

## STEUERERMÄSSIGUNG

## „Stolpersteine“ bei der steuerlichen Förderung energetischer Maßnahmen nach § 35c EStG

von Prof. Dr. Alois Th. Nacke, Richter am BFH, München

Im Rahmen des Klimaschutzprogramms der Bundesregierung fördert das BMF bestimmte Maßnahmen zur energetischen Gebäudesanierung. Doch so erfreulich der „neue“ § 35c EStG auch ist, tun sich in der Praxis wieder einmal viele Zweifelsfragen auf, die die Gerichte beschäftigen werden. Die in der Folge dargestellten Stolpersteine bei der Anwendung der neuen Steuerermäßigungsvorschrift zeigen, dass es – wie häufig im Steuerrecht – auf Details ankommt, die man im Vorfeld einer Sanierung unbedingt im Blick haben sollte. |

### 1. Überblick über die steuerliche Förderung

Bei Einzelmaßnahmen zur energetischen Gebäudesanierung sind nach § 35c EStG n. F. 20 % der Aufwendungen (max. 40.000 EUR pro Wohnobjekt), verteilt über drei Jahre, steuerlich abziehbar. In den ersten beiden Jahren beträgt der Fördersatz 7 %, im dritten Jahr 6 %. Bei der energetischen Baubegleitung und Fachplanung sind abweichend davon 50 % der anfallenden Kosten begünstigt. Der Abzug erfolgt von der individuellen Steuerschuld. Die steuerliche Förderung ist bereits zum 1.1.20 in Kraft getreten und kann deshalb bereits mit der ESt-Erklärung für 2020 geltend gemacht werden. Sie gilt für energetische Maßnahmen, die spätestens bis zum 31.12.29 abgeschlossen sein müssen.

**Beachten Sie** | Die Durchführung einer energetischen Sanierungsmaßnahme muss durch eine Bescheinigung des Fachunternehmens oder einen Energieberater (mit Ausstellungsberechtigung nach § 21 Energieeinsparverordnung) bestätigt werden. Für die Bescheinigung ist ein amtliches Muster zu verwenden, das der Steuererklärung beizufügen ist (BMF 31.3.20, BStBl I 20, 484).

### 2. Beginn und Abschluss der energetischen Maßnahme

Der zeitliche Anwendungsbereich ist auf den ersten Blick unproblematisch. Die Neuregelung gilt für energetische Maßnahmen, die im Zeitraum 1.1.20 bis 31.12.29 begonnen und abgeschlossen wurden.

Der Beginn der Sanierungsmaßnahme ist nach § 52 Abs. 35b S. 3 EStG der „Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung“. Zwar normiert das Gesetz diesen Fall als Auffangtatbestand. Er stellt aber in der Realität den Grundtatbestand dar. Denn viele Bauvorhaben, die unter § 35c EStG fallen, sind weder genehmigungs- noch anzeigepflichtig (z. B. Erneuerung der Heizungsanlage, s. Urban, FR 20, 359). Der maßgebliche Beginn der Bauausführung erfolgt mit konkreten Baumaßnahmen am Gebäude (ebenso Bleschick in: BeckOK EStG, § 35c Rz. 31; a. A. Reddig in: Kirchhof, § 35c Rz. 6, der bereits den Abschluss des Werkvertrags genügen lässt). Ist das Bauvorhaben baugenehmigungspflichtig, kommt es auf die Antragstellung an (§ 52 Abs. 35b S. 2 EStG).

Maximal geförderter Gesamtaufwand von 200.000 EUR pro Wohnobjekt

Bescheinigung nach amtlichem Muster erforderlich

Beginn der Bauausführung im Regelfall maßgebend

Dabei dürfte entsprechend der Regelung in § 52 Abs. 35b S. 3 1. Alt. EStG auf den Eingang des Bauantrags bei der Baubehörde abzustellen sein (vgl. BFH 17.12.81, V R 21/77, BStBl II 82, 231). Bei nicht genehmigungsbedürftigen Vorhaben, die nach Maßgabe des Bauordnungsrechts der zuständigen Behörde zur Kenntnis zu geben sind, gilt als Beginn der Eingang der Kenntnisgabe bei der zuständigen Behörde (§ 52 Abs. 35b S. 3 EStG).

### ■ Beispiel

A hat bereits für durchzuführende energetische Maßnahmen im Dezember 2019 einen Werkvertrag abgeschlossen. Die Maßnahmen wurden 2020 durchgeführt.

**Lösung:** M. E. liegt der Beginn der Bauausführung im Jahr 2020, sodass die Maßnahme förderungswürdig ist (a. A. Reddig in: Kirchhof, § 35c Rz. 6).

