

**§ 7b EStG**

**Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau**

**D i p l o m a r b e i t**

**an der Hochschule Meißen (FH) mit Fortbildungszentrum**

**vorgelegt von  
Christian Sparbier**



**Meißen, 12. April 2021**

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>IV</b>
<b>Tabellenverzeichnis .....</b>	<b>VII</b>
<b>1. Problemstellung .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Vorbetrachtungen zur steuerlichen Abschreibung .....</b>	<b>3</b>
2.1 Bedeutung und Wirkungen im Steuerrecht.....	3
2.2 Steuerliche Formen .....	4
2.3 § 7a EStG als gemeinsame Vorschrift .....	6
<b>3. Einkommensteuerliche Voraussetzungen des § 7b EStG .....</b>	<b>7</b>
3.1 Anspruchsberechtigter Personenkreis.....	7
3.1.1 Natürliche Personen .....	7
3.1.2 Juristische Personen .....	8
3.1.3 Personengesellschaften.....	9
3.2 Anspruchsberechtigtes Objekt .....	10
3.2.1 Begriffsdefinition .....	10
3.2.2 Objektlage und ihre Auswirkungen.....	14
3.2.3 Nutzung des Objektes.....	17
3.3 Berücksichtigungsfähige Anschaffungs- / Herstellungskosten .....	21
<b>4. Beihilferechtliche Voraussetzungen des § 7b EStG .....</b>	<b>27</b>
4.1 Europarechtliche Beihilferegeln.....	27
4.2 Höchstbeträge und Beihilfeberechnung.....	30

<b>5. Rechtsfolgen der Sonderabschreibung.....</b>	<b>35</b>
5.1 Rechtsfolgen bei unschädlicher Verwendung.....	35
5.2 Rechtsfolgen bei schädlicher Verwendung.....	39
<b>6. Thesenförmige Zusammenfassung .....</b>	<b>42</b>
<b>Anhangsverzeichnis .....</b>	<b>VIII</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>XIV</b>
<b>Rechts- und Gesetzesquellenverzeichnis.....</b>	<b>XVII</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis .....</b>	<b>XIX</b>
<b>Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen.....</b>	<b>XX</b>
<b>Eidesstattliche Erklärung .....</b>	<b>XXI</b>

## Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung/en für Abnutzung/en
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BdSt	Bund der Steuerzahler
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BR	Bundesrat
BRD	Bundesrepublik Deutschland
Bsp.	Beispiel / Beispiele
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag

ca.	circa
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DSTG	Deutsche Steuergewerkschaft
DStV	Deutscher Steuerberaterverband
ebd.	ebenda
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweis
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
et al.	und andere
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUR	Euro (Währung der Europäischen Union)
e.V.	eingetragener Verein
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
ff.	fortfolgende
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
grds.	grundsätzlich
GrErwSt	Grunderwerbsteuer
H	Hinweis
HGB	Handelsgesetzbuch

Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i.H.v.	in Höhe von
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne der / des
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Nr.	Nummer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
qm	Quadratmeter
R	Richtlinie
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rn. / Rz.	Randnummer / Randziffer
S.	Seite / Satz
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes
StB	Steuerberater-/in
Stpfl.	Steuerpflichtige-/r
Tab.	Tabelle
u.a.	unter anderem
usw.	und so weiter
v.	vom
vgl.	vergleiche
WoFlV	Wohnflächenverordnung
z.B.	zum Beispiel

## **Tabellenverzeichnis**

Tab. 1: Berechnung - Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau.....	37
Tab. 2: Berechnung - lineare Gebäude-AfA.....	37
Tab. 3: Festsetzungsverjährungen Einkommensteuerbescheide.....	41

# 1. Problemstellung

In der Bundesrepublik Deutschland besitzen lediglich 45 Prozent aller Haushalte Wohneigentum in Form einer Eigentumswohnung oder eines eigenen Hauses. Innerhalb der OECD liegt die BRD mit diesem Wert gerade einmal auf dem vorletzten Platz. Die Ursachen für diese geringe Eigentumsquote sind dabei sehr vielschichtig und bedürfen einer gesonderten Abhandlung. Sicher lässt sich hieraus jedoch nur schlussfolgern, dass das Mieten von unbeweglichem Vermögen in Deutschland einen besonders hohen Stellenwert besitzt und daher auch seitens der Politik einer besonderen Berücksichtigung bedarf.<sup>1</sup>

