



[NVL e.V. ✉ 13465 Berlin Oranienburger Chaussee 51](mailto:info@nvl.de)

Deutscher Bundestag
Vorsitzender des Finanzausschusses
Dr. Volker Wissing
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Berlin, 24. Juni 2011

E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden (BT-Drs. 17/6074)

Stellungnahme

Sehr geehrter Herr Dr. Wissing,

wir bedanken uns für die Einladung zur Sachverständigenanhörung und die Zusendung des Gesetzentwurfs, zu dem wir nachfolgend gern Stellung nehmen. Die Einladung nimmt der NVL wahr.

Der Neue Verband der Lohnsteuerhilfvereine e.V. begrüßt das Vorhaben einer Förderung von Investitionen zum Zwecke energetischer Einsparungen in Wohngebäuden. Die Ausgestaltung als steuerliche Förderung bewirkt eine schnelle und unmittelbare Anreizwirkung ohne Erfordernis zusätzlicher Verwaltungsressourcen, die eine Förderung über Zulagen oder Zuschüssen mit sich bringen würde. Die steuerliche Förderung wird deshalb vom NVL befürwortet.

Nach der Gesetzesbegründung werden Gebäude gefördert, die vor 1995 gebaut wurden. Die gesetzliche Vorschrift stellt auf den Baubeginn ab, der vor dem 1.1.1995 erfolgt sein muss. Die Formulierung in der Begründung sollte insoweit angeglichen werden.

Die Konzentration der Förderung auf Altgebäude ist grundsätzlich sinnvoll. Mit Inkrafttreten der Wärmeschutzverordnung vom 16. August 1994 bestanden für neuere Gebäude bereits entsprechende Vorschriften zur Einhaltung energetischer Grenzwerte.

Zu den Einzelmaßnahmen haben wir folgende Einschätzung:

Artikel 1

Zu Nummer 2 - § 7e EStG

Grundsätzliches:

Wir gehen davon aus, dass der Schwerpunkt der Förderung im Bereich der Selbstnutzung liegt. Im Bereich der vermieteten Objekte, dem Anwendungsbereich des § 7e EStG, liegt der Vorteil in einer schnelleren Abschreibung und nicht in Steuerersparnissen per Saldo. Energetische Sanierungen an Altbestand werden sehr häufig Erhaltungsaufwendungen darstellen, die ohnehin zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten führen, alternativ gemäß § 82b EStDV auf bis zu 5 Jahre verteilt werden können. Herstellungskosten liegen vor, wenn nach Erwerb eines Altbaus innerhalb von drei Jahren eine Sanierung erfolgt und die Betragsgrenze des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG überschritten wird, oder soweit eine wesentliche Verbesserung im Sinne der BFH - Rechtsprechung vorliegt. Letzteres setzt voraus, dass in den Bereichen der Sanitärinstallation, Elektroinstallation, Heizung und Fenster in mindestens drei dieser Bereiche eine Standarderhöhung erfolgt. Sind nur zwei dieser Bereiche erfasst oder liegt keine Standarderhöhung der Wohnung(en) vor, bleiben die Aufwendungen regelmäßig sofort abziehbar. Insoweit werden die Fälle des § 7e EStG wahrscheinlich geringer ausfallen als die Fälle des § 10k EStG. Die vollständige Sonderabschreibung über 10 Jahre könnte jedoch die Streit anfälligkeit von Abgrenzungsfällen zwischen Erhaltungs- und Herstellungskosten reduzieren. Dies wäre ebenfalls ein positiver Effekt.

Zu Absatz 1 – Regelungslücke

Die neue Vorschrift enthält eine Regelungslücke, durch die Gebäudesanierungsmaßnahmen, welche in wärmetechnischer Hinsicht die Voraussetzungen der Förderung nach § 7e Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG erfüllen, aus der Förderung herausfallen.

Wenn nach Anschaffung eines Objekts Modernisierungsmaßnahmen erfolgen, die Voraussetzung für eine Vermietbarkeit (Betriebsbereitschaft) sind, beispielsweise weil die ersetzten Bauteile verschlissen waren, sind die Neuinvestitionen nicht als Herstellungskosten, sondern als Anschaffungskosten zu qualifizieren (Rz. 4ff in BMF vom 18.07.2003, BStBl I, 386). Bei Anwendung der linearen Abschreibung ergeben sich keine unterschiedlichen Rechtsfolgen

gegenüber der Einordnung als Herstellungskosten. Liegen energetische Sanierungen im Sinne des vorliegenden Gesetzentwurfs vor, wären diese dennoch nicht nach § 7e EStG begünstigt, weil die Vorschrift nur Sonderabschreibungen auf Herstellungskosten, nicht jedoch auf Anschaffungskosten vorsieht.

Der beschriebene Ausschluss von dem Grunde nach begünstigten Investitionen liegt auch vor, wenn im Erwerbsfall die Sanierung durch den Verkäufer (Bauträger) erfolgt. Der Käufer hat auch in diesem Fall keine (begünstigten) Herstellungs-, sondern Anschaffungskosten.

Die §§ 7i und 7h EStG, denen die neue Fördervorschrift nachgebildet ist, enthalten diese Regelungslücke nicht. Sie begünstigen auch die genannten Anschaffungskosten (§ 7h Absatz 1 Satz 3, § 7i Absatz 1 Satz 5 EStG).

Weder aus der Gesetzesbegründung noch aus dem sachlichen Zusammenhang ist erkennbar, dass der beschriebene Ausschluss von Anschaffungskosten, die auf energetische Sanierungen entfallen, beabsichtigt ist. Der Ausschluss führt zudem zu neuen Abgrenzungsproblemen zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Wir halten es deshalb für geboten, in die Vorschrift § 7e Absatz 1 EStG zur Berücksichtigung entsprechender Anschaffungskosten die Regelung entsprechend den Vorschriften §§ 7h, 7i EStG aufzunehmen:

„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 des Satzes 1 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind.“

Zu Absatz 2:

Abweichend von den Regelungen für Sonderabschreibungen auf Investitionen in Denkmäler und Gebäude in Sanierungsgebieten sieht der Gesetzentwurf für energetische Sanierungen einen Ausschluss der Förderung vor, wenn zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden. Die vergleichbaren Regelungen in den Paragraphen 7h und 7i schreiben lediglich einen Ausweis der Zuschüsse vor, um diese von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Zinsverbilligte Darlehen haben keinen Einfluss auf die Gewährung dieser Sonderabschreibungen.

Der NVL regt an, auch beim neuen § 7e den vorgesehenen Ausschluss zu streichen, auch aus den eingangs genannten Gründen einer begrenzten Fallzahl.

Geförderte Darlehen führen einerseits zu geringerem Abzug von Schuldzinsen und schließen zum anderen die erhöhten Absetzungen aus, sodass Steuerpflichtige im Vorfeld der Investition und des Abschlusses von Darlehensverträgen abwägen müssen, welche Förderung sie nutzen wollen. Dies führt zu einer Verkomplizierung und beeinträchtigt die Anreizwirkung. Auch bei Zuschüssen halten wir es für folgerichtiger, für den nach Abzug der Zuschüsse verbleibenden Aufwand erhöhte Abschreibungen zuzulassen. Anderenfalls würden Herstellungskosten gegenüber Erhaltungsaufwendungen, die wie beschrieben bei energetischen Sanierungen oft vorliegen werden und für deren Abzug die genannten Einschränkungen nicht gelten, deutlich benachteiligt.

Zu Nummer 3 - § 10k EStG

Die Ausgestaltung eines Sonderausgabenabzugs wird begrüßt. Sie ergänzt den – in der Höhe der begünstigten Aufwendungen deutlich geringer bemessenen – Abzug von der Steuer nach § 35a EStG. Eine Doppelförderung wird durch die bestehende Regelung des § 35a Absatz 5 EStG vermieden (Ausschluss von Aufwendungen, soweit sie als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind). Alternativ zu vorliegendem Entwurf eines Sonderausgabenabzugs wäre eine Ergänzung in § 35a EStG möglich. Der vorgesehene Sonderausgabenabzug folgt den früheren bzw. noch geltenden Regelungen nach § 10e bzw. § 10f EStG und entspricht dem progressiven Steuertarif.