§ 35c EStG ist auf energetische Maßnahmen nur dann anwendbar, wenn sie vor dem 1.1.30 „abgeschlossen“ wurden (§ 52 Abs. 35b S. 1 EStG). Leider hat der Gesetzgeber den „Abschluss“ der Maßnahme gegen Ende der Wirkungsdauer nicht näher definiert. Hier hilft vordergründig die Gesetzesbegründung weiter. Danach ist die förderbare Einzelmaßnahme abgeschlossen, wenn der Leistungserbringer eine Rechnung erstellt und der Steuerpflichtige die Leistung unbar beglichen hat (BT-Drucks. 19/14338, 23). Der Wortlaut der Vorschrift lässt dagegen m. E. auch einen Bezug auf die bautechnische Umsetzung **ohne Rücksicht auf die Abrechnung bzw. Zahlung** zu (zur ähnlichen Problematik bei der 3-Jahresfrist bei den anschaffungsnahen Herstellungskosten, s. Kulosa in: Schmidt, § 6 EStG, Rz. 387). M. E. hat der Gesetzgeber hier seinen Willen nicht im Gesetz zum Ausdruck gebracht. Das Gesetz ist aber insoweit nicht lückenhaft, sodass keine Grundlage für eine Rechtsfortbildung besteht (a. A. Schallmoser in: Blümich, § 35c EStG, Rz. 8).

Diese Problematik spielt eine viel entscheidendere Rolle bei der Frage, wann das Erstjahr der Förderung ist. Nach § 35c Abs. 1 S. 1 EStG ermäßigt sich die Steuer „im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme“. Somit dürfte es nach den Ausführungen im vorherigen Absatz m. E. auf deren bautechnische Realisierung ankommen. Dass eine Rechnung erstellt wurde und der Steuerpflichtige sie unbar bezahlt hat, ist zwar Voraussetzung für die Steuerermäßigung (s. § 35c Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG). Aus dem Gesetz ergibt sich aber nicht, dass dies im Jahr der bautechnischen Umsetzung erfolgt sein muss. **Gleichwohl kann nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG eine Ausgabe nur in dem Jahr abgesetzt werden, in dem sie geleistet worden ist.**

### ■ Beispiel

A erneuert seine Heizung im Jahr 2020. Die Maßnahme ist am 29.12.20 bautechnisch abgeschlossen. Rechnungsstellung und Bezahlung erfolgen erst in 2021.

**Lösung:** Da der Aufwand erst 2021 entstanden ist, ist nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG auch die Steuerermäßigung erstmals im Jahr 2021 anzusetzen. Dies führt m. E. zu einem Verlust der Förderung im Erstjahr, denn insoweit ist gem. § 35c Abs. 1 S. 1 EStG die Förderung auf das Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme bezogen (s. auch Bleschick, EStB 20, 142, 143).

Eingang des Bauantrags oder der Kenntnisgabe bei zuständiger Behörde

Maßnahme mit bautechnischer Umsetzung abgeschlossen

Gleichwohl muss die Ausgabe bereits geleistet worden sein

Verlust der Förderung im Erstjahr als missliche Folge

Es wäre zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber den Zeitpunkt des Abschlusses der energetischen Maßnahme im Gesetz festlegen würde.

Eine weitere Unklarheit besteht im Hinblick auf ohne Genehmigung/Anzeige begonnene/durchgeführte Vorhaben. Für eine vor 2020 rechtswidrig durchgeführte Baumaßnahme kann ein Bauantrag im Jahr 2020 gestellt oder eine Anzeige vorgenommen werden und damit die Anwendungsregelung in ihren Voraussetzungen dem Wortlaut nach erfüllt sein (s. § 52 Abs. 35b S. 2 und S. 3 1. Alt EStG). M. E. dürfte für diese Fälle eine Steuerbegünstigung jedoch nicht in Betracht kommen. Dies bringt auch die Gesetzesbegründung (s. BT-Drucks. 19/14338, 23) zum Ausdruck. Danach sollen nur Baumaßnahmen gefördert werden, die nach dem 31.12.19 begonnen wurden.

### 3. Ausschluss von Betriebsausgaben, Werbungskosten etc. und das Verhältnis zu § 35a EStG

Nach § 35c Abs. 3 S. 1 EStG dürfen die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder agB „berücksichtigt“ worden sein. Diese Formulierung weist darauf hin, dass es nicht darauf ankommt, ob es sich um Werbungskosten, Betriebsausgaben etc. handelt oder ein Abzugsverbot besteht (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG), sondern allein, ob sie als solche bei der Veranlagung berücksichtigt wurden. Ist dies der Fall, obwohl es sich z. B. nicht um Werbungskosten handelte, kommt danach eine Steuerbegünstigung nach § 35c EStG nicht in Betracht.