Speziell in den letzten Jahren ist die Beachtung der Thematik Mietwohnungen immer notwendiger geworden. So kann die aktuelle Situation des deutschen Wohnungsmarktes als sehr angespannt bezeichnet werden. Die deutschen Großstädte und die zugehörigen Speckgürtel verzeichnen seit Jahren überproportionale Zuwachsraten. Insbesondere jüngere Bürger beschließen, aufgrund der Attraktivität und der vielfältigen Möglichkeiten, in die Städte zu ziehen.<sup>2</sup> Infolge dieses Nachfrageüberhanges in den Ballungsräumen, ohne dass jedoch spürbar das Angebot erhöht worden ist, stiegen die Mieten seit Jahren überproportional an. Ein Ende dieser Mietpreisspirale ist aktuell noch nicht absehbar und führt zu allgemeinen, volkswirtschaftlichen Wohlfahrtsverlusten. Innerhalb einer sozialen Marktwirtschaft kommt dem Staat dabei grundsätzlich die tragende Rolle zu, solchen Allokationsproblemen wirksam entgegenzutreten. So sollen durch gezielte, staatliche Eingriffe die sich negativ ergebenden Auswirkungen des freien Marktes abgemildert und eine Lösung für das Angebotsproblem gefunden werden.<sup>3</sup>

Die deutsche Bundesregierung ist sich den voran genannten Problemen bewusst und benannte diese auch im Koalitionsvertrag für die 19. Legislaturperiode. Entsprechend nahm sie geplante Lösungsstrategien in das Koalitionspapier auf und rief damit die sogenannte Wohnraumoffensive aus. Mit dieser soll den Bürgern zum einen die Möglichkeit geboten werden, Wohneigentum selbst bilden zu können, zum anderen sollen aber auch Mietwohnungen bezahlbar bleiben und die volkswirtschaftlichen Ungleichverteilungen beseitigt werden. Letzteres sollte durch

---

<sup>1</sup> Vgl. Kaas/Korchakov/et al. (2020), S. 1.

<sup>2</sup> Vgl. DESTATIS - Statistisches Bundesamt (2019), S. 1.

<sup>3</sup> Vgl. Thomsen/Vogt/Brausewetter (2020), S. 461.



Schaffung von steuerlichen Anreizen in Form einer Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau erfolgen.<sup>4</sup>

Die Idee zur geplanten Umsetzung einer Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten war dabei jedoch nicht völlig neu. Schon in der 18. Legislaturperiode versuchte die vorherige Bundesregierung, eine Sonderabschreibung in ähnlicher Form einzuführen. Der Entwurf hierfür scheiterte jedoch im Jahr 2016 aufgrund von Differenzen bezüglich der vielfältigen Details und geplanten Voraussetzungen.<sup>5</sup> Im zweiten Anlauf hatte der von der nachfolgenden Bundesregierung initiierte Gesetzesentwurf hingegen mehr Erfolg. Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus am 09. August 2019 wurde der § 7b als Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in das EStG eingeführt.<sup>6</sup>

In der vorliegenden Arbeit wird sich mit genau diesem neu eingeführten § 7b EStG beschäftigt. Neben den sich ergebenden Rechtsfolgen sollen speziell die einkommensteuerlichen und beihilferechtlichen Anspruchsvoraussetzungen näher untersucht werden. So soll die vorliegende Arbeit insbesondere als Grundlage zur Beantwortung der nachfolgend relevanten Fragen dienen. Wer kann die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in Anspruch nehmen? Für was kann diese Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden und welche zwingenden Voraussetzungen sind dabei speziell für die uneingeschränkte Inanspruchnahme zu beachten? Dahingehend soll auch überprüft werden, was passiert, wenn diese Voraussetzungen nach der Beantragung und Inanspruchnahme wegfallen. Ebenfalls wird sich mit der Frage beschäftigt, warum für die Sonderabschreibung als eine nationale Norm, zusätzlich die europarechtlichen Beihilferegelungen zu beachten sind. All die sich daraus ergebenden Erkenntnisse sollen im Gesamtergebnis der Beantwortung des Hauptuntersuchungszieles dienen: Schafft die eingeführte Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau ggü. den Stpfl. einen ausreichenden Anreiz für ihre Inanspruchnahme und stellt sie damit tatsächlich ein geeignetes Mittel für die von der Bundesregierung beabsichtigte Wohnraumoffensive dar?

