

4.2 Anlage energetische Maßnahmen

Was ist zu beachten – neu und wichtig – Checkliste

Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden	BMF vom 14.01.2021 GZ IV C 1 – S 2296-c/20/10004 :006 DOK 2021/0031094. ETW/Haus muss älter als 10 Jahre sein
Konkurrenz zum § 35a EStG, jedoch werden auch die Materialkosten begünstigt	Die nicht geförderten Lohnanteile können nach § 35a EStG angesetzt werden
Öffentlich geförderte Maßnahme, zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse schließen § 35c EStG aus	Vor Bearbeitung und Anforderung der Bescheinigungen klären
Objektbezogene Förderung. Eintragung in Zeile 8	Beim Ankauf von älteren Gebäuden klären, ob ab 2020 schon § 35c EStG gewährt/beantragt wurde
Förderung ist auf drei Jahre Steuerermäßigung ab Abschluss der Maßnahme verteilt. Eigene Wohnzwecke zu Beginn der Maßnahmen erforderlich. Auszug, Vermietung oder Veräußerung sind schädlich	Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken muss in jedem Jahr des Förderzeitraums vorliegen
Neue Bescheinigungsmuster für den Nachweis der begünstigten Unternehmen und Maßnahmen	BMF 15.10.2021, GZ IV C 1 – S 2296-c/20/10003 :004 DOK 2021/1087189

Seit dem 01.01.2020 werden für energetische Sanierungsmaßnahmen an **zu eigenen Wohnzwecken** genutzten Gebäuden **Steuerermäßigungen** nach § 35c EStG gewährt:

- mit deren Durchführung **nach dem 31.12.2019** begonnen wurde und
- die vor dem 01.01.2030 abgeschlossen sind.
- **Voraussetzung** ist, dass **das begünstigte Objekt bei der Durchführung** der energetischen Maßnahme **älter als zehn Jahre ist**. Maßgebend hierfür ist der Beginn der Herstellung.

Begünstigt sind dabei sowohl **Arbeits- als auch Materialaufwendungen**.

Die Steuerermäßigung beträgt insgesamt **20 %** der angefallenen, begünstigten Aufwendungen (**maximal 40.000 €**). Abzugsfähig sind dabei:

- **7 % der Aufwendungen** (maximal jeweils **14.000 €**) im Jahr des Abschlusses der Maßnahme
- und **7 %** im ersten darauffolgenden Kalenderjahr sowie
- **6 %** der Aufwendungen (maximal 12.000 €) im zweiten darauffolgenden Kalenderjahr.

Nach § 35c Abs. 1 Satz 3 EStG sind **ausschließlich** die:

- dort abschließend aufgezählten energetischen Maßnahmen begünstigt,
- die durch ein Fachunternehmen i.S.d. § 2 der Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung (ESanMV) ausgeführt werden.
- Die Mindestanforderungen an die Sanierungsmaßnahmen ergeben sich aus § 1 ESanMV.
- Daneben sind die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung des Fachunternehmens
- sowie 50 % der Kosten für den Energieberater begünstigungsfähig, wenn dieser durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen beauftragt wurde.

Erforderlich ist eine nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellte Bescheinigung des Fachunternehmens (oder eines Energieberaters). Damit ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 35c EStG nachzuweisen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 31.03.2020 **Musterbescheinigungen** für Fachunternehmen (bzw. Energieberater) gem. § 35c Abs. 1 Satz 7 EStG gemeinsam mit ergänzenden Hinweisen veröffentlicht.

Einzelfragen zum § 35c EStG wurden in dem BMF Schreiben vom 14.01.2021, IV C 1 – S 2296-c/20/10004 :006 DOK 2021/0031094 behandelt.

Eine **weitere Voraussetzung** ist das Vorliegen **einer Rechnung**:

- die die förderungsfähigen energetischen Maßnahmen,
- die Arbeitsleistung des Fachunternehmens
- und die Adresse des begünstigten Objekts ausweist
- und die in deutscher Sprache ausgefertigt ist.

Darüber hinaus muss die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt sein.

Eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG kommt nur in Betracht, soweit es sich bei den Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen handelt.

Eine Berücksichtigung scheidet aus:

- wenn eine Steuerbegünstigung nach § 10f EStG,
- oder eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch genommen wurde,
- oder es sich um eine öffentlich geförderte Maßnahme handelt, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden.

Das BMF-Schreiben vom 31.03.2020 regelt auf 6 Seiten weitere Einzelheiten zur Bescheinigung und hat auf den Seiten 7–20 Musterbescheinigungen für:

- die ausführenden Fachfirmen und für die
- Personen mit Ausstellungsberechtigung nach § 21 der Energieeinsparverordnung (EnEV) erstellt.

Gewährt wird die Steuerermäßigung nur:

- nach Abgabe der Anlage Energetische Maßnahmen im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2021,
- mit beigefügter amtlicher Bescheinigung. Die Rechnung sollte dann auch gleich beigefügt werden.

Probleme:

1. Will und wird das durchführende Unternehmen wirklich die Bescheinigung erteilen, oder ist es aus der Erfahrung nicht eher so, dass Handwerker andere Probleme – und in diesen Zeiten auch andere lukrative Aufträge – haben und lieber diese ausführen, als seitenweise Formulare auszufüllen.
2. Es kann nur dann eine Steuerermäßigung, verteilt auf drei Jahre, gewährt werden, wenn auch Steuern gezahlt wurden. Keine Steuer = keine Ermäßigung.
3. Gas-Brennwertkesselbauten erfordern eine weitere Bescheinigung der Umsetzung der Hybridisierung innerhalb der folgenden zwei Jahre. Erst dann beginnt die Förderung.

Die Förderung kann für **mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt** in Anspruch genommen werden; je begünstigtes Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40.000 €.

Es sind Maßnahmen auch an **mehreren Objekten** begünstigt, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude **im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt**.

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung anderen Personen unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

Die Anspruchsvoraussetzungen nach dem BMF Schreiben vom 14.01.2021:

- Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (vgl. Rz. 9 und 10) und
- Eigentum (vgl. Rz. 3 ff.) der steuerpflichtigen Person am begünstigten Objekt (vgl. Rz. 1) gemäß § 35c Abs. 1 Satz 1 EStG

müssen in jedem VZ des Förderzeitraumes vorliegen. Gibt die steuerpflichtige Person die Nutzung des begünstigten Objekts zu eigenen Wohnzwecken auf, z.B. durch Auszug, Vermietung oder Veräußerung, kann sie letztmalig im VZ der Aufgabe der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken die Steuerermäßigung nach § 35c EStG geltend machen. Dies gilt auch, wenn das Objekt nach Beendigung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken leer steht.

4.2.1 Abbildungen zu Kapitel 4.2

Abb. 4.7: Aufwendungen für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäuden § 35c EStG und BMF vom 14.01.2021

Voraussetzungen:

BMF 14.01.2021 Rz. 19: In jedem Jahr der Förderung zu eigenen Wohnzwecken nutzen.

1. Innerhalb der EU/EWR zu eigenen Wohnzwecken genutzte eigene Gebäude.
2. Das Gebäude muss älter als 10 Jahre sein.
3. Erwerb nach 01.01.2020 – Maßnahmen des Vorgängers übernehmen.
4. Beginn der energetischen Maßnahmen – Datum der ersten Maßnahme.
5. Förderfähige Aufwendungen laut Bescheinigung.
6. Gasbrennwertkessel erst nach Vorlage des Hybridisierungsnachweises.

Abb. 4.8: Höhe der Steuerermäßigung nach § 35c EStG und BMF vom 14.01.2021

Die Steuerermäßigung beträgt insgesamt:

- **20 %** der angefallenen, begünstigten Aufwendungen (max. 40.000 €).

Abzugsfähig sind dabei:

- **7 %** der Aufwendungen (maximal 14.000 €) im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und
- **7 %** (maximal 14.000 €) im ersten **darauffolgenden** Kalenderjahr sowie
- **6 %** der Aufwendungen (maximal 12.000 €) im **zweiten darauffolgenden** Kalenderjahr.