Der entgegenstehende Wortlaut der Gesetzesbegründung ändert daran nichts (dort heißt es: „Kommt für die Aufwendungen bereits ein Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug **in Betracht** ... kann insoweit keine Steuerermäßigung nach § 35c EStG beansprucht werden“ – BT-Drucks. 19/14338, 22). Eine planwidrige Regelungslücke lässt sich wiederum nicht erkennen. Eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG scheidet somit aus, wenn die Aufwendungen zwar z. B. keine Betriebsausgaben sind, jedoch als solche bei der Veranlagung berücksichtigt wurden (ebenso Urban, FR 20, 355). Im Gegenzug kommt § 35c EStG zur Anwendung, wenn ein Werbungskostenabzugsverbot eingreift, weil dann gerade keine Berücksichtigung bei der Veranlagung erfolgt ist (ebenso Levedag in: Schmidt, § 35c EStG, Rz 10; Seifert, Stbg 20, 106).

**PRAXISTIPP** | Bei Aufwendungen, die beide Tatbestände erfüllen, kann sich im Rahmen der Steuererklärung durchaus auch ein Wahlrecht ergeben. So steht es dem Steuerpflichtigen z. B. frei, keine außergewöhnlichen Belastungen geltend zu machen und die Kosten stattdessen als energetische Maßnahmen gem. § 35c EStG in Abzug zu bringen (ebenso Seifert, Stbg 20, 107). Dieses gesetzlich eingeräumte Wahlrecht kann z. B. von Bedeutung sein, wenn behinderungsbedingte Umbaukosten entstehen, die zugleich als energetische Gebäudesanierungsmaßnahmen i. S. d. § 35c Abs. 1 EStG einzuordnen sind.

Gleiches gilt für die Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Auch hier ist wahlweise ein Antrag nach § 35a EStG oder nach § 35c EStG möglich (ebenso Seifert, Stbg 20, 107), denn nach § 35c

Nachträglicher  
Bauantrag keine  
„heilende Wirkung“

Formale  
„Berücksichtigung“  
in der Veranlagung  
entscheidend ...

... auch wenn der  
Gesetzgeber etwas  
anderes gewollt hat

Gesetzliches  
Wahlrecht eröffnet

Abs. 3 S. 2 EStG kommt die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen nur dann nicht in Betracht, wenn eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG „in Anspruch genommen wird“.

#### ■ Beispiel

A erneuert im Jahr 2020 seine Haustür und die Fenster. Es entstehen Arbeitskosten für die Haustür in Höhe von 6.000 EUR.

**Lösung:** A kann hier wählen, ob er einen Antrag nach § 35a EStG stellt und damit 1.200 EUR (= 20 %) steuermindernd im VZ 2020 geltend macht, oder ob er die Aufwendungen als energetische Maßnahme berücksichtigt und nur 7 % im Erstjahr von der Einkommensteuer absetzt. Hat er die Aufwendungen für die Haustür neben den anderen Aufwendungen bereits als energetische Maßnahmen geltend gemacht, kann er m. E. den Antrag nach § 35c EStG bzgl. der Haustür noch im Einspruchsverfahren rückgängig machen und einen Antrag nach § 35a EStG stellen.

## 4. Energetische Maßnahmen bei einem Arbeitszimmer

Nach § 35c Abs. 1 S. 1 EStG ist erforderlich, dass das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein Arbeitszimmer in einer selbst genutzten Wohnung dürfte nicht zu den Flächen gehören, die zu Wohnzwecken genutzt werden (so auch Urban, FR 20, 356f; a. A. mit Bezugnahme auf die BT-Drucks. 19/14338, 22 Schallmoser in: Blümich, § 35c EStG, Rz. 15; Strahl, KÖSDI 20, 21602, 18; Seifert, Stbg 20, 106).

Hier ist spiegelbildlich eine ähnliche Rechtsfrage relevant, wie sie sich auch im Rahmen der Spekulationsbesteuerung nach § 23 EStG stellt (vgl. ausführlich Günther, GStB 20, 279). Dort geht es um die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung bei einer selbst genutzten Wohnung nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auch im Hinblick auf das Arbeitszimmer gegeben sind (str., s. z. B. FG Baden-Württemberg 23.7.19, 5 K 338/19, Rev. BFH: IX R 27/19; BMF 5.10.00, BStBl I 00, 1383, Rz. 21). Damit dürfte der flächenmäßige Anteil der energetischen Maßnahmen, der auf das Arbeitszimmer entfällt, m. E. nicht förderungswürdig sein (ebenso Levedag in: Schmidt, § 35c Rz. 10). Eine entsprechende Kürzung der Steuerermäßigung nach § 35c EStG ist unter Bezugnahme auf Abs. 3 daher vorzunehmen.

Dem steht auch nicht die Gesetzesbegründung entgegen. Danach soll unschädlich sein, wenn Teile der Wohnung als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden (BT-Drucks. 19/14338, 22). Im folgenden Satz der Gesetzesbegründung wird aber postuliert, dass eine Förderung ausscheide, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden, was bei einem anerkannten Arbeitszimmer aber der Fall ist.

**MERKE** | Da sich die Begründung des Gesetzentwurfs nicht im Wortlaut wiederfindet und eine planwidrige Regelungslücke allein schon wegen der Widersprüchlichkeit der Gesetzesbegründung (vgl. zur Widersprüchlichkeit von Aussagen im Gesetzgebungsverfahren BFH 20.3.14, VI R 29/13, BStBl II 14, 849, Rz. 17) an dieser Stelle nicht festgestellt werden kann, kommt m. E. auch eine Rechtsfortbildung nicht in Betracht.

Änderung im Rahmen des Einspruchsverfahrens noch umsetzbar

Arbeitszimmer als zu Wohnzwecken genutzte Fläche?



ARCHIV  
Ausgabe 8 | 2020  
Seiten 279 ff.

Vgl. BFH zu Widersprüchlichkeiten im Gesetzgebungsverfahren

### ■ Beispiel

A hat ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Haus (200 qm), das er mit energetischen Maßnahmen mit einer Wärmedämmung versieht. In dem Haus befindet sich ein Arbeitszimmer (20 qm).

**Lösung:** 10 % der Aufwendungen entfallen auf das Arbeitszimmer und können m. E. nicht als energetische Maßnahmen berücksichtigt werden. Bis zur höchst-richterlichen Klärung sollten entsprechende Verfahren offengehalten werden.

Verfahren  
offenhalten

## 5. Energetische Maßnahmen an älteren Gebäuden

Eine Voraussetzung für die steuerliche Förderung ist, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Durchführung der energetischen Maßnahmen älter als zehn Jahre ist (§ 35c Abs. 1 S. 2 EStG). M. E. ist hierbei auf den Beginn der Durchführung abzustellen. Dabei fängt der 10-Jahreszeitraum mit Beginn der Herstellung des Objekts an (§ 35c Abs. 1 S. 2 Hs. 2 EStG).

**Beachten Sie |** Hier dürften als Beginn der Herstellung – entsprechend der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 35b EStG – bereits die Vorarbeiten bzw. erfolgte Anzeigen oder Bauanträge gelten. Sie bilden mit der Errichtung der Maßnahme einen einheitlichen Vorgang (vgl. z. B. BFH 14.3.12, IV R 6/09, BFH/NV 12, 1122, Rz. 19; BFH 23.11.78, IV R 20/75, BStBl II 79, 143, 145; ebenso Hechtner in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 35c EStG, Rz. 28; a. A. Bleschick in: Beck OK EStG, § 35c Rz. 167).

Vorarbeiten, erfolgte  
Anzeigen oder  
Bauanträge wohl als  
Beginn zu werten

### ■ Beispiel

A hat am 1.5.10 den Bauantrag für sein Wohnhaus gestellt. Am 1.6.20 beginnt er mit der Durchführung energetischer Maßnahmen an seinem Wohnhaus.

**Lösung:** A hat die 10-Jahresfrist eingehalten, da der Beginn der Herstellung seines Wohnhauses über zehn Jahre her ist (Zeitpunkt des Bauantrags ist maßgeblich).

## 6. Zusammenfassung

Die dargestellten Stolpersteine bei der Anwendung der neuen Steuerermäßigung zeigen, dass es – wie häufig im Steuerrecht – auf die Einzelregelungen im Detail ankommt, deren Inhalt zudem streitig ist. Besonders das Wahlrecht bei den Aufwendungen mit Antragsrecht ist zu beachten. Gleiches gilt für die Ausgestaltung der Konkurrenz zu Werbungskosten, Betriebsausgaben etc. Das Problem mit dem Arbeitszimmer kann ebenfalls praxisrelevant werden. Des Weiteren sind die Anwendungszeitpunkte im Einzelfall von besonderer Bedeutung. Die vielen offenen Fragen sind letztlich durch die Rechtsprechung zu klären. Der Anwender sollte aber schon bei der praktischen Umsetzung der Norm auf diese Probleme achten.

Streitpunkte durch  
gute Vorplanung oft  
vermeidbar