---

<sup>4</sup> Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD (2018), S. 109-110.

<sup>5</sup> Vgl. BdSt e.V. (2018), S. 1-2.

<sup>6</sup> Vgl. Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus.

## **2. Vorbetrachtungen zur steuerlichen Abschreibung**

### **2.1 Bedeutung und Wirkungen im Steuerrecht**

Von der steuerlichen AfA sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter betroffen, welche technisch, wirtschaftlich, mengenmäßig oder zeitlich abnutzbar sind und bei denen die jeweilige Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt. Somit wird rein begrifflich zwar die tatsächliche Wertminderung des Wirtschaftsgutes berücksichtigt, doch ist dies nicht der eigentliche Hintergrund für die steuerliche AfA.<sup>7</sup> So hat auch der BFH in seinem Urteil vom 14. Februar 1978 ausgeführt, dass der Zweck der einkommensteuerlichen AfA nicht darin liegt, etwaige Wertverluste eines Wirtschaftsgutes auszugleichen oder zu berücksichtigen. Aus steuerlicher Sicht hat die grundsätzliche AfA einzig die Funktion, den vom Steuerpflichtigen tatsächlich getragenen Aufwand über die voraussichtliche Nutzungsdauer des abnutzbaren Wirtschaftsgutes zu verteilen.<sup>8</sup> Dieser steuerliche Grundgedanke der Aufwandsverteilung führt folglich dazu, dass die Kosten für das Wirtschaftsgut nicht schon in dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden können. Eine Ausnahme bilden hierbei lediglich die geringwertigen Wirtschaftsgüter und die zur Bildung eines Sammelpostens geeigneten Wirtschaftsgüter.<sup>9</sup>

In Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Inanspruchnahme führt die AfA zur direkten Minderung des Gewinns oder des Einnahmenüberschusses. Damit hat die steuerliche AfA auch einen indirekten Einfluss auf das zu versteuernde Einkommen und führt in Folge zu einer Minderung der zu zahlenden Einkommensteuer oder der zu zahlenden Körperschaftsteuer. Erhöhungen bei den AfA-Sätzen oder mögliche Neueinführungen von Sonderabschreibungen führen bei den Steuerpflichtigen über den totalen Zeitraum der Nutzungsdauer betrachtet in Summe zwar nicht zu weniger Steuern, aber zu zeitlich früheren Steuerminderungen. Durch diesen Effekt der vorgezogenen Finanzierungshilfe soll den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet werden, Investitionen vorzunehmen. Die steuerlichen Vorschriften über die AfA/Abschreibungen können von der Politik damit als ein Instrument eingesetzt

---

<sup>7</sup> Vgl. Wuttke/Weidner/et.al. (2012), S. 99-100.

<sup>8</sup> Vgl. BFH Urteil v. 14.02.1978, BStBl. II 1978, Rz. 20.

<sup>9</sup> Vgl. Maier/Gunsenheimer/et.al. (2018), Rz. 1186-1193.

werden, um wirtschaftliche oder gesellschaftliche Ziele zu erreichen.<sup>10</sup> Die aktuelle Bundesregierung hat diese Lenkungsfunktion für ihre gesellschaftlichen Ziele auf dem Wohnungsmarkt anscheinend als geeignetste Lösung angesehen und daher die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in Form des § 7b EStG implementiert.<sup>11</sup>