Die Förderung kann **für mehrere Einzelmaßnahmen** an einem begünstigten Objekt in Anspruch genommen werden; **je begünstigtes Objekt** beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung **40.000 €**.

nis zur Hauptleistung stehende geringfügige Zahlung handelt, die in einem anderen VZ zufließt (BFH vom 25.08.2009, BStBl II 2011, 27).

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, eine geringfügige Zahlung anzunehmen, wenn diese nicht mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt.

Darüber hinaus kann eine Zahlung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, **wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung**. Ferner können jedoch auch ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind und in späteren VZ aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt werden, für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich sein (Rz. 13).

Pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen sind bei der Beurteilung des Zuflusses in einem VZ nicht zu berücksichtigen. **Bestimmen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass die fällige Entschädigung erst im Folgejahr zufließen soll, ist dies für die Anwendung von § 34 Abs. 1 und 2 EStG unschädlich.**

Dabei gelten die Grundsätze von Rz. 8 bis 15 entsprechend (BFH vom 11.11.2009, BStBl II 2010, 46).

Ein **auf zwei Jahre verteilter Zufluss** der Entschädigung ist ausnahmsweise unschädlich, wenn die Zahlung der Entschädigung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder wenn der Entschädigungsempfänger – bar aller Existenzmittel – dringend auf den baldigen Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war (BFH vom 02.09.1992, BStBl II 1993, 831).

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

In einem Urteil vom 02.08.2016, VIII R 37/14, DStR 2016/2797 hat der BFH zur Verteilung von Zahlungen auf mehrere Jahre und möglicher Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG entschieden.

Danach liegen **keine** außerordentlichen Einkünfte vor, wenn die Vergütung in zwei Veranlagungszeiträumen gezahlt wird. Eine nur geringfügige Teilleistung in einem Veranlagungszeitraum und der ganz überwiegende Leistungsbetrag in einem Betrag im anderen Veranlagungszeitraum wird jedoch toleriert, wobei „geringfügig“ nicht als starrer Wert vorgegeben wird (ist im Einzelfall zu ermitteln).

12.1.4 Steuerfreier Arbeitslohn für Tätigkeiten im Ausland (Zeilen 22–25)

War der Arbeitnehmer für seinen Arbeitgeber im Kalenderjahr 2021 im Ausland tätig, sind zwingend die Werte der entsprechenden Anlagen N-AUS hier zu übernehmen.

12.1.5 Lohnersatzleistungen und Progressionsvorbehalt (Zeile 28)

Für die Eintragungen in diese Zeilen gilt die Regel:

- Ohne ausdrücklichen Hinweis in der Bescheinigung der jeweiligen Zuwendung auf den Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG darf **hier nichts eingetragen** werden. Im Zweifel ist die Zuwendung dem Finanzamt mitzuteilen. Ob dann doch ein Progressionsvorbehalt greift, wäre durch die Finanzverwaltung zu begründen.
- Das sogenannte „Arbeitslosengeld II“ unterliegt beispielsweise **nicht** dem Progressionsvorbehalt.

Es ist darauf zu achten, dass keine Vorjahreswerte übernommen werden (stehen bleiben). Dies gilt insbesondere im Zeitalter der elektronischen Datenverarbeitung. Hier werden oft (fast immer!) die Vorjahreswerte übertragen.

Vom Steuerpflichtigen zurückgezahltes Arbeitslosengeld ist als **negativer Progressionsvorbehalt** mit einem Minuszeichen zu versehen. Dass dann die Bearbeitung aber auch tatsächlich so durchgeführt wird, ist zumindest mit einem Risiko (das positiver Progressionsvorbehalt angesetzt wird!) behaftet.

Es empfiehlt sich, wie natürlich auch für die anderen Eintragungen, den Steuerbescheid auf den entsprechenden Wertansatz zu überprüfen.

In Zeiten der Corona-Krise muss diese Zeile mit besonderer Aufmerksamkeit beachtet werden. Sowohl das gezahlte Kurzarbeitergeld, als auch mögliche Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld sind steuerfrei, unterliegen aber dem Progressionsvorbehalt.

Nicht einzutragen sind die nach § 3 Nr. 11a EStG gewährten Corona-Zuschüsse der Arbeitgeber bis zum Maximalbetrag von 1.500 € im Kalenderjahr 2021. Diese unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt.

Kurzarbeitergeld im Rahmen der Corona-Krise

Damit Unternehmen in Zeiten der Corona-Krise schneller geholfen werden kann, wurden die Voraussetzungen für Kurzarbeitergeld erleichtert. Die neuen Regelungen gelten **rückwirkend zum 01.03.2020** und sind zunächst bis 31.12.2021 befristet.

Folgende Erleichterungen gelten für den Bezug von Kurzarbeitergeld:

- Anspruch auf Kurzarbeitergeld, wenn mindestens 10 % der Beschäftigten einen Arbeitsentgeltausfall von mehr als 10 % haben.
- Anfallende Sozialversicherungsbeiträge werden für ausgefallene Arbeitsstunden zu 100 % erstattet.
- Leiharbeiter/innen haben nun die Möglichkeit, Kurzarbeitergeld zu erhalten.
- Auf den Aufbau negativer Arbeitszeitsalden vor Auszahlung des Kurzarbeitergeldes wird verzichtet.
- Betriebe können Kurzarbeit rückwirkend ab 01.03.2020 anmelden.

Dauer und Höhe des Kurzarbeitergeldes

Kurzarbeiter erhalten **60 % (67 % Beschäftigte mit Kind)** des **ausgefallenen Netto-Lohns** von der Agentur für Arbeit ersetzt.

Bei der Berechnung legt die Agentur für Arbeit pauschale Werte zugrunde, die in der „Tabelle zur Berechnung des Kurzarbeitergeldes“ enthalten sind. Maßgeblich ist also nicht der Netto-Lohn aus der Lohnabrechnung.

Wer Kurzarbeitergeld für eine um **mindestens 50 % reduzierte Arbeitszeit bezieht**, erhält bis längstens Ende 2021:

- ab dem 4. Monat des Bezugs **70 %** (77 % für Beschäftigte mit Kind),
- ab dem 7. Monat des Bezuges **80 %** (87 % für Beschäftigte mit Kind)

des ausgefallenen Netto-Lohns.

Arbeitnehmer/innen in Kurzarbeit können in der Zeit von 01.01.2021–31.12.2021 in allen Berufen bis zur vollen Höhe ihres bisherigen Monatseinkommens ohne Anrechnung auf das KUG **hinzuverdienen**. Die Beschränkung auf systemrelevante Berufe ist aufgehoben.

Kurzarbeitergeld wird für eine maximale Dauer von 12 Monaten gezahlt. Eine Verlängerung auf bis zu 24 Monate ist per Rechtsverordnung durch das Bundesamt für Arbeit und Soziales grundsätzlich möglich. Die Bezugsdauer für das Kurzarbeitergeld ist für Betriebe, die mit der Kurzarbeit bis zum 31.12.2020 begonnen haben, auf bis zu 24 Monate, längstens bis zum 31.12.2021, verlängert worden.

Lohnsteuer

- Das gezahlte Kurzarbeitergeld ist gemäß § 3 Nr. 2 Buchst. a) EStG steuerfrei, unterliegt jedoch dem sog. Progressionsvorbehalt.
- **Vom Arbeitgeber gezahlte Zuschüsse** zum Kurzarbeitergeld sind dagegen grundsätzlich steuerpflichtig.
- Eine Ausnahme gilt nach **§ 3 Nr. 28a EStG** jedoch für Lohnzahlungszeiträume **nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2022**. Geleistete Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld sind in diesem Zeitraum **steuerfrei, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des ausgefallenen Arbeitsentgelts nicht übersteigen**. Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld sind grundsätzlich nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 SvEV beitragsfrei, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des ausgefallenen Arbeitsentgelts nicht übersteigen.

