

## § 7b Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

idF des MietwohnFördG v. 4.8.2019 (BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306)

(1) <sup>1</sup>Für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegen sind, können nach Maßgabe der nachfolgenden Absätze im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 Prozent der Bemessungsgrundlage neben der Absetzung für Abnutzung nach § 7 Absatz 4 in Anspruch genommen werden. <sup>2</sup>Im Fall der Anschaffung ist eine Wohnung neu, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. <sup>3</sup>In diesem Fall können die Sonderabschreibungen nach Satz 1 nur vom Anschaffenden in Anspruch genommen werden. <sup>4</sup>Bei der Anwendung des Satzes 1 sind den Mitgliedstaaten der Europäischen Union Staaten gleichgestellt, die auf Grund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leisten, der für die Überprüfung der Voraussetzungen dieser Vorschrift erforderlich ist.

(2) Die Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neue, bisher nicht vorhandene, Wohnungen geschaffen werden, die die Voraussetzungen des § 181 Absatz 9 des Bewertungsgesetzes erfüllen; hierzu gehören auch die zu einer Wohnung gehörenden Nebenräume,
2. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3 000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen und
3. die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient; Wohnungen dienen nicht Wohnzwecken, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden.

(3) Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach Absatz 2 begünstigten Wohnung, jedoch maximal 2 000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche.

(4) <sup>1</sup>Die nach Absatz 1 in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen sind rückgängig zu machen, wenn

1. die begünstigte Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren nicht der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient,
2. die begünstigte Wohnung oder ein Gebäude mit begünstigten Wohnungen im Jahr der Anschaffung oder der Herstellung oder in den folgenden neun Jahren veräußert wird und der Veräußerungsgewinn nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt oder
3. die Baukostenobergrenze nach Absatz 2 Nummer 2 innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wohnung durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten wird.

<sup>2</sup>Steuer- oder Feststellungsbescheide, in denen Sonderabschreibungen nach Absatz 1 berücksichtigt wurden, sind insoweit aufzuheben oder zu ändern. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und für die folgenden drei Kalenderjahre beginnen insoweit mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis im Sinne des Satzes 1 eingetreten ist. <sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden.

(5) <sup>1</sup>Die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 werden nur gewährt, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind. <sup>2</sup>Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200 000 Euro nicht übersteigen. <sup>3</sup>Bei dieser Höchstgrenze sind auch andere in diesem Zeitraum an das Unternehmen gewährte De-minimis-Beihilfen gleich welcher Art und Zielsetzung zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Die Sonderabschreibungen werden erst gewährt, wenn der Anspruchsberechtigte in geeigneter Weise den Nachweis erbracht hat, in welcher Höhe ihm in den beiden vorangegangenen sowie im laufenden Veranlagungszeitraum De-minimis-Beihilfen gewährt worden sind, für die die vorliegende oder andere De-minimis-Verordnungen gelten, und nur soweit, wie die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung bei dem Unternehmen im Sinne der De-minimis-Verordnung eingehalten werden.

**§ 52 Anwendungsvorschriften**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 20091346), zuletzt geändert durch WelektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

...

(15a) <sup>1</sup>Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 7b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 4. August 2019 (BGBl. I S. 1122) kann erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2018 und letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2026, in den Fällen des § 4a letztmalig für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2027 enden, geltend gemacht werden. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn der Abschreibungszeitraum nach § 7b Absatz 1 noch nicht abgelaufen ist.

...

Autorin: Evelyn Hörhammer, Regierungsdirektorin, Berlin  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Universität Ulm

Anm. | Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7b**

I. Grundinformationen zu § 7b . . . . .	1	IV. Geltungsbereich des § 7b . . . . .	4
II. Rechtsentwicklung des § 7b . . . . .	2	V. Verhältnis des § 7b zu anderen	
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 7b EStG . . . . .	3	Vorschriften . . . . .	5

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Sonderabschreibung bis 5 %**

<p><b>I. Möglichkeit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung (Abs. 1 Satz 1)</b></p> <p>1. Höhe der Sonderabschreibung . . . 11</p> <p>2. Begünstigte Objekte . . . . . 12</p> <p>2. Begünstigungszeitraum . . . . . 13</p>	<p>3. Fördergebiet: Mitgliedstaat der EU 14</p> <p><b>II. Neue Wohnung bei Anschaffung (Abs. 1 Sätze 2 und 3) . . . . . 15</b></p> <p><b>III. Fördergebiet bei „Drittstaaten“ (Abs. 1 Satz 4) . . . . . 16</b></p>
--	--

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Voraussetzung für die Sonderabschreibung**

<p><b>I. Förderzeitraum (Abs. 2 Nr. 1)</b></p> <p>1. Zeitpunkt des Bauantrags/ der Bauanzeige . . . . . 21</p> <p>2. Begrenzung des Förderzeitraums . 22</p> <p><b>II. Förderobjekt „neue Wohnung“ (Abs. 2 Nr. 1)</b></p> <p>1. Wohnung . . . . . 23</p> <p>2. Nebenräume . . . . . 24</p> <p>3. Neue Wohnung . . . . . 25</p>	<p><b>III. Baukostenobergrenze (Abs. 2 Nr. 2)</b></p> <p>1. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . 26</p> <p>2. Bestimmung der Baukostenobergrenze . . . . . 27</p> <p><b>IV. Nutzungsvoraussetzung (Abs. 2 Nr. 3)</b></p> <p>1. Entgeltliche Überlassung . . . . . 28</p> <p>2. Wohnzweck . . . . . 29</p> <p>3. Einhaltung der Nutzungsvoraussetzungen . . . . . 30</p>
--	--

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Bemessungsgrundlage**

<p><b>I. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten . 41</b></p>	<p><b>II. Förderhöchstgrenze . . . . . 42</b></p>
---	---

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Rückgängigmachung der Sonderabschreibung**

<p><b>I. Einzelne Gründe für die Rückgängigmachung</b></p> <p>1. Keine entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken . . . . . 51</p> <p>2. Steuerfreie Veräußerung innerhalb des Nutzungszeitraums . . . . 52</p>	<p>3. Überschreitung der Baukostenobergrenze . . . . . 53</p> <p><b>II. Verhältnis zu allgemeinen Verfahrensregelungen . . . . . 54</b></p>
--	---

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
De-minimis-Beihilfe**

<p><b>I. Beihilferechtliche Voraussetzungen</b></p> <p>1. Beihilfehöchstgrenze . . . . . 61</p> <p>2. Erklärung zu anderen De-minimis-Beihilfen . . . . . 62</p>	<p>3. Ermittlung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung . . . . . 63</p> <p>4. Ermittlungszeitraum . . . . . 64</p> <p><b>II. Prüfung der Beihilfehöchstbeträge 65</b></p>
--	--

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7b

**Schrifttum:** *Niermeyer*, Gesetzesinitiative zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus – Steuersubvention für ein bezahlbares Mietsegment, DStZ 2018, 784; *Anemüller*, Die neue Steuerabschreibung nach § 7b EStG, ErbStB 2019, 307; *Herold*, Gesetzgebung: Mietwohnungsneubau: Steuerliche Förderung in „trockenen Tüchern“, GStB 2019, 280; *Hoberg*, Betriebswirtschaftliche Betrachtung: neue Sonderabschreibungen im Wohnungsbau: Für Privat-anleger, BBP 2019, 319; *Kaminski*, Förderung des Mietwohnungsneubaus, Stbg 2019, 487; *Kaminski*, § 7b Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, AktStR 2019, 553; *Mohaupt*, Einführung einer Sonderabschreibung in § 7b EStG, NWB 2019, 2153; *Morawitz*, Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus – Einführung einer zeitlichen befristeten Sonderabschreibung, DStR 2019, 1345; *Nettersheim*, Neue Sonderabschreibung zur Förderung des Mietwohnungsneubaus, EStB 2019, 391; *Seifert*, Überblick über das Gesetz zur Förderung des Mietwohnungsbaus, StuB 2019, 609; *Schmidt*, § 7b EStG – Ungelöste Fragen bei der neuen Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau, NWB 2019, 2777; *Apitz*, Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus (§ 7b EStG) – Voraussetzungen für eine erfolgreiche Beantragung der Sonderabschreibung, EStB 2020, 100; *Felgen*, Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG, DStZ 2020, 706; *Heine*, Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau – zum Begriff der „neuen Wohnung“, Stbg 2020, 11; *Karrenbrock/Keiper*, Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, NWB 2020, 264; *Kaminski*, Anwendungsschreiben zur Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG, AktStR 2020, 509; *Köstler*, Förderung: Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau: Tipps für die Beratungspraxis, BBP 2020, 68; *Steck*, Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten gemäß § 7b EStG – Grundsätze, Probleme, Lösungen, StB 2020, 89; *Steck*, Das neue BMF-Schreiben vom 7.7. zu § 7b EStG, Stbg 2020, 344 und 393; *Anemüller*, Die neue Gebäudeabschreibung nach § 7b EStG, ErbStB 2021, 25; *Neugebauer/Schneider*, Alternative Mietimmobilien als Investitionsobjekt, FR 2021, 60.