## 2.2 Steuerliche Formen

Eine nach der Ansicht des Autors sehr geeignete Einteilung der steuerlichen AfA und Abschreibungen erfolgt, wenn man hierfür die handelsrechtlichen Vorschriften zu Hilfe nimmt. Das HGB kennt grundsätzlich die planmäßigen<sup>12</sup> und die außerplanmäßigen<sup>13</sup> Abschreibungen. Übertragen auf das Steuerrecht entspricht die AfA<sup>14</sup> und die Absetzung für Substanzverringerung<sup>15</sup> dabei den planmäßigen Abschreibungen. Die Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen<sup>16</sup>, die Teilwertabschreibungen<sup>17</sup> sowie die Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen<sup>18</sup> sind hingegen mit den außerplanmäßigen Abschreibungen vergleichbar.<sup>19</sup>

Als Grundform ist im Steuerrecht die normale AfA anzusehen. Diese kann dabei durch die lineare, degressive oder Leistungs-AfA berücksichtigt werden. Die meist genutzte Form hiervon ist die lineare AfA. Bei dieser werden die vom Stpfl. getragenen Anschaffungs-/Herstellungskosten in gleichmäßiger Art und Weise auf die Nutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsgutes verteilt. Als eine besondere Unterform der linearen AfA ist die Gebäude-AfA i.S.d. § 7 Abs. 4 u. 5 EStG zu nennen. So erfolgt die AfA hier mangels gesetzlicher Normierung nicht nach der gewöhnlichen Nutzungsdauer, sondern es werden feste Prozentsätze gleichmäßig angewendet. Diese Prozentsätze unterscheiden sich lediglich in der Art der Nutzung des

---

<sup>10</sup> Vgl. Wuttke/Weidner/et.al. (2012), S. 105.

<sup>11</sup> Vgl. Ausführungen in Kapitel 1- Problemstellung.

<sup>12</sup> Vgl. § 253 Abs. 3 S. 1 u. 2 HGB.

<sup>13</sup> Vgl. § 253 Abs. 3 S. 5 u. 6 HGB.

<sup>14</sup> Vgl. § 7 Abs. 1 S. 1-6 u. Abs. 4 EStG.

<sup>15</sup> Vgl. § 7 Abs. 6 EStG.

<sup>16</sup> Vgl. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG.

<sup>17</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2-3 u. Nr. 2 S. 2 EStG.

<sup>18</sup> Vgl. §§ 7a ff. EStG.

<sup>19</sup> Vgl. Endriss/Baßendowski/et.al. (2012), S. 312-313.

Gebäudes, ob es dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzurechnen ist und wann die Fertigstellung oder die Beantragung des Bauantrages erfolgte.<sup>20</sup>

Die degressive Normal-AfA und die degressive Gebäude-AfA sind als wirtschaftliche Förderinstrumente anzusehen und können von den Stpfl. daher nur angewandt werden, wenn dies vom Gesetzgeber ausdrücklich gestattet wird. Letztmalig war die Anwendung der degressiven AfA i.S.d. § 7 Abs. 2 EStG dabei im Kalenderjahr 2010 möglich.<sup>21</sup> Aufgrund der in 2020 beginnenden Corona-Pandemie und den daraus entstehenden Folgen wurde von der Bundesregierung das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona Krise am 29. Juni 2020 verabschiedet. Darin wurde unter anderem beschlossen, dass die degressive AfA auf bewegliche Wirtschaftsgüter, welche nach dem 31. Dezember 2019 und vor dem 01. Januar 2022 angeschafft oder hergestellt wurden, wieder anwendbar ist.<sup>22</sup> Eine Neuinanspruchnahme der degressiven Gebäude-AfA i.S.d. § 7 Abs. 5 EStG ist nach aktuellem Stand jedoch nicht möglich. Hiervon existieren lediglich nur noch zeitlich auslaufende Altfälle.<sup>23</sup>

Von der normalen AfA abzugrenzen sind die Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen. Wie unter Kapitel 2.1 schon angesprochen, dienen diese Abschreibungsarten insbesondere als Instrument der Politik. Im Gegensatz zur Normal-AfA sollen mit diesen Formen folglich auf besondere wirtschaftliche, gesellschaftliche und zeitgemäße Umstände reagiert werden, welche diese Abschreibungsvergünstigungen notwendig machen und auch fiskalisch rechtfertigen. Unter diesen Aspekten könnte man streng genommen also auch die degressive AfA i.S.d. § 7 Abs. 2 EStG als eine Form der erhöhten Absetzung verstehen. Diese erhöhten Absetzungen ersetzen jedoch die normale AfA i.S.d. § 7 EStG und kommen folglich allein zur Anwendung.<sup>24</sup> Da die degressive AfA jedoch selbst im § 7 EStG gesetzlich verankert ist, kann sie damit aus teleologischer Sicht keine Variante der erhöhten Absetzung sein. Als typische Beispiele sind hier vielmehr die §§ 7h und 7i EStG zu nennen.