12.1.6 Entfernungspauschale (Zeilen 31–39)

Der Ansatz der Werbungskosten durch die Entfernungspauschale, soweit er den Arbeitnehmerpauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1a EStG) von 1.000 € übersteigt, führt in den häufigsten Fällen zu einer Erstattung. Damit nun der Wert von 1.000 € überschritten wird, ist eine Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte von **15 km an 210 Arbeitstagen** schon ausreichend (210 Tage × 16 km × 0,30 € = 1.008 €). In Zeiten der Corona-Krise sollte hier jedoch genau durchgerechnet werden, an wieviel Tagen tatsächlich die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wurde.

Weiter gilt es zu beachten, dass zwar immer die kürzeste Straßenverbindung anzusetzen ist, die **Wahl des Verkehrsmittels** (oder zu Fuß) jedoch **unerheblich ist**. Nur wenn der im § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG vorgesehene Höchstbetrag von jährlich 4.500 € überschritten wird, ist der Einsatz des Pkw für die Wege zur Arbeit erforderlich.

Beispiel 12.1.11: Der Arbeitnehmer Rudi Reifen fährt an 210 Arbeitstagen mit seinem Pkw zur 80 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte.

Seine Ehefrau Trude Tapsig, die zur gleichen Arbeitsstätte muss, nutzt wegen anderer Dienstzeiten die öffentlichen Verkehrsmittel. Sie hat einen Fußweg von 2 × 8 km und eine Fahrtstrecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von 90 km. Die Monatskarte kostet 120 €.

Lösung: Der Ehemann erhält Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für 210 Tage × 0,30 € × 80 km = **5.040 €**. Eine Begrenzung auf 4.500 € erfolgt nicht, da der Ehemann einen Pkw nutzt.

Die Ehefrau erhält Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für 210 Tage × 0,30 € × 80 km = 5.040 €, begrenzt auf **4.500 €**.

Es war nur die kürzeste Straßenverbindung – 80 km – anzusetzen und die Aufwendungen für die öffentlichen Verkehrsmittel übersteigen den Maximalwert von 4.500 € nicht (§ 9 Abs. 2 S. 1 EStG).

Zu weiteren Einzelfragen hat das BMF mit Schreiben vom 31.10.2013, BStBl I 2013, 1376 mit dreizehn Beispielfällen Stellung bezogen. Im Zeitalter der unentgeltlichen Routenplaner sollte beachtet werden, dass die **Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte der Realität** entspricht. Auch der **Ansatz** von 230 **Arbeitstagen** wird wohl nicht jeder Überprüfung standhalten (365 Jahrestage abzüglich 9–13 Feiertage, 52 Samstage, 52 Sonntage, 30 Urlaubstage = 220 Resttage. Krankheitstage sind dabei noch nicht berücksichtigt).

Nicht vergessen werden sollte jedoch der Eintrag in der Zeile 35, dort Kennziffer 115. Liegt ein amtlicher Behinderungsgrad von mindestens 70 %, oder 50 % und das Kennzeichen „G“ vor, werden nach § 9 Abs. 2 S. 3 EStG die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte angesetzt.

Sollten keine Einzelnachweise hierfür vorliegen, werden die Anzahl der Tage für die tatsächliche Entfernung (also hin und zurück) mal 0,30 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Nach dem Urteil des BFH vom 19.04.2012, VI R 53/11 ist im Rahmen der Bestimmung der kürzesten Straßenverbindung nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4 EStG auch eine Fährverbindung mit einzubeziehen. Es kann jedoch die „offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung (ohne Fähre, aber weiter) angesetzt werden, wenn die Besonderheiten der Fährverbindung hierfür ausschlaggebend sind. Hierzu zählen u.a. die Wartezeiten, technische Schwierigkeiten oder witterungsbedingte Ausfälle der Fährverbindung. Es ist dabei für die „Umfahrt“ auch keine Zeitersparnis von mindestens 20 Minuten erforderlich.

