

Ramona Both, Dipl. Finanzwirtin (FH)
Dirk Both, RiOLG

Haushaltsnahe Dienstleistungen und Betriebskosten und Der Wechsel von der Eigenleistung zur Fremdvergabe

I. Der Mietvertrag und die Einkommenssteuer?

Durch § 35 a EStG sollen den Steuerpflichtigen Steuerermäßigungen zu Teil werden, sofern sie Aufwendungen für ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis haben oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch nehmen. Die Norm wurde zum 01.01.2003 eingeführt (Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt, BGBl. I 2002, S. 462). Die ursprüngliche Fassung wurde zum 01.01.2006 um die Begünstigung von Pflege- und Handwerkerleistungen erweitert (Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, BGBl. I 2006, S. 1091). Mit Wirkung ab 01.01.2007 wurde diese Regelung wieder eingeschränkt (Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2878). Ab dem 01.01.2009 galt § 35a EStG mit erhöhten Höchstsätzen und einer reduzierten Aufteilung der Leistungen (Lützenkirchen, § 556 Rn. 808). Seine letzte Änderung erfuhr § 35a EStG mit Wirkung ab dem 01.01.2012.

Nach dieser Vorschrift können haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse (§ 35a Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG), haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG), und Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Handwerksleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (§ 35a Abs. 3) zu einer Ermäßigung der tariflichen ESt führen (R. Both in Herrlein/Kandelhard, MietR, 4. Aufl., § 556 Rn. 139). Die Steuerermäßigung kann gemäß § 35a Abs. 4 EStG in Anspruch genommen werden, sofern die Leistungen in einem in der EU oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Handelt es sich um Pflege- und Betreuungsleistungen, muss die Pflege- oder Betreuungsleistung in einem solchen Haushalt der gepflegten oder betreuten Person stattfinden. Bei Aufwendungen für eine Heimunterbringung muss das Heim sich im EU bzw. Europäischen Wirtschaftsraum befinden.

Wer die Steuerermäßigung für sich geltend machen kann, regelt § 35a EStG nicht ausdrücklich. Nahe liegt, dass die Steuerermäßigung grds. in Anspruch nehmen kann, wer Arbeitgeber (§ 35a Abs. 2 Halbs. 1 EStG) oder Auftraggeber (§ 35a Abs. 2 Halbs. 2, Abs. 3 EStG) ist (R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 140; Lützenkirchen, Mietrecht 2013, § 556 Rn. 808). Das lässt die Norm für den Mieter nur wenig interessant erscheinen, kann er hiernach doch die steuerliche Vergünstigung nur in Anspruch nehmen, wenn er die Servicekraft oder den Handwerker selbst beauftragt und bezahlt hat und nicht der Vermieter (Lützenkirchen, § 556 Rn. 808). Interessengerecht ist dies nicht, denn der Haushalt, dem die Leistung nahekommst, in dem sie ihm zugute kommt, wird nicht vom Vermieter, sondern vom Mieter geführt. Nicht selten aber ist der Vermieter der Auftraggeber, bezahlt zunächst auch den Dienstleister, bekommt dann aber die Kosten ganz oder zum Teil im Wege der Betriebskosten- oder Modernisierungsumlage vom Mieter erstattet. Letztlich also würde der Mieter zwar die Kosten tragen, könnte diese aber nicht steuermindernd geltend machen. Dem hat die Finanzverwaltung erstmals durch das BMF-Schreiben

vom 03.11.2006 (BStBl. I 2006, 8.711 = NZM 2007, 31) Rechnung getragen, indem die Norm dahin ausgelegt wird, dass die Vergünstigung auch einem Mieter oder Wohnungseigentümer zugestanden wird, sofern ihm mit der Nebenkostenabrechnung oder Wohngeldabrechnung bestimmte Angaben bescheinigt werden (Lützenkirchen, § 556 Rn. 809; Blanck/Börstinghaus, Mietrecht 4. Aufl. § 556 Rn. 257). So kann ein Mieter diese Steuervergünstigung auch erhalten, wenn in den von ihm zu zahlenden Nebenkosten Beträge enthalten sind, die für ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis, für haushaltsnahe Dienstleistungen oder für handwerkliche Tätigkeiten geschuldet werden und sein Anteil an dem vom Vermieter unbar gezahlten Aufwendungen entweder aus der Nebenkostenabrechnung hervorgeht oder ihm durch eine separate Bescheinigung des Vermieters oder Verwalters nachgewiesen wird (Herrlein, WuM 2007, 54; R. Both in Herrlein/Kandelhard § 556 Rn. 140).

Begünstigte Aufwendungen sind der begünstigte Arbeitslohn, Maschinen und Fahrtkosten. Rechnungen von Dienstleistern und Handwerkern müssen daher zwischen diesen Kosten und den im Grundsatz nicht ansatzfähigen Materialkosten differenzieren (Langenberg in Betriebskosten und Heizkostenrecht 7. Auflage, H Rn 220).

Die Finanzverwaltung spricht erstmals im BMF-Schreiben vom 25.02.2010, (BStBl. I 2010, S. 140 Tz. 24) explizit von dem vom Mieter zu zahlenden Nebenkosten, für welche er § 35a EStG beanspruchen kann. Die Modernisierungsumlage kann der Mieter daher nicht nach § 35 a EStG beanspruchen (R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 140; Beck, Haushaltsnahe Dienstleistungen im Miet- und WEG-Recht, . 2. Aufl., d. D). Hieran hält die Finanzverwaltung im überarbeiteten BMF-Schreiben vom 10.01.2014, BStBl. I 2014, 75 Rn. 28 fest. Nun hat ein solches Schreiben, welches auch als Anwenderhinweis deklariert wird, keinen Gesetzescharakter. Mieter und Vermieter können sich hierauf nur bedingt berufen. Es ist vielmehr eine Verwaltungsanweisung, die allein die Finanzbehörden in ihrer Auslegung der Rechtsnormen bindet. Die Finanzgerichte bindet es zwar nicht, bildet aber auch für diese eine Auslegungshilfe. Verlassen kann sich der Rechtsanwender aber hierauf im gerichtlichen Streitfall nicht, kann es aber als Argument gegenüber dem Finanzamt verwenden.

II. Haushaltsnahe Dienstleistungen

Die Norm des § 35a EStG und weitere Rechtsgrundlagen

§ 35a lautet:

„§ 35a Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

(1) Für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, bei denen es sich um eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch handelt, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 510 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

(2) ¹Für andere als in Absatz 1 aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach Absatz 3 sind, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 4 000 Euro, der Aufwendungen des

Steuerpflichtigen.²Die Steuerermäßigung kann auch in Anspruch genommen werden für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind.

(3) ¹Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1 200 Euro.²Dies gilt nicht für öffentlich geförderte Maßnahmen, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden.

(4) ¹Die Steuerermäßigung nach den Absätzen 1 bis 3 kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das Beschäftigungsverhältnis, die Dienstleistung oder die Handwerkerleistung in einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen oder – bei Pflege- und Betreuungsleistungen – der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht wird.²In den Fällen des Absatzes 2 Satz 2 zweiter Halbsatz ist Voraussetzung, dass das Heim oder der Ort der dauernden Pflege in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegt.

(5) ¹Die Steuerermäßigungen nach den Absätzen 1 bis 3 können 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; für Aufwendungen, die dem Grunde nach unter § 10 Absatz 1 Nummer 5 fallen, ist eine Inanspruchnahme ebenfalls ausgeschlossen.²Der Abzug von der tariflichen Einkommensteuer nach den Absätzen 2 und 3 gilt nur für Arbeitskosten.³Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach Absatz 2 oder für Handwerkerleistungen nach Absatz 3 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.⁴Leben zwei Alleinstehende in einem Haushalt zusammen, können sie die Höchstbeträge nach den Absätzen 1 bis 3 insgesamt jeweils nur einmal in Anspruch nehmen.“

Auf der Hand liegt, dass Absatz 1 für das Verhältnis zwischen Mieter und Vermieter keine Rolle spielt. Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen geht der Auftraggeber dieser Leistungen mit dem Auftragnehmer ein Beschäftigungsverhältnis ein, er hat dieses bei der Knappschaft anzumelden und die entsprechenden pauschalen Abgaben zu leisten. Das hat mit dem Verhältnis zwischen Mieter und Vermieter nicht zu tun (vgl. R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 139).

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse

Ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis ist anzunehmen, wenn der Beschäftigte Tätigkeiten ausführt, die einen eigenen Bezug zum Haushalt haben (wie z.B. Gartenpflege, Treppenreinigung). Der Vermieter also muss eigene Beschäftigte haben, die explizit die o.g. Tätigkeiten ausführen (R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 142).

Haushaltsnahe Dienstleistungen

Haushaltsnahe Dienstleistungen sollen jene Tätigkeiten sein, die nicht zu den haushaltsnahen Handwerkerleistungen zählen und welche typischerweise durch Mitglieder des privaten Haushalts getätigt werden. Für diese Tätigkeiten muss der Vermieter einen Dienstleister engagiert haben (R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 142).

Handwerksleistungen

Als haushaltsnahe Handwerkerleistungen werden alle handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Modernisierungs- und Erhaltungsmaßnahmen angesehen, die gewöhnlich durch die Mitglieder des privaten Haushalts selbst durchgeführt werden oder Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die gewöhnlich von Fachkräften durchgeführt werden (R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 142).

Handwerkerleistungen sind einfache wie qualifizierte handwerkliche Tätigkeiten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt (BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 VI R 4/09, 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 (BTDrucks 16/643, 10, und BTDrucks 16/753, 11), aber auch die Reparatur, Wartung und der Austausch von Gas- und Wasserinstallationen (Barein in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 35a EStG Rz 27).

Nun sprechen das BMF-Schreiben vom 25.02.2010 sowie das BMF-Schreiben vom 10.01.2014 ausdrücklich von Nebenkosten. Modernisierungsmaßnahmen sind also von vornherein auszuscheiden. Aber auch Renovierungs- und Instandhaltungskosten – wobei die Renovierung auch nur eine Untergruppe der Instandhaltung ist – können in Wohnraummietverhältnissen nicht unter den Begriff der Nebenkosten gefasst werden. Zu den nach § 556 Abs. 1 BGB umlegbaren Betriebskosten gehören sie bereits nach der Regelung in § 1 Abs. 2 Nr. 2 BetrKV nicht. Dort werden sie von den Betriebskosten gerade ausgenommen. Ihre Umlegung auf den Mieter käme also allenfalls im Rahmen einer Kleinreparaturklausel in Betracht. Ob sie über diesen Umweg steuerlich geltend gemacht werden können, ist weder durch die Finanzgerichte geklärt, noch Gegenstand der Auslegungsregeln der hierzu ergangenen BMF-Schreiben. Da aber der Begriff der Nebenkosten in der Wohnraummiete anders als bei der Gewerberaummieta enger gefasst und auf die Betriebskosten reduziert wird, dürften Kleinreparaturkosten für den Mieter nur schwerlich steuerlich absetzbar sein. Im Ergebnis dessen spielen die Handwerkerleistungen also nur dann eine Rolle, wenn sie als Bestandteil der umlegbaren Betriebskosten von der Betriebskostenverordnung oder der Rechtsprechung anerkannt sind.

Voraussetzungen für eine steuerliche Berücksichtigung

Rechnungslegung und Bescheinigung

Voraussetzung für die steuerliche Geltendmachung derartiger Kosten ist ein entsprechender Nachweis ihres Anfalls. Dem entsprechend sieht § 35a Abs. 5 Satz 2 EStG vor, dass der Leistungsempfänger eine Rechnung erhalten haben muss. Der Leistungsempfänger ist schlussendlich zwar der Mieter, dessen Haushalt die Leistung zu Gute kommt, er erhält aber vom Dienstleister/Handwerker keine Rechnung, wenn der Vermieter der Auftraggeber ist und die Kosten auf den Mieter umlegen kann. Folglich muss, macht der Mieter die steuerliche Vergünstigung geltend, an die Stelle der Rechnung dasjenige treten, was ihm gegenüber den Kostennachweis zu erbringen geeignet ist. Die Finanzverwaltung lässt es daher ausreichen, wenn der Mieter, der die Steuervergünstigung geltend macht, eine Bescheinigung seines Vermieters beibringt, aus der sich die begünstigten Leistungen ergeben, oder er eine Betriebskostenabrechnung vorlegt, die entsprechende Leistungen ausweist (BMF-Schreiben vom 10.01.2014, RN 28).

Fraglich ist allerdings, ob der Vermieter verpflichtet ist, dem Mieter eine solche Bescheinigung auszustellen, denn grundsätzlich geht den Vermieter die Steuererklärung des Mieters nichts an. Ist dies im Mietvertrag ausdrücklich vorgesehen, hat der Mieter einen entsprechenden Anspruch. Auch eine formularvertragliche Vereinbarung stößt auf keine Bedenken. Ist allerdings nichts vereinbart, ergibt sich ein Bescheinigungsanspruch allenfalls aus einer Nebenpflicht des Vertrages bzw. einer Obliegenheit im Sinne des § 241 Abs. 2 BGB oder aus dem Grundsatz von Treu und Glauben des § 242 BGB. Heranziehen lässt sich der Gedanke, dass es allgemeinen Rechtsgrundsätzen entspricht, eine Mitwirkungspflicht dann anzunehmen, wenn der Auskunftspflichtige die Auskunft unschwer erteilen kann und der Auskunftsberechtigte ohne die Auskunftserteilung an der Wahrnehmung von Rechten gehindert ist (BGH NJW 1995, 387). Höchstrichterlich ist dies nicht entschieden, wird in der Instanzrechtsprechung und Literatur aber durchaus bejaht (Lützenkirchen, § 556, Rn. 823; *Herrlein*, WuM 2007, 54; R. Both in *Herrlein/Kandelhard*, § 556 Rn. 141; AG Lichtenberg, Urt. v. 23.05.2011, 105 C 394/10, GE 2012, 1325; AG Hamburg, Urt. v. 09.09.2009, 49 C 157/09, InfoM 2010, 10). Langenberg (Schmidt-Futterer, MietR, 11. Aufl., § 556 Rn. 373; hingegen sieht eine solche Pflicht offenbar nicht, sondern rät von der Ausstellung einer solchen Bescheinigung wegen der Möglichkeit der fehlerhaften Leistungsausweisung und der damit verbundenen Haftung des Vermieters hiervon ausdrücklich ab. Nimmt man eine Pflicht des Vermieters an, eine Bescheinigung auszustellen, bleibt die Frage, ob hierfür gesonderte Kosten dem Vermieter durch den Mieter zu erstatten sind. Dies aber ist abzulehnen, da es sich bei solchen Kosten um gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 BetrKV nicht zu erstattende Verwaltungskosten handelt (*Herrlein*, WuM 2007, 54; *ders.* NJW 2012, 2927; *Blanck/Börstinghaus* § 556 Rn. 257; AG Lichtenberg, NZM 2012, 236; a.A. Beck, a.a.O., S. 32; AG Hamburg, Urt. v. 09.09.2009 - 49 C 157/09, InfoM 2010, 10).

Die Alternative liegt in einer Betriebskostenabrechnung, die die jeweils absetzbaren Kosten bei der entsprechenden Betriebskostenposition ausweist (AG Lichtenberg Urt. v. 23.05.2011, 105 C 394/10, MM 2011, Heft 9, S. 30; AG Charlottenburg, Urt. v. 01.07.2009, 222 C 90/09, GE 2010, 550; Lützenkirchen, § 556 Rn. 824). Bejaht man eine Verpflichtung des Vermieters zum Ausweis der steuerlich relevanten Kosten in der Betriebskostenabrechnung, ist ein Verstoß hiergegen allerdings keine Frage der formellen Unwirksamkeit der Abrechnung. Allenfalls ist dieser Verstoß geeignet, ein Zurückbehaltungsrecht des Mieters an einer sich aus der Abrechnung ergebenden Nachzahlung bzw. an künftigen Vorauszahlungen zu begründen

(Blanck/Börstinghaus § 556, Rn. 257, Schmid, GE 2011, 308). Wo allerdings der haftungstechnische Vorteil einer solchen Betriebskostenabrechnung gegenüber der gesonderten Vermieterbescheinigung liegt ist nicht recht ersichtlich.