---

<sup>20</sup> Vgl. Endriss/Baßendowski/et.al. (2012), S. 318; 324.

<sup>21</sup> Vgl. ebd. S. 318-319.

<sup>22</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 3 Zweites Corona-Steuerhilfegesetz.

<sup>23</sup> Vgl. Endriss/Baßendowski/et.al. (2012), S. 326.

<sup>24</sup> Vgl. Wuttke/Weidner/et.al. (2012), S. 105.

Sonderabschreibungen unterscheiden sich zu den erhöhten Absetzungen darin, dass sie zusätzlich zur normalen AfA angewendet werden.<sup>25</sup> Das hierfür aktuellste Beispiel ist die nachfolgend untersuchte Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau i.S.d. § 7b EStG. Damit ist als erste Erkenntnis festzuhalten, dass der Gesetzgeber mit der Ausformulierung als Sonderabschreibung bewusst wollte, dass der Stpfl. diese bei Inanspruchnahme zusätzlich zur normalen Gebäude-AfA absetzen kann.

### **2.3 § 7a EStG als gemeinsame Vorschrift**

Die erhöhten Absetzungen sowie die Sonderabschreibungen sind aufgrund ihrer besonderen Funktion außerhalb der grundlegenden AfA-Vorschrift des § 7 EStG geregelt. Die Tatbestandsmerkmale für ihre Inanspruchnahme sowie die Rechtsfolgen befinden sich dabei innerhalb der jeweiligen Norm. Damit trotz dieser unterschiedlichen Abschreibungsarten und den damit einhergehenden verschiedenen Vorschriften grundlegend eine einheitliche Rechtsanwendung erreicht werden kann, dient der § 7a EStG hierbei als die anzuwendende, allgemeine Norm für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit nichts Spezielleres geregelt ist.<sup>26</sup>

Bezogen auf den nachfolgend untersuchten § 7b EStG bedeutet die gleichzeitige Berücksichtigung des § 7a EStG unter anderem, dass der Stpfl. bei der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau aufgrund des Kumulationsverbotes i.S.d. § 7a Abs. 5 EStG keine weiteren Begünstigungen für dasselbe Wirtschaftsgut berücksichtigen darf. Neben dem § 7b EStG kann folglich keine andere Sonderabschreibung oder erhöhte Absetzung mehr in Anspruch genommen werden. Gemäß § 7a Abs. 4 EStG ist es dem Stpfl. lediglich möglich, die grundlegenden AfA-Formen i.S.d. § 7 Abs. 1 EStG oder die Gebäude-AfA i.S.d. § 7 Abs. 4 EStG kumulativ zur Sonderabschreibung zu berücksichtigen. Die schon erwähnten Formen der degressiven AfA i.S.d. § 7 Abs. 2 und 5 EStG sind nach teleologischer Auslegung des § 7a Abs. 4 EStG folglich ebenfalls nicht gleichzeitig mit der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau anwendbar.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl. § 7a Abs. 4 EStG.

<sup>26</sup> Vgl. Anzinger/Siebenhüter in Herrmann/Heuer/Raupach (2021), § 7a EStG, Rz. 1.

<sup>27</sup> Vgl. Pfirmann in Kirchhof (2020), § 7a EStG, Rz. 17; 19.

### **3. Einkommensteuerliche Voraussetzungen des § 7b EStG**

#### **3.1 Anspruchsberechtigter Personenkreis**

Betrachtet man den Wortlaut des § 7b EStG, so lässt sich nicht offensichtlich herauslesen welcher Personenkreis überhaupt berechtigt ist, die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in Anspruch zu nehmen. Folglich sind hierfür die grundlegenden Regeln des Steuerrechts und insbesondere des EStG näher zu untersuchen.