Allerdings sind die Verkehrsverhältnisse beider Strecken zu berücksichtigen, insbesondere eine mögliche „Staugeneigntheit“. Ist für die weitere Strecke eine geringere Staugeneigntheit zu erwarten, können diese entsprechenden Strecken als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die tatsächlichen **Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel** können anstelle der Entfernungspauschale auch dann angesetzt werden, wenn entgegen der ursprünglichen Planung keine Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte erfolgten, sondern die Tätigkeit in der häuslichen Wohnung (z.B. Homeoffice) ausgeübt wurde. Das gilt auch dann, wenn eine Zeitfahrkarte in Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben wurde, diese dann aber nicht im geplanten Umfang verwendet werden konnte (z.B. durch die Tätigkeit im Homeoffice).“

Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen BFH vom 12.02.2020, VI R 42/17 – in Zeile 35 nur die Hälfte der Arbeitstage eintragen

Die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gilt arbeitstäglich **einen Hin- und einen Rückweg** ab.

Legt ein Arbeitnehmer an einem Arbeitstag nur einen dieser Wege zurück, ist für den betreffenden Arbeitstag nur die Hälfte der Entfernungspauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen, wie der BFH mit Urteil vom 12.02.2020, VI R 42/17 entschieden hat.

Der Kläger suchte regelmäßig arbeitstäglich seinen Arbeitsplatz auf und kehrte noch am selben Tag von dort nach Hause zurück. Vereinzelt erfolgte die Rückkehr nach Hause jedoch erst an einem der nachfolgenden Arbeitstage. Der Kläger machte auch in diesen Fällen sowohl für die Hin- als auch die Rückfahrt die vollständige Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend.

Zur Abgeltung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden Entfernungskilometer anzusetzen.

Mit der Entfernungspauschale ist sowohl der Hinweg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte als auch der Rückweg abgegolten. Legt ein Arbeitnehmer die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an unterschiedlichen Arbeitstagen zurück, kann er die Entfernungspauschale für den jeweiligen Arbeitstag folglich nur zur Hälfte, also in Höhe von 0,15 € pro Entfernungskilometer, geltend machen.

BMF vom 25.11.2020, IV C 5 – S 2353/19/10011 :006 DOK 2020/1229128
Steuerliche Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern (ersetzt das Schreiben vom 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412)

Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, ggf. aber auch keine erste, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten haben (§ 9 Abs. 4 Satz 5 EStG). Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber (Rz. 6 ff.). Sind solche nicht vorhanden oder sind die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, werden hilfsweise quantitative Kriterien (Rz. 26 ff.) herangezogen. Voraussetzung ist zudem, dass der Arbeitnehmer in einer der in § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG genannten ortsfesten Einrichtungen (Rz. 3 ff.) dauerhaft (Rz. 14 ff.) tätig werden soll. Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte ist außerhalb seiner Wohnung immer auswärts tätig. Mit insgesamt 136 Rz. werden die Bereiche Erste Tätigkeitsstätte, Verpflegungsmehraufwendungen, Doppelte Haushaltsführung und Dienstreisen abgearbeitet.

Erste Tätigkeitsstätte bei einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme
BFH vom 14.05.2020, VI R 24/18

Nach der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer **vollzeitigen** Bildungsmaßnahme aufgesucht wird, als erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt auch dann, wenn die Bildungseinrichtung lediglich im Rahmen einer kurzzeitigen Bildungsmaßnahme besucht wird.

Damit werden Auszubildende und Studierende, die eine Bildungseinrichtung dauerhaft aufsuchen, im Gegensatz zur früheren Rechtslage einem Arbeitnehmer steuerlich gleichgestellt, der eine erste Tätigkeitsstätte dauerhaft aufsucht. In diesen Fällen kann der Auszubildende/Studierende Aufwendungen für die Fahrten zur Bildungseinrichtung nur noch mit der Entfernungspauschale (0,30 €/Entfernungskilometer) und nicht mehr in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten ansetzen. Auch der Abzug von Übernachtungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen kommt nicht mehr nach Dienstreisegrundsätzen, sondern nur noch in Betracht, wenn der Steuerpflichtige am Lehrgangsort einen durch die Bildungsmaßnahme veranlassten doppelten Haushalt führt.

14.5 Abschreibungen; linear, degressiv, erhöhte und Sonderabschreibungen (Zeilen 33–36)

Für die nun folgenden Werbungskosten waren die Angaben auf Seite 1 der Anlage V entscheidend. Liegt eine Eigennutzung oder eine steuerlich nicht relevante (Liebhaberei) Nutzung vor, werden die Werbungskosten auch nur entsprechend anteilig oder überhaupt nicht berücksichtigt. Hierzu sind in Zeile 33 Spalte 1 der Gesamtbetrag der Aufwendungen und **in den Spalten 2 + 3 die nicht abzugsfähigen Anteile** einzutragen. Damit kann entweder durch direkte oder durch prozentuale Zuordnung der Ansatz der Aufwendungen begrenzt werden.

Abschreibungen bemessen sich von den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudewertanteils. In den meisten Fällen wird hier wohl der Vorjahreswert eingetragen/übernommen werden. Ist der Wertansatz des Vorjahres nicht nachvollziehbar, ist eine Anfrage an das Finanzamt zu richten, das die Grundlagen für diese Abschreibungswerte hat.

Nur in Fällen der Neuanschaffung oder Herstellung in 2021 müssen die **Bemessungsgrundlagen** erstmalig ermittelt werden. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass der Bodenwertanteil nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen hineingeht. Wie die Höhe dieses Bodenwertes jedoch ermittelt wird, ist von entscheidender Bedeutung. Es ist zu beachten, dass dieser Wert vermutlich 50 Jahre lang angesetzt wird und damit jede noch so kleine Abweichung ihre Auswirkung hat. Auch die Nebenkosten der Anschaffung (Notar, Makler, Ämter, Grunderwerbsteuer, ...) müssen anteilig Berücksichtigung finden. Das BMF hat mit einem Schreiben Anfang 2020 eine **Arbeitshilfe zur Berechnung des Bodenwertanteils** bekanntgegeben. Der beigelegten Anlage (direkt hinter Anlage V abgedruckt) ist diese umstrittene Berechnung zu entnehmen.

Vertragliche Kaufpreisaufteilung, BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 12/14

Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude **ist der Berechnung der AfA auf das Gebäude zugrunde zu legen**, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt und zum anderen das FG auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden und Gebäude

BFH Urteil vom 21.07.2020, IX R 26/19

Die vertragliche Kaufpreisaufteilung darf nicht durch die mittels der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzt werden.

Das Finanzgericht darf eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, die die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, nicht durch die Verwendung der Arbeitshilfe des BMF ermittelten Aufteilung ersetzen.

Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude im Hinblick auf die Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren.

ren und die Nichtberücksichtigung eines so genannten Orts- und Regionalisierungsfaktors bei der Ermittlung des Gebäudewertes nicht.

Im Falle einer streitigen Grundstücksbewertung ist das Finanzgericht in der Regel gehalten, gemäß § 81 Abs.1 FGO das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, wenn es nicht ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.

Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln. Für die Schätzung kann die ImmoWertV herangezogen werden.

Danach ist der Verkehrswert mit Hilfe:

- des Vergleichswertverfahrens,
- des Ertragswertverfahrens oder
- mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 S. 1 ImmoWertV)

unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu wählen; die Wahl ist zu begründen.

Das Ergebnis klingt nicht besonders anwenderfreundlich. Das in jedem der tausenden Immobiliengeschäfte ein amtlich vereidigter Gutachter hinzugezogen wird, kann doch wohl nur ein Wunschtraum sein.

Das vom BMF als „Arbeitshilfe 2.0“ nun vorgestellte Modell einer Berechnungsmöglichkeit bietet keine Sicherheit. Siehe hierzu auch Geiling und Dr. Jacoby, DStR 32/2021, S. 1855.

Bei Gebäudewertanteilen unter 65 % sollte daher weiter Einspruch eingelegt werden.

Der Autor führt das zum FG Berlin-Brandenburg zurückverwiesene Verfahren BFH Urteil vom 21.07.2020, IX R 26/19 dort weiter und bestreitet die neue Berechnung des BMF.

Lineare AfA = 2,5 % des Gebäudeanschaffungswerts, wenn das Gebäude vor dem 01.01.1925 fertiggestellt wurde.

Degressive AfA von 1,5 % bis 7 % des Gebäudewerts, je nachdem, wann das Jahr der Anschaffung oder des Bauantrags war.

Sonderabschreibungen nach § 7b EStG – Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus, BMF vom 07.07.2020, IV C 3 – S 2197/19/10009:008

Unter den folgenden Bedingungen kann neben den normalen Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 EStG eine Sonderabschreibung für 4 Jahre beansprucht werden:

1. Der **Bauantrag** muss nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt werden. Belegenheit innerhalb der EU/EWR.
2. Anschaffung oder Herstellung. Aber **bei Anschaffung muss bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden**. Fertigstellung Dezember und Anschaffung Januar des Folgejahres wäre nicht begünstigt.
3. Mindestens **10 Jahre entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen**, sonst (rückwirkend mit Verzinsung) wird die Sonderabschreibung versagt.
4. Eine **betriebliche** oder **Eigennutzung** ist **ausgeschlossen**. Vermietung **zur vorübergehenden Beherbergung ist schädlich**. Bei Verkauf der Immobilie innerhalb der 10 Jahre ist die Vermietung vom Käufer fortzusetzen.

5. Tatsächliche Fertigstellung ist nur maßgeblich für die erstmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung. Letztmaliger Ansatz im Jahr 2026. Deshalb muss die Immobilie **spätestens 2023 fertiggestellt** sein.
6. 4 Jahre lang 5 % der AK/HK als Sonderabschreibung, also **neben der Normalabschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG von 2 %**.
7. Obergrenze für die Sonderabschreibung sind **2.000 €/qm Wohnfläche**. Bedingung ist jedoch, dass 3.000 €/qm Wohnfläche nicht überschritten werden.
8. Der Gesamtbetrag der Förderung darf in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 € nicht übersteigen.
9. $4 \text{ Jahre} \times 5 \% = 20 \% + 4 \text{ Jahre} \times 2 \% = 8 \%$. Somit werden 28 % in 4 Jahren abgeschrieben. Der Restbuchwert ist auf die Restnutzungsdauer von 50 Jahren - 4 Jahre = 46 Jahren zu verteilen. Ab dem 5. Jahr somit nur noch **1,5652 % AfA** (72 %/46 Jahre).

Dem BMF-Schreiben vom 07.07.2020, IV C 3 – S 2197/19/10009:008 ist eine **3-seitige Anlage** beigelegt (im Buch hinter der Anlage V abgedruckt), mit der die erforderlichen Angaben abgefragt werden.

Erhöhte Absetzungen nach § 7h und/oder § 7i EStG bei Beginn der Modernisierungs-, Instandsetzungs- oder sonstiger begünstigter Baumaßnahmen vor dem 01.01.2004 **10 Jahre lang jeweils 10 %**. Bei späterem Beginn der Maßnahmen nur noch **8 Jahre lang jeweils 9 % und vier Jahre jeweils 7 %**.

Objektbezogenheit der Bescheinigung i.S.d. § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG – BFH-Urteile vom 06.05.2014, IX R 15/13 und IX R 16/13

Der BFH hat mit den vorgenannten Urteilen die erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG von der Vorlage einer Bescheinigung der Gemeindebehörde für das selbständige Wirtschaftsgut „Eigentumswohnung“ abhängig gemacht und die Bescheinigung der Gemeindebehörde für das Gebäude als Ganzes als nicht ausreichend bezeichnet.

„Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige nach Maßgabe des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG – abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG – im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 177 des Baugesetzbuchs absetzen.

§ 7h Abs. 1 Satz 1 EStG ist entsprechend anzuwenden auf Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat (§ 7h Abs. 1 Satz 2 EStG).

Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den folgenden neun Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Maßnahmen im Sinne der Sätze 1 und 2 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind (§ 7h Abs. 1 Satz 3 EStG).