Zu Absatz 1:

Die zu § 7e EStG beschriebene Regelungslücke betreffend Anschaffungskosten ist ebenfalls beim Sonderausgabenabzug nach § 10k EStG enthalten. Der vorliegende Gesetzentwurf würde, anders als bei der Parallelvorschrift § 10f EStG, nach Abschluss eines Notarvertrags erfolgte, aber noch durch den Verkäufer (Bauträger) realisierte Sanierungsmaßnahmen von der Förderung ausschließen. Zum Zeitpunkt der Sanierung, vor dem Übergang von Nutzen und Lasten (Übergabe), liegen noch keine „Aufwendungen an einem eigenen Gebäude vor“. Es ist fraglich, ob der Selbstnutzer entsprechende Aufwendungen wie Sonderausgaben geltend machen kann. Wir schlagen deshalb vor, in Anlehnung an § 10f EStG den Wortlaut in § 10k Absatz 1 wie folgt zu ändern:

„Der Steuerpflichtige kann Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Sanierungsmaßnahme und in den folgenden neun Kalenderjahren jeweils bis zu 10 Prozent wie Sonderausgaben abziehen, *wenn die Voraussetzungen des § 7e Absatz 1 vorliegen.*“

Nach Satz 3 gilt der Abzug, „*sofern* das Gebäude ... zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird“. Die Formulierung legt nahe, dass sich die Voraussetzung auf das gesamte Gebäude bezieht, wenn keine selbständigen Gebäudebestandteile gem. Absatz 3 vorliegen. Eine Untervermietung oder ein Leerstand von unselbstständigen Gebäudeteilen wird somit zum Ausschluss der Förderung führen. Wir gehen davon aus, dass dieser Ausschluss nicht beabsichtigt ist und schlagen vor, ebenso wie in der ähnlichen Vorschrift des § 10f EStG das Wort „*sofern*“ durch „*soweit*“ zu ersetzen.

Des Weiteren wurde abweichend von der Vorschrift des § 10f EStG keine Regelung aufgenommen für den Fall, dass für das Gebäude innerhalb des Abzugszeitraumes von der Selbstnutzung zur Vermietung übergegangen wird. Wenn die geförderten energetischen Baumaßnahmen Erhaltungsaufwendungen darstellen, ist eine spätere Abschreibung des Restwertes ausgeschlossen. Wir schlagen deshalb vor, in Anlehnung an § 10f den in Absatz 2 dieser Vorschrift enthaltenen Satz 3 ebenfalls in § 10k aufzunehmen:

„Soweit der Steuerpflichtige das Gebäude während des Verteilungszeitraums zur Einkunftserzielung nutzt, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr des Übergangs zur Einkunftserzielung wie Sonderausgaben abzuziehen.“

In der Regelung zur Überlassung von Teilen einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung ist u. E. am Ende des ersten Absatzes zu korrigieren:

„... unentgeltlich zu Wohnzwecken ~~genutzt~~ *überlassen* werden.“

Zu Absatz 2:

Hinsichtlich des Ausschlusses des Sonderausgabenabzugs bei Gewährung öffentlicher Zuschüsse und zinsverbilligter Darlehen gelten grundsätzlich die bereits zu § 7e vorgenommenen Ausführungen. Der Ausschluss sollte entfallen. Der Steuerpflichtige muss anderenfalls stets im Vorfeld abwägen, ob der steuerliche Vorteil aus dem Sonderausgabenabzug oder der Zinsvorteil bzw. die Zuschüsse überwiegen. Die Förderung wird hierdurch verkompliziert.

Die Zulassung von zwei kumulierend wirkenden Förderungen ist u. E. hinnehmbar. Gegebenenfalls sollten die Förderrichtlinien angepasst werden, um ungewollte Förderungen zu vermeiden. Soweit Zuschüsse und zinsverbilligte Darlehen einkommensabhängig gewährt werden, wäre der Sonderausgabenabzug auch deshalb zu rechtfertigen, weil der Steuervorteil bei geringerem Einkommen und damit verbundenem niedrigeren Steuersatz geringer ausfällt als bei Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen. Die außersteuerlichen Förderungen wirken insoweit kompensierend.

Abschließend empfehlen wir, die bescheinigungsrechtlichen Voraussetzungen frühzeitig, vor Inkrafttreten des Gesetzes formell zu vereinheitlichen. Als zweckmäßig erachten wir die Vorgabe von Vordrucken.

Mit freundlichen Grüßen



Uwe Rauhöft
Geschäftsführer