##### **3.1.1 Natürliche Personen**

Natürliche Personen werden als Steuersubjekte vom EStG erfasst. Den Großteil bilden dabei Stpfl., welche als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gelten. Gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG gehören hierzu alle natürlichen Personen, welche ihren Wohnsitz<sup>28</sup> oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt<sup>29</sup> im Inland haben. Für die einkommensteuerliche Behandlung ist es jedoch irrelevant, welcher Staatsangehörigkeit die natürlichen Personen angehören. Vielmehr kommt es für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht darauf an, dass sich ihr Wohnsitz im Inland befindet oder sie sich für gewöhnlich im Inland aufhalten. Räumlich maßgeblich ist dabei das Staatsgebiet der BRD inklusive der Drei-Meilen-Zone und des Küstenmeeres.<sup>30</sup>

Natürliche Personen welche weder ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben und auch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG nicht erfüllen gelten als beschränkt Stpfl. i.S.d. § 1 Abs. 4 EStG, soweit sie die in § 49 EStG abschließend aufgeführten Einkünfte innerhalb der BRD erzielen. Bei diesen Steuersubjekten greift eine objektbezogene Besteuerung, wodurch persönliche Verhältnisse keine Berücksichtigung finden und vorrangig die speziellen Sondervorschriften der §§ 50 ff. EStG gelten.<sup>31</sup> So dürfen beschränkt Stpfl. die entstandenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich nur abziehen, soweit diese auch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften

---

<sup>28</sup> Vgl. § 8 AO.

<sup>29</sup> Vgl. § 9 AO.

<sup>30</sup> Vgl. Ackermann in Bordewin/Brandt (2021), § 1 Steuerpflicht, Rz. 43; 78.

<sup>31</sup> Vgl. ebd., Rz. 128.

stehen.<sup>32</sup> Übertragen auf die vorliegend zu untersuchende Sonderabschreibung auf Mietwohnungsneubau bedeutet dies, dass z.B. auch ein im Ausland lebender Steuerpflichtiger, welcher ein in der BRD gelegenes Objekt vermietet und daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erzielt, unter den weiteren Voraussetzungen des § 7b EStG diese Sonderabschreibung als Werbungskosten geltend machen könnte. Eine Einschränkung der Inanspruchnahme für beschränkt Steuerpflichtige ist dabei auch aus den für sie geltenden Sondervorschriften nicht ersichtlich, wodurch eine Berücksichtigung wie auch bei den unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen erfolgen kann.<sup>33</sup>

### **3.1.2 Juristische Personen**

Juristische Personen wie z.B. Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung werden nicht durch das EStG erfasst. Für diese eigenständig, rechtsfähigen Steuersubjekte ist daher grds. das KStG anzuwenden. Im § 8 Abs. 1 S. 1 KStG wird jedoch explizit auch auf das EStG verwiesen. Damit gilt, dort wo das KStG als grundlegende Rechtsvorschrift keine vorrangige Regelung für die juristischen Personen enthält, sind letztendlich die Vorschriften des EStG anzuwenden.<sup>34</sup> Eine Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht erfolgt dabei auch im KStG. So gelten gemäß § 1 Abs. 1 KStG alle juristischen Personen als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, welche ihre Geschäftsleitung<sup>35</sup> oder ihren Sitz<sup>36</sup> im Inland<sup>37</sup> haben. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen folglich sämtliche juristische Personen, die ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz im Ausland haben, aber in der BRD Einkünfte erzielen.<sup>38</sup> Aufgrund der angesprochenen Verzahnung zum EStG muss es sich dabei um die abschließend aufgeführten Einkünfte i.S.d. § 49 EStG handeln.<sup>39</sup> So greifen für beschränkt körperschaftsteuerpflichtige ebenfalls die speziellen Sondervorschriften der §§ 50 ff. EStG und eine explizite, gesetzliche Einschränkung für die Inanspruchnahme der

---

<sup>32</sup> Vgl. § 50 Abs. 1 S. 1 EStG.

<sup>33</sup> Vgl. ebd. S. 3 EStG.