**Verwaltungsanweisungen:** Monatsbericht des BMF für September 2019, 25; BMF v. 7.7. 2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, 2020/0578401, BStBl. I 2020, 623.

### 1 I. Grundinformationen zu § 7b

Ziel des § 7b ist es, stl. Anreize für den freifinanzierten Wohnungsneubau zu schaffen. Hierzu ist eine bis Ende des Jahres 2021 befristete Sonderabschreibung vorgesehen. Begünstigte Investitionen sind die Anschaffung und Herstellung neuer Wohnungen in neuen Gebäuden. Die Sonderabschreibung kann jährlich iHv. 5 % innerhalb eines Gesamtzeitraums von vier Jahren zusätzlich zur linearen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a von 2 % vorgenommen werden. Nach § 7b sind nicht nur Wohnungen in neuen Gebäuden begünstigt. Auch Maßnahmen zur Schaffung neuer Wohnungen in bestehenden Gebäuden sind förderungsfähig. Voraussetzung für die Inanspruchnahme ist die Vermietung zu fremden Wohnzwecken im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren. Aus unionsrechtl. Gründen kann die Sonderabschreibung auch für Wohnungen in anderen EU-Staaten in Anspruch genommen werden sowie für Wohnungen, die in einem Drittstaat außerhalb der EU belegen sind und dieser Drittstaat auf Grund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe leistet. Die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Bauantrag oder – wenn eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist – die Bauanzeige nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellt bzw. getätigt worden ist. Die förderfähige Bemessungsgrundlage ist auf maximal 2 000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche begrenzt. Von der Förderung ausgeschlossen sind Baukosten über 3 000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche. Die letztmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist im Jahr 2026 möglich.

## II. Rechtsentwicklung des § 7b

2

**MietwohnFördG v. 9.8.2019** (BGBl. I 2019, 122; BStBl. I 2019, 1306): Einführung des § 7b zur Einf. einer befristeten Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau. Das Gesetz ist eine Maßnahme im Rahmen der von der BReg. gestarteten Wohnraumoffensive und zielt vorwiegend auf private Investoren ab, sich verstärkt im bezahlbaren Mietwohnungsneubau in besonders angespannten Ballungsräumen zu engagieren.

**WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. **12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Ergänzung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 zur Ausdehnung der Regelung des § 7b auf den Bereich der WK bei Einkünften aus VuV. Ergänzung in § 52 Abs. 15a Abs. 1, die klarstellen soll, dass die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b bereits im VZ 2018 erfolgen kann – und nicht erst im VZ des Jahres der Bekanntgabe (2019).

## III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 7b EStG

3

**Allgemeine Bedeutung:** In der 18. Legislaturperiode hatte die Bundesregierung bereits einen Gesetzesentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus in Gebieten mit angespanntem Wohnungsmarkt in Form einer Sonderabschreibung vorgelegt (BT-Drs. 18/7736). Nachdem man sich im Gesetzgebungsverfahren hierzu nicht einigen konnte, wurde eine Sonderabschreibung als prioritäre Maßnahme im Koalitionsvertrag v. 12.03.2018 vorgesehen. Hierzu heißt es:

„Wir schaffen insbesondere für den freifinanzierten Wohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment steuerliche Anreize. Dazu werden wir eine bis Ende des Jahres 2021 befristete Sonderabschreibung einführen. Sie beträgt zusätzlich zur linearen Abschreibung über vier Jahre fünf Prozent pro Jahr.“

Der BTag hatte bereits am 29.11.2018 dem Gesetzesentwurf zur steuerlichen Förderung zugestimmt. Der BRat hatte mit einiger Verzögerung seine Zustimmung am 20.06.2019 erteilt. Hintergrund war die Forderung einiger Länder, die Baukostenobergrenze für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung von 3000 Euro € je Quadratmeter Wohnfläche auf 4000 € zu erhöhen.

**Begrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Mit dieser Begrenzung sollte die Anschaffung oder Herstellung hochpreisigen Mietwohnraums vermieden werden. Gesetzgeberisches Ziel der Förderung ist es, Investoren zum Bau von Mietwohnungen im unteren und mittleren Mietpreissegment zu bewegen. Mietwohnungen mit hohem Standard (Luxusausstattung) bedürften laut der Gesetzesbegründung keiner staatlichen Förderung und werden somit vollständig von der Förderung ausgeschlossen (BT-Drucks 19/4949, 13). Hierzu fasst jedoch der Finanzausschuss des BRats in seiner Empfehlung – trotz letzlicher Zustimmung zum Gesetz – zusammen: „Der Bundesrat bezweifelt jedoch, dass diese Ziele mit der beschlossenen steuerlichen Förderung aus dem vorliegenden Gesetz effektiv, effizient und zielgenau erreicht werden können. Er sieht insofern die Gefahr einer Fehlallokationen.“ (BR-Drucks 607/1/18).

Die „zählen“ Verhandlungen innerhalb des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der BReg. „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“ (BTDrucks. 19/4949, 19/5417) am 19.11.2018). haben gezeigt, dass durchaus Zweifel an der vorgesehenen Zielgenauigkeit der Lenkungswirkung dieser Regelung angebracht sind. Insbesondere die

Diskussion um die Baukostenobergrenze hat die Frage aufgeworfen, was eigentlich „bezahlbarer“ Wohnraum im Sinne dieser Vorschrift ist. Das Ziel der Sonderabschreibung, möglichst viele private Investoren dazu zu bewegen, sich verstärkt im Mietwohnungsneubau im unteren und mittleren Mietpreissegment zu engagieren, kann uE mit den vorgenommenen Begrenzungen nicht vollständig erreicht werden. Gerade in Ballungsräumen, wo möglichst viele Wohnungen entstehen sollen, liegt der Herstellungsaufwand typischerweise überdurchschnittlich hoch. Dieser hoher Herstellungsaufwand ist jedoch nicht – wie der Gesetzesbegründung für die Begrenzung der Baukostenobergrenze zu entnehmen – auf die Wohnqualität (Luxus) zurück zu führen. Vielmehr können zum Beispiel schwierig zu erschließende Grundstücke, die Nutzung von Baulücken oder die Gründung zu direkt angrenzenden Nachbargebäude, notwendige Lärmschutzmaßnahmen oder Tiefgaragen in innerstädtischen Lagen das Bauen verteuern. Die Baukostenobergrenze machen die Förderung in den kostenintensiven Regionen, die ja gerade Ziel der Regelung sein soll, unattraktiv, denn durch die Baukostenobergrenze bleibt unberücksichtigt, dass in Gebieten mit hohem Nachfrageüberhang selbst für neu gebauten Wohnraum mit einfacher oder durchschnittlicher Ausstattung und Lage mittlerweile Mietpreise aufgerufen werden, die sich Menschen mit geringerem oder mittlerem Einkommen als Zielgruppe des § 7b nicht mehr leisten können. Zudem grenzt die zeitliche Befristung des Anwendungsbereichs die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung erheblich ein: bedenkt man, dass zwischen erster Bauplanung und Baufertigstellung rund vier Jahre vergehen, ist absehbar, dass die Sonderabschreibung ihre Anreizwirkung für Bauinvestition nur bedingt erzeugen kann.

#### 4 IV. Geltungsbereich des § 7b

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Sonderabschreibung kann in Anspruch genommen werden für eine neue Mietwohnung, die im entsprechenden Förderungszeitraum angeschafft oder hergestellt wird. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b muss die Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzweck dienen. Zudem darf die Baukostenobergrenze iHv. 3000 je m<sup>2</sup> nicht überschritten werden.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b sind alle unbeschränkt Stpfl. iSd. EStG und des KStG berechtigt. Neben unbeschränkt Stpfl. können auch beschränkt Stpfl., die im Inland eine neue Mietwohnung herstellen oder anschaffen und mit den aus deren entgeltlicher Überlassung erzielten Einkünfte im Inland stpfl. sind, die Sonderabschreibung nach § 7b bei Vorliegen der übrigen Voraussetzung in Anspruch nehmen (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623). Wird eine neue Mietwohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft, kann die Sonderabschreibung nach § 7b nur vom Erwerber in Anspruch genommen werden (Abs. 1 Satz 3). Veräußert der Erwerber die neue Mietwohnung noch bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung weiter, kann nur der Zweit- bzw. Letzterwerber die Sonderabschreibung nach § 7b in Anspruch nehmen.

Im Falle einer Mitunternehmerschaft oder Gemeinschaft ist nach § 7a Abs. 7 Satz 1 der einzelne Beteiligte anspruchsberechtigt. Nach § 7a Abs. 7 Satz 2 ist das Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nur einheitlich auszuüben.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b kann letztmalig für den VZ 2026, in den Fällen des § 4a letztmalig für Wj., die vor dem 1.1.2027 enden, geltend gemacht werden (Art. 1 Nr. 4 MietwohnFördG v. 4.8.2019, BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306).

Mit dem WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) wurde die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 15a dahingehend ergänzt, dass klargestellt werden soll, dass die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b bereits im VZ 2018 erfolgen kann – und nicht erst im VZ des Jahres der Bekanntgabe. Die Ergänzung war – nach der zeitlichen Verzögerung im Gesetzgebungsverfahren des MietwohnFördG – erforderlich, um die Intention des Gesetzgebers, den Mietwohnungsneubau bereits ab dem VZ 2018 zu fördern, gesetzlich zu fixieren.

**Anwendung bei Auslandsbeziehungen:** Nach Abs. 1 Satz 4 findet § 7b auch Anwendung, wenn die neue Mietwohnung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat belegen ist, der aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leistet, der für die Überprüfung der Voraussetzungen dieser Vorschrift erforderlich ist. Diese Ausweitung erfolgte aus unionsrechtl. Gründen (BTDrucks. 19/4949, 13; *Mohaupt*, NWB 2019, 2153 [2155]). Grund für die Ausweitung auf Wohnungen, die nicht im Inland belegen sind, ist die Rechtsprechung des EuGH. In seinem Urteil v. 15.10.2009 (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – *Busley und Cibrian Fernandez*, Slg. 2009, I-9807) kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass die Beschränkung der steuerlichen Geltendmachung der degressiven AfA auf im Inland belegene Gebäuden gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 EGV verstößt. Diese Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit ist auch – so der EuGH – nicht dadurch gerechtfertigt, dass das gesetzgeberische Ziel der Regelung ist, einen Anreiz zum Bau von Mietwohnungen zu schaffen, um den Bedarf der deutschen Bevölkerung an solchen Wohnungen zu decken. Diese Grundsätze sind auch auf die Sonderabschreibung des § 7b EStG zu übertragen, auch wenn durch die Baukostenobergrenze im Gegensatz zur degressiven AfA eine Kategorisierung nach einer Luxuskomponente enthalten ist. Denn die Sonderabschreibung nach § 7b differenziert nicht nach Gebieten, an denen der Mangel an Mietwohnungen besonders ausgeprägt wäre. Es würde daher gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, wenn eine Sonderabschreibung nach § 7b davon abhängig wäre, dass die Wohnung im Inland belegen ist.

## V. Verhältnis des § 7b zu anderen Vorschriften

5

**Verhältnis zu § 23:** Bei der Veräußerung langfristig gehaltener Grundstücke des PV, die durch den Stpfl. erst neu bebaut wurden, liegt regelmäßig keine stbare Veräußerung vor, denn bei der Berechnung der in § 23 vorgesehenen zehnjährigen Veräußerungsfrist wird ausschließlich an den Zeitpunkt der Anschaffung des Grund und Bodens und nicht an den Zeitpunkt der Herstellung des Gebäudes angeknüpft.

**Verhältnis zu § 7 Abs. 4 (lineare AfA):** Die Sonderabschreibung nach § 7b tritt neben die lineare AfA nach § 7 Abs. 4. Sie ist in in der gesetzlich vorgesehenen Höhe vorzunehmen (§ 7a Abs. 4). Die lineare AfA wird entsprechend der für diese Regelung vorgesehenen Bemessungsgrundlage ermittelt.

**Verhältnis zu §§ 7h, 7i:** Liegen für die Anschaffung oder Herstellung einer Mietwohnung sowohl die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderab-

schreibung nach § 7b als auch für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung nach den §§ 7h, 7i vor, dürfen nach dem Kumulationsverbot nach § 7a Abs. 5 die erhöhten Absetzungen nach §§ 7h, 7i oder die Sonderabschreibung nach § 7b nur aufgrund einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die erhöhten Absetzungen nach §§ 7h und 7i an die Stelle der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 treten und die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 neben der Sonderabschreibung nach § 7b in Anspruch genommen werden muss (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 72). Im Übrigen gelten die gemeinsamen Vorschriften für die erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibung nach § 7a vollumfänglich auch für die Sonderabschreibungen nach § 7b.

**Verhältnis zu § 9:** Entsprechend § 9 Abs. 1 Nr. 7 kann die Sonderabschreibung nach § 7b auch bei den Einkünften aus VuV in Anspruch genommen werden, denn die Anwendung des § 7b ist nicht auf WG des AV beschränkt.

6–10 Einstweilen frei.

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderabschreibung bis 5 %

### I. Möglichkeit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung (Abs. 1 Satz 1)

#### 11 1. Höhe der Sonderabschreibung

Die Sonderabschreibung beträgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren bis zu jährlich 5 %. Somit können innerhalb des Abschreibungszeitraums insgesamt bis zu 28 % ( $4 \times 5$  % Sonderabschreibung, zusätzlich zur linearen Abschreibung von  $4 \times 2$  %) der förderfähigen AHK stl. berücksichtigt werden. Wenn der Begünstigungszeitraum abgelaufen ist, richtet sich die AfA nach der Restwert-AfA gem. § 7a Abs. 9. Da die Sonderabschreibung ausschließlich für neue Wohnungen in Anspruch genommen werden kann, ist eine mehrfache Inanspruchnahme der Sonderabschreibung für dieselben AHK ausgeschlossen (BTDrucks. 19/4949, 11). Ebenso greift die Sonderabschreibung nur, soweit für das Gebäude, in dem die Wohnung belegen ist, eine Abschreibung nach § 7 Abs. 4 zulässig ist.

#### 12 2. Begünstigte Objekte

Voraussetzung für die Sonderabschreibung ist, dass durch die Baumaßnahme neue Wohnungen hergestellt werden oder diese bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden. Die Wohnung muss zusätzlich und erstmalig und damit neu geschaffen werden. Anders als nach den üblichen ertragstrechl. Grundsätzen ist es für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b nicht erforderlich, dass ein neues Gebäude oder ein selbständiger Gebäudeteil angeschafft oder hergestellt wird. Es ist damit nicht erforderlich, dass ein selbständiges WG entsteht. Bei einer Wohnung iSd. § 7b muss es sich weder um eine ETWohnung handeln, noch ist auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang innerhalb des Gebäudes, in dem die Wohnung geschaffen wird, abzustellen (*Mohaupt*, NWB 2019, 2153 [2155]). Begünstigt sind neue Mietwohnungen in neuen oder vorhandenen Gebäuden und anderen Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche WG sind



(Gebäude) sowie ETWohnungen und im Teileigentum stehende Räume (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623).

## 2. Begünstigungszeitraum

13

Die Sonderabschreibung kann im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und den folgenden drei Jahren in Anspruch genommen werden. Zur Inanspruchnahme besteht keine Verpflichtung, sondern ein Wahlrecht. Insofern kann die Sonderabschreibung wahlweise nur in einem oder nur in zwei oder drei Jahren in Anspruch genommen werden. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums von vier Jahren bemisst sich die weitere reguläre AfA nach § 7a Abs. 9. Danach ermittelt sich die weitere Abschreibung bei Gebäuden nach dem Restwert nach Ablauf des Begünstigungszeitraums und dem nach § 7 Abs. 4 unter Berücksichtigung der rechnerischen RestND maßgebenden Prozentsatz. Die Begrenzung des Förderzeitraums soll nach BMF (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 70) nicht zu einer Verkürzung des Begünstigungszeitraums führen.