Unbare Zahlung

§ 35a Abs. 5 EStG erfordert es auch, dass die Zahlung des Vermieters an den Dienstleister nicht bar erfolgt ist. Vielmehr bedarf es belegbarer Kontobewegungen im Sinne von Überweisungen. Auf die Zahlungsweise des Vermieters an seine Vertragspartner allerdings hat wiederum der Mieter keine Einflussmöglichkeiten. Da aber das Eigentum und die Belange des Vertragspartners durch eine Nichterlangung einer Steuererstattung ebenfalls berührt werden, lässt wiederum eine vertragliche Nebenpflicht, zumindest aber eine Obliegenheit im Sinne des § 241 Abs. 2 BGB bejahen (vgl. R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 141). Verletzt der Vermieter diese Verpflichtung, trifft ihn gemäß § 280 BGB eine Schadensersatzpflicht. Zu ersetzen ist dann der nicht erlangte Steuervorteil.

Fristenkollisionen

Es liegt nun mal in der Natur der Sache, dass derjenige, der vom Staat Geld erwartet, dieses so schnell wie möglich erhalten will und daher seine Steuererklärung möglichst schon am 02.01 *des Folgejahres* abgibt. Weiterhin kennt das Steuerrecht für bestimmte Steuerpflichtige sogar eine Frist, bis wann diese die Steuererklärung einzureichen haben. Dies ist für die sogenannten „Pflichtveranlager“ der 31.05. Zu diesem Zeitpunkt ist aber in vielen Fällen die Betriebskostenabrechnung des Vorjahres noch gar nicht erstellt. Es fragt sich nun, ob der Mieter einen Anspruch darauf hat, dass bis zum pflichtgemäßen Abgabetermin oder dem selbst gewählten sehr zeitigen Abgabetermin der Vermieter verpflichtet ist, eine Bescheinigung für die 35a-Leistungen zu erstellen oder aber gar die Betriebskostenabrechnung bis dahin zu erstellen. Das Letztere ist auf gar keinen Fall vom Vermieter zu erwarten. Hierzu hat das Mietrecht in § 556 Abs. 3 BGB eindeutige Regelungen und darf durch das Steuerrecht nicht unterlaufen werden. Durch das Interesse des Mieters an einer Steuerermäßigung wird die Abrechnungsfrist von einem Jahr nicht unterlaufen (siehe hierzu Kinne in GE 2007, 764). Der Mieter muss einfach selbst sehen, wie er in den Genuss der Steuerermäßigung kommt.

Die Finanzverwaltung hat aber mittlerweile erkannt, dass hier ein zeitliches Problem vorliegt. Daher hat sie bereits in Rn. 42 . des BMF-Schreibens 2010, welches sie in Rn. 47 des aktuellen BMF-Schreibens aus 2014 übernommen hat, bestimmt, dass es ausreichend ist, wenn die Steuerermäßigung erst im Jahr der Erteilung der Betriebskostenabrechnung beantragt wird. Dies ist insofern fortschrittlich, da nunmehr leidige Diskussionen mit den Mietern, sie wollten eine zeitigere Betriebskostenabrechnung haben, entfallen.

Betroffene Betriebskostenpositionen

Wasser, Abwasser, Heizung und Aufzug

Hier zählen nur die Kosten der Reparatur und Wartung der entsprechenden Anlagen zu den begünstigten Aufwendungen, wobei die Reparaturkosten keine Betriebskosten sind.

Häufig ist es aber so, dass für die Wartung der entsprechenden Anlagen Vollwartungsverträge geschlossen werden. Der mit diesen Verträgen vereinbarte Pauschalpreis umfasst i.d.R. auch Kleinreparaturen, Öl- und Schmierstoffe sowie den Arbeitslohn und Fahrtkosten. Für den Fahrstuhl etw werden diese ausdrücklich in der Betriebskostenverordnung genannt. Auch im Übrigen findet sich die Umlegbarkeit der Wartungskosten etwa für die Heizungsanlage in der Betriebskostenverordnung. Was hiervon insbesondere bei Vollwartungsverträgen erfasst ist, ist umstritten. Da aber ohnehin nur die Arbeitsleistungen und nicht die Materialien der steuerlichen Berücksichtigung unterliegen, spielt dieser Streit für die steuerliche Ansetzbarkeit der Kosten kein erörterungsbedürftiges Problem. Hiervon abweichend sind allerdings die Verbrauchsstoffe wie Schmier- und Reinigungsmittel steuerlich absetzbar (BMF-Schreiben 2014 Rn. 39). Da sie aber ausdrücklich auch Betriebskosten sind müssen sie nur bei ihrer gesonderten Ausweisung berücksichtigt werden.

Soweit § 2 Nrn. 2-6 BetrKV Kosten der Ablesung oder des Notrufs erfassen, sind diese nicht haushaltsnah und daher steuerlich nicht berücksichtigungsfähig (Blankck/Börstinghaus, § 556 Rn. 357).

Dichtigkeitsprüfungen

Umstritten ist bereits, ob diese Kosten Betriebskosten darstellen, da sie häufig nur in großen Zeitintervallen anfallen. Zeitliche Intervalle von bis zu sieben Jahren allerdings hat der BGH bereits genügen lassen, um eine Wiederkehrende Leistung noch zu bejahen (BGH, NJW 2010, 226).

Die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahme bei einer ausnahmsweise auch betriebskostenrechtlich zu berücksichtigenden Handwerkerleistung im Sinne des § 35a Abs. 3 EStG ist allein aus dem Tatbestandsmerkmal "im Haushalt" zu bestimmen (BFH, Urt. v. 13.07.2011, VI R 61/10, BFHE 234, 391, BStBl II 2012, 232; BMF-Schreiben in BStBl. I 2014, 75, Rdnr. 20). Insbesondere unterscheidet das Gesetz weder nach Wortlaut noch nach Entstehungsgeschichte oder Sinn und Zweck zwischen sachlich begünstigten und nicht begünstigten Handwerkerleistungen. § 35a Abs. 3 EStG gilt vielmehr insoweit ausnahmslos für alle handwerklichen Tätigkeiten.

