handwerkerleistungen ist dabei – den anderen Tatbeständen des § 35a EStG entsprechend – betragsmäßig beschränkt (hier im Ergebnis auf Aufwendungen in Höhe von 6.000 EUR). Ein Vor- und/oder Rücktrag darüberhinausgehender Aufwendungen ist in der Begünstigungsregelung nicht vorgesehen. Ebenso findet sich – anders als etwa für die Vorauszahlung von Krankenversicherungsbeiträgen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5 EStG – keine Regelung zur Berücksichtigung etwaiger Vorauszahlungen. Diese vorgesehene beschränkte Berücksichtigung von Aufwendungen für Handwerkerleistungen ist von dem in dieser Hinsicht weitgehenden gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums gedeckt. Es steht grundsätzlich in dem Ermessen des Gesetzgebers, ob und ggf. in welcher Form und in welchem Umfang steuerliche Erleichterungen gewährt werden sollen (BFH-Urteil vom 29.01.2009 VI R 44/08, BStBl II 2009, 411, Rn. 24). 36

Diese gesetzgeberische Intention kann nicht durch „eigenmächtige“ (Voraus-) Zahlungen umgangen werden. Insbesondere gilt dies auch für eine – hier vorgetragene – einseitige und bar jeder Marktüblichkeit vorgenommene Verwendungsbestimmung dergestalt, dass die nicht angeforderte Vorauszahlung ausschließlich (noch nicht erbrachte) Arbeitskosten umfassen soll. 37

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) liegen nicht vor. 38

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE