

**Titel:**

**Förderung und Abschluss energetischer Maßnahmen**

**Normenkette:**

EStG § 11 Abs. 2 S. 1, § 35c

FGO § 90 Abs. 2, § 100 Abs. 1 S. 1

**Leitsatz:**

**Was als Abschluss der energetischen Maßnahme zu verstehen ist, hat der Gesetzgeber im EStG nicht definiert. Hierunter versteht man, dass eine energetische Maßnahme erst dann im Sinne des § 35c Abs. 1 Satz 1 EStG als abgeschlossen, wenn nicht nur die Leistung vollständig – nicht nur in Teilbereichen – erbracht ist, sondern der Steuerpflichtige auch eine Rechnung (Schlussrechnung, keine Rechnung über Teilleistungen) erhalten hat und der gesamte Rechnungsbetrag auf das Konto des Leistungserbringers einbezahlt worden ist. (Rn. 21) (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagworte:**

Zeitpunkt des Abschlusses einer energetischen Maßnahme gemäß § 35c EStG bei Ratenzahlung der Handwerkerleistung, Einkommensteuer

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München vom -- – IX R 31/23

**Fundstellen:**

EFG 2024, 653

StEd 2024, 224

LSK 2023, 40537

BeckRS 2023, 40537

DStRE 2024, 1054

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Strittig ist die Berücksichtigung einer Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden gemäß § 35c Einkommensteuergesetz (EStG).

2

Die zusammenveranlagten Kläger machten in ihrer am 05.12.2022 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2021 Aufwendungen für energetische Maßnahmen bei dem am 01.01.2001 mit der Herstellung begonnenen und von ihnen bewohnten Einfamilienhaus (...) für den Einbau eines neuen Gasbrennwertheizkessels bei einer Heizung, die nach der Bestätigung des Installationsfachunternehmens älter als 2 Jahre war, geltend. Die Kosten für die Lieferung und Montage des neuen Gasbrennwertheizkessels im Februar 2021 beliefen sich laut der Rechnung der Heizungsbau (...) GmbH auf 8.118,10. Sie wurden seit März 2021 in gleichbleibenden monatlichen Raten in Höhe von 200,00 € abbezahlt. Im Jahr 2021 wurden infolgedessen 2.000 € bezahlt. Das Installationsunternehmen bestätigte den Einbau des Gas-Brennwertheizkessels, jedoch nicht den hydraulischen Abgleich gemäß den Anforderungen der Anlage 6.4 der Energetischen Sanierungsmaßnahmen-Verordnung. Deshalb wurde im

Einkommensteuerbescheid für 2021 vom 10.03.2023 die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden nicht berücksichtigt.

### 3

Dagegen legten die Kläger mit Schreiben vom 16.03.2023 Einspruch ein und legten die Bestätigung des hydraulischen Abgleichs unter anderem für die BEG Förderung, unterzeichnet von dem ausführenden Heizungsbauunternehmen, vor und begehrten die Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 c EStG in Höhe von 7% von 8.118,10 €. Dies lehnte der Beklagte (das Finanzamt) mit Stellungnahme vom 02.05.2023 mit der Begründung ab, laut Randziffer 16 (gemeint: 61) des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 14.01.2021 IV C 1 – S. 2296-c/20/10004:006, BStBl I 2021, 2026 sei die energetische Maßnahme dann abgeschlossen, wenn die Leistung tatsächlich erbracht worden sei, die steuerpflichtige Person eine Rechnung erhalten und den Rechnungsbetrag auf ein Konto des Leistungserbringers eingezahlt habe. An Letzterem fehle es im Jahr 2021. Erst mit Begleichung der letzten Rate im Jahr 2024 komme eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG in Betracht. Mit Einspruchsentscheidung vom 12.07.2023 wurde daher der Einspruch der Kläger als unbegründet zurückgewiesen.

### 4

Mit der dagegen eingelegten Klage machen die Kläger geltend, mit Abschluss der Ratenzahlungsvereinbarung mit dem Installationsunternehmen liege eine vollständige Bezahlung der energetischen Maßnahme vor, da es sich dabei um ein Darlehen handele, das als Hingabe eines Erfüllungssurrogats zu sehen sei. Dem Gesetzestext des § 35c EStG sei nicht zu entnehmen, dass eine Steuerermäßigung erst dann zu gewähren sei, wenn die vollständige Zahlung des Rechnungsbetrages erfolgt sei. Vielmehr habe der Gesetzgeber im Ergebnis in § 35c Abs. 1 Satz 4 EStG eindeutig geregelt, dass die Ermäßigung im Jahr des Abschlusses der Maßnahme zu gewähren sei. Neben einer Rechnung sei die unbare Zahlung Voraussetzung für die Steuerermäßigung. Beide Aspekte müssten aber nicht im Jahr der Inanspruchnahme erfüllt sein und veränderten den Veranlagungszeitraum der Inanspruchnahme nicht. Es sei nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen alle Steuerpflichtigen, die in Raten zahlen würden, von der steuerlichen Förderung auszunehmen. Aus dem BMF-Schreiben vom 14.01.2021, Tz. 43, letzter Satz, werde abweichend vom Abflussprinzip gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG erst ab dem Veranlagungszeitraum des Abschlusses der energetischen Maßnahme die Steuerermäßigung gewährt, auch soweit bei einer mehrteiligen Maßnahme für einzelne Teilleistungen Teilrechnungen erstellt und diese von der steuerpflichtigen Person beglichen worden seien. Dieser Satz spreche dafür, dass es letztendlich nicht um die Frage des Zahlungsflusses und des Zeitpunkts der letzten Ratenzahlung gehe, sondern um den Abschluss der Maßnahme selbst. In ihrem Fall sei die energetische Maßnahme unstreitig im Jahr 2021 abgeschlossen worden.

### 5

Dass es nicht auf den Zahlungsabfluss ankommen könne, ergebe sich auch aus der Tz. 62 des BMF-Schreibens vom 14.01.2021. Die Steuerermäßigung könne demnach auch in Anspruch genommen werden, wenn ein Dritter gezahlt habe. Es gehe nur um die Zahlung auf das Konto des Dienstleisters, also lediglich um die Frage der unbaren Zahlung, nicht um die Person und auch nicht um die Frage des Zeitpunkts. Der Nachweis der unbaren Zahlung an den Leistungserbringer der energetischen Umbaumaßnahme sei für die steuerliche Förderung deswegen Voraussetzung, um die Schwarzarbeit im Handwerks- und Baubereich zu bekämpfen. Aus dem Gesetz ergebe sich jedoch nicht, dass die Rechnungsstellung und die unbare Zahlung im Jahr der bautechnischen Umsetzung vorliegen müssen. Es komme allein auf die bautechnische Realisierung der Maßnahme an. Für diese Auslegung des § 35c EStG spreche auch die gesetzgeberische Intention, mit einem breiten Maßnahmenbündel die vorgegebenen Klimaschutzziele zu erreichen. Diese Maßnahmen sollen steuerlich gefördert werden. Die Auffassung des Finanzamts laufe dem gesetzgeberischen Klimaschutzziel zuwider und finde keinen Niederschlag in der Bundestagsdrucksache (BT-Drs.) 19/14388.

### 6

Die Kläger beantragen daher sinngemäß,

den Einkommensteuerbescheid vom 10.03.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.07.2023 dahingehend zu ändern, dass eine Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen gemäß § 35c EStG bei

zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden in Höhe von 568,28 € berücksichtigt und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.

**7**

Der Beklagte (das Finanzamt) beantragt,

die Klage abzuweisen.

**8**

Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung.

**9**

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Schreiben der Kläger vom 07.09.2023 und des Beklagten vom 13.09.2023).

**10**

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze, Akten und Unterlagen verwiesen.

II.

**11**

1. Mit Einverständnis der Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung -FGO-).

**12**

2. Die Klage ist unbegründet.

**13**

Das Finanzamt hat zu Recht im Streitjahr keine Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen an dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus der Kläger gemäß § 35c EStG berücksichtigt. Die Kläger sind daher durch den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

**14**

a) Für energetische Maßnahmen an einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum belegenen zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäude (begünstigtes Objekt) ermäßigt sich gemäß § 35c Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG 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. Voraussetzung ist, dass das begünstigte Objekt bei der Durchführung der energetischen Maßnahme älter als zehn Jahre ist; maßgebend hierfür ist der Beginn der Herstellung. Zu den energetischen Maßnahmen gehören gemäß § 35c Abs. 1 Satz 3 EStG auch die Optimierungen bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als 2 Jahre sind. Weiter ist Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige das Gebäude im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt (§ 35c Abs. 2 Satz 1 EStG). Ferner ist Bedingung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen, dass zum einen der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung in deutscher Sprache erhalten hat, die die förderungsfähige energetische Maßnahme, die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts ausweist und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist (§ 35c Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 EStG).

**15**

b) Im vorliegenden Fall liegen unstreitig bis auf die vollständige Bezahlung der Handwerkerleistung alle Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 35c EStG vor. Die Kläger haben im Streitjahr anstatt des bei Abnahme fälligen gesamten Werklohns (§ 641 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch – BGB –) lediglich eine Teilleistung in Höhe von 2.000 € an das Heizungsinstallationsunternehmen entrichtet, da sie mit dem ausführenden Handwerksbetrieb Ratenzahlung vereinbart haben.

**16**

Entgegen der Rechtsauffassung der Kläger liegt in der Vereinbarung des Ratenzahlungsgeschäfts keine Zahlung des restlichen Werklohns in Form einer Novation vor, sodass im Streitjahr von einer Gesamtzahlung auszugehen wäre.

## 17

Grundsätzlich finden Ausgaben im Steuerrecht erst in dem Kalenderjahr Berücksichtigung, in dem diese vom Steuerpflichtigen geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Steuerpflichtige soll nur solche Aufwendungen steuerlich geltend machen können, durch die er tatsächlich wirtschaftlich belastet ist.

## 18

Bei der Leistung von Ausgaben kommt es darauf an, dass der Steuerpflichtige seine Leistungshandlung vornimmt und die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über den Gegenstand der Leistung verliert. Die Leistungshandlung ist abgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige alles Erforderliche getan hat, um den Leistungserfolg herbeizuführen (Krüger in Schmidt, Kommentar zum EStG, 42. Aufl 2023, § 11 Rz. 35). Barzahlungen fließen mit Hingabe der Zahlungsmittel ab. Bei einer Überweisung ist der Abfluss erfolgt, wenn der Überweisungsauftrag der Bank zugegangen ist und der Steuerpflichtige alles getan hat, um eine unverzügliche bankübliche Ausführung zu gewährleisten (Bundesfinanzhof -BFH-Urteil vom 14.01.1986 IX R 51/80, BStBl II 1986, 453). Auch eine Novation kann im Gegensatz zu einer Stundungsvereinbarung einen Abfluss bewirken (BFH-Beschluss vom 07.08.2007 IV B 139/06, BFH/NV 2008, 57 und BFH-Urteil vom 14.02.1984 VIII R 221/80, BStBl II 1984, 480). Dies gilt aber nur dann, wenn eine Verfügung des Schuldners über einen geschuldeten Betrag vorliegt, die einkommensteuerlich so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch tatsächliche Bezahlung beglichen (damit Abfluss beim Schuldner) und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag infolge des neugeschaffenen Verpflichtungsgrundes dem Schuldner sofort wieder als Darlehen zur Verfügung gestellt hätte (BFH in BFH/NV 2008, 57). Es wird damit der Umweg vermieden, dass sich der Gläubiger zunächst den Forderungsbetrag auszahlen lässt und ihn anschließend als Darlehen wieder dem Schuldner aushändigt (BFH in BStBl II 1984, 480). Die Novation muss sich als Ausdruck wirtschaftlicher Verfügungsmacht darstellen. Dies ist regelmäßig danach zu beurteilen, ob die Schuldumschaffung im Interesse des Gläubigers liegt. Bleibt hingegen die Schuld im Interesse des Schuldners bestehen, liegt wirtschaftlich trotz einer etwaigen Novation lediglich eine Stundung der ursprünglichen Schuld vor. Dem Gläubiger, dem eher an einer Bezahlung gelegen wäre, ist damit nichts zugeflossen und im Gegenzug ist beim Schuldner auch nichts abgeflossen (BFH in BStBl II 1984, 480).

## 19

Im vorliegenden Fall liegt für diejenigen Raten, die im Jahr 2021 noch nicht entrichtet worden sind, nach den obigen Ausführungen kein Abfluss gemäß § 11 Abs. 2 EStG vor. Die vorliegende Ratenzahlungsvereinbarung stellt eine teilweise Stundung des geschuldeten Werklohns, dar, der mit Abnahme fällig war. Die Ratenzahlungsvereinbarung lag im ausschließlichen Interesse der Kläger, da diese den Werklohn in kleineren Teilsummen begleichen konnten und ihnen dies einen finanziellen Spielraum verschaffte. Das Handwerksunternehmen hingegen trägt trotz seines Anspruchs auf Bezahlung des gesamten Werklohns nach der Abnahme die Gefahr des Ausfalls weiterer Raten. Lediglich 2.000 € sind daher von den Klägern beglichen worden und damit bei ihnen abgeflossen.

## 20

c) Im Streitjahr ist keine Steuerermäßigung nach § 35c EStG in Höhe von 7% der geleisteten Teilzahlung von 2.000 € zu berücksichtigen.

## 21

Was als Abschluss der energetischen Maßnahme zu verstehen ist, hat der Gesetzgeber im EStG nicht definiert. Auch aus den Gesetzesmaterialien und der BTDRs. 19/14338 S. 21 und 22 ergibt sich keine Definition dieses Begriffes oder ein Hinweis auf dessen Auslegung. Das BMF-Schreiben vom 14.01.2021 Rz. 43, BStBl I 2021, 2026 betrachtet eine energetische Maßnahme erst dann im Sinne des § 35c Abs. 1 Satz 1 EStG als abgeschlossen, wenn nicht nur die Leistung vollständig – nicht nur in Teilbereichen – erbracht ist, sondern der Steuerpflichtige auch eine Rechnung (Schlussrechnung, keine Rechnung über Teilleistungen) erhalten hat und der gesamte Rechnungsbetrag auf das Konto des Leistungserbringers einbezahlt worden ist (gleicher Ansicht Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, § 35c, Rz. 26; Steck, Stbg 2021, 145, 152).

## 22

Für diese Auslegung spricht nach Ansicht des Gerichts, dass nach § 35c Abs. 1 EStG die Aufwendungen für die durchgeführte energetische Maßnahme nur im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und in den beiden darauffolgenden Kalenderjahren mit 7 bzw. 6 Prozent der Aufwendungen als Steuerermäßigung zu berücksichtigen sind. Um die Steuerermäßigung für die gesamten Aufwendungen zu garantieren, muss von einem Abschluss der energetischen Maßnahme erst mit vollständiger Bezahlung an den Leistungserbringer ausgegangen werden. Ließe man die Steuerermäßigung bereits im Kalenderjahr des Abschlusses der handwerklichen Maßnahme bei Ratenzahlung zumindest für den Teilbetrag zu, könnte dies je nach vereinbarter Höhe und Anzahl der Raten dazu führen, dass nicht die gesamten Aufwendungen für die energetische Maßnahme in den nach § 35c Abs. 1 EStG genannten 3 Kalenderjahren nach Abschluss der energetischen Baumaßnahme berücksichtigt werden können (a.A.: Urban in Bordewin/Brandt, § 35c Rz. 232, 366: Restzahlungen in einem späteren Jahr führen nicht zu einer Verlagerung des Erstjahres, sie sind als nachträgliche Aufwendungen rückwirkend im Erstjahr zu berücksichtigen; a.A. wohl auch Bleschick, EStB 2021, 262, 265: maßgeblich ist das Abflussprinzip)

### **23**

So wäre dies auch im Streitfall. Die Kläger zahlen pro Kalenderjahr 12 monatliche Raten a 200 €, somit 2.400 € jährlich an das Heizungsbauunternehmen. Im Streitjahr wurden von ihnen nur 2.000 € entrichtet, da der Heizkesselbau erst im Februar 2021 abgeschlossen war. Die Kläger entrichten daher nach der Ratenzahlungsvereinbarung im Streitjahr und den beiden darauffolgenden Jahren insgesamt 6.800 €. Die Kosten für den Heizkesselbau belaufen sich jedoch insgesamt auf 8.118,10 €. Im vierten Kalenderjahr nach Abschluss der handwerklichen energetischen Maßnahme verbleiben daher noch zu zahlende Raten in Höhe von 1.381,10 €, die jedoch nach der Regelung des § 35c Abs. 1 EStG keine Berücksichtigung mehr finden könnten, da der Abzugszeitraum abgelaufen ist.

### **24**

Liegt, wie nach der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und des erkennenden Gerichts, erst mit Begleichung sämtlicher Raten im Jahr 2024 ein Abschluss der energetischen Maßnahme im Sinne des § 35c EStG vor, so kann der gesamte Aufwand für den Einbau des Heizkessels in den Jahren 2024 bis 2026 mit dem im Gesetz angegebenen Prozentsatz als Steuerermäßigung berücksichtigt werden. Den Klägern entgeht daher bei der Ratenzahlung kein „Ermäßigungsvolumen“, es wird lediglich in spätere Kalenderjahre verlegt. Auch bei einer Berücksichtigung der Kosten für die energetische Maßnahme erst ab dem Jahr der vollständigen Bezahlung wird der gesetzgeberischen Intention, mit einem breiten Maßnahmenbündel die von der Regierung vorgegebenen Klimaschutzziele zu erreichen, durch die steuerliche Förderung der von Steuerpflichtigen durchgeführten Verbesserungen an eigengenutzten Bestandsbauten entsprochen.

### **25**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

### **26**

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage, ob ein Abschluss der energetischen Maßnahme im Sinne des § 35c EStG auch bei einer Teilzahlung vorliegt, das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt.