

Förderung der energetischen Sanierung nach § 35c EStG

Inhalt

- 1 Einleitung**
- 2 Zeitliche Anwendung**
- 3 Begünstigte Objekte**
 - 3.1 Selbstgenutzte Immobilien
 - 3.2 Anspruchsberechtigte Person
 - 3.3 Begünstigung von Zweit- und Ferienwohnungen
 - 3.4 Begünstigung von Miteigentum
 - 3.5 Mindestalter des Förderobjekts
 - 3.6 Standort des Förderobjekts
- 4 Begünstigte Maßnahmen**
 - 4.1 Der Maßnahmenkatalog
 - 4.2 Förderfähige Aufwendungen bei Sanierungen
 - 4.3 Ausführung durch ein Fachunternehmen
 - 4.4 Bescheinigung durch das Fachunternehmen
 - 4.5 Anforderungen an die Rechnungen des Fachunternehmens
- 5 Steuerermäßigung und Höchstbetrag**
 - 5.1 Direkter Abzug von der Einkommensteuerschuld
 - 5.2 Ermittlung der Steuerermäßigung und des Förderhöchstbetrags
 - 5.3 Abzug der Kosten des Energieberaters
 - 5.4 Abzug nach anderen Vorschriften
- 6 Veräußerung der Immobilie**
- 7 Hinweise zur Antragstellung**
- 8 Ausgewählte Beispiele für förderfähige Maßnahmen**

1 Einleitung

Im Zuge des Klimaschutzprogramms 2030 und den damit verbundenen gesetzlichen Regelungen, die 2019 vom Gesetzgeber erlassen wurden, kommt es in einigen Bereichen zu absehbaren Mehrbelastungen durch eine höhere CO₂-Bepreisung. So sind zum Beispiel beim Kraftstoff, bei der Kfz-Steuer und bei der Luftverkehrssteuer höhere Preise vorgesehen. Allerdings gibt es im Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht durchaus auch Regelungen, die zu **Entlastungen** führen können.

Zu einer solchen Entlastung zählt unter anderem die **steuerliche Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an selbst genutzten Wohngebäuden nach dem neuen § 35c des Einkommensteuergesetzes (EStG)**. Diese Regelung gilt seit dem **01.01.2020** und hat einen doppelten Entlastungscharakter: Einerseits wird für entsprechende Aufwendungen ein Abzug von der Steuerschuld ermöglicht, andererseits kann durch die Maßnahmen selbst Energie eingespart werden. Es wird außerdem ein finanzieller Anreiz geschaffen, energieeffiziente Sanierungsmaßnahmen durchzuführen, mit dem Ziel, CO₂-Emissionen bei selbstgenutztem Wohneigentum zu reduzieren. Nach Berechnungen der Bundesregierung soll die Neuregelung zu ca. 235 Mio. € Steuermindereinnahmen im Jahr führen, die dann den sanierungswilligen Immobilieneigentümern zugutekommen sollen.

Darüber hinaus wurde am 07.01.2020 die **Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung (ESanMV)** im Bundesgesetzblatt verkündet, die ebenfalls seit dem 01.01.2020 Anwendung findet. In ihr sind zahlreiche Details zu den einzelnen begünstigungsfähigen Maßnahmen enthalten. Die Verordnung wurde zwischenzeitlich bereits zweimal geändert und an die Änderungen des Gebäudeenergiegesetzes angepasst.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat außerdem am 14.01.2021 ein Anwendungsschreiben zu Einzelfragen des § 35c EStG erlassen. Mit Schreiben vom 26.01.2023 (IV C 1 - S 2296-c/20/10003 :006) wurde das vorherige BMF-Schreiben aktualisiert. Hierin wurde eine neue Musterbescheinigung des Fachunternehmens über die förderfähige Baumaßnahme veröffentlicht.

Gefördert werden generell Maßnahmen, welche durch die Bundesförderung für effiziente Gebäude (BEG) als förderwürdig eingestuft sind.

2 Zeitliche Anwendung

Die Neuregelung findet Anwendung bei steuerlich förderbaren Sanierungsmaßnahmen an begünstigungsfähigen Objekten. Die Maßnahmen müssen nach dem 31.12.2019 begonnen und vor dem 01.01.2030 abgeschlossen sein. Bei energetischen Sanierungsmaß-

nahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, gilt als Beginn der Zeitpunkt, an dem der Bauantrag oder die Bauanzeige gestellt wurde. Bei Sanierungsmaßnahmen, für die keine Antrags- oder Anzeigepflicht besteht, entspricht der Beginn der Sanierungsmaßnahmen dem Beginn der Bauausführungen.

3 Begünstigte Objekte

3.1 Selbstgenutzte Immobilien

Die Sanierungsmaßnahmen an der Immobilie sind nur begünstigt, wenn es sich um **ausschließlich selbstgenutztes Wohneigentum** handelt, es also **eigenen Wohnzwecken** dient. Hier kommen sowohl Häuser als auch Eigentumswohnungen in Frage, aber auch selbstständig nutzbare Gebäudeteile. Auch förderbar sind Objekte im Miteigentum. Hier kann der jeweilige Miteigentümer die Förderung dann anteilig in Anspruch nehmen.

Für den Begriff der begünstigungsfähigen Wohnung müssen gewisse Grundvoraussetzungen erfüllt sein. So ist es erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Die Wohnräume müssen außerdem eine abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbständigen Zugang haben

Eine Wohnung wird dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn sie zumindest zeitweise vom Eigentümer tatsächlich genutzt wird. Ein Leerstand vor Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung des begünstigten Objekts zu eigenen Wohnzwecken zusammenhängt. Eine Wohnung wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn sie unentgeltlich an Kinder überlassen wird, für die ein Anspruch auf Kindergeld oder Kinderfreibeträge besteht. Andere Formen der unentgeltlichen Überlassung an fremde Dritte oder sonstige unterhaltsberechtigte Personen sind nach Ansicht des BMF keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

Die Steuerermäßigung kann auch in Anspruch genommen werden, wenn nur Teile einer im Übrigen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

Wird ein Teil der im Übrigen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung aufgrund eines vorbehaltenen obligatorischen oder dinglichen Wohnrechts durch eine dritte Person genutzt, handelt es sich nicht um eine unentgeltliche Überlassung durch die steuerpflichtige Person. Es erfolgt aber keine Kürzung des Höchstbetrages der Steuerermäßigung von 40.000 €.

Wichtig ist, dass **aus der Immobilie keine Einkünfte generiert** werden. Wird ein Teil der Immobilie betrieb-

lich genutzt, sind die Aufwendungen auf die Wohnzwecke und den betrieblichen Anteil aufzuteilen. Die Aufwendungen für den betrieblichen Anteil sind dann nicht begünstigt. Ebenso nicht begünstigt sind die entsprechenden Teile der Immobilie, die vermietet werden.

Hinweis:

Wird ein Teil der Wohnung als häusliches Arbeitszimmer genutzt, ist dies nach der Gesetzesbegründung unschädlich für die Gewährung der Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen.

Grundsätzlich auch gefördert werden energetische Maßnahmen an Zubehörräumen eines begünstigten Objekts wie zum Beispiel Kellerräume, Abstellräume, Bodenräume, Trockenräume, Heizungsräume und Garagen, wenn die energetische Maßnahme zusammen mit der energetischen Maßnahme des begünstigten Objekts erfolgt, beispielsweise Dämmung der Kellerdecke.

3.2 Anspruchsberechtigte Person

In erster Linie ist der bürgerlich-rechtliche Eigentümer im Rahmen der Vergünstigung anspruchsberechtigt. Ebenfalls anspruchsberechtigt ist aber auch der sogenannte wirtschaftliche Eigentümer der Immobilie. Hierbei handelt es sich um die Person, welche für einen gegebenenfalls begrenzten Zeitraum die Verfügungsmacht über das Eigentum hat und den Eigentümer deshalb von der Nutzung ausschließen kann. Durch dingliche Rechte (wie beispielweise eine Nießbrauchsbestellung oder auch bei einem Mietverhältnis) wird aber noch kein wirtschaftliches Eigentum begründet. Ein Mieter oder Nießbraucher kann deshalb die Vergünstigung regelmäßig nicht in Anspruch nehmen.

Das wirtschaftliche Eigentum ist aber bei Bauten auf fremden Grundstücken gegeben. Voraussetzung ist hier jedoch, dass die nutzungsberechtigte Person das uneingeschränkte Nutzungsrecht erlangt und frei darüber verfügen kann oder bei Beendigung einen Anspruch auf Entschädigung hat. Entsprechendes gilt für die Beurteilung der Frage, ob ein Dauerwohnberechtigter nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

3.3 Begünstigung von Zweit- und Ferienwohnungen

Auch Zweitwohnungen oder Ferienwohnungen sind begünstigt, da **keine permanente Selbstnutzung der Wohnung erforderlich** ist. Diese dürfen allerdings **nicht in Zeiten der Abwesenheit untervermietet** werden und auf diese Art Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung generieren. Auch die Wohnung am Beschäftigungsort ist dann eine insoweit **förderfähige Zweitwohnung** im Rahmen einer **doppelten Haushaltsführung**, wenn an dieser entsprechende Maß-

nahmen der energetischen Sanierung durchgeführt werden.

Beispiel:

A wohnt in München und erwirbt in der Universitätsstadt Tübingen einen Altbau mit vier Wohneinheiten. Zwei der vier Wohneinheiten vermietet er an Studenten. In eine Wohnung zieht seine Tochter, die in Tübingen Jura studiert.

Eine Wohnung dient A und seiner Frau als Ferienwohnung, um zwei- bis dreimal im Jahr die Schwäbische Alb zu besuchen.

Im Jahr 2020 wird die Wohnung umfangreich renoviert. Es werden auch dem Grunde nach förderfähige Sanierungsmaßnahmen nach § 35c EStG geplant.

Lösung:

Die anteiligen Sanierungsaufwendungen für die beiden fremdvermieteten Wohnungen sind nicht förderfähig, können aber im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand oder Herstellungskosten (im Rahmen von Abschreibungen) abgezogen werden.

Die anteiligen Sanierungsaufwendungen aus der Überlassung der Wohnung an die Tochter sind nicht nach § 35c EStG begünstigt, da A diese Wohnung nicht selbst nutzt.

Die anteiligen Sanierungsaufwendungen für die Ferienwohnung sind nach § 35c EStG begünstigt, da A diese selbst nutzt. Dass diese nicht ganzjährig genutzt wird, ist für die Förderung unschädlich.

3.4 Begünstigung von Miteigentum

Auch Sanierungsmaßnahmen an Objekten im Miteigentum sind förderbar. Miteigentum liegt zum Beispiel vor, wenn ein Ehepaar jeweils hälftiges Eigentum an einer Immobilie hält. In diesem Fall gelten jedoch die **Förderungshöchstbeträge nur einmal prosanierter Immobilie**. Hier kann der jeweilige Miteigentümer die Förderung anteilig in Anspruch nehmen. Die entsprechend förderfähigen Aufwendungen werden pro Miteigentümer in einem besonderen Verfahren gesondert und einheitlich per Bescheid vom Finanzamt festgestellt.

3.5 Mindestalter des Förderobjekts

Das Gesetz schreibt für die Begünstigung eines Objekts ein **Mindestalter von zehn Jahren** vor. Die Frist wird tagesgenau berechnet. Aufwendungen im Zusammenhang mit Neubauten werden nicht gefördert.

Hinweis

Neubauten werden gegebenenfalls mit einer Sonderabschreibung gefördert, wenn durch den Neubau neuer Mietwohnraum entsteht. Näheres erfahren Sie in unserem Merkblatt „Sonderabschreibung nach § 7b EStG“. Sprechen Sie uns gerne darauf an.

Das Mindestalter der Immobilie muss bereits bei **Beginn der energetischen Sanierungsmaßnahmen** erreicht sein. Maßgeblich für die Berechnung des Objektalters ist der Beginn der Herstellung des Gebäudes.

Als **Beginn der Herstellung** gilt bei Objekten, für die eine **Baugenehmigung** erforderlich ist, der Tag, an dem der **erstmalige Bauantrag** gestellt wurde; bei **baugenehmigungsfreien** Objekten, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Tag, an dem die **Bauunterlagen eingereicht** wurden. Das gilt auch, wenn eine Wohnung erst durch nachträgliche Baumaßnahmen in einem bereits bestehenden Gebäude hergestellt wird.

Ist bei vor 2010 errichteten Objekten der Tag der erstmaligen Bauantragstellung nicht bekannt, so reicht es aus, wenn in der Einkommensteuer- oder Feststellungserklärung das Herstellungsjahr angegeben wird.

Für die Einhaltung der Frist ist auch der Beginn der energetischen Sanierungsmaßnahmen wichtig. Als Beginn der energetischen Maßnahme gilt bei Maßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Tag, an dem der Bauantrag gestellt wurde. Bei baugenehmigungsfreien Maßnahmen, für die Bauunterlagen einzureichen sind, gilt der Tag, an dem die Bauunterlagen eingereicht wurden.

Bei **energetischen Maßnahmen**, für die **keine Genehmigungen** oder sonstige baubehördlichen Beteiligungen erforderlich sind, gilt der **Beginn der Bauausführung** als Beginn der Maßnahmen.

Hinweis

Spezifische Anzeigen und Genehmigungen nach anderen Vorschriften als dem Baurecht, zum Beispiel dem Wasserrecht, sind für den Zeitpunkt des Beginns der energetischen Maßnahmen nicht zu berücksichtigen

3.6 Standort des Förderobjekts

Nicht nur in Deutschland werden energetische Sanierungsmaßnahmen bei förderfähigen Objekten gefördert. Auch Sanierungsmaßnahmen an entsprechenden Objekten, die in den **27 Mitgliedstaaten der EU** und im **Europäischen Wirtschaftsraum (EWR)** liegen, sind förderfähig. Zum EWR gehören alle Staaten der EU sowie Island, Liechtenstein und Norwegen. Objekte in der Schweiz sind demnach nicht förderfähig. Großbritannien hat am 31.01.2020 die EU verlassen und ist somit kein Mitgliedstaat mehr.

Hinweis

Aus praktischer Sicht kann der Nachweis der Begünstigungsvoraussetzungen bei Objekten in anderen EU-Staaten durchaus eine Herausforderung werden. Nicht alle Staaten verfügen zum Beispiel über ein Grundbuch nach deutschen Standards, so dass der Nachweis des Alters der Immobilie schwierig werden könnte. Ebenso stellt sich die Frage, wie die Anforderungen an das ausführende Fracht-

unternehmen (siehe Punkt 4.3) eingehalten werden können. Auch die Anforderungen an die Rechnung (siehe Punkt 4.5) müssen entsprechend erfüllt sein. Wahrscheinlich ist, dass dem deutschen Finanzamt Übersetzungen der relevanten Dokumente vorgelegt werden müssen.

4 Begünstigte Maßnahmen

4.1 Der Maßnahmenkatalog

Die begünstigungsfähigen Maßnahmen orientieren sich an den bestehenden Programmen der Gebäudeförderung im Rahmen der BEG. Grundsätzlich greifen die Begünstigungsregelungen nach § 35c EStG nur dann, wenn für die Sanierungsmaßnahmen kein zinsverbilligtes Darlehen oder keine steuerfreien Zuschüsse nach den bisherigen Förderungen (z.B. von der KfW oder aus entsprechenden Landesförderungen) in Anspruch genommen wurden. Entscheidend ist, ob für die jeweilige energetische Maßnahme an sich eine öffentliche Förderung, zum Beispiel durch die KfW, erfolgt ist. Nicht entscheidend ist hierbei, ob sich alle Aufwendungen der jeweiligen energetischen Maßnahme auch tatsächlich im Rahmen der öffentlichen Förderung ausgewirkt haben.

Die einzelnen förderungsfähigen energetischen Sanierungsmaßnahmen lauten folgendermaßen:

- Wärmedämmung von Wänden,
- Wärmedämmung von Dachflächen,
- Wärmedämmung von Geschossdecken,
- Erneuerung der Fenster oder Außentüren,
- Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,
- Erneuerung der Heizungsanlage,
- Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung,
- Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

Die Maßnahmen sind im Gesetz **abschließend aufgelistet**. Die technischen Anforderungen an die einzelnen Maßnahmen und deren Wirksamkeit werden in der ESanMV konkretisiert. Für Wärmedämmungsmaßnahmen wird beispielsweise ein bestimmter Wärmedurchgangskoeffizient als Mindestanforderung vorgeschrieben. Hinsichtlich des Einbaus von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung werden nur gebräuchliche Systeme aufgelistet. Diese Aufzählung ist nicht als abschließend anzusehen, da der Markt und der Stand der Technik auch zu neuartigen Systemen führen werden, welche die Grundanforderungen erfüllen. Entsprechendes gilt auch für die Maßnahmen zur Optimierung von Heizungsanlagen. Auch hier kann davon ausgegangen werden, dass es zukünftig neue Verfahren geben wird, die über die in

der ESanMV genannten Maßnahmen hinausgehen werden.

4.2 Förderfähige Aufwendungen bei Sanierungen

Steuerlich gefördert werden alle Aufwendungen, die im Zuge der Umsetzung der förderfähigen Maßnahmen entstehen. Darunter fallen **Aufwendungen für bauliche Maßnahmen und solche für Einbau, Installation und Inbetriebnahme von Anlagen**. Hierzu gehören auch notwendige Umbaumaßnahmen am Gebäude, die für die Durchführung einer Maßnahme erforderlich sind, zum Beispiel Einfassungen. Auch die direkt im Zusammenhang mit der Maßnahme anfallenden Material- und Personalkosten sind förderfähige Aufwendungen. Keine Berücksichtigung finden Eigenleistungen des Steuerpflichtigen. Eine Ausnahme könnte hier höchstens dann gelten, wenn der Steuerpflichtige selbst Inhaber eines qualifizierten Fachunternehmens ist und die Maßnahmen im Rahmen einer privaten, steuerpflichtigen Material- und Nutzungsentnahme veranlasst.

Unter sogenannten **Umfeldmaßnahmen** sind Arbeiten und Investitionen zu verstehen, die unmittelbar zur Vorbereitung und Umsetzung einer förderfähigen Maßnahme notwendig sind und/oder deren Energieeffizienz erhöhen bzw. absichern. Hierzu zählen beispielsweise Baustelleneinrichtung wie Bautafel, Schilder, Abspernung von Verkehrsflächen, Rüstarbeiten, Baustoffuntersuchungen und bautechnische Voruntersuchungen.

Hinweis

Nicht berücksichtigungsfähig sind die Aufwendungen für die Beschaffung von Finanzierungsmitteln, Fremdfinanzierungsaufwendungen (z.B. Zinsen), Aufwendungen für Behörden- und Verwaltungsgebühren sowie Aufwendungen für einen Umzug oder ein Ausweichquartier während der Bauarbeiten.

Kosten für einen Energieberater

Im Rahmen einer energetischen Sanierung sollte das Wohngebäude stets ganzheitlich betrachtet werden, da sonst unschöne Nebeneffekte entstehen können. Wenn zum Beispiel neue Fenster nicht zur Wärmedurchlässigkeit der Gebäudehülle passen, kann dies Feuchtschäden verursachen. Deshalb ist es sinnvoll, auf einen Energieberater als **Sachverständigen** im Rahmen der Planung zurückzugreifen.

Aufwendungen 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, gehören auch zu den förderfähigen Aufwendungen. Voraussetzung ist, dass der Energieberater durch den Steuerpflichtigen mit der

planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen beauftragt worden ist.

4.3 Ausführung durch ein Fachunternehmen

Die energetischen Sanierungsmaßnahmen müssen grundsätzlich von einem **Fachbetrieb** ausgeführt werden. Die Anforderungen an diesen regelt die ESanMV. Zentrale Voraussetzung ist, dass die jeweilige energetische Maßnahme zum Gewerk des ausführenden Unternehmens gehört. Unter **Gewerk** versteht man die Arbeiten der verschiedenen bei der Bauausführung tätig werdenden Handwerker. Diese sind gegebenenfalls je nach Handwerksberuf reglementiert. Ein Maurer ist zum Beispiel kein Ansprechpartner für das Verlegen von Leitungen oder das Decken eines Dachs. Die entsprechenden Sanierungsmaßnahmen müssen also zum angebotenen Leistungsspektrum des Betriebs gehören. Auch innerbetrieblich müssen die Voraussetzungen für eine fachgerechte Umsetzung durch entsprechendes Personal und Werkzeug vorhanden sein. Bei Tätigkeiten, für die eine Zulassungspflicht besteht, muss das ausführende Unternehmen in die örtliche Handwerksrolle eingetragen sein. Je nach Sanierungsvorhaben ist es daher möglich, dass die Gewerke mehrerer Handwerksbetriebe betroffen sind.

Für die Ausführung der Sanierungsarbeiten kommen hierbei Unternehmen mit den folgenden Gewerken in Frage:

- Mauer- und Betonbauarbeiten,
- Metallbau,
- Maler- und Lackierungsarbeiten,
- Stuckateurarbeiten,
- Zimmerer-, Tischler- und Schreinerarbeiten,
- Steinmetz- und Steinbildhauerarbeiten,
- Wärme-, Kälte- und Schallisierungsarbeiten,
- Brunnenbauarbeiten,
- Dachdeckerarbeiten,
- Sanitär- und Klempnerarbeiten,
- Verglasungsarbeiten,
- Heizungsbau und -installation,
- Kälteanlagenbau,
- Elektrotechnik und -installation.

Hinweis

Insbesondere aus Kostengründen kann sich eine Beauftragung von Unternehmen aus dem Ausland anbieten. Hier ist Vorsicht geboten, gerade bei zulassungspflichtigen Tätigkeiten. Das entsprechende Unternehmen muss nach der Handwerksordnung für die grenzüberschreitende Tätigkeit in Deutschland und für die entsprechenden Facharbeiten

zugelassen sein. Diese Möglichkeit ist nur für Betriebe eröffnet, die ihren Sitz in der EU oder im EWR haben.

Folgt das ausführende Unternehmen nicht den Vorgaben der ESanMV, wird die Förderung der Sanierungsmaßnahmen versagt.

4.4 Bescheinigung durch das Fachunternehmen

Die Steuerermäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn durch eine Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens nachgewiesen wird, dass die einzelnen Voraussetzungen der energetischen Maßnahmen dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind. Das Fachunternehmen muss die Bescheinigung nach einem amtlich vorgeschriebenen Muster erstellen. Insbesondere muss es bestätigen, dass die durchgeführten Maßnahmen die technischen Anforderungen der ESanMV erfüllen.

Hinweis

Am 31.03.2020 veröffentlichte das BMF erstmals in einem gesonderten Schreiben das Muster für die Bescheinigung des Fachunternehmens (BMF-Schreiben vom 31.3.2020, IV C 1 -S 2296-c/20/10003 :001). Sowohl Fachunternehmen als auch Energieberater müssen demnach ihre Bescheinigungen nach diesen Mustern erstellen.

Mit BMF-Schreiben vom 26.01.2023 (IV C 1 - S 2296-c/20/10003 :006) wurde die Bescheinigung aktualisiert und Änderungen in der ESanMV durch die Verordnung vom 14.06.2021 berücksichtigt. Im Ergebnis wurde die ESanMV hierbei an die neue Bundesförderung für effiziente Gebäude angepasst. Insbesondere wurde hierbei auch der Begriff des Fachunternehmens auf weitere Gewerbe und Unternehmen der Fenstermontage ausgedehnt.

Mit der Ausstellung der Bescheinigung sind für das ausführende Unternehmen umfangreiche Prüfungspflichten zu erfüllen. Daher entstehen zusätzliche Kosten für den Steuerpflichtigen. Die Kosten für die Bescheinigung können jedoch als begünstigungsfähige Aufwendungen auch von der Steuerschuld abgezogen werden.

4.5 Anforderungen an die Rechnungen des Fachunternehmens

Die Förderung der Sanierungsmaßnahmen ist nur möglich, wenn die Rechnung des Fachunternehmens die folgenden Voraussetzungen erfüllt:

- Nennung der förderungsfähigen energetischen Maßnahme,
- Nennung der Arbeitsleistung des Fachunternehmens im Rahmen dieser Maßnahme,
- Angabe der Adresse des begünstigten Objekts,
- Ausfertigung der Rechnung in deutscher Sprache.

Die Zahlung der Rechnung muss außerdem per Banküberweisung auf ein Konto des Fachunternehmens erfolgen und durch einen entsprechenden Überweisungsbeleg nachgewiesen werden.

Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung durch die steuerpflichtige Person ist auch möglich, wenn die Aufwendungen für die energetischen Maßnahmen, für die die steuerpflichtige Person eine Rechnung erhalten hat, von dem Konto einer dritten Person bezahlt worden sind.

5 Steuerermäßigung und Höchstbetrag

5.1 Direkter Abzug von der Einkommensteuerschuld

Die Steuerbegünstigung ist als **Abzug von der tariflichen Einkommensteuer** als eine Steuerermäßigung ausgestaltet und wird auf Antrag gewährt. Entlastungseffekte können also nur eintreten, wenn überhaupt eine tarifliche Einkommensteuer vorhanden ist. Ein Vortrag der Aufwendungen für eine steuerliche Berücksichtigung in späteren Jahren ist nicht möglich. Zudem kann sich die Einkommensteuer in einem Veranlagungszeitraum auf 0 € reduzieren. Es besteht also die **Gefahr, dass Ermäßigungsüberhänge verloren gehen.**

Hinweis:

Insbesondere wenn Sie hohe Werbungskostenbeträge oder auch Verluste haben, zum Beispiel aus Vermietung oder Gewerbebetrieb, ist es möglich, dass Ihre Einkommensteuerschuld gegen null geht. Deshalb sollten Sie im Rahmen der Inanspruchnahme des § 35c EStG stets Ihre gesamte steuerliche Situation im Blick haben, damit die Begünstigung nicht ins Leere läuft.

Der Antrag auf die Steuerermäßigung nach § 35c EStG kann gestellt werden bis zur Unanfechtbarkeit des betreffenden Einkommensteuerbescheides bzw. solange eine Änderung nach den Vorschriften der Abgabenordnung (AO) oder des EStG möglich ist.

Es ist auch möglich, die Aufwendungen für die energetische Sanierung bereits im laufenden Kalenderjahr beim monatlichen Lohnsteuerabzug mitzuberücksichtigen. Hier kann dann ein Freibetrag als Elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal beantragt werden.

5.2 Ermittlung der Steuerermäßigung und des Förderhöchstbetrags

Der Steuerermäßigungsbetrag berechnet sich als Prozentsatz auf die entstandenen, förderfähigen Aufwendungen. Die Steuerermäßigung und der Höchstbetrag beziehen sich dabei auf eine einzelne energetische Sanierungsmaßnahme.

Die steuerliche Geltendmachung der Aufwendungen verläuft über mehrere Veranlagungszeiträume; insgesamt erstreckt sich der Zeitraum über drei Jahre:

- Im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und im darauffolgenden Jahr werden **pro Jahr 7 % der Aufwendungen erstattet, höchstens aber jeweils 14.000 € pro Jahr.**
- Im dritten Jahr, das dem Jahr der Fertigstellung der Maßnahme folgt, werden **6 % der Aufwendungen erstattet, höchstens jedoch 12.000 €.**

Es können auf diese Weise also über drei Jahre verteilt insgesamt 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für **energetische Sanierungsmaßnahmen mit einem Höchstbetrag von 40.000 €** pro Objekt steuerlich geltend gemacht werden. Dies entspricht **Gesamtaufwendungen** für die Maßnahmen **in Höhe von 200.000 €.**

Pro Objekt können also **auch mehrere energetische Sanierungsmaßnahmen** durchgeführt werden. Es gelten hierbei für den Abzug die **prozentualen Höchstgrenzen.** Der Abzug pro Objekt wird dann begrenzt durch die **absolute Förderungshöchstgrenze** von 40.000 €.

5.3 Abzug der Kosten des Energieberaters

Die Aufwendungen für einen Energieberater können mit 50 % der Aufwendungen von der Einkommensteuerschuld abgezogen werden. Hierzu muss der Energieberater allerdings mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen beauftragt worden sein. Die Aufwendungen für den Energieberater sind nicht prozentual über drei Jahre aufzuteilen, sondern können im Jahr der Entstehung abgezogen werden. Förderfähig sind die gesamten Aufwendungen für den Energieberater. Es spielt also keine Rolle, ob es sich um Material- oder Personalkosten handelt.

Die Aufwendungen für den Energieberater sind allerdings in die absolute Förderungshöchstgrenze von 40.000 € je Objekt einzubeziehen. Die Arbeiten des Energieberaters müssen im Zusammenhang mit den energetischen Sanierungsmaßnahmen stehen. Aufwendungen für eine Beratung unabhängig von einem konkreten Vorhaben sind also nicht förderfähig.

Zusammenfassendes Beispiel:

Berechnung der Steuerermäßigung

Im Jahr 2020 wurden von A für seine selbstgenutzte Immobilie (erbaut 1990) energetische Sanierungsmaßnahmen durch Wanddämmungen für 50.000 € in Auftrag gegeben. Die Arbeiten wurden im Juni 2021 abgeschlossen. Im Zuge dessen wurden außerdem unabhängig von den energetischen Maßnahmen auch Erneuerungen an den elektri-

schen Leitungen für 10.000 € durchgeführt. In die Planung der energetischen Sanierung wurde für 1.000 € ein Energieberater einbezogen. Die Kosten der Bescheinigung des Fachunternehmens betragen 500 €. Alle Kosten beinhalten eine Umsatzsteuer von 19 %.

Gesamtkosten Renovierung

Kosten Wanddämmung	50.000 €
Kosten Erneuerung Elektrik	10.000 €
Kosten Bescheinigung	500 €
Kosten Energieberater	1.000 €
Insgesamt	61.500 €

Lösung:

Die Immobilie ist älter als zehn Jahre und deshalb grundsätzlich begünstigt nach § 35c EStG.

Die Bemessungsgrundlage für die Steuerermäßigung berechnet sich wie folgt:

Gesamtbetrag der Aufwendungen	61.500 €
Abzug Erneuerung Elektrik (da kein Bestandteil der energetischen Sanierung)	10.000 €
Abzug hälftige Kosten Energieberater	500 €
Bemessungsgrundlage für § 35c EStG	51.000 €

Steuerabzug bei Abschluss der Maßnahme 2021:

$$51.000 \text{ €} \times 7 \% = \mathbf{3.570 \text{ €}}$$

Der Höchstbetrag von 14.000 € pro Jahr und pro Maßnahme wird nicht überschritten.

Steuerabzug im Jahr 2022:

$$51.000 \text{ €} \times 7 \% = \mathbf{3.570 \text{ €}}$$

Der Höchstbetrag von 14.000 € pro Jahr und pro Maßnahme wird nicht überschritten.

Steuerabzug im Jahr 2023:

$$51.000 \text{ €} \times 6 \% = \mathbf{3.060 \text{ €}}$$

Der Höchstbetrag von 12.000 € pro Jahr wird nicht überschritten.

Fazit:

Die mögliche Steuerermäßigung für die Jahre 2021 bis 2023 beträgt insgesamt 10.200 €. Für das Objekt verbleibt somit noch ein Steuerermäßigungsbetrag von 29.800 € für spätere energetische Sanierungen am selben Objekt unter Berücksichtigung der jeweiligen jährlichen Ermäßigungshöchstbeträge pro Maßnahme.

Wichtig: Die Arbeiten an weiteren Maßnahmen der energetischen Sanierung müssen bis zum 31.12.2030 abgeschlossen sein.

5.4 Abzug nach anderen Vorschriften

Die Begünstigung nach § 35c EStG ist gegenüber allen anderen Abzugsmöglichkeiten nachrangig anzuwenden. Hierunter fallen insbesondere Werbungskosten und Sonderausgaben. Außerdem besteht eine Nachrangigkeit des § 35c EStG in Bezug auf die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG.

Nach § 35a Abs. 3 EStG kann für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer (vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen) von 20 Prozent in Anspruch genommen werden. Die Ermäßigung darf jedoch 1.200 € nicht übersteigen.

Beide Normen haben also den gleichen Fördergegenstand. Ein zentraler Unterschied hierbei ist aber, dass § 35a Abs. 3 EStG lediglich die Arbeitsleistung begünstigt, während unter § 35c EStG alle Aufwendungen für die Sanierungsmaßnahme fallen. Der Ermäßigungshöchstbetrag des § 35c EStG kann allerdings nur einmalig pro begünstigtem Objekt in Anspruch genommen werden. Demgegenüber kann der Höchstbetrag nach § 35a EStG jährlich von neuem bis zur Höhe von 1.200 € ausgeschöpft werden. Außerdem kann § 35a Abs. 3 EStG dann zur Anwendung kommen, wenn der Höchstbetrag von 40.000 € nach § 35c EStG für das Objekt bereits aufgebraucht wurde.

Hinweis:

Sprechen Sie uns gerne an, wenn Sie unsicher sind, welche Abzugsmöglichkeit in Ihrem Fall in Frage kommt.

6 Veräußerung der Immobilie

Durch den objektbezogenen Charakter der Begünstigung muss sich der Käufer einer entsprechenden Immobilie die bisherigen Sanierungsaufwendungen im Rahmen der absoluten Förderungshöchstgrenze für die Steuerermäßigung von 40.000 € anrechnen lassen. Wurde dieser Höchstbetrag durch den Verkäufer bereits ausgeschöpft, können weitere energetische Sanierungen nicht mehr steuerbegünstigt durchgeführt werden. Hat der Verkäufer hingegen die absolute Förderungshöchstgrenze noch nicht ausgeschöpft, kann der Käufer seinerseits Restbeträge für energetische Sanierungen nutzen.

Beispiel

E hat in den Jahren 2021 bis 2024 umfangreiche Sanierungen an seinem 1995 erbauten Eigenheim vorgenommen (Dämmung, Fenster). Insgesamt hat er Steuerermäßigungen von 30.000 € in Anspruch genommen und mit seiner tariflichen Einkommensteuer verrechnet.

Im 2025 verkauft er seine Immobilie an G, der nun in eine neue, energieeffiziente Heizungsanlage investieren will.

Lösung

Bereits verbrauchte Ermäßigung:	30.000 €
Noch mögliche Ermäßigung:	10.000 €

G bekommt für die Heizung also noch eine steuerliche Förderung für Aufwendungen in Höhe von insgesamt 50.000 €, da der Steuerermäßigungsbeitrag pro Maßnahme verteilt auf drei Jahre immer insgesamt 20 % der Aufwendungen beträgt (20 % von 50.000 € = 10.000 €, also der restliche Förderungsrahmen).

7 Hinweise zur Antragstellung

Der Antrag auf Anwendung des § 35c EStG erfolgt über die Einkommensteuererklärung im Jahr der Fertigstellung der entsprechenden Maßnahmen. Es entscheidet sich also erst nach Abschluss der Maßnahmen, ob diese letztlich förderfähig sind oder nicht. Eine detaillierte Prüfung ist daher vorab notwendig. Gerade bei komplexeren Sanierungsmaßnahmen kann es sich deshalb als sinnvoll erweisen, sich vorab mit dem zuständigen Finanzamt hinsichtlich der Planungen abzustimmen, gegebenenfalls auch über eine kostenpflichtige verbindliche Auskunft. Dies gilt insbesondere dann, wenn neue Technologien verwendet werden, die möglicherweise in der ESanMV nicht explizit genannt werden (z.B. beim Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung). Damit die verbindliche Auskunft auch bindende rechtliche Wirkung entfaltet, darf dann bei der tatsächlichen späteren Ausführung nicht vom geschilderten Sachverhalt abgewichen werden.

Checkliste für die Antragsunterlagen:

1. **Erläuterung der Maßnahmen im Gesamtkontext in gesonderter Darstellung**, rechnerische Darstellung der Flächenaufteilung bei gemischter Nutzung (insbesondere bei komplexeren Sanierungsvorhaben).
2. **Verträge mit den Fachunternehmen** über die jeweilige Maßnahme.
3. **Rechnungen der Fachunternehmer**, inklusive des Energieberaters, in deutscher Sprache (werden noch weitere, nicht förderfähige Gewerke oder Leistungen erbracht, sollten die Beträge für die energetische Sanierung gesondert ausgewiesen werden).
4. **Alle Kontoauszüge mit den Überweisungsbeträgen** an die Fachunternehmen (die Zahlungen müssen auf das Konto des Leistungserbringers überwiesen werden).
5. **Ordnungsgemäße Fachunternehmerbescheinigung**.
6. **Skizze oder Grundriss bei gemischt genutzten Objekten** (z.B. Vermietung oder gewerbliche Nutzung), die eine Flächenaufteilung ermöglicht.