So ist beispielsweise nicht erforderlich, dass der Leistungserbringer in die Handwerksrolle eingetragen ist. Auch Kleinunternehmer i.S. des § 19 des Umsatzsteuergesetzes (vgl. BMF-Schreiben in BStBl. I 2014, 75, Rdnr. 23) oder die öffentliche Hand können steuerbegünstigte Handwerkerleistungen erbringen (Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35a EStG Rz 21; Eversloh in Lademann, EStG, § 35a EStG Rz 86; Wüllenkemper, Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 52; vgl. BMF-Schreiben in BStBl. I 2014, 75, Rdnr. 22, 58). Daher hat der BFH (Urt. v. 06.11.2014, VI R 1/13, BB 2015, 405)) auch die Dichtigkeitsprüfung für Abwasserleitungen in den steuerlich begünstigten Bereich einbezogen. Dem folgend wird man dies auch auf die Elektroveision oder die Gasdruckdichtprüfung übertragen können.

Erwägenswert ist es sogar, ob die so der Vorbeugung gleichermaßen wie der gesetzlichen Verpflichtung auf der Trinkwasserverordnung dienenden Legionellenprüfungen der steuerlichen Ansatzfähigkeit zugeführt werden können.

Letztlich dienen sie ebenso der ggf. notwendigen Vorbeugung oder Vorbereitung handwerklicher Leistungen. Allerdings könnte dem wiederum entgegen stehen, dass das BMF-Schreiben 2014 in Rn. 22 Gutachterkosten gerade ausnimmt (vgl. hierzu auch Langenberg, H 222).

Schornsteinreinigung

Sie sind in Nummer 12 des § 2 der Betriebskostenverordnung geregelt. Hierzu gehören die Kehrgebühren nach der maßgebenden Gebührenordnung, soweit sie nicht bereits als Kosten nach Nummer 4 Buchst. a berücksichtigt sind (Schmidt-Futterer/Langenberg, § 556 Rn. 167). Sie umfassen das Kehren des Schornsteins im herkömmlichen Sinne ebenso wie die Kosten der Emissionsmessungen, die nunmehr nicht zwingend der Schornsteinfeger vornehmen muss.

Diese Kosten sind steuerlich begünstigt. Der Schornsteinfeger misst auch die Werte der Heizungsanlage auf Umweltverträglichkeit. Hier sagen die Länder allerdings, dass dies nicht mit den Dichtheitsprüfungen vergleichbar ist, da diese Messung Ausfluss aus der Reinigungstätigkeit ist.

Straßenreinigung

Grds. ist die Straßenreinigung, soweit sie den öffentlichen Straßenraum betrifft, eine Aufgabe der öffentlichen Hand. Dementsprechend ist auch in § 2 Nr. 8 BetrKV die Umlage der hierfür berechneten Gebühren vorgesehen. Allerdings kann die Straßenreinigung auch mittels Satzung auf die Anlieger, also die Grundstückseigentümer, übertragen werden. Deshalb sind in § 2 Nr. 10 BetrKV auch nicht öffentliche Kosten aufgenommen worden, um dem Vermieter auch die Umlage solcher Kosten zu ermöglichen (Both, Betriebskostenlexikon, 2. Aufl., Rn. 199; vgl. auch Schmidt-Futterer/Langenberg, § 556 Rn. 140). Sie umfassen auch den Schneeräum- und sonstigen Winterdienst (Schmidt-Futterer/Langenberg, § 556 Rn. 141).

Früher wurde zwischen den Kosten, die auf dem Grundstück anfallen und zwischen denen, die den öffentlichen Straßenraum betreffen, unterschieden. Hier ist durch das BFH-Urteil vom 20.03.2014, VI R 55/12, BStBl. I 2014, 880, ein grundlegender Wandel erfolgt. Der BFH sagt hier, der Begriff „Haushalt“ sei räumlich funktional auszulegen. Der Haushalt ist die „... Wirtschaftsführung mehrerer (in einer Familie) zusammenlebender Personen oder einer einzelnen Person,..., wobei die Wohnung der räumliche Bereich ist, in dem sich der Haushalt entfaltet.“ Zudem spreche der Normzweck allerdings auch dafür, Aufwendungen für Dienstleistungen, die ansonsten üblicherweise durch Familienmitglieder erbracht werden und im unmittelbaren räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden oder dem Haushalt dienen – z. B. Straßenreinigung und Gehwegreinigung – auch insoweit zu begünstigen sind, als sie auf öffentlichen Grundstücken durchgeführt werden. Hierbei weicht der BFH gravierend von der Rechtsauffassung des BMF ab, dass BMF hat hier – entgegen seiner im aktuellen BMF-Schreiben noch vertretenen Auffassung der Veröffentlichung dieser Urteile zugestimmt, somit sind diese anzuwenden.

Da steuerlich grds. nur die Arbeitsleistungen zu berücksichtigen sind, sind der Straßenbesen und der Schneeschieber nicht absetzbar. Das Verbrauchsmaterial . S. d. Rn 39 des BMF-Schreibens vom 10.01.2014 für den Mieter ein steuerlicher Gewinn. dagegen ist das Streugut Der Vermieter muss also die Arbeitsleistungen gesondert in der Betriebskostenabrechnung ausweisen, getrennt bescheinigen oder

aber zumindest dafür Sorge tragen, dass derjenige, der diese Leistungen erbringt, sie getrennt ausweist, so dass der Mieter mit der Belegeinsicht sich eine Kopie der gegenüber dem Finanzamt vorlegbaren Rechnung beschaffen kann.

