

## § 35c Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

idF des KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138)

(1) <sup>1</sup>Für energetische Maßnahmen an einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum belegenen zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäude (begünstigtes Objekt) ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im nächsten Kalenderjahr um je 7 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um je 14 000 Euro und im übernächsten Kalenderjahr um 6 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 12 000 Euro für das begünstigte Objekt. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass das begünstigte Objekt bei der Durchführung der energetischen Maßnahme älter als zehn Jahre ist; maßgebend hierfür ist der Beginn der Herstellung. <sup>3</sup>Energetische Maßnahmen im Sinne des Satzes 1 sind:

1. Wärmedämmung von Wänden,
2. Wärmedämmung von Dachflächen,
3. Wärmedämmung von Geschossdecken,
4. Erneuerung der Fenster oder Außentüren,
5. Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,
6. Erneuerung der Heizungsanlage,
7. Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und

Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

<sup>4</sup>Zu den Aufwendungen für energetische Maßnahmen gehören auch die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung nach Satz 7 sowie die Kosten für Energieberater, die vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) als fachlich qualifiziert zum Förderprogramm „Energieberatung für Wohngebäude (Vor-Ort-Beratung, individueller Sanierungsfahrplan)“ zugelassen sind, wenn der Energieberater durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen nach Satz 3 beauftragt worden ist; die tarifliche Einkommensteuer vermindert sich abweichend von Satz 1 um 50 Prozent der Aufwendungen für den Energieberater. <sup>5</sup>Die Förderung kann für mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt in Anspruch genommen werden; je begünstigtes Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40 000 Euro. <sup>6</sup>Voraussetzung für die Förderung ist, dass die jeweilige energetische Maßnahme von einem Fachunternehmen ausgeführt wurde und die Anforderungen aus der Rechtsverordnung nach Absatz 7 erfüllt sind. <sup>7</sup>Die Steuerermäßigungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn durch eine nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellte Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 3 und die Anforderungen aus der Rechtsverordnung nach Absatz 7 dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind.

(2) <sup>1</sup>Die Steuerermäßigung nach Absatz 1 kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt. <sup>2</sup>Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung anderen Personen unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

(3) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige kann die Steuerermäßigung nach Absatz 1 nicht in Anspruch nehmen, soweit die Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind. <sup>2</sup>Die Steuerermäßigung nach Absatz 1 ist ebenfalls nicht zu gewähren, wenn für die energetischen Maßnahmen eine Steuerbegünstigung nach § 10f oder eine Steuerermäßigung nach § 35a in Anspruch genommen wird oder es sich um eine öffentlich geförderte Maßnahme handelt, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden.

(4) Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen ist, dass

1. der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat, die die förderungsfähigen energetischen Maßnahmen, die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts ausweisen, und die in deutscher Sprache ausgefertigt ist und
2. die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, und auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

(6) <sup>1</sup>Steht das Eigentum am begünstigten Objekt mehreren Personen zu, können die Steuerermäßigungen nach Absatz 1 für das begünstigte Objekt insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden. <sup>2</sup>Die der Steuerermäßigung nach Absatz 1 zugrunde liegenden Aufwendungen können einheitlich und gesondert festgestellt werden. <sup>3</sup>Die für die gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 180 Absatz 1 Nummer 2a der Abgabenordnung geltenden Vorschriften sind entsprechend anzuwenden.

(7) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates die Mindestanforderungen für die energetischen Maßnahmen nach Absatz 1 Satz 3 sowie die Anforderungen an ein Fachunternehmen nach Absatz 1 Satz 6 festzulegen.

Autor: Dr. Jan Schulz, LL.M., Rechtsanwalt, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35c

<p>I. Grundinformation zu § 35c . . . . . 1</p> <p>II. Rechtsentwicklung des § 35c . . . . . 2</p> <p>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 35c</p> <p>    1. Bedeutung . . . . . 3</p>	<p>2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht</p> <p>    a) Verfassungsmäßigkeit . . . . . 6</p> <p>    b) Vereinbarkeit mit Unionsrecht . . . . . 7</p> <p>IV. Geltungsbereich des § 35c . . . . . 8</p>
---	---

	Anm.		Anm.
<b>V. Verhältnis des § 35c zu anderen Vorschriften</b>		4. Außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 ff. . . . .	12
1. Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 bzw. Werbungskosten nach § 9 . . . . .	9	5. Steuerermäßigung nach § 35a . . . . .	13
2. Sonderausgaben nach § 10 . . . . .	10	6. Lohnsteuerermäßigung nach § 39a . . . . .	14
3. Steuerbegünstigung nach § 10f . . . . .	11		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Voraussetzungen und Umfang der Steuerermäßigung**

<b>I. Begünstigtes Objekt und Steuer-minderung (Abs. 1 Satz 1)</b>		<b>III. Definition der energetischen Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	<b>27</b>
1. Begünstigtes Objekt . . . . .	20	<b>IV. Sonstige begünstigte Aufwendun-gen (Abs. 1 Satz 4) . . . . .</b>	<b>28</b>
2. Eigenes Gebäude . . . . .	21	<b>V. Mehrere Einzelmaßnahmen am begünstigten Objekt (Abs. 1 Satz 5) . . . . .</b>	<b>29</b>
3. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	22	<b>VI. Ausführung durch Fachunterneh-men (Abs. Satz 6) . . . . .</b>	<b>30</b>
4. Belegenheit in EU bzw. EWR . . . . .	23	<b>VII. Bescheinigung nach amtlichem Muster (Abs. 1 Satz 7) . . . . .</b>	<b>31</b>
5. Antrag . . . . .	24		
6. Rechtsfolge: Steuerermäßigung um höchstens 40 000 € . . . . .	25		
<b>II. Mindestalter des begünstigen Ob-jekts (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	<b>26</b>		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Weitere Merkmale der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken**

I. Ausschließliche Nutzung zu eigen- en Wohnzwecken im Kalender- jahr (Abs. 2 Satz 1) . . . . .	37	II. Unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 2) . . . . .	38
---	----	---	----

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Ausschluss der Steuerermäßigung**

I. Keine anderweitige steuerliche Be- rücksichtigung der Aufwendungen (Abs. 3 Satz 1) . . . . .	44	II. Keine anderweitige Förderung (Abs. 3 Satz 2) . . . . .	45
---	----	--	----

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Rechnung und Zahlung an Leistungserbringer**

I. Anforderungen an Rechnung (Abs. 4 Nr. 1) . . . . .	51	II. Zahlung auf das Konto des Leis- tungserbringers (Abs. 4 Nr. 2) . . . . .	52
---	----	--	----

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Gebäudeteile und Eigentumswohnungen**

I. Selbständige Gebäudeteile . . . . .	58	II. Eigentumswohnungen . . . . .	59
--	----	----------------------------------	----

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Steuerermäßigung bei Miteigentümern**

<p>I. Keine mehrfache Nutzung der Steuerermäßigung (Abs. 6 Satz 1) . . . 64</p> <p>II. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Aufwendungen (Abs. 6 Satz 2) . . . . . 65</p>	<p>III. Entsprechende Anwendung der für § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO geltenden Vorschriften (Abs. 6 Satz 3) . . . . . 66</p>
---	--

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Verordnungsermächtigung . . . . . 72**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35c**

**Schrifttum:** *Bleschick*, Steuerliche Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen an Eigenheimen (§ 35c EStG) und BMF-Schreiben v. 31.3.2020, EStB 2020, 142; *Eichholz*, Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht sowie weitere Maßnahmen zum Klimaschutz, StuB 2020, 60; *Heine*, Steuerermäßigung für energetische Gebäudesanierung: Begriff der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“, NWB 2020, 1244; *Seifert*, Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden, Stbg 2020, 103; *Steck*, Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden, DStZ 2020, 234; *Sterzinger*, Steuerermäßigung nach § 35a EStG oder § 35c EStG?, EStB 2020, 227; *Titgemeyer*, Kritische Würdigung der Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, DStZ 2020, 16; *Urban*, Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen nach § 35c EStG, FR 2020, 354.

**1 I. Grundinformation zu § 35c**

Die Vorschrift gewährt eine StErmäßigung für Aufwendungen im Zusammenhang mit bestimmten energetischen Sanierungsmaßnahmen an Gebäuden und ETWohnungen, die innerhalb der EU oder des EWR belegen sind und vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Zudem müssen die Gebäude und ETWohnungen älter als zehn Jahre sein. Die Aufwendungen mindern über einen Zeitraum von drei Jahren iHv. insgesamt 20 % – höchstens jedoch 40 000 € – die tarifliche ESt des Stpfl. Damit ist die StErmäßigung unabhängig von der individuellen Steuerprogression eines Stpfl. ausgestaltet. Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt. Die Vorschrift ist eine Maßnahme des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung und soll für einen befristeten Zeitraum von zehn Jahren gelten (zum Gesetzeszweck s. Anm. 3 und zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 8). Die Voraussetzungen für die StErmäßigung sind in Abs. 1, 2 und 4 formuliert und teilweise legaldefiniert. Die Rechtsfolge ist in Abs. 1 Satz 1 enthalten. Abs. 3 schließt die StErmäßigung aus, wenn die Aufwendungen bereits anderweitig (stl.) gefördert wurden. Nach Abs. 5 sind die StErmäßigung auch für Aufwendungen auf selbständige Gebäudeteile und ETWohnungen anwendbar. Für Aufwendungen durch Miteigentümer sieht Abs. 6 spezielle (ua. verfahrensrechtl.) Vorschriften vor. Abs. 7 enthält eine Ermächtigung der BReg., bestimmte technische Details mittels Verordnung zu regeln. Die Regelungen in §§ 10e, 10f und 35a sind nach ihrem Wortlaut, ihrer Struktur und ihrer Systematik mit der neu eingeführten StErmäßigung nach § 35c

vergleichbar, so dass bei der Auslegung des § 35c auf die Erkenntnisse zu diesen Vorschriften – insbes. auf die Rspr. der Finanzgerichte und des BFH – zurückgegriffen werden kann (ebenso *Bleschick*, EStB 2020, 142 [143]).

## II. Rechtsentwicklung des § 35c

2

**KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Die neugefasste Vorschrift wurde durch das KlimaschutzUmsG mW zum 1.1.2020 in das EStG eingefügt (vgl. Art. 7 Abs. 1 KlimaschutzUmsG; vgl. *Titgemeyer*, DStZ 2020, 16 [17] für eine tabellarische Darstellung des Gesetzgebungsverfahrens). Die Vorschrift soll zeitlich begrenzt für zehn Jahre gelten (BTDrucks. 19/14338, 13; zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 8).

## III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 35c

### 1. Bedeutung

3

**Gesetzeszweck:** Die Einf. des § 35c ist im Zusammenhang mit der Europäischen Klima- und Energiepolitik bis 2030 zu sehen. Danach sollen die EU-Mitgliedstaaten verschiedene klimapolitische Ziele einhalten und so auf eine klimaneutrale Wirtschaft hinarbeiten. Ein wesentlicher Bestandteil dieser Klimaziele ist die Reduktion der Treibhausgase bis 2030 um mindestens 40 % gegenüber 1990. Diesen Klimazielen sieht sich die BReg. verpflichtet (vgl. BTDrucks. 19/14338, 1, 13). Die stl. Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen nach § 35c ist daher nur eine von zahlreichen politischen Maßnahmen zur Erreichung der Klimaziele 2030. Um dieses Ziel möglichst schnell zu erreichen, soll die neue StErmäßigung nach § 35c eine Ergänzung zu den bereits bestehenden Förderangeboten darstellen (vgl. BTDrucks. 19/14338, 1). Durch den progressionsunabhängigen StAbzug sollen möglichst viele Wohngebäudeeigentümer zu energetischen Sanierungsmaßnahmen motiviert werden (vgl. BTDrucks. 19/14338, 21). Inzwischen hat die Europäische Kommission im Rahmen des europäischen Grünen Deals vorgeschlagen, die Verringerung der Treibhausgase bis 2030 von ursprünglich 40 % auf mindestens 55 % anzuheben, und hat konkrete Vorschläge zur Umsetzung der höheren Einsparung von Treibhausgasen vorgelegt (vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen vom 14.7.2021, „Fit für 55“: auf dem Weg zur Klimaneutralität – Umsetzung des EU-Klimaziels für 2030, COM(2021) 550 final). Eine unmittelbare oder mittelbare Auswirkung der Vorschläge auf die Regelungen in § 35c ist derzeit nicht absehbar.