## 3. Fördergebiet: Mitgliedstaat der EU

14

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung des § 7b ist es nicht erforderlich, dass die förderfähige Wohnung im Inland belegen ist. Entsprechend der Rspr. des EuGH (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Busley und Cibrian Fernandez, Slg. 2009, I-9807) ist die Sonderabschreibung nicht auf im Inland belegene Wohnungen beschränkt.

## II. Neue Wohnung bei Anschaffung (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

15

Im Falle der Anschaffung ist eine Wohnung neu, wenn die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt. Wird eine neue Mietwohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft, kann die Sonderabschreibung nach Abs. 1 Satz 3 nur vom Erwerber in Anspruch genommen werden. Veräußert der Erwerber die neue Mietwohnung noch bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung weiter, kann nur der Zweit- bzw. Letzterwerber die Sonderabschreibung nach § 7b in Anspruch nehmen (*Anemüller*, ErbStB 2021, 25; *Steck*, Stbg 2020, 339).

## III. Fördergebiet bei „Drittstaaten“ (Abs. 1 Satz 4)

16

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung des § 7b ist es nicht erforderlich, dass die förderfähige Wohnung im Inland belegen ist. Entsprechend der Rspr. des EuGH (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Busley und Cibrian Fernandez, Slg. 2009, I-9807) ist die Sonderabschreibung nicht auf im Inland belegene Wohnungen beschränkt. Sie kann auch für Wohnungen in Anspruch genommen werden, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder einem Staat belegen sind, der in vergleichbarer Weise Amtshilfe leistet, um die Möglichkeit zur Überprüfung der Einhaltung der Voraussetzung der Sonderabschreibung im jeweiligen Staat sicherzustellen, denn es dürfte gegen den durch Art. 63 AEUV weltweit gewährleisteten freien Kapitalverkehrsmarkt verstoßen, die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung auf im Inland belegene Wohnungen zu begrenzen (BTDrucks. 19/4949, 12).

Ist die Wohnung in einem Drittstaat belegen, ist anhand der jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen mit diesem Staat zu prüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Anhaltspunkte hierfür ergeben sich aufgrund des „Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen“ (BMF v. 29.5.2019 – VI C 6 . S 1320/07/10004:008, BStBl. I 2019, 480) sowie der Anlage 1 dieses Merkblatts (Anwendungsbereich des EuAHiG sowie der DBA und der TIA) (Anlage 1 des BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623).

17–20 Einstweilen frei.

## C. Erläuterungen zu Abs. 2: Voraussetzung für die Sonderabschreibung

### I. Förderzeitraum (Abs. 2 Nr. 1)

#### 21 1. Zeitpunkt des Bauantrags/der Bauanzeige

Um Anreize für eine zeitnahe Investitionsentscheidung zu schaffen, kann die Sonderabschreibung nur in Anspruch genommen werden, wenn durch Baumaßnahmen aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen geschaffen werden, die die Voraussetzungen des § 181 Abs. 9 des BewG erfüllen; hierzu gehören auch die zu einer Wohnung gehörenden Nebenräume.

Wurde der Bauantrag vor dem 1.9.2018 gestellt oder die Bauanzeige vor diesem Zeitpunkt getätigt, mit der tatsächlichen Bautätigkeit aber erst nach diesem Stichtag begonnen, ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b nicht zulässig, da die Regelung nicht auf den Beginn der Bautätigkeit, sondern auf den Zeitpunkt der Bauantragstellung bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige abstellt (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 10).

**Im Falle der Anschaffung einer Wohnung** ist zu berücksichtigen, dass die Fertigstellung sowie der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Übergang von Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten) auch in ein und demselben Jahr liegen müssen (*Steck*, Stbg 2020, 344 [345]). Das bedeutet, dass der notarielle Kaufvertrag alleine im Jahr der Fertigstellung nicht ausreicht (so BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 30; *Steck*, StB 2020, 89 [91]; *Mohaupt*, NWB 2019, 2153 [2156]; *Schmidt*, NWB 2020, 2452 [2458]). Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b ist daher uE auch für Anschaffungsfälle nach 2021 möglich, wenn nur der Bauantrag oder die Bauanzeige durch den ursprünglichen Bauherrn (zB Bauträger) im Zeitraum vom 1.9.2018 bis 31.12.2021 erfolgt ist (*Steck*, Stbg 2020, 344 [345]).

**Für die Bestimmung des Zeitpunkts** der Stellung des Bauantrags bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige ist regelmäßig das Datum des Eingangsstempels der nach Landesrecht zuständigen Baubehörde maßgeblich (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 12). Dies gilt auch bei späteren Änderungen der Bauplanung, wenn hierdurch kein neuer Bauantrag oder keine neue Bauanzeige erforderlich ist. Dies ermöglicht somit „Vorrats-Bauanträge“ bis zum 31.12.2021 (*Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7b Rz. 10).

**Ablehnung:** Ist jedoch der Bauantrag abgelehnt oder eine angezeigte Bauausführung untersagt und die Baugenehmigung erst aufgrund eines unter neuen Bedingungen gestellten Bauantrags erteilt oder der Bau erst aufgrund einer veränderten Bauanzeige begonnen worden, ist der maßgebliche Zeitpunkt des Bauantrags bzw. der Bauanzeige der Eingang des unter neuen Bedingungen gestellten Bauantrags bzw. der neuen Bauanzeige bei der zuständigen Behörde.

Die FinVerw. geht davon aus, dass wenn ein Bauantrag bzw. eine Bauanzeige „annulliert“ und anschließend derselbe Bauantrag bzw. dieselbe Bauanzeige unverändert erneut gestellt bzw. getätigt wird, der Zeitpunkt des ursprünglich gestellten Bauantrags bzw. der bisherigen Bauanzeige maßgeblich bleibt (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 13). In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass auch der neue Bauantrag bzw. die neue Bauanzeige mit nur „unwesentlicher“ materiell-rechtl. Änderungen als „Annullierung“ idS zu verstehen ist, nämlich mit solchen Änderungen, die ohne „Annullierung“ des Erstantrags/der Erstanzeige keine neue Einreichung erforderlich gemacht hätten. Auch in diesem Falle – so Teile der Literatur – sei auch dann auf den Zeitpunkt des ursprünglichen Bauantrags bzw. der bisherigen Bauanzeige abzustellen (Steck, Stbg 2020, 344 [345]; wohl auch Kaminski, Stbg 2019, 487 [491]). Die Verwaltungsanweisung ist uE jedoch an dieser Stelle eng auszulegen, da im BMF lediglich die Rede von „demselben“ Bauantrag bzw. „derselben“ Bauanzeige ist (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 13). Zudem würde ein „unwesentliche“ materiell-rechtl. Änderungen im Sinne einer Annullierung als unbestimmter Rechtsbegriff zu weiteren Unsicherheiten bei der Anwendung der zeitlich begrenzten Sonderabschreibung des § 7b führen. Auch der Gesetzeswortlaut des § 7b Abs. 2 Nr. 1 spricht hier für eine enge Auslegung, da – im Gegensatz zum Wortlaut des § 7 Abs. 4 Nr. 1 („für die der Bauantrag gestellt worden ist“) – hier eine Baumaßnahme gefördert werden soll, die „auf Grund eines gestellten Bauantrags“ erfolgt. Die Annahme, dass auch materiell-rechtl. baurechtl. „unwesentliche“ Änderungen auf den Zeitpunkt des ursprünglichen Bauantrags zurückwirken können, würde zudem dem gesetzgeberischen Ziel, mit § 7b stl. Anreize für eine zeitnahe Investitionsentscheidung zu setzen, entgegenstehen.

Für Mietwohnungen, die entgegen den baurechtl. Vorschriften ohne Baugenehmigung errichtet wurden, kann die Sonderabschreibung nach § 7b nicht in Anspruch genommen werden.

## 2. Begrenzung des Förderzeitraums

22

Entsprechend § 52 Abs. 15a besteht eine weitere zeitliche Einschränkung. Hiernach kann die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b letztmalig für den VZ 2026 (in den Fällen des § 4a letztmalig für Wj., die vor dem 1.1.2027 enden) geltend gemacht werden. Das gilt auch, wenn der Abschreibungszeitraum nach § 7b Abs. 1 dann noch nicht abgelaufen ist. Hierdurch soll verhindert werden, dass zum Ende des Jahres 2021 Baugenehmigungen auf „Vorrat“ beantragt werden, obwohl die Baumaßnahmen dann tatsächlich erst Jahre später erfolgen (Mohaupt, NWB 2019, 2153 [2161]).

## II. Förderobjekt „neue Wohnung“ (Abs. 2 Nr. 1)

### 23 1. Wohnung

Die Sonderabschreibung nach § 7b kann nur in Anspruch genommen werden, wenn eine neue, bisher nicht vorhandene Wohnung geschaffen wird. Es ist nicht erforderlich, dass die Wohnung ein selbständiges unbewegliches WG darstellt. Begünstigt sind neue Mietwohnungen in neuen oder vorhandenen Gebäuden oder anderen Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche WG sind (Gebäude) sowie ETWohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

Die begünstigte Wohnung muss entsprechend Abs. 2 Nr. 1 die bewertungsrechtl. Anforderungen des § 181 Abs. 9 BewG erfüllen. Hiernach ist eine Wohnung „eine Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein muss, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist“. Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbes. Wohnräumen, baulich getrennt, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbständigen Zugang haben. Zudem ist erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Nach § 181 Abs. 9 Satz 4 BewG muss die Wohnfläche mindestens 23 m<sup>2</sup> betragen.

**Studentenwohnheim:** Die FinVerw. (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 21) geht davon aus, dass für Wohnungen in einem Studentenwohnheim in Gestalt eines Appartementhauses oder bei einem abgeschlossenen Appartement in einem Seniorenheim oder einer Unterkunft für betreutes Wohnen auch nur ein Wohn-Schlafräum ausreichend ist, wenn dieser mit einer vollständig eingerichteten Küchenkombination oder zumindest einer Kochgelegenheit und einem Bad/WC ausgestattet ist und eine Gesamtwohnfläche von mindestens 20 m<sup>2</sup> hat. Dies entspricht mE auch der Intention des Gesetzgebers bei Schaffung des § 7b, insbes. in Ballungsräumen neuen Mietwohnraum im unteren und mittleren Mietpreissegment zu fördern. Zudem übernimmt in diesen Fällen der einheitliche Wohn-Schlafräum die Funktion mehreren Räumen und das Erfordernis einer räumlichen Trennung durch eine bloße Wand wäre insbes. bei solch geringen Wohnflächen zweckentfremdet (so auch *Steck*, Stbg 2020, 344 [347]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7b Rz. 4). Diese Auffassung ergibt sich mE auch aus der Rspr. des BFH (BFH v. 4.12.2014 – II R 20/14, BStBl. II 2015, 610), der für den Wohnungsbegriff iSd. § 5 Abs. 2 GrStG entschieden hat, dass wenn die Führung eines selbständigen Haushalts in einem Studentenappartement als abgeschlossene Wohneinheit objektiv möglich ist, diese auch dann als Wohnung zu beurteilen ist, wenn sie baulich nicht auf die typischen Bedürfnisse einer Familie zugeschnitten ist oder mehrere Bewohner darin tatsächlich keinen gemeinsamen Haushalt führen (so auch BFH v. 30.4.1982 – III R 33/80, BStBl. II 1982, 671).

### 24 2. Nebenräume

Zu einer Wohnung nach Abs. 2 Nr. 1 gehören auch Nebenräume, dh. Räume, die sich nicht im abgeschlossenen Bereich der Wohnung befinden, aber zu dieser gehören. Dies sind zB Keller- oder Abstellräume, gemeinschaftlich genutzte Räume im selben Gebäude, Stellplätze in Tiefgaragen sowie die zu einem Gebäude gehörenden Garagen. Garagen gehören auch dann zu einer Wohnung, wenn sie neben dem Gebäude errichtet werden und mit der Wohnung eine Bewertungseinheit iSd.

BewG bilden (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 23).

### 3. Neue Wohnung

25

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung muss eine neue Wohnung geschaffen werden, die bisher nicht vorhanden war. Keine neue Wohnung iSd entsteht, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 26; *Köstler*, BBP 2020, 68). In der Literatur ist umstritten, ob dies auch gilt, wenn vor Durchführung der Sanierung keine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorhanden war (bejahend: *Steck*, Stbg 2020, 344 [346]; wohl verneinend: *Hein*, Stbg 2020, 11). Entsteht durch die Sanierung Wohnraum, der erstmalig dem Wohnungsbegriff genügt, ist mE auch bei einer vor der Sanierung bestehenden Wohnung von einer neu geschaffenen Wohnung iSd. Abs. 2 Nr. 2 auszugehen. Dies entspricht auch dem gesetzgeberischen Willen, mit § 7b als Maßnahme im Rahmen der Wohnraumoffensive insbes. in Ballungsräumen die Schaffung bezahlbaren Wohnraums herbeizuführen.

**Bei einer Nutzungsänderung bestehender Gebäudeflächen** kann auch eine neue Wohnung geschaffen werden. Das kann zB im Wege der Umgestaltung von gewerblich genutzter Fläche oder durch den Ausbau eines bisher nicht genutzten Dachgeschosses angenommen werden (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 27). Hierbei muss der unter Verwendung der Altbausubstanz neu geschaffene Wohnraum erstmals die Anforderungen des Wohnungsbegriffs iSd. § 7b erfüllen. Der bloße Ausbau eines Dachgeschosses verbunden mit einem schlichten Durchbruch zu einer Bestandswohnung reicht dementsprechend nicht für die Schaffung einer neuen Wohnung iSd. § 7b aus (*Feldgen in Korn*, § 7b Rz. 10).

**Baulich getrennte in sich abgeschlossene Wohneinheiten:** Auch können durch Teilung einer Wohnung unter Verwendung der vorhandenen Altbausubstanz mehrere bisher nicht vorhandene baulich getrennte und in sich abgeschlossene Wohneinheiten hergestellt und damit mehrere neue Wohnungen geschaffen werden (*Feldgen*, DStZ 2020, 706 [707]). Dies gilt jedoch nicht, wenn die Räume, in denen sich vor der Teilung Bad und Küche der alten Wohnung befunden haben, nach der Teilung nur zu einer der neu entstandenen Wohnungen gehören. In diesem Fall sprechen die objektiven Kriterien dafür, dass diese Wohnung nicht neu iSd. § 7b, sondern vielmehr an die Stelle der alten Wohnung getreten ist (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 29).

**Anschaffung:** Im Falle der Anschaffung einer Wohnung ist sie als neu zu qualifizieren, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Eine Wohnung ist fertiggestellt, wenn sie entsprechend ihrer Zweckbestimmung genutzt werden kann. Eine Wohnung gilt in dem Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht als angeschafft, dh. wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Um die Sonderabschreibung in Anspruch nehmen zu können müssen also Fertigstellung und Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht in einem KJ. liegen.

### III. Baukostenobergrenze (Abs. 2 Nr. 2)

#### 26 1. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung setzt voraus, dass die AHK nicht mehr als 3000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche betragen. Liegen sie über 3000 €, ist die Sonderabschreibung insgesamt nicht zu gewähren. Die für die Prüfung der Baukostenobergrenze und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehenden AHK werden gem. § 255 HGB und den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen ermittelt (s. § 7 Anm. 130).

**Anschaffungskosten:** Danach sind AK eines Gebäudes oder einer Wohnung alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude bzw. eine Wohnung zu erwerben und es bzw. sie in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude bzw. der Wohnung einzeln zugerechnet werden können. Zu den AK gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen AK. Typische ANK sind dabei Maklergebühren, Provisionen, Notarkosten, Grundbuchgebühren, Grunderwerbsteuer, Gerichts-, Vermessungs-, Gutachter- und Erschließungskosten (sofern diese notwendigerweise im Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstücks bzw. mit der Herstellung des Gebäudes anfallen und die Benutzbarkeit oder den Wert des angeschafften Grundstücks erhöhen); vgl. zu ANK § 6 Anm. 200.

**Herstellungskosten:** Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind HK die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes bzw. WG entstehen. Zu den HK gehören auch anschaffungsnahe HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1a (zu anschaffungsnahe Aufwendungen s. § 6 Anm. 481).

**Aufwendungen für das Grundstück** (AK des Grund und Bodens sowie die hierauf entfallenden ANK) sind keine abschreibungsfähigen Aufwendungen und können daher auch nicht für die Sonderabschreibung nach § 7b berücksichtigt werden.

**Aufteilung Grund- und Bodenanteil/Gebäude- oder Wohnungsanteil:** Für die Aufteilung eines Kaufpreises in einen Grund- und Bodenanteil sowie einen Gebäude- oder Wohnungsanteil verweist die FinVerw. (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 48) auf die Arbeitshilfe und Anleitung des BMF zur Aufteilung eines Gesamtpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) auf den Internetseiten des BMF. Zwischenzeitlich hat der BFH (BFH v. 21.7.2020 – IX R 216/19) jedoch entschieden, dass diese Arbeitshilfe nicht die von der Rspr. geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude im Hinblick auf die Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das vereinfachte Sachwertverfahren und die Nichtberücksichtigung eines sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktors bei der Ermittlung des Gebäudewerts gewährleiste. Für die Praxis bedeutet dies, dass für die Schätzung des Werts des Grund und Boden- sowie des Gebäudeanteils nicht allein die Arbeitshilfe des BMF maßgeblich ist, sondern vielmehr auch auf die ImmoWertV zurückgegriffen werden kann, denn sie enthält laut BFH anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken.

**Altbausubstanz:** Aufwendungen für ein Gebäude, das für Zwecke von Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten angeschafft wird, gehören insoweit zu den abschreibungsfähigen Aufwendungen iSv. § 7b, als die erworbene Altbausubstanz für die Errichtung der neuen Wohnung iSv. § 7b verwendet wird. Dies gilt entsprechend für einen ggf. vorhandenen Restbuchwert eines Gebäudes, soweit

Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten an einem Gebäude vorgenommen werden, das sich bereits im Eigentum des Stpfl. befindet. Dies betrifft insbes. den Aus- oder Anbau eines älteren Gebäudeteils, bei dem erstmals durch die Sanierung der Wohnungsbegriff erfüllt wird (*Steck, Stbg 2020, 393 [395]*).

## 2. Bestimmung der Baukostenobergrenze

27

**Einzubeziehende Flächen:** Für die Prüfung der Baukostenobergrenze müssen die gesamten AK oder HK auf die gesamte Fläche, für die diese Kosten aufgewendet wurden, verteilt werden. Die dabei zugrunde zu legende Fläche ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes die Nutzfläche des gesamten Gebäudes und bei der Anschaffung oder Herstellung einer ETWohnung die den Eigentumsrechten entsprechende Nutzfläche des erworbenen Anteils; bei Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten ist hingegen nur die durch die Baumaßnahme insgesamt neu geschaffene Nutzfläche entscheidend (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 50). Diese Verwaltungsauffassung, die sich bei der Bestimmung der Baukostenobergrenze auf die insgesamt neu geschaffene Nutzfläche bezieht, wird in der Literatur mit Hinweis auf die Regelung zur Altbausubstanz krit. gesehen (*Steck, Stbg 2020, 393 [397]*).

**Berechnung der Nutzfläche:** Die Nutzfläche wird in sinngemäßer Anwendung der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung – WoFIV) v. 25.11.2003 (BGBl. I 2003, 2346) in der jeweils geltenden Fassung ermittelt.

**Nebenräume:** Bei der Ermittlung der Nutzfläche sind auch Nebenräume wie Waschküchen, Boden-, Keller-, Trocken-, Speicher-, Bade- und Brause-, Fahrrad- und Kinderwagenräume einzubeziehen, soweit sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 51). Ebenso sind in die Nutzfläche die zur begünstigten Wohnung gehörenden Garagen einzubeziehen.

**Alternative Bruttogrundfläche (BGF):** Alternativ kann für die Ermittlung der Baukosten je m<sup>2</sup> Wohnfläche die BGF des aufgrund der Baumaßnahmen entstandenen Gebäudes herangezogen werden. Die BGF ergibt sich dabei als Gesamtfläche aller Grundrissebenen eines Bauwerks, die nach der DIN 277 ermittelt werden. Die entsprechenden Angaben müssen anhand der Bauunterlagen nachgewiesen werden können (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 52).

**Ermittlung der Baukosten je Quadratmeter:** Zur Ermittlung der Baukosten je m<sup>2</sup> Wohnfläche sind die abschreibungsfähigen AHK durch die ermittelte gesamte Nutzfläche zu dividieren. Mehraufwendungen für Sonderausstattungen, zB bei einer barrierefreien Wohnung, gehen in die allgemeine Kostenaufteilung ein und werden nicht vorab individuell dieser Wohnung zugerechnet. Werden Mehraufwendungen eindeutig und nachweisbar anderen Nutzflächen als der begünstigten Wohnung zugerechnet, können Mehraufwendungen für Sonderausstattungen unberücksichtigt bleiben.

## IV. Nutzungsvoraussetzung (Abs. 2 Nr. 3)

### 28 1. Entgeltliche Überlassung

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b muss die begünstigte Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken dienen. Wird die Wohnung selbstgenutzt oder unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassen, liegt keine entgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken iSd. § 7b vor.

**Teilentgeltliche Überlassung:** Ist die Nutzungsüberlassung gem. § 21 Abs. 2 in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, so ist auch die Sonderabschreibung § 7b im gleichen Verhältnis aufzuteilen und nur in Höhe des auf die entgeltliche Nutzungsüberlassung entfallenden Anteils abzugsfähig (s. zum Aufteilungsgebot nach § 21 Abs. 1 Satz 1 § 21 Anm. 205). Das bedeutet, dass bei Wohnungen des PV die Sonderabschreibung nach § 7b bei Unterschreitung der 66 %-Grenze nur anteilig abziehbar ist (so BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 66; *Steck*, Stbg 2020, 344 [348]; aA BTDrucks. 19/4949, 14; *Mohaupt*, NWB 2019, 2153 [2162]).

**Vorübergehender Leerstand:** Bei vorübergehendem Leerstand dient eine Wohnung auch dann zu Wohnzwecken, wenn sie zwar vorübergehend leer steht, die entgeltliche Überlassung aber (weiterhin) vorgesehen ist und die Wohnung dafür bereitgehalten wird (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 34).

### 29 2. Wohnzweck

Eine Wohnung dient Wohnzwecken, wenn sie dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen (BFH v. 30.9.2003 – IX R 9/03, BStBl. II 2004, 225, unter II.1.a).

**Vorübergehende Beherbergung:** Eine vorübergehende Beherbergung von Personen ist für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung schädlich. Dies gilt insbes. bei regelmäßig wechselnden Personen wie zB in Ferienwohnungen, Hotels und *boarding-houses* sowie bei der Vermietung von *Serviced Apartement* (auch Aparthotels oder Apartment Hotels). Anhaltspunkte für eine nur vorübergehende Beherbergung kann dabei die Bereitstellung oder das Angebot von Serviceleistungen, zB Wäscheservice oder Mahlzeiten sein (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 37, krit. gegenüber dieser strengen Auslegung *Feldgen*, DStZ 2020, 706). Die Gesetzesformulierung („soweit“) deutete darauf hin, dass ggf. zwischen verschiedenen Wohnungsteilen zu trennen ist (so auch *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7b Rz. 15

**Häusliches Arbeitszimmer:** Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters wird aus Vereinfachungsgründen den Wohnzwecken dienenden Räume zugerechnet. In der Literatur wird mit Bezug auf die BFH-Rspr. gefordert, dass dies auch für ein „außerhäusliches Arbeitszimmer“ gelten müsse (*Steck*, Stbg 2020, 393 [394], der auf die von der Rspr. entwickelte „Schlafanzugtheorie“, vgl. BFH v. 15.1.2013 – VIII R 7/10, BStBl. II 2013, 384, verweist).

**Vertragswidrige Untervermietung:** Wird die Wohnung zu Wohnzwecken vermietet, aber seitens des Mieters vertragswidrig, zB zur kurzfristigen Weitervermietung genutzt, steht dies mE der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung entgegen (so wohl auch *Heine*, Stbg 2020, 11 [12]; zum vertragswidrigen Gebrauch



durch den Mieter: § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 *Brandis* in *Blümich*, § 7 Rz. 501, 505 [2019]; aA wohl *Steck*, StB 2020, 89 [96]). Auch im Falle einer nur kurzfristigen „schädlichen“ Nutzung durch den Eigentümer selbst führt dies zur Rückgängigmachung nach § 7b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 der Sonderabschreibung. § 7b Abs. 2 Nr. 3 stellt klar, dass Wohnungen dann nicht zu Wohnzwecken dienen, „soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden“. Die Regelung ist damit objektbezogen und unabhängig davon zu verstehen, von wem diese „schädliche“ Nutzung ausgeht.

### 3. Einhaltung der Nutzungsvoraussetzungen

30

**Zehnjähriger Nutzungszeitraum:** Die begünstigte Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen.

**Nachweis:** Der Nachweis zur Einhaltung der mindestens zehnjährigen Nutzung ist vom Stpfl. jährlich in geeigneter Weise zu erbringen (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 74).

**Veräußerung vor Ablauf des Nutzungszeitraums:** Es ist möglich, eine begünstigte Wohnung, für die Sonderabschreibung in Anspruch genommen wurde, innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums zu veräußern, ohne dass die in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 rückgängig gemacht werden muss. Hierfür muss der Veräußerer nachweisen, dass die begünstigte Wohnung innerhalb des Nutzungszeitraums auch beim Erwerber der weiteren entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken gedient hat. Der entsprechende Nachweis ist vom Veräußerer im Rahmen der StErklärung des VZ, in den der Ablauf des zehnjährigen Nutzungszeitraums fällt, in geeigneter Weise zu erbringen. Hierfür soll nach der FinVerw. eine Bestätigung des Erwerbers über die Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung ausreichend sein (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 76).

Einstweilen frei.

31–40

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Bemessungsgrundlage

### I. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten

41

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b sind die AHK der nach Abs. 2 begünstigten Wohnung, jedoch maximal begrenzt auf 2000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche. Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich aus den förderfähigen AHK der begünstigten Wohnung unter Berücksichtigung der Förderhöchstgrenze.

**Nebenräume:** Zu den AHK der neuen Wohnung gehören auch die AHK für die zu dieser Wohnung gehörenden Nebenräume, wie Waschküchen, Boden-, Keller-, Trocken-, Speicher-, Bade- und Brause-, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., gleichgültig, ob sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, sowie die AHK der zur begünstigten Wohnung gehörenden Garagen. Werden Nebenräume vollständig einer neuen Mietwohnung zugerechnet, sind die darauf entfallenden AHK in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Bei gemeinschaftlich genutzten Nebenräumen werden die AHK entsprechend dem Anteil der Nutzfläche der

neuen Mietwohnung an der Nutzfläche des gesamten Gebäudes aufgeteilt (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 56; *Feldgen*, DStZ 2020, 710).

**Andere Nutzflächen:** Werden neben einer begünstigten Wohnung auch Nutzflächen, zB Büro- oder Gewerbeflächen oder eine eigengenutzte Wohnung angeschafft oder hergestellt, sieht das BMF (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623) vor, dass die abschreibungsfähigen AHK des gesamten Gebäudes nach den allgemeinen ertragstrechl. Regelungen auf die einzelnen Gebäudeteile aufgeteilt werden (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 57). Für diese Aufteilung soll das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes maßgebend sein. Dies soll auch gelten, wenn durch Um- oder Ausbaumaßnahmen für eine begünstigte Wohnung weitere – nicht begünstigte – Flächen geschaffen werden.

**Miteigentum:** § 7a Abs. 7 sieht vor, dass Miteigentümer einer Immobilie die Sonderabschreibung im Verhältnis ihrer Anteile erhalten und die Abschreibung auch nur einheitlich vornehmen können. Es ist daher nicht möglich, dass einer der Miteigentümer die Sonderabschreibung in Anspruch nimmt und der andere nicht. Unterschiedlich hohe Prozentsätze sind auch nicht möglich (s. zu personenbezogenen Tatbestandsmerkmalen § 7a Anm. 62). Der auf den jeweiligen Miteigentümer entfallende „Anteil“ der Sonderabschreibung richtet sich grds. nach der vermögensrechtl. Beteiligung an dem WG. Das bedeutet, dass ein Miteigentümer grds. die Sonderabschreibung bis zur Höhe des dem ihm zustehenden Miteigentumsanteil entsprechenden Teils erhält (BFH v. 25.8.1992 – IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105). Trägt ein Miteigentümer jedoch höhere AK bzw. HK als dies seiner Beteiligung entspricht, kann er die Sonderabschreibung aus diesem Betrag geltend machen (§ 7a Anm. 63; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 59; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 14; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281).

## 42 II. Förderhöchstgrenze

Betragen die grds. förderfähigen AHK mehr als 2000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche, ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b wie folgt:

$$2000 \text{ €} \times \text{Nutzfläche der begünstigten Wohnung} = \text{Bemessungsgrundlage.}$$

43–50 Einstweilen frei.

## E. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückgängigmachung der Sonderabschreibung

### I. Einzelne Gründe für die Rückgängigmachung

#### 51 1. Keine entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken

Nach § 7b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 sind in Anspruch genommene Sonderabschreibungen nach § 7b rückgängig zu machen, wenn die begünstigte Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren nicht der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient. Den Nachweis über die Einhaltung der mindestens zehnjährigen Nutzung zur entgeltlichen Überlassung zu fremden

Wohnzwecken ist vom Stpfl. jährlich in geeigneter Art und Weise zu erbringen (vgl. BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 126).

## 2. Steuerfreie Veräußerung innerhalb des Nutzungszeitraums

52

Bei Veräußerung einer begünstigten Wohnung vor Ablauf des Nutzungszeitraums, hat der Veräußerer nachzuweisen, dass die begünstigte Wohnung innerhalb des Nutzungszeitraums auch beim Erwerber der weiteren entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken gedient hat. Auch wenn die FinVerw. (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 76; so auch schon BTDrucks. 19/4949 14, Abs. 4) es grds. für unschädlich erachtet, wenn der Veräußerer – auch vor Ablauf des Nutzungszeitraums – nachweist, dass die begünstigte Wohnung innerhalb des Nutzungszeitraums auch beim Erwerber der weiteren entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken gedient hat, ist § 23 Abs. 3 Satz 4 zu beachten, denn die Sonderabschreibungen sind zwar in diesen Fällen nicht direkt im Rahmen des § 7b Abs. 4 rückgängig gemacht, sie finden jedoch indirekt bei der Erfassung des Gewinns (oder Verlusts) im Rahmen des privaten Veräußerungsgeschäfts durch eine Minderung der AHK in Höhe der Sonderabschreibung statt (vgl. BRDrucks. 470/1/18, 4; *Steck*, Stbg 2020, 393 [397]; aA wohl *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7b Rz. 18).

## 3. Überschreitung der Baukostenobergrenze

53

Wenn die für die AK/HK der Wohnung geltende Grenze von 3000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche durch nachträgliche AK/HK innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung bzw. Herstellung überschritten wird, wird die Sonderabschreibung rückgängig gemacht. Dabei wird die bisher in Anspruch genommene Sonderabschreibung in voller Höhe verzinslich rückgängig gemacht.

## II. Verhältnis zu allgemeinen Verfahrensregelungen

54

§ 7b Abs. 4 Satz 2 enthält eine spezielle Korrekturvorschrift für bestandskräftige Bescheide. Nach § 7b Abs. 4 Satz 3 besteht eine Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist. Der Zinslauf für Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) beginnt 15 Monate nach Ablauf des VZ, für den die Sonderabschreibung rückgängig gemacht wird; nach § 7b Abs. 4 Satz 4 findet § 233a Abs. 2a AO insofern keine Anwendung.

Einstweilen frei.

