Urteil vom 13. August 2024, IX R 31/23

Energetische Maßnahme gemäß § 35c EStG und Ratenzahlung

ECLI:DE:BFH:2024:U.130824.IXR31.23.0

BFH IX. Senat

EStG § 11 Abs 2, EStG § 35a Abs 3, EStG § 35c Abs 4 Nr 2, BGB § 364 Abs 1, EStG § 35c Abs 1, EStG § 35c Abs 3 S 2, EStG VZ 2021

vorgehend FG München, 08. Dezember 2023, Az: 8 K 1534/23

Leitsätze

Der Abschluss einer energetischen Maßnahme im Sinne des § 35c des Einkommensteuergesetzes liegt nicht bereits mit deren Fertigstellung, sondern erst mit der vollständigen Zahlung des Rechnungsbetrags auf das Konto des Erbringers der Leistung vor.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 08.12.2023 - 8 K 1534/23 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Strittig ist im Wesentlichen die Berücksichtigung einer Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden gemäß § 35c des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 Die zusammenveranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) beantragten in ihrer Einkommensteuererklärung für 2021 die Steuerermäßigung nach § 35c EStG für Aufwendungen für energetische Maßnahmen bei dem am 01.01.2001 mit der Herstellung begonnenen und von ihnen bewohnten Einfamilienhaus. Diese Aufwendungen betrafen den Einbau eines neuen Gasbrennwertheizkessels bei einer Heizung, die nach der Bestätigung des Installationsunternehmens älter als zwei Jahre war. Die Kosten für die Lieferung und Montage des neuen Gasbrennwertheizkessels im Februar 2021 beliefen sich laut der Rechnung auf 8.118,10 €. Darin enthalten waren auch Kosten für Monteurstunden und Fachhelferstunden. Seit März 2021 zahlten die Kläger gleichbleibende monatliche Raten in Höhe von 200 €. Im Streitjahr 2021 wurden infolgedessen 2.000 € bezahlt.

3 Das Installationsunternehmen bestätigte den Einbau des Gasbrennwertheizkessels, jedoch nicht den hydraulischen Abgleich. Deshalb wurde im Einkommensteuerbescheid für 2021 vom 10.03.2023 die Steuerermäßigung nach § 35c EStG nicht berücksichtigt.

4 Auch nachdem die Kläger im Einspruchsverfahren die von dem ausführenden Heizungsbauunternehmen unterzeichnete "Bestätigung des hydraulischen Abgleichs unter anderem für die BEG Förderung" vorgelegt hatten, lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit Einspruchsentscheidung vom 12.07.2023 die Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35c EStG unter Verweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 14.01.2021 (BStBl I 2021, 103) ab. Die energetische Maßnahme sei erst 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 dieser Zahlung fehle

es im Jahr 2021. Erst mit Begleichung der letzten Rate im Jahr 2024 komme eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG in Betracht.

5 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass zwar alle Voraussetzungen bis auf die vollständige Bezahlung der Handwerkerleistung vorlägen. Eine energetische Maßnahme gelte jedoch erst dann im Sinne des § 35c Abs. 1 Satz 1 EStG als abgeschlossen, wenn nicht nur die Leistung vollständig erbracht sei, sondern der Steuerpflichtige auch eine Rechnung (Schlussrechnung, keine Rechnung über Teilleistungen) erhalten und den gesamten Rechnungsbetrag auf das Konto des Leistungserbringers gezahlt habe. Eine Novation durch Abschluss der Ratenzahlungsvereinbarung verneinte das FG. Demzufolge liege für die Raten, die in 2021 noch nicht gezahlt worden seien, auch kein Abfluss nach § 11 Abs. 2 EStG vor.

6 Hiergegen richtet sich die vom FG zugelassene Revision. Die Kläger sind der Ansicht, dass im Streitjahr 2021 die Steuerermäßigung nach § 35c EStG zumindest auf den tatsächlich gezahlten Betrag in Höhe von 2.000 € anzuerkennen sei. Dem Gesetzeswortlaut "Abschlusses der Maßnahme" sei nicht zu entnehmen, dass die Steuerermäßigung erst zu gewähren sei, wenn der Rechnungsbetrag vollständig gezahlt sei. Das vom Gesetzgeber verfolgte Klimaschutzziel werde verfehlt oder zumindest erheblich verzögert, wenn die steuerliche Förderung erst mit der Zahlung der letzten Rate einsetzen würde. Zudem sei der Steuerpflichtige mit dem Abschluss der Ratenzahlungsvereinbarung --wie im Falle einer Bankfinanzierung-- belastet. Dass eine Rechnung erstellt worden sei und der Steuerpflichtige sie unbar bezahlt habe, sei zwar Voraussetzung für die Steuerermäßigung (§ 35c Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG). Aus dem Gesetz ergebe sich allerdings nicht, dass dies im Jahr der bautechnischen Umsetzung erfolgen müsse.

7 Erstmals im Revisionsverfahren tragen die Kläger vor, dass die Aufwendungen hilfsweise nach § 35a Abs. 3 EStG zu berücksichtigen seien. Ausweislich der Rechnung vom 13.03.2021 sei Arbeitslohn in Höhe von 1.681,47 € in Rechnung gestellt worden, der im Streitjahr 2021 unbar bezahlt worden sei.

8 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG München vom 08.12.2023 - 8 K 1534/23 und die Einspruchsentscheidung vom 12.07.2023 aufzuheben und unter Abänderung des Bescheides vom 10.03.2023 die Einkommensteuer 2021 um 569 € (= 7 % von 8.119 €) zu ermäßigen,
hilfsweise, die streitigen Aufwendungen im Rahmen des § 35a EStG abzuziehen.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die Steuerermäßigung nach § 35c EStG nicht in Anspruch genommen werden kann, bevor der Steuerpflichtige eine Rechnung über die förderungsfähige energetische Maßnahme erhalten und den ausgewiesenen Betrag vollständig auf das Konto des Leistungserbringers gezahlt hat. Jedoch konnte das FG über den erstmals im Revisionsverfahren hilfsweise gestellten Antrag nach § 35a EStG bislang nicht entscheiden.

12 1. Nach den Feststellungen des FG liegen im Streitjahr 2021 bis auf die vollständige Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung alle Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 35c EStG vor.

13 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 Satz 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 € und im übernächsten Kalenderjahr um 6 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 12.000 €. 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 zwei 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).

14 b) Ein Abschluss der energetischen Maßnahme im Sinne des § 35c Abs. 1 EStG liegt nicht vor, bevor die Zahlung des Steuerpflichtigen auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

15 aa) Wann der Abschluss der energetischen Maßnahme nach § 35c Abs. 1 Satz 1 EStG anzunehmen ist, hat der Gesetzgeber im Einkommensteuergesetz nicht definiert (anders als den Beginn der energetischen Maßnahme in § 52 Abs. 35a Satz 2 und 3 EStG, kritisch hierzu Urban, Finanz-Rundschau 2020, 354, 355).

16 bb) Die Finanzverwaltung und Teile des Schrifttums vertreten die Ansicht, dass erst mit der Zahlung des Rechnungsbetrags die energetische Maßnahme abgeschlossen ist.

17 (1) Nach dem BMF-Schreiben vom 14.01.2021 (BStBl I 2021, 103, Rz 43, 61) ist die Steuerermäßigung erstmalig in dem Veranlagungszeitraum zu gewähren, in dem die energetische Maßnahme abgeschlossen wurde. Die energetische (Einzel-)Maßnahme ist danach dann abgeschlossen, wenn die Leistung tatsächlich erbracht (vollständig durchgeführt), die steuerpflichtige Person eine Rechnung (Schlussrechnung) erhalten und den Rechnungsbetrag auf das Konto des Leistungserbringers eingezahlt hat.

18 (2) Das Schrifttum verweist überwiegend auf die Gesetzesbegründung (BTDrucks 19/14338, S. 22 f.) beziehungsweise auf das BMF-Schreiben vom 14.01.2021 (BStBl I 2021, 103) und fordert für den Abschluss der energetischen Maßnahme die Zahlung des Rechnungsbetrags (Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 35c Rz 13; Schulz in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 35c EStG Rz 8; Strecker in Korn, § 35c EStG Rz 3, 16; Reddig, Neue Wirtschafts-Briefe 2022, 3282, 3297; Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 35c Rz 26; Maetz in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 35c Rz A6; anderer Ansicht Seifert, Die Steuerberatung 2020, 103, 104 und Nacke, Gestaltende Steuerberatung 2020, 419, die jeweils auf die bautechnische Fertigstellung abstellen). Teilweise wird vertreten, dass eine Restzahlung (wegen einer Streitigkeit beziehungsweise aufgrund eines Gewährleistungseinbehalts, regelmäßig unter 10 %) unschädlich sei (Urban in Bordewin/Brandt, § 35c EStG Rz 232). Sie soll dann rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung für den gesamten Förderzeitraum zu berücksichtigen sein (Urban in Bordewin/Brandt, § 35c EStG Rz 96 ff.).

19 cc) Maßgebend für die Interpretation einer Norm ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers. Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung anhand des Wortlauts der Norm (grammatikalische Auslegung), anhand des Zwecks (teleologische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung). Zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen. Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.04.2022 - VII R 52/20, BFHE 276, 269, Rz 17, m.w.N.).

20 (1) Die Wortlautauslegung steht der hier vertretenen Ansicht nicht entgegen. Denn § 35c Abs. 1 Satz 1 EStG spricht von "Abschluss" der energetischen Maßnahme und insbesondere nicht von "Herstellung" oder "Fertigstellung". Damit muss der Begriff "Abschluss" aber nicht allein auf die technische Durchführung der energetischen Maßnahme bezogen werden.

21 (2) Historische Erwägungen stützen dieses Auslegungsergebnis. Nach der Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 22.10.2019 zu § 52 Abs. 35a EStG ist die förderungsfähige Einzelmaßnahme abgeschlossen, wenn der Leistungserbringer eine Rechnung erstellt und der Steuerpflichtige die Leistung unbar beglichen hat (vgl. BTDrucks 19/14338, S. 23). Dabei betont der Gesetzgeber das Erfordernis der Rechnung und der Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers. Die Erfordernisse der Rechnung und der unbaren Zahlung dienen ausweislich der Gesetzesbegründung --wie in § 35a EStG-- der

Bekämpfung der Schwarzarbeit und der Förderung legaler Beschäftigungen im Baugewerbe. Diesem Ansatz widerspricht es, wenn man im Jahr 1 der Förderung bereits 100 % des Rechnungsbetrags ansetzen könnte, obwohl gar nicht oder nur teilweise gezahlt wurde. Anhaltspunkte dafür, dass auch Teil- beziehungsweise Ratenzahlungen des Steuerpflichtigen zu einem Maßnahmenabschluss führen sollen, finden sich in der Gesetzesbegründung nicht.

22 (3) Auch aus systematischen Gründen muss es neben der Fertigstellung der (Bau-)Maßnahme auf die Zahlung des Rechnungsbetrags ankommen. Anderenfalls ginge dem Steuerpflichtigen aufgrund des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2 EStG) mindestens einer der drei begünstigen Veranlagungszeiträume verloren, wenn die bauliche Fertigstellung und die tatsächliche Zahlung des (Gesamt-)Rechnungsbetrags in unterschiedliche Veranlagungszeiträume fallen (so auch HHR/Schulz, § 35c EStG Rz 8; BeckOK EStG/Bleschick, 17. Ed. [01.10.2023], EStG § 35c Rz 32; Maetz in KSM, EStG, § 35c Rz A6; Bleschick, Der Ertragsteuerberater --EStB-- 2020, 142, 143). Zudem müssten bei einem Ansatz der geleisteten Ratenzahlungen in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen mehrere Förderzeiträume berücksichtigt werden, damit dem Steuerpflichtigen nicht ein Teil der Förderung verloren geht. Damit würde der Förderzeitraum entsprechend verlängert und die Abwicklung verkompliziert.

23 (4) Der Gesetzgeber hat sich nicht zu einer dauerhaften Förderung entschlossen, sondern die Förderung auf energetische Maßnahmen beschränkt, die vor dem 01.01.2030 abgeschlossen sein werden (§ 52 Abs. 35a Satz 1 EStG). Auch wenn energetische Maßnahmen rechtzeitig durchgeführt werden, kann eine Förderung mangels rechtzeitiger Zahlung entfallen. Dies widerspricht nicht dem Klimaschutzziel des Gesetzgebers, sondern ist eine Folge der gesetzgeberischen Entscheidung, die Förderung zeitlich zu begrenzen. Im Übrigen handelt es sich bei der Steuerermäßigung in § 35c EStG um eine Subvention (zur Lenkungsfunktion vgl. Maetz in KSM, EStG, § 35c Rz A24, A40: Klimaschutz, Förderung umweltfreundlichen Verhaltens und ökologische Nachhaltigkeit unter gleichzeitiger Bekämpfung der Schwarzarbeit und der Förderung legaler Beschäftigungen im Baugewerbe). Der Gesetzgeber ist grundsätzlich frei, Subventionen für die Zukunft wieder zu streichen.

24 (5) Ein Blick auf die Regelungen in § 10e EStG und in § 10f EStG führt zu keinem anderen Ergebnis, obwohl die Regelungen eine ähnliche Struktur aufweisen (dazu Maetz in KSM, EStG, § 35c Rz A16).

25 Nach § 10f Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige --unter weiteren Voraussetzungen-- Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen. Nach § 10e Abs. 1 EStG konnte der Steuerpflichtige von den Herstellungskosten einer Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus oder einer im Inland belegenen eigenen Eigentumswohnung zuzüglich der Hälfte der Anschaffungskosten für den dazugehörenden Grund und Boden (Bemessungsgrundlage) im Jahr der Fertigstellung und in den drei folgenden Jahren jeweils bis zu 6 Prozent, höchstens jeweils 10.124 €, und in den vier darauffolgenden Jahren jeweils bis zu 5 Prozent, höchstens jeweils 8.437 €, wie Sonderausgaben abziehen.

26 Zwar ähnelt insbesondere § 10f EStG mit der Formulierung "Abschluss der Baumaßnahme" der Formulierung in § 35c Abs. 1 EStG, jedoch fehlen in beiden Vorschriften die Erfordernisse der Rechnung und unbaren Zahlung.

27 2. Nach den dargestellten Grundsätzen ist im Streitfall nicht von einem Abschluss der energetischen Maßnahme auszugehen, weil die Kläger den Rechnungsbetrag im Streitjahr 2021 nach den Feststellungen des FG nicht vollständig auf das Konto des ausführenden Fachunternehmens gezahlt haben.

28 a) Der Abschluss einer Ratenzahlungsvereinbarung kann der vollständigen Zahlung nicht gleichgestellt werden.

29 Zwar kann ein Werklohnanspruch im Wege der Novation grundsätzlich auch durch den Abschluss eines Darlehensvertrages zwischen den Parteien des Werkvertrages und die Annahme der Ansprüche aus dem Darlehensvertrag an Erfüllungs statt (§ 364 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) erfüllt werden. Selbst wenn durch die Ratenzahlungsvereinbarung eine solche Novation eingetreten wäre --was das FG verneint hat--, fehlt es an der erforderlichen unbaren Zahlung gemäß § 35c Abs. 4 Nr. 2 EStG. Denn die Steuerermäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Rechnungsbetrag auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben wird (vgl. zur gleichlautenden Regelung in § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG: BFH-Beschluss vom 09.06.2022 - VI R 23/20, BFHE 277, 328, BStBl II 2022, 666; zu § 35c EStG: Bleschick, EStB 2021, 262, 268). Daran fehlt es über die in 2021 gezahlten 2.000 € hinaus.

30 Die von den Klägern gewählte Gestaltung ist nicht mit dem Fall vergleichbar, in dem der Steuerpflichtige ein Darlehen aufnimmt und den Darlehensbetrag auf das Konto des Fachunternehmens überweist oder die Überweisung im Wege eines abgekürzten Zahlungswegs direkt durch die Bank erfolgt. Denn im Fall einer

Darlehensaufnahme stand dem Steuerpflichtigen der Betrag --anders als bei einer Ratenzahlung-- zur Verfügung und die Überweisung auf das Konto des Fachunternehmens hat ihn wirtschaftlich belastet.