**Die praktische Bedeutung der Vorschrift** bleibt abzuwarten. Insgesamt sollen vor allem ca. 15 Mio. ältere Ein- und Zweifamilienhäuser sowie ETWohnungen von der StErmäßigung profitieren, die weit überwiegend von ihren Eigentümern bewohnt werden. Diese Gebäude sollen häufig unzureichend isoliert sein und Energie für Heizung sowie Warmwasser aus fossilen Brennstoffen beziehen (vgl. zum Ganzen *Urban*, FR 2020, 254 [255] mit Verweis auf statistische Zahlen aus dem Jahr 2011). Der Gesetzgeber rechnet mit stl. Mindereinnahmen von 235 Mio. € pro Jahr aufgrund der StErmäßigung nach § 35c (BTDrucks. 19/14338, 17).

**Rechtspolitische Bewertung:** Insgesamt ist die stl. Förderung von Sanierungsmaßnahmen in Form einer StErmäßigung zu begrüßen, denn eine StErmäßigung wirkt sich unabhängig von der Steuerprogression des Stpfl. unmittelbar auf seine tarifliche ESt aus. Angesichts des bürokratischen Aufwands für Bescheinigungen und Nachweispflichten ist es jedoch fraglich, ob sich ein Stpfl. einzig aufgrund der stl. Förderung für energetische Sanierungsmaßnahmen entscheiden wird. Zudem werden kostenintensive Vollsaniierungen von der Höchstgrenze der StErmäßigung (40 000 €) typischerweise nicht vollständig abgedeckt (ebenso *Titgemeyer*, DStZ 2020, 16 [22]). Teilweise wird an der Vorschrift kritisiert, dass ihr Anwendungsbereich für den angestrebten Gesetzeszweck zu eng sei, da die Vorschrift nur ältere Wohnobjekte erfasse und weder auf Mieter noch auf vermietetes Wohneigentum anwendbar sei (*Eichholz*, StuB 2020, 60 [62]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 2; *Titgemeyer*, DStZ 2020, 16 [22]). Daneben wird – zu Recht – die Terminologie und Systematik des § 35c kritisiert (*Urban*, FR 2020, 354 [355]). Im Gesetzgebungsverfahren hat der Ausschuss für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit des BRat die Effizienz der Vorschrift in Frage gestellt, denn durch § 35c könnten bspw. neue Heizungen stl. gefördert werden, die zwar Energie einsparen, aber dennoch auf fossilen Brennstoffen beruhen (BRDrucks. 608/1/19, 1). Dieser Einwand wurde im Gesetzgebungsverfahren jedoch nicht berücksichtigt.

**Reformvorschläge:** Die StErmäßigung nach § 35c soll drei Jahre nach Inkrafttreten – also im Jahr 2023 – anhand von Fallzahlen und der Höhe der gewährten StErmäßigungen evaluiert werden (BTDrucks. 19/14338, 20). Die auf Grundlage von § 35c Abs. 7 erlassene Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung (ESanMV) v. 2.1.2020 (BGBl. I 2020, 3) wurde bereits an das neue Gebäudeenergiegesetz v. 8.8.2020 und an die neue Bundesförderung für effiziente Gebäude (BEG) angepasst (s. Anm. 72).

4–5 Einstweilen frei.

## 2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

### 6 a) Verfassungsmäßigkeit

**Abzug verfassungsrechtlich nicht geboten:** Aufwendungen für energetische Maßnahmen an selbst bewohnten Objekten zählen zu Privataufwendungen, deren stl. Berücksichtigung nach der Systematik des EStRechts grds. ausgeschlossen ist (vgl. § 12 Nr. 1). Darüber hinaus ist die Berücksichtigung solcher Aufwendungen weder durch das objektive noch durch das subjektive Nettoprinzip geboten, denn einerseits werden Aufwendungen für energetische Maßnahmen nicht zur Erzielung von Einkünften aufgewendet und andererseits dienen diese Aufwendungen typischerweise nicht der Existenzsicherung des Stpfl. oder seiner Familie (ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 19).

**Klimaziele als verfassungskonformer Lenkungszweck:** Die Vorschrift ist als Subventions- und Lenkungsnorm verfassungsrechtl. allerdings nicht zu beanstanden (ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 19; *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumel*, 6. Aufl. 2021, § 35c Rz. 16), denn der Gesetzgeber ist nicht daran gehindert, bestimmte Verhaltensweisen stl. zu privilegieren. Widerspricht die stl. Begünstigung einer gleichmäßigen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, ist sie dennoch gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Stpfl. aus Gründen des Gemeinwohls lenken will. Darüber hinaus muss der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen und

seinerseits gleichheitsgerecht ausgestaltet sein (BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BFH/NV 2008, 295 mwN). Die Reduktion von Treibhausgasen aus Gründen des Klimaschutzes ist ohne Zweifel legitimes Anliegen des Gemeinwohls, das als Staatszielbestimmung gem. Art. 20a GG sogar Verfassungsrang genießt. Der klimapolitische Zweck der StErmäßigung nach § 35c ist durch die Auswahl der geförderten (energetischen) Maßnahmen bereits unmittelbar aus dem Wortlaut des Gesetzes ersichtlich. Daneben ist der Zweck in der Gesetzesdokumentation ausdrücklich formuliert und deutlich erkennbar (s. Anm. 3).

**Die Beschränkung auf unbare Zahlungen** ist ebenfalls verfassungskonform, denn die Vorschrift soll ausdrücklich Schwarzarbeit bekämpfen und legale Beschäftigten im Baugewerbe fördern (BTDrucks. 19/14338, 22). Darin ist ein legitimer Grund des Gemeinwohls zu sehen, so dass die Ungleichbehandlung von baren und unbaren Zahlungen verfassungsrechtl. gerechtfertigt ist (ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 19).

#### b) Vereinbarkeit mit Unionsrecht

7

**Begünstigte Objekte in der EU und im EWR:** Die Vorschrift gewährt eine StErmäßigung für Aufwendungen an Wohngebäuden, die in der EU oder im EWR belegen sind. Die Ausweitung des Anwendungsbereichs über die deutschen Grenzen hinaus auf Gebäude in der EU bzw. im EWR soll unionsrechtl. Bedenken vorbeugen (*Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 25).

**Ausschluss von beschränkt Steuerpflichtigen:** Allerdings können nur unbeschränkt Stpfl. die StErmäßigung nach § 35c beantragen. Lediglich beschränkt Stpfl. sind gem. § 50 Abs. 1 Satz 3 von der StErmäßigung ausgeschlossen. Hierin ist jedoch keine (mittelbare) Diskriminierung zu erblicken, da sich unbeschränkt Stpfl. und beschränkt Stpfl. bereits nicht in einer vergleichbaren Lage befinden. Vielmehr ist es grds. Sache des Wohnsitzstaats, den in Deutschland beschränkt Stpfl. unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstandes umfassend an seinem Wohnsitz zu besteuern (vgl. EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – *Schumacker*, DStR 1995, 326 [327]). Daher ist es unionsrechtl. zulässig, Aufwendungen der privaten Lebensführung von beschränkt Stpfl. von der stl. Begünstigung auszuschließen (ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 25).

**Rechnung in deutscher Sprache:** Es begegnet jedoch unionsrechtl. Bedenken, dass gem. § 35c Abs. 4 Nr. 1 nur solche Rechnungen für eine StErmäßigung anerkannt werden, die in deutscher Sprache ausgefertigt sind. Da § 35c für im EU- bzw. EWR-Ausland belegene Wohngebäude keine abweichende Regelung enthält, bedarf es auch für Maßnahmen an diesen Wohngebäuden eine Rechnung in deutscher Sprache. Hierin ist ein (mittelbare) Diskriminierung von im EU-Ausland belegenen Wohngebäuden einerseits und im fremdsprachigen EU-Ausland ansässigen Fachunternehmen andererseits zu sehen, die keine Rechtfertigung erkennen lässt. Daher gebietet uE eine unionsrechtskonforme Auslegung nach dem Grundsatz des *effet utile* (Art. 4 Abs. 3 EUV), dass entgegen dem eindeutigen Wortlaut des § 35c Abs. 4 Nr. 1 auch eine beglaubigte Übersetzung der Rechnung gem. § 87 Abs. 2 AO anerkannt wird (im Erg. ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 295; *Urban*, FR 2020, 354 [368]).

## 8 IV. Geltungsbereich des § 35c

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift begünstigt Aufwendungen für bestimmte in § 35c Abs. 1 Satz 3 abschließend aufgezählte energetische Maßnahmen an einem in der EU oder im EWR belegenen Gebäude. Dabei muss das Gebäude grds. vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (s. Anm. 22 und 37f.). Die Begünstigung ist gem. § 35c Abs. 5 auch auf Gebäudeteile und ETWohnungen anwendbar (s. Anm. 58f.).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die StErmäßigung kann nur von natürlichen Personen beantragt werden, die unbeschränkt stpfl. sind und ein in ihrem (Mit-)Eigentum stehendes begünstigtes Gebäude zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Lediglich beschränkt stpfl. Personen können die StErmäßigung gem. § 50 Abs. 1 Satz 4 nicht beanspruchen (zur unionsrechtl. Zulässigkeit s. Anm. 7).

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Die StErmäßigung gilt beschränkt für einen Zeitraum von zehn Jahren (vgl. § 52 Abs. 35a Satz 1). Die Anwendungsvorschrift zu § 35c wurde mit dem JStG 2020 aufgrund eines Redaktionsversehens in den bereits belegten § 52 Abs. 35a verlegt. Sobald dieses Versehen behoben ist, sollte sich die Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 35b wiederfinden.

- ▶ **Erstmalige Anwendung:** § 35c ist erstmals auf energetische Maßnahmen anzuwenden, mit deren Durchführung nach dem 31.12.2019 begonnen wurde (vgl. § 52 Abs. 35a Satz 1). Der Beginn der energetischen Maßnahme wird vom Gesetz in Abhängigkeit davon bestimmt, ob sie genehmigungsbedürftig, anzeigespflichtig oder keines der beiden ist. Für die Frage, ob es einer Baugenehmigung bedarf oder eine Anzeigepflicht besteht, kommt es auf die jeweils anwendbare landesrechtl. oder ggf. ausländ. Baurechtsordnung an (*Bleschick in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 38; *Urban*, FR 2020, 354 [359f.]). Ist für die energetische Maßnahme eine Baugenehmigung erforderlich, gilt sie in demjenigen Zeitpunkt als begonnen, in dem der Bauantrag gestellt wird (§ 52 Abs. 35a Satz 2) – genauer: derjenige Zeitpunkt, in dem der Bauantrag bei der Behörde eingeht oder nach den allgemeinen Vorschriften als eingegangen gilt (*Urban*, FR 2020, 354 [358]). § 52 Abs. 35a Satz 2 gilt auch für einen Bauantrag im vereinfachten Genehmigungsverfahren (*Urban*, FR 2020, 354 [358]). Bei nicht genehmigungsbedürftigen, aber anzeigepflichtigen energetischen Maßnahmen gilt der Zeitpunkt des Eingangs der Bauanzeige bei der zuständigen Behörde als Beginn der Maßnahme (§ 52 Abs. 35a Satz 3 Alt. 1). Für sonstige nicht genehmigungsbedürftige Maßnahmen ist der Zeitpunkt des Beginns der Bauausführungen maßgeblich (§ 52 Abs. 35a Satz 3 Alt. 2). Dem Wortlaut entsprechend ist mit dem Beginn der Bauausführungen uE der tatsächliche Beginn der Handwerksarbeiten gemeint (ebenso *Bleschick in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 38). Der Abschluss eines darauf gerichteten Werkvertrags ist nicht ausreichend (aA *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 6; *Urban*, FR 2020, 354 [358]).
- ▶ **Letztmalige Anwendung:** Die StErmäßigung gem. § 35c ist letztmalig auf energetische Maßnahmen anzuwenden, die vor dem 1.1.2030 abgeschlossen sind (§ 52 Abs. 35a Satz 1). Anders als für den Beginn liefern weder § 35c noch § 52 Abs. 35a eine Definition für den Abschluss einer Maßnahme. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll eine Maßnahme als abgeschlossen anzusehen sein, sobald der Leistungserbringer eine Rechnung erstellt und der Stpfl. die Leistung unbar beglichen hat (vgl. BTDrucks. 19/14338, 23). Dem Wortlaut des § 52 Abs. 35a