Müll

Hierunter fallen gem. § 2 Nr. 8 BetrKV die Gebühren der öffentlichen Müllabfuhr ebenso wie Maßnahmen der nicht öffentlichen Müllbeseitigung (Both, Betriebskostenlexikon, Rn. 157). Umlegbar sind sämtliche Gebühren, die nach den Landesabfallgesetzen durch die Gemeinden erhoben werden. Dies umfasst einerseits die stets berechnete Grundgebühr. Andererseits sind dies die jeweiligen Zuschläge für Restmüll (sog. schwarze Tonne), Biomüll (sog. braune Tonne) und Müll, der der Wiederverwertung zugeführt wird, also die sog. gelbe Tonne, Papier oder Glas (Börstinghaus, NZM 1998, 62; Both, Betriebskostenlexikon, Rn. 159; Schmidt-Futterer/Langenberg, § 556 Rn. 139).

Diese Aufwendungen sind aber wiederum keine Aufwendungen nach § 35 a, da sie nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen“ stattfinden. Vielmehr findet die Entsorgung auf der Deponie statt. Anders gestaltet es sich allerdings, wenn die Müllbeseitigung Nebenleistung einer anderen begünstigten Hauptleistung ist, z.B. die Entsorgung des Grünschnitts bei der Gartenpflege.

Was bei den Müllgebühren (Entsorgung des normalen Hausmülls) wiederum begünstigt ist, sind Aufwendungen, die man tätigt, wenn man jemanden engagiert hat, der die Mülltonnen bis zum Mülltonnenstandplatz transportiert. Macht dies das Entsorgungsunternehmen und stellt es dies – wie in einigen Regionen üblich ist – gesondert in Rechnung, sind diese Aufwendungen wiederum begünstigt. Das sollte in der Betriebskostenabrechnung gesondert ausgewiesen werden (vgl. hierzu R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 142).

Gebäudereinigung und Ungezieferbekämpfung

Zu den Betriebskosten gehören gem. § 2 Nr. 9 BetrKV auch die Kosten der Gebäudereinigung. Hierzu gehören die Kosten für die Säuberung der von den Bewohnern gemeinsam genutzten Gebäudeteile, wie Zugänge, Flure, Treppen, Keller, Bodenräume, Waschküchen oder Fahrkorb des Aufzugs (Both, Betriebskostenlexikon, Rn. 98). Hierzu gehören sowohl die Arbeitsleistungen als auch die Reinigungsmittel, wenn diese nicht die Erstausrüstung darstellen (Schmidt-Futterer/Langenberg, § 556 Rn. 149.). Somit müssen auch für die Gebäudereinigung durch den Vermieter die Arbeitsleistungen und die sonstigen Kosten getrennt ausgewiesen werden. Führen die Mieter die Treppenhausreinigung nach einem Reinigungsplan selbst durch, scheidet die steuerliche Absetzbarkeit, denn es erfolgt keine unbare Vergütung auf Rechnung. Bislang ungeklärt ist die steuerliche Behandlung dann, wenn ein Mieter – etwa im Parterre – die Treppenhausreinigung ebenso wie die Straßenreinigung und den Winterdienst übernommen hat und der Vermieter ihm hierfür im Mietvertrag ausgewiesen einen Mietnachlass gewährt. Der Vermieter kann diesen Mietnachlass auf die Mieter des Hauses als Betriebskosten umlegen. Er sollte ihn daher auch in steuerlich verwertbarer Form ausweisen. Die Durchsetzung der Steuerminderung bleibt dann dem risikofreudigen Mieter überlassen.

§ 2 Nr. 9 BetrKV sieht auch die Kosten der Ungezieferbekämpfung als umlegbare Kosten vor. Damit diese aber dem Betriebskostenbegriff genügen, muss es sich um regelmäßige Bekämpfungsmaßnahmen handeln (KG, GE 2002, 801; AG Köln, WM 1992, 630; LG Siegen, WM 1992, 630; AG Hamburg, WM 1999, 485; AG Hamburg, NZM 2002, 265; AG Oberhausen, WM 1996, 714; AG Berlin-Mitte, ZMR 2002, 760; a.A. LG München I, WM 2001, 245; AG Offenbach, NZM 2002, 214; Both, Betriebskostenlexikon, Rn. 216).

Diese Kosten sind steuerlich begünstigt. Zu achten ist hier allerdings darauf, wer diese Arbeiten ausführt. Dem Mieter muss mitgeteilt werden, ob diese Tätigkeiten durch eigene Angestellte oder durch eine Fremdfirma durchgeführt werden. Das ist für den Mieter wichtig, weil sich hieran unterschiedliche Begünstigungstatbestände knüpfen, welche eigene Höchstbeträge und %-Sätze haben (R. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 142).

Gartenpflege

Ebenfalls umlegbare Betriebskosten sind gem. § 2 Nr. 10 BetrKV die Kosten der Gartenpflege. Zur Gartenpflege gehört dabei das Schneiden des Rasens in wiederkehrenden Abständen, die Säuberung der Rasenflächen, eine etwaige Nachsaat schlechter Rasenstellen, die Pflege von blühenden Sträuchern, Stauden und Sommerblumen, das Freihalten der Pflanzflächen von Unkraut, die Durchführung von Baum- und Strauchschnitten und Maßnahmen der erhaltenden Baumpflege (Kinne, ZMR 2001, 1). Ferner gehören dazu auch das Entfernen von Pflanzen, Sträuchern und Bäumen einschließlich der Baumfällkosten, die im Rahmen einer ordentlichen Gartenpflege nicht mehr auf der gärtnerisch gestalteten Fläche belassen werden können, und ihr Ersatz durch neue Gewächse, mithin das Auswechseln von Pflanzen, Gehölzen und Bäumen (LG Frankfurt am Main, WuM 1992, 545; vgl. auch D. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 44). Die Erstausrüstung des Gartens ist allerdings nicht erfasst, nur der Ersatz. Letzteres aber ist für die steuerliche Berücksichtigung wiederum ohne Belang, sind steuerlich ansetzbar doch ohnehin nur die Arbeitskosten. Die Kosten für Pflanzen und sonstige Materialien müssen hier wiederum außer Betracht bleiben. So mit sind auch hier die Arbeitskosten, so sie nicht bereits bei Hausmeister versteckt sind, gesondert auszuweisen.

Der Hausmeister

Die Hauswarttätigkeit ist die Verrichtung von Arbeiten, die mehr praktisch-technischer Natur sind und den bestimmungsgemäßen Gebrauch und die ordnungsgemäße Benutzung des Grundstücks und des Gebäudes gewährleisten sollen. Der Hauswart soll unter Einsatz einfachsten Handwerkszeugs und Sachmitteln eigenhändige Tätigkeiten verrichten (Schmid, WuM 2000, 104). Obliegen dem Hauswart die kleineren Reinigungs- und Pflegearbeiten, die Gewährleistung des Betriebs der Heizung und der Hebeanlage, die Beaufsichtigung von Handwerkern sowie die regelmäßige Inspektion der Feuerlöscheinrichtungen, sind die dafür gezahlten Vergütungen als Hauswartkosten nach Nr. 14 BetrKV umlegbar (LG Berlin, GE 2000, 1185). Zu den Hauswartkosten gehören auch das Reinigen der technischen Räume, Reinigen der Bürgersteige, Reinigung von Lichtschächten, Reinigung von Außenanlagen, kleinere Reparaturen, Überwachung der Wascheinrichtung, Überwachung und Bedienung der Zentralheizung, Überwachung

von Aufzügen, Anschaffung einheitlicher Klingel- und Türschilder sowie die Mülltonnenleerung (LG München, WuM 2000, 258). Typische Hauswartsleistungen und keine Verwaltungskosten sind die Annahme von Lieferungen vor Ort, die Weiterleitung von unmittelbaren Reparaturmeldungen der Mieter und die Benachrichtigung über Störungen und sonstigen Unregelmäßigkeiten (LG Berlin, GE 2009, 979; vgl. hierzu insgesamt D. Both in Herlein/Kandelhard, § 556 Rn. 47).

Soweit es sich um Arbeiten nach den Nr. 2 bis Nr. 16 BetrKV handelt, die der Hauswart ausführt, sind die Arbeitsleistungen des Hauswarts unter § 2 Nr. 14 BetrKV, die Materialien bei den jeweiligen anderen Positionen anzusetzen. Wird dies beachtet, bereitet auch der Umstand, dass steuerlich nur die Arbeitsleistungen zu berücksichtigen sind, keine Probleme.

Antenne und Breitbandkabelanschluss

Sie sind in Ziffer 15 des § 2 BetrKV angeführt. Zu ihnen gehören die Kosten des Betriebsstroms und die Kosten der regelmäßigen Prüfung ihrer Betriebsbereitschaft einschließlich der Einstellung durch eine Fachkraft oder das Nutzungsentgelt für eine nicht zu dem Gebäude gehörende Antennenanlage sowie die Gebühren, die nach dem Urheberrechtsgesetz für die Kabelweitersendung entstehen. Die Installations-, Wartungs- und Pflegeleistungen sind begünstigt, sofern es sich um Leistungen im Haushalt des Mieters handelt und diese wiederkehrender Natur sind. Die einmaligen Anschlusskosten werden daher nicht erfasst.

Von der Eigenleistung zur Fremdvergabe

Umlegbarkeit der Eigenleistung und das Problem der Rechnungslegung

Gemäß § 1 Satz 2 BetrKV dürfen Sach- und Arbeitsleistungen des Eigentümers oder Erbbauberechtigten mit dem Betrag angesetzt werden, der für eine gleichwertige Leistung eines Dritten, insbesondere eines Unternehmers, angesetzt werden könnte; die Umsatzsteuer des Dritten darf nicht angesetzt werden (vgl. d. Both in Herrlein/Kandelhard, § 556 Rn. 2; Blank/Börstinghaus, Miete, 4. Aufl., § 556 Rn. 3, 4). Er hat dadurch die Möglichkeit, zu bestimmten Arbeiten verschiedene Angebote einzuholen und die Kosten nach dem günstigsten Angebot für die Berechnung seiner Eigenleistung zugrunde zu legen (BGH, Urt. v. VIII ZR 41/12, NZM 2013, 120 = WuM 2013, 44). Das Angebot dient dabei als Nachweis des Aufwandes, wobei es sich von selbst versteht, dass der Vermieter auch die von der jeweiligen Leistungsbeschreibung erfassten Arbeiten tatsächlich erbringt; soweit dies nicht der Fall ist, muss er sich in demselben Umfang Kürzungen gefallen lassen, wie sie bei der unzureichenden Erledigung von Arbeiten durch Fremdunternehmen vorzunehmen sind (Schmidt-Futterer/Langenberg, § 556 Rn. 83). Auch bei Eigenkosten sind wegen des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes die ortsüblichen und notwendigen Konditionen maßgebend (BGH, Urt. v. XII ZR 109/08, GE 2010, 261 = GuT 2010, 23 = NZM 2010, 123).

Da aber zwischen dem Mieter und dem Vermieter kein Anstellungsverhältnis besteht, scheiden solche Betriebskosten bei der steuerlichen Inanspruchnahme aus. Die Eigenleistung des Vermieters ist also steuerlich gesehen für den Mieter ein Nachteil. Man wird aber aus § 241 Abs. 2 BGB nicht die Obliegenheitspflicht des Vermieters

herleiten können, steuerlich relevante Arbeiten nicht selbst zu erledigen, sondern diese an Fremdunternehmen zu vergeben. Anders verhält es sich übrigens, wenn er die Tätigkeiten durch eigene Angestellte ausführen lässt, die nicht nur geringfügig Beschäftigte im Sinne des § 35a Abs. 1 EStG sind. Dann kann der Vermieter diese Kosten entsprechend ausweisen und der Mieter diese steuerlich absetzen.

Der Umstieg auf die Fremdvergabe

Wenn der Vermieter auch nicht die Pflicht hat, steuerlich interessante Leistungen auf Dritte zu übertragen, damit der Mieter diese auch in seinem Sinne zum steuerlichen Vorteil verwandeln kann, hat er gleichwohl die Möglichkeit dazu, diese Leistungen, die er zunächst selbst erbracht und ggf. sogar nicht einmal abgerechnet hat, auf Dritte zu übertragen (BGH, WuM 2004, 290). In Anbetracht der Regelung des § 1 Abs. 1 Satz 2 BetrKV sollte dies mit Mehrkosten nicht verbunden sein. Ist dies gleichwohl der Fall, liegt hierin kein Grund, der Betriebskostenabrechnung ihre Wirksamkeit abzuspochen. Allenfalls vermag dies wegen der Verletzung des Wirtschaftlichkeitsgebots dem Mieter einen Schadensersatzanspruch zu eröffnen. Ist ein solcher aber gegeben, kann er die ihm gegenüber abgerechneten Betriebskosten, die er selbst gegenüber dem Vermieter angreift, steuerlich nicht absetzen.

Nicht selten werden die Betriebskostenträchtigen Leistungen auch vom Mieter selbst erbracht. So kommt es häufig vor, dass die Mieter nach einem Reinigungsplan die Treppenhausreinigung oder die Straßenreinigung und den Winterdienst vornehmen. Da der Kostenkatalog der Betriebskostenverordnung hier aber Raum für Wahlmöglichkeiten des Vermieters lässt, kann dieser diese Arbeiten auch an externe Unternehmen vergeben, wenn er dabei das Wirtschaftlichkeitsgebot beachtet (AG Köln WuM 2008, 226). Hierfür ist es auch nicht erforderlich, dass die Mieter diese Verpflichtung nicht ordnungsgemäß in der Vergangenheit erledigt haben.

Das Problem der Wirtschaftlichkeit

Das Wirtschaftlichkeitsgebot bedeutet, dass der Vermieter angehalten ist, im Rahmen eines gewissen Ermessensspielraums möglichst wirtschaftlich vorzugehen. Er muss bei allen Maßnahmen und Entscheidungen, die Einfluss auf die Höhe der Betriebskosten haben, auf ein angemessenes Kosten-Nutzen-Verhältnis Rücksicht nehmen (BGH, Urt. v. 06.07.2011, VIII ZR 340/10, NZM 2011, 705; Urt. v. 28.11.2007, VIII ZR 243/06, NZM 2008, 78). Die Nebenkosten, die auf den Mieter umgelegt werden sollen, müssen also einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung entsprechen (Schmidt, GE 2000, 160; Wall, WuM 2002, 131). Dabei ist auf einen wirtschaftlich vernünftigen Vermieter abzustellen, der das Kosten-Nutzen-Verhältnis im Auge behält (MünchKomm-BGB/Schmid 6. Aufl. § 556 Rn. 106).

Rechnet der Vermieter die das Wirtschaftlichkeitsgebot übersteigenden Betriebskosten gegenüber dem Mieter ab, verletzt er seine vertragliche Nebenpflicht. Eine Verletzung dieser Pflicht durch den Vermieter kann zu einem Schadensersatzanspruch des Mieters führen, der sich auf dessen Freihaltung von den unnötigen Kosten richtet (BGH, Urt. v. 06.07.2011, VIII ZR 340/10, NZM 2011, 705; Urt. vom 28.11.2007, VIII ZR 243/06, NZM 2008, 78). Im Umfang der umgelegten Kosten, die dem Wirtschaftlichkeitsgebot entsprechen, wird der Mieter

hingegen auch bei Verletzung des Wirtschaftlichkeitsgebotes im Übrigen nicht von der Zahlungsverpflichtung frei (OLG Rostock, Urt. v. 17.10.2013, 3 U 158/06).

Aus dieser Einordnung folgt nach allgemeinen Grundsätzen, dass der Mieter, der wegen einer solchen Pflichtverletzung Ansprüche erhebt, die Darlegungs- und Beweislast für ein pflichtwidriges Verhalten des Vermieters und den Eintritt eines Schadens trägt.

Diese Grundsätze und der Umstand, dass der Vermieter die Eigenleistung in Höhe der üblicherweise für einen Unternehmer zu zahlenden Kosten abrechnen kann, machen bereits deutlich, dass der Vermieter nicht gezwungen, aber auch nicht gehindert ist, diese Leistungen an Dritte zu vergeben, um dem Mieter die steuerliche Absetzbarkeit zu eröffnen. Allein die nunmehr hinzutretende Umsatzsteuer rechtfertigt einen Schadensersatzanspruch gerichtet auf Freistellung von dieser nicht, da der Vermieter nach der Rechtsprechung des BGH ohnehin die Leistung Fremdvergeben darf. Überdies müsste sich der Mieter ihren Abzug von seiner Einkommenssteuer als Vorteil abziehen lassen, so dass es einer näheren Diskussion hierüber nicht bedarf.