31 b) Schließlich kann nach den oben dargestellten Grundsätzen auch die in 2021 erfolgte Teilzahlung nicht berücksichtigt werden.

32 Für die Ansicht der Kläger spricht insbesondere nicht, dass der Gesetzgeber die steuerliche Begünstigung unabhängig von den individuellen Einkommensverhältnissen des Steuerpflichtigen und somit sozial ausgewogen ausgestalten wollte, um möglichst viele Wohngebäudeeigentümer zu erreichen (BTDrucks 19/14338, S. 1, 21; vgl. auch Maetz in KSM, EStG, § 35c Rz A4). Anhaltspunkte dafür, dass auch einkommensschwache Steuerpflichtige durch die Anerkennung einer Ratenzahlung begünstigt werden sollten, sind mit Blick auf die weiteren Zwecke des Gesetzes (siehe oben) nicht erkennbar.

33 3. Soweit die Kläger erstmals im Revisionsverfahren (hilfsweise) einen Antrag nach § 35a EStG gestellt haben, konnte der Senat mangels Feststellungen in der Sache nicht selbst entscheiden. Aus diesem Grund wird die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen.

34 a) Nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 €. Der Abzug gilt nach § 35a Abs. 5 Satz 2 EStG nur für die Arbeitskosten.

35 Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG setzt gemäß § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG des Weiteren voraus, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

36 b) Der Senat versteht das Vorbringen der Kläger in der mündlichen Verhandlung dahingehend, dass nach Verneinung der Voraussetzungen der Steuerermäßigung gemäß § 35c EStG ein unbedingter Antrag auf Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG gestellt wird. Der Steuerpflichtige muss sich entscheiden, welche Steuerermäßigung er in Anspruch nimmt, weil die Steuerermäßigung nach § 35c EStG gemäß § 35c Abs. 3 Satz 2 EStG subsidiär gegenüber der Steuerermäßigung nach § 35a EStG ist. Der Antrag kann bis zur Bestandskraft des entsprechenden Einkommensteuerbescheids gestellt werden (Schmidt/Krüger, EStG, 43. Aufl., § 35a Rz 30; Kratzsch in Frotscher/Geurts, EStG, § 35a Rz 103).

37 c) Bei dem Einbau eines neuen Gasbrennwertheizkessels bei einer Heizung handelte es sich um Handwerkerleistungen in dem vorgenannten Sinn. Da dies zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit steht, sieht der Senat diesbezüglich von einer weiteren Begründung ab.

38 d) Der Senat kann jedoch nicht abschließend entscheiden, ob und in welcher Höhe den Klägern die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG zusteht. Das FG wird Feststellungen dazu treffen müssen, in welcher Höhe Arbeitskosten tatsächlich angefallen sind. Die Kläger gehen von Arbeitskosten in Höhe von 1.681,47 € aus und beziehen sich damit vermutlich auf die Positionen 019, 022, 023 und 024 der Rechnung vom 13.03.2021. Soweit 019 "Entsorgung des alten Heizkessels und Warmwasserspeicher mit Rohren und Isolierung" und 022 "Befüllung der gesamten Heizanlage mit Füllwasser nach VDI2035" betroffen sein sollten, vermag der Senat mangels ausreichender Feststellungen hierzu nicht zu beurteilen, ob es sich hierbei um Arbeitskosten handelt.

39 Allerdings dürfte ausgeschlossen sein, dass die Kläger im Wege einer Tilgungsbestimmung beanspruchen können, dass die tatsächlich im Streitjahr gezahlten Beträge in Höhe von 2.000 € vollumfänglich --und nicht lediglich quotal-- auf die im Rahmen des § 35a Abs. 3 EStG geltend gemachten Kosten angerechnet werden, obwohl die Gesamtrechnung nicht in 2021 beglichen worden ist.

40 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass die Kostenentscheidung auch bei einem erfolgreichen Hilfsantrag wegen § 137 Satz 1 FGO zulasten der Kläger ausfallen dürfte, da sie den nach § 35a Abs. 3 EStG erforderlichen Antrag erst im Revisionsverfahren gestellt haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de