

Bundesverband Lohnsteuerhilfvereine e.V.
Reinhardtstr. 23 · 10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Referat IV C 1
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin



Bundesverband
Lohnsteuerhilfvereine e.V.

Reinhardtstr. 23 · 10117 Berlin
Telefon 030 / 585 84 04 – 0
Telefax 030 / 585 84 04 – 99
E-Mail info@bvl-verband.de
Web www.bvl-verband.de

Berlin, 20. Juli 2020

Per E-Mail: IVC1@bmf.bund.de

**Steuerliche Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutzten Wohngebäuden § 35c EStG;
Erstellung eines BMF-Entwurf „Einzelfragen zu § 35c EStG“**

GZ IV C 1 - S 2296-c/20/10004 :006
DOK 2020/0566899

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Zusendung des Entwurfs und nehmen gern die Möglichkeit zur Stellungnahme wahr.

Erfreut haben wir zur Kenntnis genommen, dass viele Hinweise, die wir bereits in unserer ersten Stellungnahme vom 2. März 2020 zugesandt hatten, aufgenommen werden konnten, bspw. zur zusätzlichen Berücksichtigung der Kosten des Energieberaters und zur Heilung in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger zu seinen Ungunsten für einen Teil der Aufwendungen auch die Steuerermäßigung nach § 35a EStG beantragt hat.

Zu vorliegendem Entwurf haben wir folgende Hinweise.

Rn. 1 und 2 - Begünstigtes Objekt und Begriff der Wohnung

Nach den Ausführungen in Rn. 1 können beispielsweise Garagen mitbegünstigt sein. In Rn. 2 wird jedoch ausgeführt, dass außerhalb der Wohnung gelegene Räume nicht berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob sich dieser Satz nur auf Wohnräume bezieht, wobei auch in diesem Zusammenhang offen bleibt, unter welchen Gegebenheiten sich ein Raum außerhalb der Wohnung befindet. Soweit sich der Satz nicht auf

Wohnräume beschränkt, stellt sich die Frage, ob beispielsweise auf dem Grundstück befindliche Garagen oder anderen Nebenräume ausgeschlossen sind oder ob entsprechende Aufwendungen im Zusammenhang mit energetischen Maßnahmen an der Wohnung mitbegünstigt sein können. Denkbar wären beispielsweise Baumaßnahmen für eine ganzheitliche Fasadendämmung oder Beheizung.

Wir gehen nach dem Ziel der gesetzlichen Regelung und dem Wortlaut davon aus, dass derartige Räume mitbegünstigt sind. Zur Steuerklarstellung schlagen wir vor, die Ausführungen zu den einer Wohnung zugehörigen Nebenräumen in Rn. 22 des BMF-Schreibens vom 2.7.2020 zu § 7b EStG zu übernehmen.

Rn. 14 - Aufteilung nach der Wohnfläche

In der Rn. werden die Begriffe Grundfläche, Wohnfläche und Nutzfläche der Wohnung verwendet. Es sollte klargestellt werden, inwieweit sich diese Begriffe unterscheiden.

Rn. 10 und 19 - Beginn der erstmaligen Nutzung zu Wohnzwecken

Nach den Ausführungen in Rn. 19 können nur Aufwendungen geltend gemacht werden, die ab bzw. nach dem Zeitpunkt des Einzugs als Eigentümer entstanden sind. In Rn. 10 wird hingegen ausgeführt, dass es ausreichend ist, wenn die Wohnung im Zusammenhang mit der energetischen Maßnahme nutzbar gemacht wird. Zwischen diesen beiden Aussagen besteht offensichtlich ein Widerspruch. Nach Rn. 10 wäre es ausreichend, wenn ein Steuerpflichtiger eine Wohnung erwirbt und vor Einzug grundlegend energetisch saniert. Rn. 19 würde solche Baumaßnahmen jedoch ausschließen. Diese Einschränkung ist durch das Gesetz nicht gedeckt. Gemäß § 35c Abs. 2 EStG ist es ausreichend, wenn der Steuerpflichtige mit Abschluss der Baumaßnahme und damit mit dem Beginn des Abzugszeitraumes die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Rn. 13 ff und Rn. 50 - Ermittlung der Steuerermäßigung bei gemischter Nutzung

Nach den Ausführungen in Rn. 13 und 14 ist der Teil der Aufwendungen nicht nach § 35c EStG begünstigt, der entsprechend dem Flächenverhältnis auf ein beruflich/betrieblich genutztes häusliches Arbeitszimmer entfällt. Im Beispiel 1 sind danach 10 Prozent der Aufwendungen für die energetische Sanierung nicht nach § 35c begünstigt. Das Beispiel schildert im Sachverhalt, dass die Voraussetzungen für den unbegrenzten Werbungskostenabzug vorliegen (Arbeitszimmer als Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit). Nach den Ausführungen in Rn. 13 Satz 3 ist diese Voraussetzung aber für die Kürzung unbeachtlich, sie wäre auch bei nur begrenztem Werbungskostenabzug und folglich auch beim Abzugsverbot vorzunehmen. Beim begrenzten Werbungskostenabzug wird in den meisten Fällen der Höchstbetrag

von 1.250 Euro bereits ohne die Aufwendungen für die energetische Sanierung ausgeschöpft sein. Somit würden bei Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers die auf diesen Raum entfallenden Aufwendungen für energetische Sanierung ohne Förderung bleiben. Dieses Ergebnis widerspricht unseres Erachtens der Zielsetzung des Gesetzes.

Wir schlagen deshalb bei Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers eine Lösung analog den Ausführungen in Rn. 50 vor. Hiernach erfolgt eine Kürzung der Aufwendungen für die energetische Sanierung nur um den Euro-Betrag, der als Werbungskosten oder Betriebsausgaben (bzw. den anderen Sachverhalten als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen) tatsächlich berücksichtigt worden ist.

Beispiel 9 bezieht sich zwar auf einen Sachverhalt der Nutzung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, während die Kürzung in Beispiel 1 mit der „Nichtnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ begründet wird. Diese Begründung ist aus unserer Sicht nicht zutreffend, weil auch das beruflich/betrieblich genutzte häusliche Arbeitszimmer zu der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung gehört (so auch FG Köln mit rkr. Urteil vom 20.3.2018, Az. 8 K 1160/15). Eine Kürzung wegen fehlender Nutzung zu eigenen Wohnzwecken wäre auch deshalb nicht sachgerecht, weil beispielsweise bei Teilen der Wohnung, die unentgeltlich oder mit geringem Entgelt bis zu 520 Euro anderen Personen überlassen wird, ebenfalls keine Kürzung erfolgt (Rn. 17, Rn. 15).

Deshalb sollte lediglich eine Kürzung um den Betrag erfolgen, der tatsächlich dem Werbungskostenabzug unterliegt. Damit würden nicht sachgerechte Ergebnisse beispielsweise bei nur begrenztem oder sogar ausgeschlossenem Werbungskostenabzug für das häusliche Arbeitszimmer vermieden werden.

Rn. 23 - Herstellungsbeginn bei fehlender Kenntnis des Datums des Bauantrags

Die Festlegung zur Angabe des Datums mit dem 1. Januar des Jahres der Fertigstellung dient offensichtlich der EDV-technischen Verarbeitung, da rechtlich die Angabe der Jahreszahl für Gebäude, die älter als 10 Jahre sind, ausreichend wäre. In diesem Zusammenhang sollten die Vordrucke diese Vereinfachung deutlich ausweisen. Das bisherige Muster zur neuen Anlage 35c zur Einkommensteuererklärung fragt sowohl das Datum des Bauantrags als auch des Baubeginns ab. In der Anleitung zur Anlage fehlt der eingangs genannte Hinweis zur Eintragung 1. Januar des Fertigstellungsjahres.

Rn. 24 – Objektverbrauch

Nach Satz 3 ist für die Berechnung der bereits vom vorherigen Eigentümer verbrauchten Förderung der Gesamtbetrag der berücksichtigten Aufwendungen maßgebend. Dies entspricht unseres Erachtens nicht dem Wortlaut im Gesetz, der in Abs. 1 Satz 5 zweiter Halbsatz die

objektbezogene Förderung auf den Höchstbetrag der Steuerermäßigung von 40.000 Euro begrenzt und nicht auf den Umfang der begünstigten Aufwendungen. Diese Begrenzung kann im Einzelfall günstiger sein, wenn der vorherige Eigentümer aufgrund seiner tariflichen Einkommensteuer die mögliche Steuerermäßigung nicht vollständig in Anspruch nehmen konnte. Für Beispiel 3 ergäbe sich somit eine andere Lösung.

Im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzes könnte die Regelung zum Objektverbrauch auch dahingehend ausgelegt werden, dass sich diese auf das Eigentum beim Steuerpflichtigen bezieht und bei einem Wechsel des Eigentums ein neues (anderes) Objekt vorliegt. Damit wäre keine Prüfung erforderlich, welche Förderung der Voreigentümer erhalten hat und wie sich diese auswirkte. In der Regel dürfte ohnehin der Höchstbetrag für geförderte Aufwendungen von 200.000 Euro in den meisten Fällen ausreichend sein, um das Objekt in einen guten energetischen Zustand zu bringen. Sollte dennoch nach einem Eigentümerwechsel weiterer energetischer Sanierungsbedarf bestehen, könnte dieser mit Blick auf die Zielsetzung des Gesetzes ebenfalls gefördert werden. Durch die erforderliche Eigennutzung sind u.E. keine „Steuer-gestaltungen“ zu erwarten.

Rn. 28 - Miteigentum bei Zwei- und Mehrfamilienhäusern

Die Grundregelung und das Prüfschema entspricht der Verfahrensweise bei früheren Förderungen zum selbstgenutzten Wohneigentum (§ 10 EStG und Eigenheimzulage). In diesen Fällen wurde die Anschaffung oder Herstellung von Wohneigentum gefördert. Das vorliegende Gesetz zielt jedoch auf eine energetische Sanierung *des Gebäudes* ab. Im Hinblick auf dieses Ziel ist das Ergebnis in Beispiel 6 unbefriedigend, weil ein Teil der Investitionen in die energetische Sanierung von der Förderung ausgeschlossen wird, obwohl der Höchstbetrag nicht überschritten und das gesamte Gebäude von den Eigentümern ausschließlich selbst genutzt wird.

Wir regen deshalb an, auf die Einschränkung bei abweichenden Wertverhältnissen zu verzichten.

Die Ausführungen und die Beispiele enthalten keine Aussage zum Höchstbetrag, den die jeweiligen Miteigentümer in den unterschiedlichen Fallkonstellationen (Wert der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung entspricht / entspricht nicht dem Miteigentumsanteil) geltend machen können. Eine entsprechende Ergänzung zur Klarstellung in diesen Fällen halten wir für zweckdienlich.

Rn. 29, 30 - Steuerermäßigung bei Auszug eines Ehegatten/gleichgestellten Lebenspartners

Die Ausführungen gehen nicht darauf ein, ob und, falls bejahend, inwieweit die Kostentragung der Baumaßnahmen zur Berücksichtigung der Steuerermäßigung beim erwerbenden bzw. übernehmenden Ehegatten/Lebenspartner maßgebend ist.

Rn. 51 ff - Ausschluss der Steuerermäßigung aufgrund anderer Förderungen

Die in § 35c Abs. 3 Satz 2 EStG genannten anderen steuerlichen oder außersteuerlichen Förderungen schließen die Steuerermäßigung nach § 35c EStG vollständig aus. Im Vergleich dürfte die Steuerermäßigung nach § 35c EStG für den Steuerpflichtigen in vielen Fällen günstiger sein. Der Steuerpflichtige sollte deshalb vor Antragstellung einer Förderung die Höhe des möglichen Steuervorteils oder des Zuschusses miteinander vergleichen. Ein fehlendes Abwägen, eine fehlerhafte Einschätzung oder eine nachträglich veränderte Sachlage kann erhebliche finanzielle Nachteile bringen.

Zum Erreichen des Ziels der Förderung ist deshalb sehr zu begrüßen, dass eine nachteilige Beantragung der Steuerermäßigung nach § 35a EStG geheilt werden kann (Rn. 52). Wir bitten zu prüfen, ob ebenso beispielsweise die Beantragung von Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln rückgängig gemacht und anstatt dessen die Steuerermäßigung gewährt werden kann.

Fehlende Regelungen

1. Ausschöpfen des Höchstbetrages bei unzureichender Steuer und nachfolgend weiteren energetischen Baumaßnahmen

Der Entwurf des BMF-Schreibens enthält keine Ausführungen für den Fall, dass (ohne Eigentümerwechsel) zunächst Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 200.000 Euro geltend gemacht werden und der Steuervorteil aufgrund unzureichender Steuerbelastung nicht voll ausgeschöpft wird. In diesem Fall müsste beispielsweise im vierten Jahr die Steuerermäßigung für eine weitere begünstigte Baumaßnahme innerhalb des Förderzeitraumes berücksichtigt werden können, bis der Höchstbetrag der Steuerermäßigung von 40.000 Euro für das Objekt erreicht wird.

2. Beginn des Förderzeitraumes und Zahlungszeitpunkt

Nach den Ausführungen in Rn. 40 beginnt der 3-jährige Förderzeitraum mit dem Abschluss der energetischen Maßnahme durch Erteilung der Schlussrechnung des Fachunternehmens. Das bedeutet, dass der Zahlungszeitpunkt unbeachtlich ist. So kann beispielsweise die Schlussrechnung im Dezember 2020 gestellt und die Überweisung im Januar 2021 erfolgt

sein. Der Abzug beginnt mit dem Kalenderjahr 2020. Weil diese Verfahrensweise beispielsweise von der ähnlichen Vorschrift § 35a EStG abweicht, wäre eine Klarstellung im vorgesehenen BMF Schreiben zweckmäßig.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, reading 'Uwe Rauhöft'.

Uwe Rauhöft
Geschäftsführer

A handwritten signature in black ink, reading 'Erich Nöll'.

Erich Nöll, RA
Geschäftsführer

BVL – BUNDESVERBAND LOHNSTEUERHILFEVEREINE E.V.