<sup>34</sup> Vgl. Köllen/Reichert/et. al. (2016), Rz. 1; 21; 36.

<sup>35</sup> Vgl. § 10 AO.

<sup>36</sup> Vgl. § 11 AO.

<sup>37</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 KStG.

<sup>38</sup> Vgl. § 2 KStG.

<sup>39</sup> Vgl. Köllen/Reichert/et. al. (2016), Rz. 126.

Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau existiert auch hier nicht. Soweit inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielt werden und die weiteren Voraussetzungen des § 7b EStG erfüllt sind, kann diese Sonderabschreibung daher auch von beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen in gleicher Art und Weise wie von den unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen als Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG geltend gemacht werden.

### **3.1.3 Personengesellschaften**

Personengesellschaften besitzen im deutschen Steuerrecht keine eigene Rechtspersönlichkeit. Aufgrund des geltenden Transparenzprinzips erfolgt die Besteuerung daher auf der Ebene der dahinterstehenden Gesellschafter. Der steuerliche Gewinn als Bemessungsgrundlage ermittelt sich dabei grds. aus dem Gesamthandsgewinn und dem Gewinn aus den jeweiligen Sonderkreisen der Gesellschafter. Hierbei ist jedoch der Grundsatz einer einheitlichen Bilanzierung der Gesamthandsbilanz und der Sonderbilanzen zu beachten. So dürfen Wahlrechte für die Bilanzierung oder Bewertung innerhalb der Steuerbilanz von sämtlichen Gesellschaftern der Gesellschaft nur einheitlich ausgeübt werden. Speziell für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen ist dieser Grundsatz in der gemeinsamen Vorschrift des § 7a Abs. 7 EStG geregelt.<sup>40</sup> Bezogen auf die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau bedeutet dies, dass jeder beteiligte Mitunternehmer der Personengesellschaft dem Grunde nach berechtigt ist, diese Sonderabschreibung in Höhe seines Anteils in Anspruch zu nehmen.<sup>41</sup> Sind die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des § 7b EStG bei den Gesellschaftern erfüllt, so dürfen diese die Anwendung der Sonderabschreibung dabei nur einheitlich vornehmen.<sup>42</sup>

Da die Mitunternehmer einer Personengesellschaft natürliche aber auch juristische Personen sein können, gelten für die jeweiligen persönlichen Anspruchsberechtigungen wiederum die gleichen einkommensteuerlichen Grundlagen wie schon unter Punkt 3.1.1 und 3.1.2 aufgeführt.

---

<sup>40</sup> Vgl. Heinhold/Hüsing/et.al. (2015), S. 13; 19-21; 27.

<sup>41</sup> Vgl. § 7a Abs. 7 S. 1 EStG.

<sup>42</sup> Vgl. ebd. S. 2 EStG.



## 3.2 Anspruchsberechtigtes Objekt

### 3.2.1 Begriffsdefinition

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 7b EStG muss für die Anwendung der Sonderabschreibung eine neue Wohnung angeschafft oder hergestellt werden.<sup>43</sup> In der Norm selbst wird dabei jedoch nicht definiert, was als Wohnung i.S.d. Vorschrift angesehen werden kann. Hierfür wird hilfsweise lediglich auf den § 181 Abs. 9 BewG verwiesen. Darin wird eine Wohnung als Zusammenfassung von mehreren Räumen definiert. Insgesamt muss die Wohnung so beschaffen sein, dass das Führen eines Haushalts in selbstständiger Art und Weise erfolgen kann. Diese zusammengefassten Räume müssen dabei eine abgeschlossene Einheit bilden, welche baulich getrennt von anderen Wohnungen gelegen ist und über einen eigenständigen Zugang betreten werden kann. Damit eine Wohnung i.S.d. BewG angenommen wird, muss sie mindestens die Räume enthalten, welche zur Führung eines selbstständigen Haushalts notwendig sind. Neben einer Küche gehören hierzu auch das Bad oder die Dusche sowie eine Toilette. Das EStG geht beim Wohnungsbegriff jedoch noch über diese grundlegenden Definitionen des BewG hinaus. Ertragsteuerlich zählen zu der anspruchsberechtigten Wohnung auch dazugehörige Nebenräume. Damit können z.B. auch Keller, Abstellräume, Tiefgaragenplätze oder Außengaragen von der Sonderabschreibung erfasst werden.<sup>44</sup>

