

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Mit der Einfügung des neu gefassten § 35c will der Gesetzgeber bestimmte Sanierungsmaßnahmen an Gebäuden und ETWohnungen stl. fördern, indem er für diesbezügliche Aufwendungen eine anteilige StErmäßigung gewährt. Über einen Zeitraum von drei Jahren können insgesamt 20 % der Aufwendungen für solche Maßnahmen – höchstens jedoch 40 000 € – von der tariflichen ESt des Stpfl. abgezogen werden.
- ▶ Die StErmäßigung wird nur für solche Gebäude und ETWohnungen gewährt, die innerhalb der EU bzw. des EWR belegen sind, zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl. genutzt werden und älter als zehn Jahre sind.
- ▶ Die StErmäßigung gilt für Sanierungsmaßnahmen, mit deren Durchführung nach dem 31.12.2019 begonnen wurde und die bis vor dem 1.1.2030 abgeschlossen wurden.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (KlimaschutzUmsG) v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138).

### 6. Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

#### § 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
8. 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 Betriebsaus-

gaben, 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.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019  
(BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138)

...

(35a) <sup>1</sup>§ 35c ist erstmals auf energetische Maßnahmen anzuwenden, mit deren Durchführung nach dem 31. Dezember 2019 begonnen wurde und die vor dem 1. Januar 2030 abgeschlossen sind. <sup>2</sup>Als Beginn gilt bei energetischen

Maßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird. <sup>3</sup>Bei nicht genehmigungsbedürftigen Vorhaben für solche Vorhaben, die nach Maßgabe des Bauordnungsrechts der zuständigen Behörde zur Kenntnis zu geben sind, gilt als Beginn der Zeitpunkt des Eingangs der Kenntnissgabe bei der zuständigen Behörde und für sonstige nicht genehmigungsbedürftige, insbesondere genehmigungs-, anzeige- und verfahrensfreie Vorhaben, der Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung. ...

...

Autor: Dr. Jan Schulz, Rechtsanwalt, Berlin

Mitherausgeber: Michael Wendt, Vors. Richter am BFH, München

## Kompaktübersicht

- J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Der neu gefasste § 35c 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. Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt.
- J 20-2 **Rechtsentwicklung:**
- **KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Einfügung des neu gefassten § 35c.
- J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Der neu gefasste § 35c ist gem. § 52 Abs. 35a erstmals auf energetische Maßnahmen anzuwenden, mit deren Durchführung nach dem 31.12.2019 begonnen wurde. Maßgeblich für den Beginn der Maßnahme ist der Zeitpunkt des Antrags einer Baugenehmigung bzw. – sofern eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist – grds. der Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung (vgl. § 52 Abs. 35a Sätze 2 und 3). Die StErmäßigung gem. § 35c ist letztmalig auf Maßnahmen anzuwenden, die vor dem 1.1.2030 abgeschlossen sind. Eine Maßnahme ist abgeschlossen, sobald der Leistungserbringer eine Rechnung erstellt und der Stpfl. die Leistung unbar beglichen hat (vgl. BTDrucks. 19/14338, 23).
- J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**
- **Grund der Änderungen:** Die stl. Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen ist eine von zahlreichen politischen Maßnahmen zur Errei-

chung der Klimaziele 2030. Ein wesentlicher Bestandteil dieser Klimaziele ist die Reduktion der Treibhausgase um mindestens 40 % gegenüber 1990. Um dieses Ziel möglichst schnell zu erreichen, soll die neue StErmäßigung nach § 35c eine Ergänzung zu den bereits bestehenden Förderangeboten darstellen (vgl. zur Intention des Gesetzgebers BTDrucks. 19/14338, 1, 13, 21).

► **Bedeutung der Änderungen:** 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 entscheidet. Darüber hinaus erscheint der Anwendungsbereich des § 35c sehr eng gefasst, indem er sich lediglich auf zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude bezieht (ebenso *Eichholz*, StuB 2020, 60 [62]).

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 1 (Voraussetzungen und Umfang der Steuerermäßigung)

**Gegenstand der Steuerermäßigung (Abs. 1 Satz 1):** Für energetische Maßnahmen (zum Begriff s. Anm. J 20-7) wird unter den Voraussetzungen des § 35c eine StErmäßigung gewährt. Zunächst müssen sich die energetischen Maßnahmen auf ein Gebäude beziehen, das in der EU oder im EWR belegen ist und vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Dieses Gebäude wird als „begünstigtes Objekt“ legaldefiniert. Die weiteren Voraussetzungen sind im § 35c verteilt, so dass eine sorgfältige Prüfung der gesamten Vorschrift erforderlich ist. Als Rechtsfolge sieht § 35c die Minderung der tariflichen ESt des Stpfl., vermindert um sonstige StErmäßigungen, vor. Die StErmäßigung wird über drei Jahre gestreckt gewährt. In demjenigen Jahr, in dem die energetische Maßnahme abgeschlossen wird, und im darauffolgenden Jahr beträgt die StErmäßigung 7 % der Aufwendungen für die Maßnahme – höchstens jedoch 14 000 € pro Jahr. Im dritten Jahr verringert sich die StErmäßigung auf 6 % der Aufwendungen für die energetische Maßnahme – höchstens jedoch 12 000 €. Insgesamt werden somit 20 % der Aufwendungen für energetische Maßnahmen – höchstens jedoch 40 000 € – unmittelbar stl. gefördert. Damit sind die Aufwendungen nicht zwingend im VZ ihres Abflusses beim Stpfl. steuerlich zu berücksichtigen, sondern erst kumuliert ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der energetischen Maßnahme

und gestreckt über drei VZ. Zu beachten ist, dass die StErmäßigung nur auf Antrag gewährt wird.

- J 20-6 **Mindestalter des begünstigten Objekts (Abs. 1 Satz 2):** Das begünstigte Objekt muss zum Zeitpunkt der Durchführung der energetischen Maßnahme älter als zehn Jahre sein. Für die Altersbestimmung kommt es darauf an, wann mit der Herstellung des Gebäudes begonnen wurde. Maßnahmen an Gebäuden, die das Alter von zehn Jahren noch nicht erreicht haben, können daher nicht durch § 35c stl. gefördert werden.
- J 20-7 **Definition der energetischen Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3):** Abs. 1 Satz 3 enthält eine abschließende Aufzählung von geförderten Einzelmaßnahmen, die als energetische Maßnahmen definiert werden. Die Liste enthält acht Maßnahmen, die sich im Wesentlichen auf die Verbesserung der Gebäudeisolierung, die Erneuerung von Heizungsanlagen sowie die Optimierung des Energieverbrauchs beziehen. Die technischen Anforderungen an die jeweilige energetische Maßnahme ergeben sich aus den Anlagen 1–8 der nach Abs. 7 erlassenen Rechtsverordnung (Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung – ESanMV; vgl. Anm. J 20-20).
- J 20-8 **Weitere Kosten, die zu den Aufwendungen für energetische Maßnahmen gehören (Abs. 1 Satz 4):** Zu den Aufwendungen für energetische Maßnahmen gehören zudem einerseits die Kosten für die Erteilung einer nach Abs. 1 Satz 7 erforderlichen Bescheinigung (vgl. Anm. J 20-11) und andererseits die Kosten für die Begleitung und Beaufsichtigung der Maßnahme durch einen Energie-Effizienz-Experten. Ein Energie-Effizienz-Experte 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).
- J 20-9 **Mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt förderfähig (Abs. 1 Satz 5):** Die StErmäßigung gilt nicht nur für eine energetische Maßnahme am begünstigten Objekt, sondern kann vom Stpfl. auch für mehrere Einzelmaßnahmen in Anspruch genommen werden. Dabei beträgt der Höchstbetrag je Objekt allerdings 40 000 €. Damit können sowohl vereinzelt 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). Darüber hinaus deutet der Wortlaut an, dass der Stpfl. die StErmäßigung für mehrere Objekte gelten machen kann, sofern die Voraussetzungen des § 35c (insbes. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) erfüllt sind. Dies scheint auch dem Willen des Gesetzgebers zu entsprechen (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22).
- J 20-10 **Ausführung durch ein Fachunternehmen und Einhaltung bestimmter Standards (Abs. 1 Satz 6):** Die StErmäßigung wird nur gewährt, wenn die energetische Maßnahme durch ein Fachunternehmen ausgeführt wird und die Maßnahme den Anforderungen der ESanMV (vgl. Anm. J 20-20)

entspricht. Zu den Fachunternehmen gehören nach § 2 ESanMV neben bestimmten Gewerken (zB Maurer oder Betonarbeiter, Maler, Dachdecker, Heizungsbauer und -installateure) auch Energie-Effizienz-Experten. Die technischen Anforderungen an die einzelnen energetischen Maßnahmen sind in den Anlagen 1–8 der ESanMV detailliert geregelt. Der Gesetzgeber hält die Ausführung durch ein Fachunternehmen sowie die Vorgabe gewisser Standards in Bezug auf die jeweiligen energetischen Maßnahmen für erforderlich, damit die Sanierungsmaßnahmen auch tatsächlich zu einer Energieeinsparung führen. Bei Eigenleistungen des Stpfl. sei eine Energieeinsparung nicht gewährleistet (BTDrucks. 19/14338, 22).