Satz 1 ist ein solches Erfordernis der Rechnungsstellung und Zahlung nicht ausdrücklich zu entnehmen. Daher wird teilweise vertreten, dass es auf den tatsächlichen Abschluss der Bauarbeiten und die bauliche Fertigstellung der energetischen Maßnahme ankommen soll (Seifert, Stbg 2020, 103 [104]). Nach uE muss es jedoch bei § 52 Abs. 35a – und ebenso bei § 35c Abs. 1 Satz 1 – für den Abschluss einer energetischen Maßnahme aus systematischen Gründen auf die Zahlung des Rechnungsbetrags ankommen. Anderenfalls würde dem Stpfl. aufgrund des Abflussprinzips einer der drei begünstigen VZ verloren gehen, wenn die bauliche Fertigstellung und die tatsächliche Zahlung des Rechnungsbetrags in unterschiedliche VZ fallen (ebenso Bleschick in Kirchhoff/Kulosa/Ratschow, 2020, § 35c Rz. 32). Auf die Zahlung kann es nach dem Gesetzeszweck allerdings nur dann ankommen, wenn die Bauarbeiten tatsächlich durchgeführt wurden und die energetische Maßnahme somit zur Reduktion von Treibhausgasen beiträgt. Hierbei sind geringfügige Rest- oder Nachbesserungsarbeiten für die Begünstigung unschädlich (Urban, FR 2020, 354 [366]).

## V. Verhältnis des § 35c zu anderen Vorschriften

1. **Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 bzw. Werbungskosten nach § 9** 9  
Die StErmäßigung nach § 35c scheidet aus, soweit die Aufwendungen bereits als BA iSd. § 4 Abs. 4 bzw. WK iSd. § 9 berücksichtigt worden sind (vgl. § 35c Abs. 3 Satz 1; zu Einzelheiten s. Anm. 44).
2. **Sonderausgaben nach § 10** 10  
Ebenso scheidet die StErmäßigung nach § 35c aus, soweit die Aufwendungen bereits als SA nach § 10 berücksichtigt worden sind (vgl. § 35c Abs. 3 Satz 1; zu Einzelheiten s. Anm. 44).
3. **Steuerbegünstigung nach § 10f** 11  
Nimmt ein Stpfl. für die energetische Maßnahme bereits eine StBegünstigung nach § 10f in Anspruch, ist eine StErmäßigung nach § 35c vollständig ausgeschlossen (vgl. § 35c Abs. 3 Satz 2; zu Einzelheiten s. Anm. 45).
4. **Außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 ff.** 12  
Soweit die Aufwendungen bereits als agB nach §§ 33 ff. berücksichtigt worden sind, scheidet die StErmäßigung nach § 35c aus (vgl. § 35c Abs. 3 Satz 1; zu Einzelheiten s. Anm. 44).
5. **Steuerermäßigung nach § 35a** 13  
Wenn die energetische Maßnahme bereits zur StErmäßigung nach § 35a geführt hat, ist eine StErmäßigung nach § 35c nicht zu gewähren (vgl. § 35c Abs. 3 Satz 2). Nach uE kommt dem Stpfl. ein Wahlrecht zu, welche der beiden StErmäßigungen er für bestimmte Handwerkerleistungen in Anspruch nehmen will (zu Einzelheiten s. Anm. 45).

## 14 6. Lohnsteuerermäßigung nach § 39a

Gemäß § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c können ArbN beantragen, dass die StErmäßigung nach § 35c bereits im LStAbzugsverfahren berücksichtigt wird.

15–19 Einstweilen frei.

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen und Umfang der Steuerermäßigung

### I. Begünstigtes Objekt und Steuerminderung (Abs. 1 Satz 1)

#### 20 1. Begünstigtes Objekt

Die StErmäßigung wird nur für solche Aufwendungen für energetische Maßnahmen gewährt, die an einem begünstigten Objekt vorgenommen werden. Nach Abs. 1 Satz 1 wird ein begünstigtes Objekt definiert als ein in der EU oder im EWR belegenes, vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutztes eigenes Gebäude.

#### 21 2. Eigenes Gebäude

**Für den Begriff des Gebäudes** ist in Ermangelung einer eigenen ertragstl. Definition auf das bewertungsrechtl. Begriffsverständnis – insbes. §§ 68 ff. BewG – zurückzugreifen (*Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 126; *Urban*, FR 2020, 354 [360]). Danach ist als Gebäude jedes Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest ist (vgl. BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693; BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986). Entsprechend dieser Definition sowie dem Erfordernis der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, muss das Gebäude beim Beginn der energetischen Maßnahme fertiggestellt sein. Für Handwerksleistungen, die ein Gebäude (wieder-)herstellen, kann die StErmäßigung daher nicht beansprucht werden (ebenso *Urban*, FR 2020, 354 [360]). Die StErmäßigung kann auch für Gebäudeteile und ETWohnungen in Anspruch genommen werden (s. Anm. 58 f.).

**Ein eigenes Gebäude** liegt vor, wenn das Gebäude im Eigentum des Stpfl. steht. Es kommt grds. auf das zivilrechtliche Eigentum an (§ 39 Abs. 1 AO). Ausnahmsweise kann aber das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich sein, wenn es vom zivilrechtl. Eigentum abweicht (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Aufwendungen eines Mieters des Gebäudes werden von § 35c nicht erfasst (*Urban*, FR 2020, 354 [361]). Der Stpfl. muss nicht im gesamten Kj. Eigentümer des Gebäudes sein, so dass auch energetische Maßnahmen begünstigt werden können, die im Kj. des Erwerbes bzw. der Veräußerung des Gebäudes erfolgen (s. Anm. 37). Steht das Gebäude im (wirtschaftlichen) Eigentum mehrerer Stpfl., kann die StErmäßigung für das Gebäude gem. § 35c Abs. 6 Satz 1 insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden (s. Anm. 64).

#### 22 3. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

**Nutzung durch Steuerpflichtigen:** Um die StErmäßigung erhalten zu können, muss der Stpfl. das Gebäude tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken nutzen, dh., er muss

darin einen selbständigen Haushalt führen (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosal/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 128). Außerdem muss die Nutzung zu Wohnzwecken auf Dauer angelegt sein (*Urban*, FR 2020, 354 [362]). Das Gebäude muss aber weder die einzige Wohnung des Stpfl. sein, noch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bilden (*Urban*, FR 2020, 354 [362]; zum wortgleichen § 10e vgl. BFH v. 31.5.1995 – X R 140/93, BStBl. II 1995, 720). Daher können auch Zweit-, Wochenend- und Ferienwohnungen begünstigt sein, wenn sie ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosal/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 128; *Seifert*, Stbg 2020, 103 [105]; *Urban*, FR 2020, 354 [361 f.]). Im Einzelfall obliegt es jedoch dem Stpfl., eine gewisse Stetigkeit und Regelmäßigkeit der tatsächlichen eigenen Nutzung glaubhaft zu machen (*Heine*, NWB 2020, 1244 [1247]; *Riehl* in *Blümich*, § 35c Rz. 16 [05/2021]). Insofern kann ein unmöblerter Leerstand der Wohnung schaden, da hierin typischerweise einer Aufgabe der Wohnnutzung zu sehen ist (*Bleschick*, EstB 2020, 142 [145]). Auch Nebengebäude (zB Garage, Geräteschuppen, Außensauna, Schwimmbadhaus) dienen eigenen Wohnzwecken des Stpfl., soweit ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Wohngebäude des Stpfl. besteht (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosal/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 128; zum wortgleichen § 10f vgl. § 10f Anm. 14). Teilweise wird gefordert, dass Gebäude die baulichen Anforderungen an eine Wohnung nach den jeweils maßgeblichen baurechtl. Vorschriften erfüllen müssen (*Riehl* in *Blümich*, § 35c Rz. 12 [05/2021]; *Urban*, FR 2020, 354 [360 f.]). Demnach soll in formeller Hinsicht eine Baugenehmigung vorliegen müssen oder das Gebäude jedenfalls Bestandsschutz genießen und in materieller Hinsicht soll das Gebäude tatsächlich und rechtl. auf Dauer zum Wohnen geeignet sein. Die Diskussion kann insbes. für Kleinstwohnungen und Daueraufenthaltsräume relevant sein. Die FinVerw. vertritt hierzu die Auffassung, dass die für eine Haushaltsführung notwendige Nebenräume – also Küche, Bad/Dusche, Toilette – vorhanden sein müssen (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 – S 2296 – c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 2; ebenso *Riehl* in *Blümich*, § 35c Rz. 12 [05/2021]; *Urban*, FR 2020, 354 [360 f.]). Ist ein Gebäude aufgrund der energetischen Maßnahmen zeitweise nicht bewohnbar, ist es für die StErmäßigung unschädlich, wenn es während der Durchführung der energetischen Maßnahmen nicht vom Stpfl. bewohnt wird (*Urban*, FR 2020, 354 [362]). Das gilt insbes. für den Zeitraum zwischen Erwerb des Gebäudes und dem Einzug – selbst bei mehrjährigen Sanierungsmaßnahmen (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 – S 2296 – c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 9).

**Familienangehörige und Besucher:** Grundsätzlich muss der Stpfl. selbst das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Dieses Erfordernis wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens durch eine Verschärfung des Wortlauts in § 35c Abs. 2 Satz 1 ausdrücklich aufgenommen (vgl. BTDrucks. 19/15125, 8). Für die StErmäßigung ist es allerdings unschädlich, wenn neben dem Stpfl. auch seine Familienangehörigen das Gebäude zu Wohnzwecken nutzen. Dabei ist nicht relevant, ob es sich hierbei um eine eheliche oder eine nichteheliche Haushaltsgemeinschaft handelt (*Urban*, FR 2020, 354 [362] mwN). Ebenso ist es für die StErmäßigung unschädlich, wenn Besucher – selbst für einen längerehn Zeitraum – im Wohngebäude aufgenommen werden (*Urban*, FR 2020, 354 [362]). Dabei muss ein längerer Aufenthalt uE jedoch nach objektiven Anhaltspunkten als Besuch erkennbar bleiben. Anderenfalls kann es sich um eine unentgeltliche Überlassung iSd. § 35c Abs. 2 Satz 2 handeln (s. Anm. 38). Abgesehen von den vorgenannten Fällen und der Ausnahmeregelung in § 35c Abs. 2 Satz 2 ist jede Nutzung des Gebäudes schädlich, die nicht durch den Stpfl. selbst erfolgt, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Nutzung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.

**Weitergehende Regelung in Abs. 2:** Der Anwendungsbereich der StErmäßigung wird in § 35c Abs. 2 Satz 1 auf solche Fälle begrenzt, in denen der Stpfl. das Gebäude im jeweiligen Kj. ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt (s. Anm. 37). Eine unentgeltliche teilweise Überlassung des Gebäudes zu Wohnzwecken an andere Personen ist gem. § 35c Abs. 2 Satz 2 jedoch unschädlich (s. Anm. 38).

#### 23 4. Belegenheit in EU bzw. EWR

Die StErmäßigung wird nur für Gebäude gewährt, die in der EU oder im EWR belegen sind. Zur EU zählen derzeit Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn und Zypern. Der EWR besteht aus den EU-Mitgliedstaaten sowie Island, Liechtenstein und Norwegen. Scheidet ein Staat aus der EU und/oder dem EWR aus oder tritt der EU bzw. dem EWR bei, kommt es uE maßgeblich darauf an, ob die energetische Maßnahme bereits vorher abgeschlossen gewesen ist (ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 132).

#### 24 5. Antrag

Die StErmäßigung nach § 35c ist abhängig von einem entsprechenden Antrag des Stpfl. Die Vorschrift enthält allerdings keine weitere Regelung zum Antrag. Daher ist der Antrag nicht formbedürftig und kann mit der EStErklärung, aber auch erst danach im Einspruchsverfahren beantragt werden (*Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 24; *Seifert*, Stbg 2020, 103 [104]; *Urban*, FR 2020, 354 [368]). Der Antrag ist für jeden VZ des Förderzeitraums zu stellen (ebenso *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 25; *Riehl* in *Blümich*, § 35c Rz. 25 [05/2021]; aA *Levedag* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 35c Rz. 15). Es genügt nicht, die StErmäßigung lediglich im ersten VZ zu beantragen, denn mit den beiden Folgeanträgen gibt der Stpfl. zugleich an, dass die Voraussetzungen der StErmäßigung weiterhin vorliegen. Der Antrag muss vom Stpfl. klar, eindeutig und unbedingt gestellt werden. Das ist etwa dann nicht der Fall, wenn der Stpfl. ohne ausdrücklichen Antrag lediglich Unterlagen einreicht, die auch für andere StBegünstigungen relevant sein können. In diesem Fall soll das FA jedoch nach § 89 Abs. 1 Satz 1 AO anregen, einen eindeutigen Antrag zu stellen.

#### 25 6. Rechtsfolge: Steuerermäßigung um höchstens 40 000 €

Als Rechtsfolge sieht Abs. 1 Satz 1 vor, dass sich die tarifliche ESt in dem Kj., in dem die energetische Maßnahme abgeschlossen wurde, sowie im nächsten Kj. um jeweils 7 % der Aufwendungen des Stpfl. und in dem darauffolgenden Kj. um 6 % der Aufwendungen ermäßigt (zum Abschluss einer Maßnahme s. Anm. 8). Zudem werden nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 sonstige StErmäßigungen vorrangig berücksichtigt. Damit sind die StErmäßigungen nach §§ 34c, 34f, 34g, 35, 35a und 35b gemeint. In Bezug auf § 35a wird das noch einmal ausdrücklich in § 35c Abs. 3 Satz 2 erwähnt (s. Anm. 45). Von besonderer Bedeutung kann der Vorrang von § 35 für Gewerbetreibende sein, die ihre EStSchuld nach § 35 ermäßigen. Hierdurch verringert sich das potentielle Förderungsvolumen,

was zu einer Benachteiligung von Gewerbetreibenden führt (*Bleschick in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 154).

**Kein Rücktrag oder Vortrag der Steuerermäßigung:** Für Stpfl., die keine ESt schulden, bleibt die StErmäßigung nach § 35c wirkungslos (ebenso *Bleschick in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 2; *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 3). Die StErmäßigung geht dem Stpfl. in diesem Fall verloren, da die Vorschrift keinen Rücktrag oder Vortrag einer unberücksichtigten StErmäßigung vorsieht (*Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 27; *Riehl in Blümich*, § 35c Rz. 28 [05/2021]).

**Höchstbeträge der Steuerermäßigung:** Der Jahreshöchstbetrag der StErmäßigung liegt im ersten Jahr und im zweiten Jahr bei jeweils 14 000 € und in dem darauffolgenden Jahr bei 12 000 €. Daraus ergibt sich ein Gesamthöchstbetrag für den gesamten Begünstigungszeitraum iHv. 40 000 €. Für das Erreichen der Höchstbeträge sind nur solche StErmäßigungen zu berücksichtigen, die der Stpfl. tatsächlich beansprucht hat (*Bleschick*, EStB 2020, 142 [147]). Der Gesamthöchstbetrag ist objektbezogen, denn der Wortlaut des § 35c Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 bezieht den Gesamthöchstbetrag ausdrücklich auf das begünstigte Objekt. Entstehen einem Stpfl. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen an mehreren begünstigten Objekten im selben VZ, kann er die Höchstbeträge daher mehrfach beanspruchen. Wegen der Objektbezogenheit muss der Gesamthöchstbetrag auch in Fällen der Rechtsnachfolge beachtet werden, dh., energetische Maßnahmen, die der Veräußerer bereits am veräußerten Objekt vorgenommen und nach § 35c stl. geltend gemacht hat, verringern den verbliebenen Gesamthöchstbetrag der StErmäßigung für energetische Maßnahmen des Erwerbers (ebenso *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 18, 74; aA *Seifert*, Stbg 2020, 103 [104]). Zum Jahreshöchstbetrag bei mehreren Einzelmaßnahmen s. Anm. 29.

**Keine Fortführung der Steuerermäßigung durch den Rechtsnachfolger:** Gemäß Abs. 1 Satz 1 werden ausschließlich „Aufwendungen des Steuerpflichtigen“ bei der StErmäßigung berücksichtigt. Erwirbt ein Stpfl. ein begünstigtes Objekt während des Begünstigungszeitraums, kann er die StErmäßigung des Veräußerers also nicht fortführen (ebenso *Bleschick in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 38; *Reddig in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 15; ebenso für Fälle der unentgeltlichen Übertragung BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 31; zweifelnd *Seifert*, Stbg 2020, 103 [104]). Die Aufwendungen sind in diesem Fall lediglich dem Veräußerer als Rechtsvorgänger entstanden und belasten den erwerbenden Stpfl. wirtschaftlich nicht. Bislang stl. nicht berücksichtigte Aufwendungen des Veräußerers gehen unter. Die FinVerw lässt die Fortführung der StErmäßigung jedoch zu, wenn der Stpfl. das (Mit-)Eigentum am begünstigten Objekt durch Gesamtrechtsnachfolge infolge eines Erbfalls erworben hat und der erwerbende Stpfl. das Objekt als (Mit-)Eigentümer zu eigenen Wohnzwecken nutzt (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 32 f.).

**Begünstigte Aufwendungen** sind alle Kosten für fachgerechten Einbau, fachgerechte Installation, Inbetriebnahme von Anlagen, notwendige Umfeldmaßnahmen und unmittelbar mit der energetischen Maßnahme verbundene Materialkosten (vgl. § 1 Satz 2 ESanMV). Mittelbare Kosten für energetische Maßnahmen – bspw. Telekommunikationskosten bzw. -pauschalen, Anfahrtkosten der Fachunternehmer – sind daher nicht nach § 35c begünstigt (*Bleschick*, EStB 2020, 142 [145]). Beschafft der Stpfl. das Material selbst oder erbringt er Eigenleistungen, können

Aufwendungen hierfür nicht berücksichtigt werden, denn § 35c Abs. 4 lässt erkennen, dass nur solche Aufwendungen förderfähig sind, die dem beauftragten Fachunternehmen entstanden sind, vom Fachunternehmen in Rechnung gestellt wurden und dem Fachunternehmen auch gezahlt wurden (ebenso *Urban*, FR 2020, 354 [367]; aA *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumel*, 6. Aufl. 2021, § 35c Rz. 40; BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 38). Die in der Rechnung des Fachunternehmens ausgewiesene USt zählt zu den begünstigten Aufwendungen (*Urban*, FR 2020, 354 [367]). Zur Berücksichtigung der Aufwendungen für die Erteilung einer Bescheinigung nach Abs. 1 Satz 7 sowie der Kosten für den Energieberater s. Anm. 28.

## 26 II. Mindestalter des begünstigten Objekts (Abs. 1 Satz 2)

Das begünstigte Objekt muss bei der Durchführung der energetischen Maßnahme älter als zehn Jahre sein. Für die Altersbestimmung kommt es nach Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 darauf an, wann mit der Herstellung des Gebäudes begonnen wurde. Die Regelung ist in mehrfacher Hinsicht unklar. Einerseits fehlt es an einer präzisen Bestimmung für den Beginn der Herstellung des begünstigten Objekts. Andererseits ist es unklar, welcher Zeitpunkt mit den Worten „bei der Durchführung der energetischen Maßnahme“ gemeint ist.

**Für den Beginn der Herstellung** sind mehrere Zeitpunkte denkbar, etwa das Datum des Bauantrags bzw. der Baugenehmigung oder der Beginn der tatsächlichen Bauausführungen am begünstigten Objekt. Während für den Beginn der energetischen Maßnahme eine ausdrückliche Regelung aufgenommen wurde (s. Anm. 8), fehlt eine entsprechende Regelung für den Beginn der Herstellung des begünstigten Objekts. Im Gesetzgebungsverfahren hatte der BRat angeregt, typisierend etwa auf den Zeitpunkt des Bauantrags oder auf die Einreichung der Bauunterlagen abzustellen (BTDrucks. 19/15080, 2). Die Anregung blieb im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens jedoch unberücksichtigt. Daher ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber kein Interesse hatte, sich auf einen dieser Zeitpunkte festzulegen. Teilweise wird auf den Zeitpunkt der ersten Bauarbeiten am begünstigten Objekt abgestellt, zB Abstecken der Grundfläche, Anlieferung von Baumaterialien oder Ausheben der Baugrube (ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 167; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 13; aA *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumel*, 6. Aufl. 2021, § 35c Rz. 28). Die FinVerw. will für den Beginn der Herstellung auf den Zeitpunkt des Bauantrags bzw. der Einreichung der Bauunterlagen abstellen (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 21). Für die Ansicht der FinVerw. spricht, dass sich der Zeitpunkt des Bauantrages im Veranlagungsverfahren einfacher ermitteln lässt als der Zeitpunkt des tatsächlichen Beginns von Bauarbeiten. Zudem kann durch das Abstellen auf den Zeitpunkt des Bauantrages ein größerer Kreis von Stpfl. gefördert werden. Doch dem Gesetzeszweck – nämlich der energetischen Sanierung von gealterter Bausubstanz – wird der Zeitpunkt der ersten tatsächlichen Bauarbeiten eher gerecht. Das gilt insbes., wenn zwischen dem Bauantrag und dem tatsächlichen Beginn der Bauarbeiten eine erhebliche Zeitspanne liegt.

„**Bei der Durchführung der energetischen Maßnahme**“ beschreibt uE den gesamten Zeitraum vom Beginn der Durchführung der Maßnahme bis zu ihrer baulichen Fertigstellung (ebenso *Urban*, FR 2020, 354 [361]; aA *Seifert*, Stbg 2020, 103

[105], der auf den Beginn der Durchführung abstellt). Wäre es dem Gesetzgeber auf den Beginn der Durchführung angekommen, hätte er – wie bei § 52 Abs. 35a Satz 1 („mit deren Durchführung ... begonnen wurde“) – ausdrücklich auf diesen Zeitpunkt verweisen können. Stattdessen lässt sich der Wortwahl des Gesetzgebers („bei der Durchführung“) entnehmen, dass es nicht auf einen bestimmten (Anfangs-)Zeitpunkt ankommen soll, sondern auf einen beliebigen Zeitpunkt während der Durchführung der energetischen Maßnahme. Daher muss das Mindestalter des begünstigten Objekts zum Beginn der Durchführung noch nicht zwingend erreicht sein. Vielmehr genügt es, wenn das Mindestalter erreicht ist, bevor die Durchführung der Maßnahme baulich abgeschlossen ist.

### III. Definition der energetischen Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3)

27

**Die Aufzählung der geförderten energetischen Maßnahmen** in Abs. 1 Satz 3 ist abschließend. Die Liste enthält acht Maßnahmen, die sich im Wesentlichen auf die Verbesserung der Gebäudeisolierung, die Erneuerung von Heizungsanlagen sowie die Optimierung des Energieverbrauchs beziehen und den bereits bestehenden Programmen der Gebädeförderung entsprechen sollen (vgl. BTDrucks. 19/14338, 21). Die technischen Anforderungen an die jeweilige energetische Maßnahme ergeben sich aus den Anlagen 1 bis 8 der nach § 35c Abs. 7 erlassenen Rechtsverordnung (Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung – ESanMV; s. Anm. 72). Die Anlage zum BMF-Schreiben v. 14.1.2021 (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103) enthält eine sehr ausführliche, nicht abschließende Liste geförderter Maßnahmen.

**Maßnahmen zur Wärmedämmung:** Nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 3 werden Maßnahmen zur Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken gefördert.

**Erneuerungs- und Einbaumaßnahmen:** In Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bis 7 sind verschiedene Erneuerungs- und Einbaumaßnahmen genannt, die stl. gefördert werden. So wird ua. die Erneuerung der Fenster oder Außentüren begünstigt (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4). Dabei müssen nicht sämtliche vorhandenen Fenster und Außentüren erneuert werden. Gefördert wird auch der Austausch einzelner Fenster oder Außentüren (*Sterzinger*, EStB 2020, 227 [229]; *Urban*, FR 2020, 354 [364]). Auch die Änderung der Fenstergröße (zB beim Ersetzen von Fenstern mit Fensterbank durch bodentiefe Fenster) ist vom Tatbestand der Nr. 4 erfasst (*Urban*, FR 2020, 354 [364]). Allerdings wird das Einsetzen von zusätzlichen Fenstern nicht gefördert, da die Alternative „Einbau“ im Wortlaut der Nr. 4 nicht enthalten ist. Im Zusammenhang mit Erneuerungsmaßnahmen der Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bis 6 werden auch Aufwendungen für den Ausbau und die Entsorgung der alten Fenster, Außentüren, Lüftungsanlagen und Heizungsanlagen begünstigt (*Urban*, FR 2020, 354 [365]).

**Maßnahmen zur Optimierung von Heizungsanlagen:** Neben der Erneuerung von Heizungsanlagen wird nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 8 auch die Optimierung bestehender Heizungsanlagen gefördert, sofern diese älter als zwei Jahre sind. Maßgeblich für die Altersbestimmung ist der Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Heizungsanlage (ebenso *Urban*, FR 2020, 354 [365]). Auf die Altersbestimmung nach Abs. 1 Satz 2 (zehn Jahre) kommt es bei Nr. 8 insofern nicht an.

## 28 IV. Sonstige begünstigte Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)

**Die Kosten für die Erteilung einer Bescheinigung nach § 35c Abs. 1 Satz 7** werden nach Abs. 1 Satz 4 ausdrücklich zu den begünstigten Aufwendungen gezählt. Hierunter sind sowohl die eher untergeordneten Materialkosten als auch die innerbetrieblichen Personal- und Organisationskosten des Fachunternehmens zu verstehen, die im Zusammenhang mit der Erteilung der Bescheinigung entstanden sind (ebenso *Bleschick in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 197).

**Kosten für den Energieberater** gehören ebenfalls zu den begünstigten Aufwendungen, wenn der Energieberater vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) als fachlich qualifiziert zum Förderprogramm „Energieberatung für Wohngebäude (Vor-Ort-Beratung, individueller Sanierungsfahrplan)“ zugelassen ist und vom Stpfl. mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der begünstigten Maßnahme beauftragt wurde. Die Aufwendungen sind aber auch dann begünstigt, wenn die Beauftragung des Energieberaters durch das vom Stpfl. beauftragte Fachunternehmen erfolgt (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 3 ESanMV). Ein Energieberater hat die Aufgabe, den Eigentümer bei der KfW-Förderung über die passenden Sanierungsmaßnahmen für sein Gebäude zu beraten und deren Förderfähigkeit zu prüfen (vgl. BTDrucks. 19/15229, 14). Die Einzelheiten zur Zulassung als Energieberater ergeben sich aus dem Merkblatt „Anforderungen an die Qualifikation von Energieberatern“ (Stand Mai 2020), das auf der Webseite des BAFA abrufbar ist. Energetische Maßnahmen sind allerdings auch ohne die vorherige Beratung durch einen Energieberater nach § 35c begünstigt (zur Kritik der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vgl. BTDrucks. 19/15229, 7).

**Besonderer Fördersatz für Energieberater:** Die Kosten für den Energieberater sind gem. Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 iHv. 50 % begünstigt und weichen damit vom Regelfördersatz nach Abs. 1 Satz 1 (in der Summe 20 %) ab. Die Vorschrift gibt allerdings keinen Hinweis darauf, ob die Kosten einmalig in voller Höhe oder entsprechend Abs. 1 Satz 1 anteilig verteilt über den Zeitraum von drei Jahren zu berücksichtigen sind. Unseres Erachtens ist der Wortlaut der Vorschrift dahingehend zu verstehen, dass nicht nur von der Höhe des Fördersatzes von Abs. 1 Satz 1 abgewichen werden soll, sondern auch vom Dreijahreszeitraum. Somit sind die Kosten für Energieberater im VZ der Zahlung durch den Stpfl. zu berücksichtigen (ebenso *Bleschick in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 204; *Steck*, DStZ 2020, 234 [236]; aA *Riehl in Blümich*, § 35c Rz. 28 [05/2021]; *Urban*, FR 2020, 354 [369]). Der entsprechende Jahreshöchstbetrag bleibt uE jedoch gültig, obwohl der Wortlaut des Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 in dieser Frage nicht eindeutig ist (im Erg. ebenso BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103 Rz. 50; aA *Hechtner in Kanzler/Kraft/Bäumel*, 6. Aufl. 2021, § 35c Rz. 71). Für Zwecke des Gesamthöchstbetrags von 40 000 € sind die Aufwendungen für Energieberater allerdings einzubeziehen, denn von Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 soll die Vorschrift nicht abweichen.

## 29 V. Mehrere Einzelmaßnahmen am begünstigten Objekt (Abs. 1 Satz 5)

**Mehrere Einzelmaßnahmen (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1):** Die StErmäßigung gilt nicht nur für eine energetische Maßnahme am begünstigten Objekt, sondern kann

vom Stpfl. auch für mehrere Einzelmaßnahmen in Anspruch genommen werden. Damit können sowohl vereinzelte energetische Maßnahmen oder schrittweise nacheinander verwirklichte Maßnahmen als auch umfassende Sanierungen etwa auf Grundlage eines Sanierungsfahrplans stl. von § 35c gefördert werden (vgl. BTDrucks. 19/14338, 21). Die Jahreshöchstbeträge von 14000 € bzw. 12000 € gelten uE maßnahmenbezogen und nicht objektbezogen (ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 217; *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumel*, 6. Aufl. 2021, § 35c Rz. 50; aA *Urban*, FR 2020, 354 [369]). Somit kann der Jahreshöchstbetrag bei einer Mehrzahl von Einzelmaßnahmen in einem VZ mehrfach genutzt werden. Der Gesamthöchstbetrag der StErmäßigung für das begünstigte Objekt bleibt davon allerdings unberührt und ist unabhängig von der Anzahl der Maßnahmen auf 40000 € begrenzt.

**Der Gesamthöchstbetrag der Steuerermäßigung (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2)** beträgt 40000 €. Dabei sind nur tatsächlich nach § 35c gewährte StErmäßigungen zu berücksichtigen. Wird eine energetische Maßnahme zu Unrecht und bestandskräftig stl. nicht berücksichtigt, reduziert sich der verbleibende Gesamthöchstbetrag hierdurch nicht (*Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 224). Der Gesamthöchstbetrag ist objektbezogen zu verstehen. Das ergibt sich ausdrücklich aus Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 („je begünstigtes Objekt“) und aus dem Rechtsgedanken des § 35c Abs. 6 Satz 1, wonach die StErmäßigung bei Miteigentümern insgesamt nur einmal gewährt werden darf. Den Gesamthöchstbetrag kann ein Stpfl. daher mehrfach in Anspruch nehmen, wenn er Maßnahmen an verschiedenen begünstigten Objekten durchführt und die Voraussetzungen des § 35c (insbes. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) jeweils vorliegen (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22).

## VI. Ausführung durch Fachunternehmen (Abs. 1 Satz 6)

30

**Ausführung durch ein Fachunternehmen (Abs. 1 Satz 6 Halbs. 1):** Die StErmäßigung wird nur gewährt, wenn die energetische Maßnahme durch ein Fachunternehmen ausgeführt wird. Ein Fachunternehmen ist jedes Unternehmen, das in mindestens einem der in § 2 Abs. 1 Satz 1 ESanMV abschließend aufgezählten Gewerke tätig ist (zB Maurer, Maler, Tischler, Dachdecker, Heizungsbauer und -installateure). Zudem muss die durchgeführte Maßnahme dem Gewerk des Fachunternehmens zugehörig sein (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 ESanMV). Die zwingende Durchführung durch ein Fachunternehmen soll die Qualität der energetischen Maßnahme sicherstellen und damit gewährleisten, dass die Maßnahmen entsprechend dem Gesetzeszweck des § 35c auch tatsächlich zu einer Energieeinsparung führen. Bei Eigenleistungen des Eigentümers sei dies nicht gewährleistet (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Ob das Fachunternehmen die Maßnahmen teilweise oder vollständig durch ein Subunternehmen ausführen lassen darf, ist unklar. Solange die Qualität der Durchführung gewährleistet ist (etwa durch laufende Beaufsichtigung des Subunternehmens), stehen uE weder der Wortlaut des § 35c noch der Gesetzeszweck einem solchen Vorgehen entgegen (im Erg. ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 233). Auch Energieberater gelten unter den Bedingungen des § 2 Abs. 2 ESanMV als Fachunternehmen. Die Gleichstellung wird damit gerechtfertigt, dass Energieberater mit der Begleitung und Beaufsichtigung der begünstigten Maßnahmen beauftragt werden und dementsprechend auch Bescheinigungen nach § 35c Abs. 1 Satz 7 ausstellen können sollen (BTDrucks. 19/15312, 22).

**Einhaltung bestimmter Standards (Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2):** Darüber hinaus muss die Maßnahme den Anforderungen der ESanMV entsprechen. Die Anforderungen sind technisch und detailliert in den Anlagen 1 bis 8 ESanMV geregelt. Ob die FinVerw. personell und fachlich in der Lage ist, die Einhaltung dieser technischen Standards tatsächlich überprüfen zu können, erscheint angesichts des Detailgrades der Anlagen 1 bis 8 fraglich. Insofern dürfte es in der Praxis maßgeblich auf den Inhalt der Bescheinigung nach § 35c Abs. 1 Satz 7 ankommen (ebenso *Seifert*, Stbg 2020, 103 [105]). Gleichwohl kann die Bescheinigung nicht die materielle Richtigkeit ihres Inhalts ersetzen (*Urban*, FR 2020, 354 [368]).

### 31 VII. Bescheinigung nach amtlichem Muster (Abs. 1 Satz 7)

Damit der Stpfl. die StErmäßigung nach § 35c in Anspruch nehmen kann, muss er sich vom durchführenden Fachunternehmen bestätigen lassen, dass die Anforderungen des § 35c Abs. 1 Sätze 1 bis 3 und der ESanMV dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind. Hierzu hat die FinVerw. amtlich vorgeschriebene Muster erstellt, um ein einheitliches Verfahren zu gewährleisten (BMF v. 31.3.2020 – IV C 1 – S 2296 -c/20/10003:001, BStBl. I 2020, 484). Das Muster I enthält Vorgaben an die Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens und das Muster II gilt für Bescheinigungen durch den Energieberater. Weicht die Bescheinigung vom entsprechenden Muster der FinVerw. ab, scheidet die StErmäßigung aus. Für die Bescheinigung von energetischen Maßnahmen für eine WEG sieht das vorgenannte BMF-Schreiben Erleichterungen vor, insbes. das Erstellen einer Gesamtbescheinigung für die WEG. Mit der Bescheinigung muss der Stpfl. nachweisen, dass die Voraussetzungen der StErmäßigung erfüllt sind. Diesen Nachweis muss der Stpfl. nicht proaktiv gegenüber dem FA führen. Vielmehr genügt es, wenn er die Bescheinigung vorhält und erst auf Anforderung des FA vorlegt (vgl. § 97 Abs. 1 Satz 1 AO; ebenso *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 246; aA *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 20).

32–36 Einstweilen frei.

## C. Erläuterungen zu Abs. 2: Weitere Merkmale der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

### 37 I. Ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Kalenderjahr (Abs. 2 Satz 1)

**Ausschließlichkeit der eigenen Wohnnutzung:** Nach Abs. 2 Satz 1 ist die StErmäßigung nur anwendbar, wenn der Stpfl. das Gebäude im jeweiligen Kj. ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken wird bereits von § 35c Abs. 1 Satz 1 vorausgesetzt (s. Anm. 22), so dass sich der Regelungsgehalt des Abs. 2 Satz 1 auf die Ausschließlichkeit der eigenen Wohnnutzung durch den Stpfl. beschränkt. Zudem ergibt sich aus der Vorschrift, dass der Nutzungszweck nicht objektbezogen, sondern ausdrücklich in Bezug auf den jeweiligen Stpfl. zu beurteilen ist. Hierzu wurde der Wortlaut der Vorschrift im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens klarstellend angepasst (vgl. BTDrucks. 19/15125, 8 und BTDrucks. 19/15229, 14).

**Ein häusliches Arbeitszimmer** in der Wohnung bzw. im Gebäude dient nach estl. Grundsätzen nicht der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Allerdings ist der Gesetzesbegründung zu entnehmen, dass es für die Förderung nach § 35c unschädlich sein soll, wenn Teile der Wohnung (bzw. des Gebäudes) als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Dieses Verständnis des Gesetzgebers wurde jedoch nicht ausdrücklich in den Wortlaut des § 35c aufgenommen, so dass die estl. Grundsätze auch für Zwecke des § 35c gelten. Im Erg. trifft die Einschätzung des Gesetzgebers aber zu, denn ein häusliches Arbeitszimmer ist als selbständiges WG anzusehen, während die übrigen Räume ein weiteres, davon zu unterscheidendes WG darstellen (ausführl. *Urban*, FR 2020, 354 [357] mwN). Als begünstigtes Objekt iSd. § 35c Abs. 1 Satz 1 ist also nur der für Wohnzwecke genutzte Gebäudeteil bzw. Teil der Wohnung anzusehen und das Ausschließlichkeitskriterium aus Abs. 2 Satz 1 muss sich auch nur auf diesen Teil beziehen (ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 254). Aufwendungen für energetische Maßnahmen, die auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallen, können daher nicht nach § 35c zu einer StErmäßigung führen (ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 254; *Urban*, FR 2020, 354 [357]).

**Unterjähriger Erwerb und unterjährige Veräußerung:** Die StErmäßigung kommt auch dann in Betracht, wenn der Stpfl. das begünstigte Objekt unterjährig erwirbt und danach die energetischen Maßnahmen durchführen lässt bzw. nach der Durchführung der Maßnahmen unterjährig veräußert. Es genügt in diesen Fällen, wenn der Stpfl. das begünstigte Objekt ab dem Erwerb bzw. bis zur Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken nutzt (vgl. BTDrucks. 19/15229, 14), denn der Wohnzweck muss lediglich „im jeweiligen Kalenderjahr“ und nicht während des gesamten Kj. vorliegen. Damit kann ein Stpfl. die StErmäßigung theoretisch selbst dann in Anspruch nehmen, wenn das Gebäude nur an einem einzigen Tag im Kj. in seinem Eigentum steht und auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 256). Veräußert der Stpfl. das begünstigte Objekt unterjährig, kommt die StErmäßigung nach § 35c nur noch für diesen VZ zur Anwendung. Etwaige offene Beträge der StErmäßigung für die nachfolgenden VZ gehen dann unter, da die für die stl. Förderung notwendigen Voraussetzungen (insbes. Eigentum am begünstigten Objekt) fortan nicht mehr vorliegen. Das gilt uE auch dann, wenn der Stpfl. das begünstigte Objekt nach der Veräußerung weiterhin zu eigenen Wohnzwecken nutzt (bspw. als Mieter). Zwar fordert § 35c Abs. 2 Satz 1 lediglich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im jeweiligen Kj. und lässt das Eigentum am begünstigten Objekt unerwähnt. Jedoch bedeutet diese gesetzgeberische Ungenauigkeit uE nicht, dass das Eigentum am begünstigten Objekt nur im Kj. der energetischen Maßnahme vorliegen muss. Vielmehr muss der Stpfl. in den beiden darauffolgenden Kj. weiterhin Eigentümer des begünstigten Objekts sein, was er durch die Folgeanträge auch bestätigen muss (s. Anm. 24).

**Die unterjährige Nutzungsänderung** schließt die StErmäßigung nach § 35c aus. Eine unterjährige Nutzungsänderung liegt insbes. dann vor, wenn der Stpfl. ein bisher zu eigenen Wohnzwecken genutztes Objekt im Laufe des Kj. vermietet oder – im umgekehrten Fall – ein bislang vermietetes Objekt im Laufe des Kj. zu eigenen Wohnzwecken nutzt. In beiden Fällen fehlt es an der Ausschließlichkeit der Wohnnutzung im VZ der Nutzungsänderung.

► *Unterjähriger Beginn der Vermietungstätigkeit:* Beginnt der Stpfl. unterjährig mit der Vermietung eines bis dahin selbstgenutzten Objekts, scheidet in dem

VZ des Vermietungsbeginns und in den nachfolgenden VZ eine StErmäßigung nach § 35c aus. Sind die Aufwendungen für energetische Maßnahmen bereits in einem vorangegangenen VZ entstanden, können sie dort weiterhin berücksichtigt bleiben. Der (unterjährige) Nutzungswechsel hat keine Auswirkungen auf die vergangenen VZ, denn die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken muss nicht zusammenhängend in allen drei begünstigten Kj. vorliegen (ebenso *Seifert*, Stbg 2020, 103 [106]; *Urban*, FR 2020, 354 [363]). Dasselbe gilt, wenn der Stpfl. die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken anderweitig aufgibt, zB durch Auszug und unmöblierten Leerstand des begünstigten Objekts (ebenso *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 10).

- ▶ *Unterjährige Beendigung der Vermietungstätigkeit*: Beendet der Stpfl. die Vermietung eines begünstigten Objekts unterjährig und nutzt es fortan zu eigenen Wohnzwecken, scheidet die StErmäßigung nach § 35c für das VZ des Vermietungsendes aus. Sofern energetische Aufwendungen in vorangegangenen VZ entstanden sind, können sie nicht rückwirkend nach § 35c zu einer StErmäßigung führen, da es am Wohnzweck in diesen Kj. fehlt. In nachfolgenden VZ kommt eine StErmäßigung nach § 35c in Betracht, soweit der dreijährige Begünstigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist (ebenso *Heine*, NWB 2020, 1244 [1245]; *Seifert*, Stbg 2020, 103 [106]).
- ▶ *Kurzfristige Vermietungen*: Wenn der Stpfl. im Kj. mit dem begünstigen Objekt stpfl. Einkünfte erzielt, scheidet die StErmäßigung nach § 35c aus. Das gilt auch für kurzfristige Vermietungen eines ansonsten überwiegend zu eigenen Wohnzwecken genutzten begünstigten Objekts (zB via AirBnB). Fehlt es bei der kurzfristigen Vermietung jedoch an einer Einkünfteerzielungsabsicht, dann erzielt der Stpfl. keine stpfl. Einkünfte, so dass eine StErmäßigung nach § 35c weiterhin möglich ist (*Seifert*, Stbg 2020, 103 [106]). An einer Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl. kann es bspw. fehlen, wenn die Einnahmen aus der kurzfristigen Vermietung im VZ 520 € nicht übersteigen (*Heine*, NWB 2020, 1244 [1246], unter Bezugnahme auf die Vereinfachungsregel aus R 21.2 Abs. 1 Satz 1 EStR; im Erg. ebenso BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 14).

## 38 II. Unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 2)

**Teilweise Überlassung**: Dem Anspruch des Stpfl. auf StErmäßigung nach § 35c steht es nicht entgegen, wenn er Teile seines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Objekts unentgeltlich anderen Personen zu deren Wohnzwecken überlässt. Der Wortlaut der Vorschrift und auch die Gesetzesmaterialien lassen offen, wie hoch der Anteil der verbleibenden Selbstnutzung des Objekts beim Stpfl. sein muss. Jedenfalls scheidet die StErmäßigung aus, wenn der Stpfl. sein Objekt vollständig an einen Dritten zu dessen Wohnzwecken überlässt. Handelt es sich bei dem Dritten allerdings um ein eigenes Kind des Stpfl. (iSd. § 32) und wird das Objekt aufgrund der unterhaltsrechtl. Verpflichtung des Stpfl. überlassen, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen, ist von einer Eigennutzung des Stpfl. auszugehen (BFH v. 18.1.2011 – X R 13/10, BFH/NV 2011, 974, zum inhaltsgleichen § 10f Abs. 1 Satz 4; ebenso *Heine*, NWB 2020, 1244 [1246]; *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 11). Die StErmäßigung nach § 35c bleibt in diesem Fall trotz vollständiger Überlassung möglich. Daneben scheidet die StErmäßigung uE aus, wenn der Stpfl. seine eigene Wohnung im Kj. nur zeitweise für kurze Aufenthalte selbst

nutzt und sie ansonsten vollständig und unentgeltlich einem Dritten zu dessen Wohnzwecken überlasst (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 263; *Urban*, FR 2020, 354 [363]). Etwas anderes kann in diesem Fall etwa dann gelten, wenn der Stpfl. dauerhaft ein eigenes Zimmer in der Wohnung unterhält, das dem Dritten nicht überlassen wird. Die unentgeltliche Überlassung an eine andere Person muss sich (schuld-)rechtl. vom Eigentümer des Objekts ableiten. Das ist nicht der Fall, wenn die andere Person ein eigenes Wohn- oder Nutzungsrecht gegenüber dem Eigentümer geltend machen kann (*Urban*, FR 2020, 354 [363]).

**Eine unentgeltliche Überlassung** liegt nicht vor, wenn mit dem begünstigten Objekt ganz oder teilweise stpfl. Einkünfte erzielt werden. Die Vermietung von Teilen des Objekts ist daher schädlich. Das gilt auch, wenn der Stpfl. das Objekt teilweise und unentgeltlich einer anderen Person überlasst, die das Objekt selbst gegen Entgelt (unter-)vermietet (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 265; aA *Urban*, FR 2020, 354 [363]). Die Überlassung des Objekts ist als entgeltlich anzusehen, sobald mindestens eine andere Person ein Nutzungsentgelt in jeglicher Form hierfür zahlen muss, selbst wenn das Entgelt unterhalb der marktüblichen Preise liegt (BFH v. 31.7.2001 – IX R 9/99, BStBl. II 2002, 77, zu § 4 Satz 2 Eig-ZulG; ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 265; *Urban*, FR 2020, 354 [363]). Die Vereinfachungsregel aus R 21.2 Abs. 1 Satz 1 EStR gilt auch für die Beurteilung der Unentgeltlichkeit, so dass eine kurzfristige Vermietung des Objekts unschädlich ist, wenn die Einnahmen hieraus 520 € nicht übersteigen. Eine finanzielle Beteiligung der anderen Person an den Kosten der (gemeinsamen) Haushaltsführung oder den Wohnnebenkosten (zB Wasser, Strom, Heizkosten) führt nicht zur Entgeltlichkeit der Überlassung, denn solche Kosten beziehen sich nicht auf die Nutzung des Objekts, sondern stellen Verbrauchskosten für die persönliche Lebensführung dar (ebenso *Seifert*, Stbg 2020, 103 [106]).