8 Ausgewählte Beispiele für förderfähige Maßnahmen

8.1 Wärmedämmung von Dachflächen

- Abbrucharbeiten wie alte Dämmung, Dacheindeckung, Dachpappe, Schweißbahnen oder Asbest und deren Entsorgung (inklusive Schadstoffe und Sonderabfälle)
- Erneuerung der Dachlattung
- Einbau von Unterspannbahn, Luftdichtheitsschicht und Dampfsperre
- Ein- beziehungsweise Aufbringen der Wärmedämmung
- Einbringen von Kerndämmung und Einblasdämmung
- Ersatz, Erneuerung und Erweiterung des Dachstuhls oder von Teilen eines Dachstuhls

8.2 Wärmedämmung von Geschossdecken

- Notwendige Abbrucharbeiten und Entsorgung (inklusive Schadstoffe und Sonderabfälle)
- Bauwerkstrockenlegung, Aufbringen der Wärmedämmung, Einbringen von Kerndämmung und Einblasdämmung
- Maßnahmen zur Wärmebrückenreduktion
- notwendige Folgearbeiten an angrenzenden Bauteilen
- notwendige Maler- und Putzarbeiten
- Estrich, Trittschalldämmung, Bodenbelag (sofern Kellerdecke „von oben“ gedämmt wird)
- Maßnahmen zur Schalldämmung
- Wiederherstellung der Begehbarkeit des neu gedämmten Bodens
- notwendige Arbeiten an den Versorgungsleitungen, zum Beispiel Verlegung von Elektroanschlüssen

8.3 Maßnahmen bei der Erneuerung der Fenster und Außentüren

- Ausbau und Entsorgung (inklusive Schadstoffe und Sonderabfälle)
- Austausch, Ertüchtigung (Neuverglasung, Überarbeitung der Rahmen, Herstellung von Gang- und Schließbarkeit sowie Verbesserung der Fugendichtheit und der Schlagregendichtheit) und Einbau neuer Fenster, Fenstertüren und Außentüren bzw. deren erstmaliger Einbau
- Einbau von Fensterlüftern und Außenwandluftdurchlässen
- Austausch von Glasbausteinen durch neue Fenster

- Maßnahmen zur Wärmebrückenreduktion, auch Dämmung von Heizkörpernischen, Sanierung kritischer Wärmebrücken im Raum
- Maßnahmen zur Schalldämmung, Abdichtung der Fugen
- Einbau neuer beziehungsweise Erneuerung der Fensterbänke

8.4 Maßnahmen bei der Erneuerung oder dem Einbau einer Lüftungsanlage

- Einbau der Lüftungsanlage, gegebenenfalls müssen Anforderungen an die Luftdichtheit der Gebäudehülle erfüllt werden
- Wand- und Durchbrucharbeiten
- Luftdurchlässe, Maßnahmen für Außenluft- und Fortluftelement
- Elektroanschlüsse, Verkleidungen
- notwendige Putz- und Malerarbeiten (gegebenenfalls anteilig)
- bauliche Maßnahmen am Raum für Lüftungszentrale, Maßnahmen zur Schalldämmung
- Einbau/Errichtung eines Erdwärmetauschers

8.5 Maßnahmen bei der Erneuerung der Heizungsanlage

- Gas-Brennwertkessel und Gas-Hybridheizungen inklusive Gasanschluss (nur im Gebäudebestand: Gasleitung, Hausanschluss, Armaturen (z.B. Gasströmungswächter, Gaszähler etc.)). Mit der Zweiten Verordnung zur Änderung der ESanMV vom 19.12.2022 (BGBl. I S. 2414) wurden zum 01.01.2023 gasbetriebene Heizungen aus der Förderung herausgenommen.
- Biomasse-Anlagen inklusive sekundäre Bauteile zur Brennwertnutzung zur Partikelabscheidung (elektrostatische Abscheider, filternde Abscheider wie z. B. Gewebefilter und keramische Filter, Abscheider als Abgaswäscher). Zum 01.01.2023 wurden die Förderbedingungen für Gebäude- und Wärmenetze sowie Biomasseheizungen angepasst.
- Solarkollektor-Anlagen
- Wärmepumpen-Anlagen

8.6 Maßnahmen beim Einbau digitaler Systeme zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung

- Wohnungsdisplay zur Anzeige von aktuellen Daten der Heiz- und Elektroenergie, von Warm- und Kaltwasser

Merkblatt

- Smart-Meter, Mess-, Steuerungs- und Regeltechnik für Heizungs- Lüftungs-, Beleuchtungs-, Lüftungs- und Klimatechnik sowie Einbindung von Wetterdaten
- Systeme zur Erfassung und Auswertung von Energieflüssen, Energieverbräuchen, Teilverbräuchen der unterschiedlichen Sparten und Energiekosten
- elektronische Systeme zur Betriebsoptimierung, der Bereitstellung von Nutzerinformation bei nachlassender Systemeffizienz und der Anzeige von notwendigen Wartungsintervallen (z.B. bei der Wärmeerzeugung, dem hydraulischen Abgleich der Heizungsanlage und den Emissionen aus der Wärmeerzeugung)
- elektronische Systeme zur Unterstützung der Netzdienlichkeit von Energieverbräuchen (z.B. für Heizung, Kühlung, Lüftung, Warmwasser, Beleuchtung, Ladeinfrastruktur für Elektromobilität, Verbrauch und Erzeugung von erneuerbaren Energien, Haushaltsgeräte)
- präsenzabhängige Zentralschaltung von Geräten, Steckdosen etc.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: März 2023

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.