**Nachweis durch Bescheinigung des Fachunternehmens (Abs. 1 Satz 7):** J 20-11  
Damit der Stpfl. die StErmäßigung nach § 35c in Anspruch nehmen kann, muss er sich vom durchführenden Fachunternehmen bestätigen lassen, dass die Anforderungen der Abs. 1 Sätze 1–3 und der ESanMV (vgl. Anm. J 20-20) dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind. Hierzu wird die Fin-Verw. ein amtlich vorgeschriebenes Muster erstellen, um ein einheitliches Verfahren zu gewährleisten (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22).

#### ■ Absatz 2 (Nutzung des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken)

**Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 1):** Abs. 2 Satz 1 greift J 20-12  
das Tatbestandsmerkmal der eigenen Nutzung des Gebäudes zu Wohnzwecken aus Abs. 1 Satz 1 auf und stellt klar, dass der Stpfl. das Gebäude im jeweiligen Kj. selbst ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzen muss, um die StErmäßigung zu erhalten. Die Nachweispflicht für die eigene Nutzung liegt beim Stpfl. (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Dabei schadet es nicht, 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. Zur Klarstellung wurde der Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens dahingehend angepasst, dass der Nutzungszweck des Gebäudes für das Kj. nicht objektbezogen, sondern ausdrücklich in Bezug auf den jeweiligen Stpfl. zu beurteilen ist (vgl. BTDrucks. 19/15229, 14). Damit kann ein Stpfl. die StErmäßigung theoretisch selbst dann in Anspruch nehmen, wenn das Gebäude nur an einem Tag im Kj. in seinem Eigentum steht und auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

**Unentgeltliche Überlassung von Teilen der Wohnung unschädlich** J 20-13  
**(Abs. 2 Satz 2):** Dem Anspruch des Stpfl. auf StErmäßigung nach § 35c steht es nicht entgegen, wenn er Teile seiner zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich einem Dritten zu dessen Wohnzwecken überlässt. Der Wortlaut der Vorschrift und auch die Gesetzesmate-

rialien lassen offen, wie hoch der Anteil der verbleibenden Selbstnutzung der Wohnung beim Stpfl. sein muss. Jedenfalls scheidet die StErmäßigung nach dem Wortlaut aus, wenn der Stpfl. seine Wohnung vollständig an einen Dritten zu dessen Wohnzwecken überlässt. Darüber hinaus sollte die StErmäßigung auch dann ausscheiden, wenn der Stpfl. seine eigene Wohnung im KJ. nur zeitweise für kurze Aufenthalte selbst nutzt und sie ansonsten vollständig und unentgeltlich einem Dritten (zB einem Angehörigen) zu dessen Wohnzwecken überlässt. 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. Werden aus dem Gebäude aber ganz oder teilweise stpfl. Einkünfte erzielt, scheidet die StErmäßigung aus. Ein häusliches Arbeitszimmer in einem ansonsten zum Wohnen genutzten Gebäude soll jedoch unschädlich sein (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Es ist allerdings unklar, welche Auswirkungen der Übergang von der Selbstnutzung zur Vermietung des Gebäudes innerhalb der geförderten drei Jahre nach Abschluss der energetischen Maßnahmen hat (ebenso *Eichholz*, StuB 2020, 60 [62]). Denkbar ist insofern ein Wegfall der StErmäßigung mW für die Zukunft. Bei einem unterjährigen Beginn der Vermietung sollte die StErmäßigung jedenfalls anteilig für denjenigen Zeitraum zu gewähren sein, der auf die eigene Wohnnutzung entfallen ist.

### ■ Absatz 3 (Vermeidung der Doppelförderung)

- J 20-14 **Keine Steuerermäßigung bei Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben (Abs. 3 Satz 1):** Sofern die Aufwendungen für die energetischen Maßnahmen bereits als WK, BA, SA oder agB berücksichtigt wurden, scheidet eine StErmäßigung gem. § 35c aus. Das ist bspw. der Fall, wenn die Aufwendungen bereits im Rahmen der dHf. abgezogen wurden (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22).
- J 20-15 **Keine Steuerermäßigung bei anderer steuerlicher Förderung (Abs. 3 Satz 2):** Eine Förderung nach § 35c scheidet darüber hinaus auch dann aus, wenn für die energetische Maßnahme bereits eine Steuerbegünstigung nach § 10f (stl. Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale) oder eine StErmäßigung nach § 35a (Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen) gewährt wird. Erfüllt die Baumaßnahme die Voraussetzungen mehrerer steuerlicher Förderungen, kann der Stpfl. selbst entscheiden, welche Förderung er in Anspruch nehmen will. Mit einem Antrag nach § 35c Abs. 1 Satz 1 scheidet eine steuerliche Begünstigung der Baumaßnahme nach § 10f und § 35a aus. Die Steuerermäßigung nach § 35c scheidet außerdem aus, wenn die energetische Maßnahme bereits öffentlich gefördert wird, zB im Rahmen einer KfW-Förderung (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22).



### ■ Absatz 4 (Anforderungen an Rechnung und Zahlung)

**Maßnahme zur Bekämpfung der Schwarzarbeit:** Abs. 4 knüpft die StErmäßigung nach § 35c an den Erhalt einer Rechnung, die zudem bestimmte Angaben enthalten muss (vgl. Nr. 1). Darüber hinaus muss die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers erfolgt sein. Dies hat der Stpfl. durch einen Beleg seines Kreditinstituts nachzuweisen. Damit bezweckt der Gesetzgeber die Bekämpfung der Schwarzarbeit und die Förderung der legalen Beschäftigung im Baugewerbe (vgl. zum Ganzen BTDrucks. 19/14338, 22). J 20-16

### ■ Absatz 5 (Gebäudeteile und Eigentumswohnungen)

**Entsprechende Anwendung des § 35c:** Abs. 5 ordnet eine entsprechende Anwendung der StBegünstigung für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche WG sind, und für ETWohnungen an. Dabei gilt jede ETWohnung als eigenes begünstigtes Objekt (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). J 20-17

### ■ Absatz 6 (Mehrere Miteigentümer am begünstigten Objekt)

**Keine mehrfache Nutzung der Höchstförderbetrags (Abs. 6 Satz 1):** J 20-18  
 Abs. 6 Satz 1 stellt klar, dass die StErmäßigung nach § 35c auch mehreren Miteigentümern gewährt werden kann (vgl. BTDrucks. 19/14338, 22). Der Höchstförderbetrag von insgesamt 40 000 € ist jedoch objektbezogen und unabhängig von der Anzahl der Miteigentümer zu gewähren. 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 genügen, wenn ein Miteigentümer das Gebäude bewohnt. In Bezug auf die übrigen Miteigentümer ist in diesem Fall anzunehmen, dass sie ihr Miteigentum dem bewohnenden Miteigentümer zu dessen Wohnzwecken unentgeltlich überlassen. Aus dem Gedanken des § 35c Abs. 2 Satz 2 ergibt sich, dass eine solche Überlassung des jeweiligen Miteigentums für die steuerliche Förderung unschädlich ist.

**Einheitliche und gesonderte Feststellung (Abs. 6 Sätze 2 und 3):** J 20-19  
 Da die Kosten für die energetischen Maßnahmen bei Miteigentümern nach dem Verhältnis ihrer jeweiligen Miteigentumsanteile zugerechnet werden, kann eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Aufwendungen erforderlich sein. Hierzu sind die für die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO geltenden Vorschriften entsprechend heranzuziehen. Die Anordnung der entsprechenden Anwendung ist notwendig, da Aufwendungen für energetische Maßnahmen

weder (negative) einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche 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 Einkünfterzielung genutzt wird (vgl. Anm. J 20-12). Gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO ist dasjenige FA örtlich für die Feststellung zuständig, in dessen Bezirk das Grundstück belegen ist (vgl. BTDrucks. 19/15229, 14). Eine einheitliche und gesonderte Feststellung ist nicht erforderlich, wenn nur einer der Miteigentümer in Deutschland einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig ist (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO) oder wenn das Gebäude je zur Hälfte zusammenveranlagten Eheleuten gehört (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO).

### ■ Absatz 7 (Verordnungsermächtigung)

J 20-20 **Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung (ESanMV):** In Abs. 7 wird die BReg. ermächtigt, durch eine zustimmungsbedürftige Rechtsverordnung die Mindestanforderungen für die energetischen Maßnahmen nach Abs. 1 Satz 3 sowie die Anforderungen an die Fachunternehmen festzulegen. 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) nachgekommen. In § 1 iVm. Anlage 1–8 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).