Einstweilen frei.

39–43

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ausschluss der Steuerermäßigung

### I. Keine anderweitige steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen (Abs. 3 Satz 1)

44

Soweit die Aufwendungen für die energetischen Maßnahmen bereits als BA, WK, SA oder agB berücksichtigt worden sind, scheidet eine StErmäßigung gem. § 35c aus. Damit soll verhindert werden, dass der Stpfl. lediglich einmal angefallene Aufwendungen mehrfach stl. geltend machen kann. Aufwendungen sind als berücksichtigt anzusehen, wenn sie sofort steuermindernd oder als AfA abgezogen worden sind (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 277).

**Kein Ausschluss dem Grunde nach:** Entsprechend dieser Zwecksetzung scheidet die StErmäßigung nach § 35c nur aus, soweit die Aufwendungen bereits anderweitig stl. berücksichtigt worden sind. Die Berücksichtigung der Aufwendungen ist daher dem Grunde nach nicht ausgeschlossen, aber der Höhe nach beschränkt auf den Teil der noch nicht stl. berücksichtigten Aufwendungen. Maßgeblich ist die tatsächliche Berücksichtigung im EStBescheid (ebenso *Seifert*, Stbg 2020, 103 [106f.]; *Urban*, FR 2020, 354 [355]). Zwar heißt es in der Gesetzesbegründung missverständlich, dass die StErmäßigung ausscheidet, soweit ein anderweitiger Abzug „in Betracht kommt“ (BTD Drucks. 19/14338, 22). Allerdings spricht der Wort-

laut der Vorschrift für die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Berücksichtigung, denn die StErmäßigung kann nicht in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen berücksichtigt „worden sind“.

**Als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten** qualifizieren bspw. Aufwendungen, die bereits im Rahmen der dHf. nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, 5a als Unterkunfts-kosten abgezogen wurden (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22; ausführl. *Urban*, FR 2020, 354 [356]). Soweit sie dort bereits berücksichtigt wurden, ist eine StErmäßigung nach § 35c ausgeschlossen.

**Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen:** Das Verhältnis von § 35c zu § 33 kann bspw. im Fall von behinderungsgerechten Umbaumaßnahmen relevant sein, die gleichzeitig als energetische Maßnahmen qualifizieren (vgl. *Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]). In Höhe der zumutbaren Belastung iSd. § 33 Abs. 3 sind Aufwendungen für energetische Maßnahmen nicht berücksichtigt worden, so dass eine StErmäßigung in Höhe dieses Betrags nach § 35c zulässig ist (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 279; *Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]).

## 45 II. Keine anderweitige Förderung (Abs. 3 Satz 2)

Wenn für die energetische Maßnahme bereits eine StBegünstigung nach § 10f (stl. Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale) oder eine StErmäßigung nach § 35a (Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen) gewährt wird, scheidet eine Förderung nach § 35c aus. Darüber hinaus scheidet die StErmäßigung nach § 35c aus, wenn die energetische Maßnahme bereits öffentlich gefördert wird.

**Ausschluss dem Grunde nach:** Im Gegensatz zu Abs. 3 Satz 1 („soweit“) wird in Satz 2 die Konjunktion „wenn“ verwendet. Hierbei handelt es sich nicht um ein bloßes Redaktionsversehen, sondern eine bewusste Unterscheidung des Gesetzgebers. Dies hat zur Folge, dass eine StErmäßigung nach § 35c bereits dem Grunde nach ausgeschlossen ist, wenn die energetische Maßnahme gem. § 10f oder § 35a stl. begünstigt bzw. anderweitig öffentlich gefördert wurde (ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 279; aA *Urban*, FR 2020, 354 [357 f.]). Wie in Abs. 3 Satz 1 kommt es maßgeblich auf die tatsächliche (stl.) Förderung an (s. Anm. 44).

**Die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 10f** schließt eine StErmäßigung nach § 35c vollständig aus. Sofern für eine bauliche Maßnahme sowohl § 10f als auch § 35c anwendbar ist, hat der Stpfl. ein Wahlrecht zwischen den beiden StBegünstigungen (*Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]; *Urban*, FR 2020, 354 [357]).

**Die Steuerbegünstigungen in § 35a Abs. 3** und in § 35c stehen – gestezestech-nisch unsauber – in einem gegenseitigen Nachrangverhältnis, denn die StErmäßigung nach § 35a ist zunächst um sonstige StErmäßigungen zu vermindern (vgl. § 35a Abs. 3 Satz 1) und die StErmäßigung nach § 35c ist ausdrücklich nachrangig zu § 35a (vgl. § 35c Abs. 3 Satz 2). Daraus wird uE richtigerweise abgeleitet, dass dem Stpfl. ein Wahlrecht zukommt, welche StErmäßigung er für bestimmte Handwerkerleistungen in Anspruch nehmen will (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 285; *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumel*, 6. Aufl. 2021, § 35c Rz. 86; *Riehl* in *Blümich*, § 35c Rz. 26 [05/2021]; *Steck*, DStZ 2020, 234 [240]; *Ster-zinger*, EStB 2020, 227 [228]). Teilweise wird aufgrund des gesetzlichen Wider-spruchs eine Günstigerprüfung gefordert (*Urban*, FR 2020, 354 [358]). Das Wahl-

recht kommt dem Stpfl. für jede Maßnahme zu, die die Voraussetzungen von § 35a Abs. 3 und § 35c erfüllt, selbst wenn die Maßnahme im Rahmen eines Gesamtpakets oder Sanierungsfahrplans ausgeführt wird (*Sterzinger*, EStB 2020, 227 [228]). Ist der Gesamthöchstbetrag oder der Jahreshöchstbetrag des § 35c bereits ausgeschöpft, kann es für den Stpfl. vorteilhaft sein, die StErmäßigung nach § 35a Abs. 3 zu wählen.

**Die öffentliche Förderung** einer energetischen Maßnahme kann durch zinsverbilligte Darlehen oder stfreie Zuschüsse geschehen (vgl. Abs. 3 Satz 2 aE), zB im Rahmen einer KfW-Förderung (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Werden im Rahmen eines Gesamtpakets oder eines Sanierungsfahrplans einzelne Maßnahmen öffentlich gefördert, steht dies einer StErmäßigung für die übrigen Maßnahmen nicht entgegen (*Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]). Bezieht der Stpfl. Baukindergeld von der KfW, bleibt die StErmäßigung nach § 35c uE weiterhin möglich, denn das Baukindergeld fördert keine konkrete energetische Maßnahme (ebenso *Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]; *Sterzinger*, EStB 2020, 227; BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 59). Die Aufwendungen für den Energieberater können nicht berücksichtigt werden, wenn für die Energieberaterkosten bereits ein KfW-Zuschuss gewährt worden ist (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 51).

Einstweilen frei.

46–50

## E. Erläuterungen zu Abs. 4: Rechnung und Zahlung an Leistungserbringer

### I. Anforderungen an Rechnung (Abs. 4 Nr. 1)

51

**Rechnungsinhalt:** Die StErmäßigung kann nur gewährt werden, wenn der Stpfl. für seine Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat, die die begünstigen Maßnahmen, die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts enthält. Diese Aufzählung benennt die Mindestangaben, die eine Rechnung für Zwecke der StBegünstigung enthalten muss. Weitere Angaben wie bspw. das Konto des Leistungserbringers muss die Rechnung nicht zwingend aufweisen. Die Rechnung muss auch nicht ordnungsgemäß iSd. §§ 14 ff. UStG sein (*Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 293). Die notwendigen Angaben müssen im Rechnungsdokument selbst aufgeführt sein und es genügt nicht, wenn die Rechnung auf separate (digitale) Unterlagen verweist bzw. darauf Bezug nimmt (*Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 294). Mit „förderfähige energetische Maßnahmen“ sind die Maßnahmen gem. § 35c Abs. 1 Satz 3 gemeint, so dass es genügt, in der Rechnung die allgemeine Bezeichnung aus § 35c Abs. 1 Satz 3 auszuweisen (zB „Erneuerung der Fenster“). Unter „Arbeitsleistung des Fachunternehmens“ sind konkrete Angaben zur Art der Tätigkeit, zum Materialaufwand und/oder zur Dauer der Tätigkeit des Fachunternehmens zu verstehen. Eine Pflicht des Stpfl., die Rechnung im Rahmen der ESTErklärung vorzulegen, lässt sich Abs. 4 nicht entnehmen. Stattdessen genügt es, wenn der Stpfl. die Rechnung vorhält und erst auf Anforderung der FinVerw. gem. § 97 Abs. 1 Satz 1 AO vorlegt (*Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 293; *Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]). Das Erfordernis der Rechnungstellung soll

der Bekämpfung der Schwarzarbeit sowie der Förderung legaler Beschäftigung im Baugewerbe dienen (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22; krit. *Urban*, FR 2020, 354 [368]).

**Ausfertigung in deutscher Sprache:** Zudem fordert die Vorschrift, dass die Rechnung in deutscher Sprache ausgefertigt ist. Anderenfalls scheidet die StErmäßigung nach § 35c aus. Da diese Einschränkung uE europarechtl. Bedenken begegnet, muss entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 4 Nr. 1 auch eine beglaubigte Übersetzung der Rechnung in die deutsche Sprache gem. § 87 Abs. 2 AO genügen (s. Anm. 7).

**Rechnung bei Miteigentümern:** Sind mehrere Stpfl. Miteigentümer eines begünstigten Objekts, muss die Rechnung nicht auf jeden Miteigentümer ausgestellt sein. Es genügt, wenn lediglich ein Miteigentümer Rechnungsadressat ist. Allerdings kann dann auch nur dieser Rechnungsadressat die StErmäßigung nach § 35c in Anspruch nehmen, denn nur ihm sind die Aufwendungen für die begünstigte Maßnahme angefallen (*Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]).

## 52 II. Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers (Abs. 4 Nr. 2)

**Die Zahlung der Rechnung** muss auf das Konto des Leistungserbringers erfolgen. Damit können Aufwendungen, die mittels Barzahlung beglichen wurden, nicht nach § 35c begünstigt werden. Das gilt auch, wenn die Barzahlung gegen Quittung erfolgt (*Urban*, FR 2020, 354 [368]). Die Vorschrift soll – wie bereits das Erfordernis der Rechnungstellung – die Schwarzarbeit eindämmen und legale Beschäftigung im Baugewerbe fördern (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers geschieht typischerweise durch Überweisung. Aber auch andere unbare Zahlungen, die den Zahlungsempfänger erkennen lassen, sind zulässig – zB Einzugsermächtigung, SEPA-Lastschriftverfahren oder Electronic-Cash-Verfahren (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 61) sowie Zahlung mittels Kreditkarte oder PayPal (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 303). Soweit der Stpfl. eine Baranzahlung für die begünstigte Maßnahme geleistet hat, scheidet die StErmäßigung nach § 35c aus. Eine Bar(-an-)zahlung kann auch nicht dadurch geheilt werden, dass der Stpfl. sie später durch eine unbare Zahlung ersetzt (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 61).

**Mit Erbringer der Leistung** ist das Fachunternehmen gemeint (ebenso *Urban*, FR 2020, 354 [358]). Die Voraussetzung ist § 35a Abs. 5 Satz 3 entnommen und daher sprachlich ungenau. Erfolgt die Zahlung nicht an das Fachunternehmen, sondern direkt an den ausführenden Subunternehmer, scheidet die StErmäßigung aus (ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 302). Für Zwecke des § 35c ist es unerheblich, ob das Konto des Fachunternehmens im Inland oder im Ausland unterhalten wird (*Seifert*, Stbg 2020, 103 [107]).

**Der Zahlende** muss der Eigentümer des begünstigten Objekts sein. Es ist jedoch unschädlich, wenn die Rechnung vom Konto eines Dritten bezahlt worden ist (BMF v. 14.1.2021 – IV C 1 - S 2296 - c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 62). Hiermit sollten typischerweise Fälle des abgekürzten Zahlungsweges gemeint sein, bei denen der Stpfl. wirtschaftlich so steht, als würde er mit eigenen Mitteln, die ihm zuvor vom Dritten überlassen worden sind, auf eine eigene Schuld zahlen (ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 304).