55–60

## F. Erläuterungen zu Abs. 5: De-minimis-Beihilfe

### I. Beihilferechtliche Voraussetzungen

#### 1. Beihilfeshöchstgrenze

61

Voraussetzung für die Gewährung der Sonderabschreibung ist, dass die Voraussetzungen der VO (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. EU 2013 Nr. L 352, 1) eingehalten

wurden. Das bedeutet, dass die Sonderabschreibung nur in Anspruch genommen werden kann, wenn der Gesamtbetrag der einem einzelnen Investor gewährten De-minimis-Beihilfen in einem Zeitraum von drei VZ einschließlich des wirtschaftlichen Vorteils aus der Sonderabschreibung 200 000 € nicht übersteigt. Soweit ein Stpfl. auch Beihilfen nach der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten hat, sind insoweit Beihilfen bis zu einem Höchstbetrag von 500 000 € unter Einhaltung der 200 000 €-Grenze der De-minimis-Verordnung zulässig.

## 62 2. Erklärung zu anderen De-minimis-Beihilfen

Sonderabschreibungen können erst dann gewährt werden, wenn die Anspruchsberechtigten Angaben darüber gemacht haben, in welcher Höhe ihnen in den beiden vorangegangenen sowie im laufenden VZ De-minimis-Beihilfen gewährt worden sind, für die die vorliegenden oder anderen De-minimis-Verordnungen gelten, und nur soweit, wie die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung bei dem Unternehmen iSd. De-minimis-Verordnung eingehalten werden. Maßgeblicher Zeitpunkt ist hierbei die Gewährung (Datum des Bewilligungsbescheids) und nicht der Zuflusszeitpunkt der Beihilfe.

Die FinVerw. fordert auch dann eine Erklärung iSd. § 7b Abs. 5 Satz 4, wenn der Stpfl. keine anderen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung in diesem Zeitraum bezogen hat (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 96).

## 63 3. Ermittlung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung

**Barwertberechnung:** Für die Einhaltung des in der De-minimis-Verordnung vorgesehenen Höchstbetrags von 200 000 € im gleitenden Zeitraum von drei Steuerjahren ist der relevante wirtschaftliche Vorteil der Maßnahme zu ermitteln, der durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit innerhalb des fünfzigjährigen Referenzzeitraums (und nicht durch die Höhe der Sonderabschreibung selber) entsteht. Das bedeutet, dass nicht die Höhe der Sonderabschreibung selber ausschlaggebend ist, sondern der über den gesamten Abschreibungszeitraum abgezinsten Gesamtvorteil (sog. Barwert).

Erforderlich ist daher eine Barwertberechnung, welche über den gesamten Abschreibungszeitraum von 50 Jahren zu ermitteln ist. Die Summe der entsprechenden Barwerte über den Abschreibungszeitraum eines Gebäudes (50 Jahre) ergibt den Liquiditätsvorteil der Investitionen insgesamt, welcher auf die Jahre aufgeteilt wird, in denen durch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung Steuervorteile eintreten.

Im damaligen Gesetzgebungsverfahren betonten die Koalitionsfraktionen hierzu (BTDrucks. 19/6140, 12-13): „Bei der geplanten Sonderabschreibung würden Steuervorteile nur in den ersten vier Jahren auftreten; in den darauffolgenden 46 Jahren würden Steuernachteile eintreten. Je früher der Steuervorteil entstehe, desto günstiger sei dies für den Steuerpflichtigen, der die gesparte Steuer anlegen und somit Zinsgewinne erzielen könne, die sich durch in späteren Jahren auftretende Steuernachteile jedoch mindern würden. Bei der Barwertberechnung würden daher jährlich die jeweiligen nominalen Vor- bzw. Nachteile auf den Investitionszeitpunkt diskontiert. Die Summe der entsprechenden Barwerte über 50 Jahre ergeben den Liquiditätsvorteil der Investition insgesamt, welcher auf die ersten vier Jahre

aufgeteilt werde, in denen die Steuervorteile eintreten würden. Dabei werde als Steuersatz der persönliche Steuersatz und zur Diskontierung der Abzinsungszinssatz aus der entsprechenden Mitteilung der Kommission (aktuell im Amtsblatt 2018/C 327/09 veröffentlicht) zugrunde gelegt.“

**Berechnungsbeispiel** (nach BTDrucks. 19/6140, 13): Unter Zugrundelegung von AK iHv. 500 000 €, einem persönlichen StStz zur Est iHv. 42 % zzgl. SolZ iHv. 5,5 % sowie dem aktuellen Abzinsungssatz iHv. 0,82 % ermittelt sich der relevante wirtschaftliche Vorteil wie folgt: Über den gesamten Abschreibungszeitraum von 50 Jahren wird zunächst für jedes Jahr die Differenz ermittelt zwischen dem Wert der zulässigen Abschreibung nach § 7b, dh. der Sonderabschreibung zzgl. der regulären linearen AfA (vier Jahre 7 %) bzw. ab dem 5. Jahr der Restwert-AfA (46 Jahre 1,565 %), und dem Wert, der sich ohne Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ergeben hätte, dh. der regulären linearen AfA (2 %):

	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5.–50. Jahr
In Anspruch genom- mene Abschreibung	35 000 € (500 000 € × 7 %)	35 000 € (500 000 € × 7 %)	35 000 € (500 000 € × 7 %)	35 000 € (500 000 € × 7 %)	7 825 € (500 000 € × 1,565 %)
Reguläre lineare AfA	10 000 € (500 000 € × 2 %)	10 000 € (500 000 € × 2 %)	10 000 € (500 000 € × 2 %)	10 000 € (500 000 € × 2 %)	10 000 € (500 000 € × 2 %)
Differenz	25 000 €	25 000 €	25 000 €	25 000 €	-2 175 €

Die sich jährlich ergebende Differenz (in den ersten vier Jahren: 25 000 €; in den darauffolgenden 46 Jahren rund -2 175 €) wird in jedem einzelnen Jahr mit dem persönlichen StStz (Grenzsteuersatz) des Erstjahres multipliziert und mit dem Abzinsungssatz von 0,82 % diskontiert. Die Summe der so ermittelten Werte über 50 Jahre ergibt einen wirtschaftlichen Vorteil iHv. insgesamt rund 7 857 €. Dieser Vorteil wird auf die Jahre der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung gleichmäßig verteilt. Das heißt für die Einhaltung des in der De-minimis-Verordnung vorgesehenen 200 000 € Höchstbetrags sind für den Stpfl. in diesem Beispiel jährlich rund 1 964 € relevant.

**Mitunternehmenschaften:** In Falle einer gesonderten und einheitlichen Feststellung sind die Angaben über die erhaltene Beihilfe nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung im Rahmen der Erklärung zur gesonderten Feststellung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums zu tätigen. Bei Mitunternehmenschaften oder Gemeinschaften ist der verbrauchte Beihilfewert der Mitunternehmenschaft oder der Gemeinschaft und die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung entsprechend dem für die Mitunternehmenschaft oder Gemeinschaft geltenden Einkünfteverteilungsschlüssel auf die Feststellungsbeteiligten aufzuteilen.

#### 4. Ermittlungszeitraum

64

Der relevante wirtschaftliche Vorteil wird einmalig im ersten Jahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ermittelt. Nachträgliche AK oder HK innerhalb der Baukostenobergrenze, eine Veräußerung oder eine Nutzungsänderung des Förderobjekts innerhalb des Abschreibungszeitraums führen nicht rückwirkend zu einer Neuberechnung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 106).

## 65 II. Prüfung der Beihilfeshöchstbeträge

Ergibt die Prüfung der Einhaltung der Beihilfeshöchstbeträge nach der De-minimis-Verordnung und der DAW-de-minimis-Verordnung, dass mit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung der Beihilfeshöchstbetrag von 200 000 € nach der De-minimis-Verordnung bzw. von 500 000 € nach der DAWI-de-minimis-Verordnung überschritten wird, ist die Sonderabschreibung nicht etwa in Gänze zu versagen, sondern nur insoweit, wie der Beihilfewert aus allen De-minimis-Beihilfeprogrammen 200 000 € bzw. 500 000 € nicht überschreitet.

**Bescheinigung des Beihilfewerts:** Der Beihilfewert der Sonderabschreibung ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums im entsprechenden Bescheid über die Festsetzung der ESt oder KSt auszuweisen.

**Prüfungserfordernis:** Für die Prüfung der Sonderabschreibung hat der die Sonderabschreibung begehrende Stpfl. das Formular „Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG“ an das für ihn örtlich zuständige FA zu versenden. Mit Unterschrift durch den Stpfl. wird die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben bestätigt (BMF v. 7.7.2020 – IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 127).