53–57 Einstweilen frei.

## F. Erläuterungen zu Abs. 5: Gebäudeteile und Eigentumswohnungen

### I. Selbständige Gebäudeteile

58

Die Vorschrift ordnet eine entsprechende Anwendung von § 35c Abs. 1 bis 4 auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche WG sind, und auf ETWohnungen an. Daher sind selbständige Gebäudeteile und ETWohnungen als eigenständige begünstigte Objekte anzusehen, wenn sie die in § 35c Abs. 1 bis 4 formulierten Voraussetzungen erfüllen. Unklar ist, warum sich die entsprechende Anwendung nicht auch ausdrücklich auf § 35c Abs. 6 (Miteigentum) bezieht. Im Erg. sind die Regelungen zum Miteigentum trotzdem auf selbständige Gebäudeteile und ETWohnungen anzuwenden, da Abs. 6 vom Miteigentum an einem begünstigten Objekt handelt und Abs. 5 selbständige Gebäudeteile und ETWohnungen einem begünstigten Objekt nach Abs. 1 gleichstellt. Abs. 5 ist wortgleich in § 10f Abs. 5 enthalten und § 7 Abs. 5a nachgebildet.

**Ein Gebäudeteil** ist ein baulich abgegrenzter Teil eines Gebäudes, der nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertet werden und daher ein eigenständiges WG bilden kann (vgl. § 7 Anm. 349). Unterschiedlich genutzte Teile eines Zimmers können mangels baulicher Umschlossenheit nicht als Gebäudeteile angesehen werden (FG Rhld.-Pf. v. 6.8.1980 – I 279/79, EFG 1981, 277, rkr.).

**Selbständig** ist ein Gebäudeteil, wenn es mit den übrigen Gebäudeteilen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Selbständige Gebäudeteile sind bspw. Betriebsvorrichtungen (vgl. zur Abgrenzung *Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 126). Unselbständige Gebäudeteile können nicht als eigenständige begünstigte Objekte behandelt werden. Zum häuslichen Arbeitszimmer s. Anm. 37.

### II. Eigentumswohnungen

59

Für ETWohnungen ist die gesetzliche Definition in § 1 Abs. 2 WEG maßgeblich. Danach ist Wohnungseigentum das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil am gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Jede ETWohnung gilt dabei als eigenständiges begünstigtes Objekt (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Aufwendungen sind nicht begünstigt, soweit sie auf den Grund und Boden entfallen, der anteilig im gemeinschaftlichen Eigentum steht (vgl. § 1 Abs. 5 WEG), denn § 35c fördert nur energetische Maßnahmen an einem Gebäude (*Bleschick* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 312).

Einstweilen frei.

60–63

## G. Erläuterungen zu Abs. 6: Steuerermäßigung bei Miteigentümern

### I. Keine mehrfache Nutzung der Steuerermäßigung (Abs. 6 Satz 1) 64

**Mehreren Miteigentümern** kann die StErmäßigung nach § 35c nebeneinander gewährt werden (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Jede energetische Maßnahme darf

aber „insgesamt nur einmal“ berücksichtigt werden, so dass Aufwendungen für dieselbe Maßnahme nicht in voller Höhe bei jedem Miteigentümer angesetzt werden dürfen, sondern unter den Miteigentümern aufzuteilen sind. Der Gesamthöchstbetrag ist dabei objektbezogen zu verstehen und unabhängig von der Anzahl der Miteigentümer auf insgesamt 40 000 € begrenzt (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22f.). Die Vorschrift regelt nicht ausdrücklich, ob jeder Miteigentümer das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken nutzen muss, um die StErmäßigung nach § 35c in Anspruch nehmen zu können. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung sollte es allerdings ausreichen, wenn nur ein Miteigentümer bewohnt, denn die Regelung soll die energetische Sanierung von selbstgenutztem Wohneigentum fördern. In Bezug auf den bzw. die übrigen Miteigentümer ist in diesem Fall anzunehmen, dass sie ihr Miteigentum dem bewohnenden Miteigentümer zu dessen Wohnzwecken unentgeltlich überlassen haben. Aus dem Gedanken des § 35c Abs. 2 Satz 2 ergibt sich, dass eine solche Überlassung des jeweiligen Miteigentums für die stl. Förderung unschädlich ist (aA *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 29, wonach nur Aufwendungen von Miteigentümern begünstigt sind, die das Objekt tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken nutzen).

**Fälle der Veräußerung des begünstigten Objekts** sind uE nicht in Abs. 6 Satz 1 geregelt. Teilweise wird die Vorschrift jedoch dahingehend verstanden, dass auch Veräußerungsfälle erfasst werden sollen, denn bei einer Veräußerung stehe das Eigentum am begünstigten Objekt – zeitlich betrachtet – nacheinander mehreren Personen zu. Jedenfalls der Rechtsgedanke der Vorschrift sei für Veräußerungsfälle maßgeblich, so dass die noch nicht vom Veräußerer beanspruchte StErmäßigung durch den Erwerber fortgeführt werden könne (*Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 325). Unseres Erachtens schließt aber bereits § 35c Abs. 1 Satz 1 aus, dass die noch nicht beanspruchte StErmäßigung im Fall der Veräußerung des begünstigten Objekts vom Erwerber fortgeführt wird (s. Anm. 25).

**Einen Maßstab zur Aufteilung der Aufwendungen** für energetische Maßnahmen unter den Miteigentümer liefert Abs. 6 Satz 1 nicht. Unseres Erachtens können für jeden Miteigentümer nur die jeweils tatsächlich von ihm selbst getragenen Aufwendungen berücksichtigt werden (ebenso *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 35c Rz. 330; *Seifert*, Stbg 2020, 103 [108]; *Steck*, DStZ 2020, 234 [241]; *Urban*, FR 2020, 354 [369]). Werden die Aufwendungen gesamthänderisch getragen, ermitteln sich die anteiligen Aufwendungen der Miteigentümer jeweils anhand ihrer Beteiligungsquote an der Gesamthand (*Urban*, FR 2020, 354 [369]). Die FinVerw. teilt die Aufwendungen – offenbar ohne Beachtung der tatsächlich getragenen Beträge – nach dem Verhältnis der Miteigentümeranteile auf (BMF v. 14.1. 2021 – IV C 1 – S 2296 – c/20/10004:006, BStBl. I 2021, 103, Rz. 28). Die Auffassung der FinVerw. verstößt uE gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn die Miteigentümer die Aufwendungen tatsächlich abweichend vom Verhältnis ihrer Miteigentümeranteile aufteilen.

## 65 II. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Aufwendungen (Abs. 6 Satz 2)

Die Aufwendungen der Miteigentümer, die der StErmäßigung nach § 35c Abs. 1 zugrunde liegen, können einheitlich und gesondert festgestellt werden.

**Keine Ermessensvorschrift:** Trotz des eindeutigen Wortlauts („können“) liegt die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nicht im Ermessen der FinVerw. Vielmehr musste die Vorschrift sprachlich als Kann-Regelung formuliert werden, da die StErmäßigung nur auf Antrag gewährt wird und somit zur Disposition der stpfl. Miteigentümer steht (im Erg. ebenso *Levedag* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 35c Rz. 17; *Seifert*, Stbg 2020, 103 [108]; aA *Bleschick* in *Kirchhoff/Kulosa/Rat-schow*, 2020, § 35c Rz. 338; *Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 30; *Riehl* in *Blümich*, § 35c Rz. 29 [05/2021]). Siehe Anm. 66 zu Einzelfällen, in denen eine Feststellung wegen § 180 Abs. 3 AO unterbleiben kann.

**Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung** ist die Höhe der begünstigten Aufwendungen und deren Zurechnung auf die einzelnen Miteigentümer des begünstigten Objekts (*Reddig* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 35c Rz. 30). Die daraus resultierende Höhe der StErmäßigung sowie das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen (insbes. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) ist nicht Gegenstand des Feststellungsverfahrens und ergibt sich erst im Rahmen der persönlichen EStVeranlagung des jeweiligen Miteigentümers.

### III. Entsprechende Anwendung der für § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO geltenden Vorschriften (Abs. 6 Satz 3)

66

Für das Feststellungsverfahren nach Abs. 6 Satz 2 sind Vorschriften, die für die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gelten, entsprechend anzuwenden. Die Anordnung der entsprechenden Anwendung ist notwendig, da Aufwendungen für energetische Maßnahmen weder (negative) estl. bzw. kstl. Einkünfte noch mit den gemeinschaftlich erzielten Einkünften in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen iSd. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO darstellen. Vielmehr wird eine StErmäßigung nur dann gewährt, wenn das Gebäude ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken und damit gerade nicht zur Einkünfteerzielung genutzt wird. Für das Feststellungsverfahren nach §§ 179 ff. AO ergibt sich aus der Anordnung der entsprechenden Anwendung insbes. das Folgende:

**Zuständiges Finanzamt:** In entsprechender Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 AO ist dasjenige FA örtlich für die Feststellung zuständig, von dessen Bezirk die Verwaltung der Einkünfte ausgeht bzw. in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet. Somit wird idR das FA, in dessen Bezirk das begünstigte Objekt liegt, örtlich für die Feststellung zuständig sein (im Erg. ebenso BTDrucks. 19/15229, 14, wobei dort unzutreffend auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO abgestellt wird).

**Steuererklärungen:** Jeder Miteigentümer ist zur Abgabe einer Erklärung zur gesonderten Feststellung verpflichtet (vgl. § 181 Abs. 2 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 AO).

**Absehen vom Feststellungsverfahren:** Eine einheitliche und gesonderte Feststellung ist nicht erforderlich, wenn nur einer der Miteigentümer in Deutschland estpfl. ist (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO) oder wenn ein Fall von geringer Bedeutung vorliegt (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO). Ein Fall von geringer Bedeutung ist ua. anzunehmen, wenn das Gebäude je zur Hälfte zusammenveranlagten Eheleuten gehört (*Seifert*, Stbg 2020, 103 [108]). Ebenso liegt uE ein Fall von geringer Bedeutung vor, wenn nur einer der Miteigentümer die Aufwendungen für energetische Maßnahmen trägt.

Einstweilen frei.

67–71

## 72 H. Erläuterungen zu Abs. 7: Verordnungsermächtigung

In Abs. 7 wird die BReg. ermächtigt, durch eine zustimmungsbedürftige Rechtsverordnung die Mindestanforderungen für die energetischen Maßnahmen nach § 35c Abs. 1 Satz 3 sowie die Anforderungen an die Fachunternehmen festzulegen.

**Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung (ESanMV):** Dieser Verordnungsermächtigung ist die BReg. mit der Verordnung zur Bestimmung der Mindestanforderungen für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden nach § 35c des Einkommensteuergesetzes (Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung – ESanMV) v. 2.1.2020 (BGBl. I 2020, 3; BStBl. I 2020, 3) nachgekommen. In § 1 iVm. Anlage 1 bis 8 ESanMV sind die technischen Mindestanforderungen an die energetischen Maßnahmen ausführlich geregelt. § 2 ESanMV bestimmt die Anforderungen an ein Fachunternehmen. Die Verordnung ist am 1.1.2020 in Kraft getreten (§ 3 ESanMV).

**Die Verordnung zur Änderung der ESanMV** wurde am 14.6.2021 verabschiedet (BGBl. I 2021, 1780) und gilt rückwirkend ab dem 1.1.2021. Inhaltlich wurden durch die Änderungsverordnung die technischen Mindestanforderungen an die Änderungen bei den Gebäudeförderprogrammen des Bundes angepasst, die im Jahr 2020 vollzogen wurden. Damit wird der Gleichklang der stl. Begünstigung mit der unmittelbaren Gebäudeförderung durch die Bundesförderprogramme bezweckt.