Als weitere Voraussetzung für die Annahme einer Wohnung gibt das BewG grds. eine Mindestgröße von 23 qm vor.<sup>45</sup> Aufgrund der von der Bundesregierung verabschiedeten Grundsteuerreform wurde das BewG notwendigerweise jedoch um einen siebenten Abschnitt ergänzt. Darin gilt im Grunde zwar die gleiche Wohnungsdefinition wie oben schon aufgeführt, jedoch reicht bei der Grundsteuer schon eine Mietwohnfläche von nur 20 qm für eine Wohnungsannahme aus.<sup>46</sup> Übertragen auf den vorliegend zu untersuchenden § 7b EStG kann für gewisse Ausnahmen dabei auch von dieser geringeren Fläche als Referenzgröße ausgegangen werden. Hierzu gehören insbesondere Wohnungen in Studenten- und Seniorenwohnheimen.<sup>47</sup>

---

<sup>43</sup> Vgl. § 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG.

<sup>44</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 22.

<sup>45</sup> Vgl. § 151 Abs. 9 BewG.

<sup>46</sup> Vgl. § 249 Abs. 10 BewG.

<sup>47</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 21.

Doch selbst wenn die Voraussetzungen des Wohnungsbegriffes insgesamt erfüllt sind, kann eine Inanspruchnahme des § 7b EStG einkommensteuerrechtlich trotzdem ausgeschlossen sein. Dies ist dann der Fall, wenn die betreffende Wohnung nicht neu ist. Im Sinne der Vorschrift kann der Begriff neu dabei in eine qualitative und in eine zeitliche Komponente unterteilt werden. Qualitativ neu ist die Wohnung dann, wenn der geschaffene Wohnraum bis dato noch nicht vorhanden war und erst aufgrund der Anschaffung oder Herstellung entstanden ist.<sup>48</sup> Mit der Errichtung eines komplett neuen Gebäudes, welches zukünftig gegen Entgelt vermietet werden soll, entsteht schlussfolgernd also auch immer mindestens eine berücksichtigungsfähige Wohnung. Bei der Errichtung eines zukünftig vermieteten Einfamilienhauses entsteht demnach mindestens eine Wohnung, bei der Errichtung eines zukünftig vermieteten Zweifamilienhauses entstehen folglich zwei Wohnungen i.S.d. Vorschrift usw. Bei schon bestehenden Gebäuden sind hinsichtlich der Baumaßnahmen jedoch tiefergehende Überprüfungen notwendig. Eindeutig ausgeschlossen sind dabei sämtliche bauliche Maßnahmen in existenten Gebäuden, welche lediglich zur Verlegung oder zu einer Erweiterung von schon bestehender Wohnfläche führen. Solche Umbaumaßnahmen können nur dann begünstigt sein, sofern hierdurch erstmalig Wohnungen entstehen. Dies ist unter anderem der Fall, wenn ein bis dato betrieblich genutztes Gebäude so umgestaltet und umgebaut wird, dass im Anschluss Wohnungen entstanden sind, welche entgeltlich zu Wohnzwecken dienend überlassen werden können. Eine Begünstigung liegt auch dann vor, wenn z.B. ein bestehendes Dachgeschoss erstmalig ausgebaut wird und darin Wohnraum entsteht, welcher fortan gegen Entgelt vermietet wird. Nicht erforderlich ist hingegen, dass die entsprechenden Wohnungen dabei unbewegliche und selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter i.S.d. EStG verkörpern und in einem besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu dem Rest des Gebäudes stehen.<sup>49</sup>

Wie vorangehend schon erwähnt, existiert neben dem qualitativen Begriff auch eine zeitliche Komponente. Diese kann ebenfalls unterteilt werden. So kann auch zeitlich zwischen der Anschaffung und der Herstellung einer neuen Wohnung unterschieden werden. Bei einer Wohnungsherstellung ist diese zeitliche Voraussetzung nur dann gegeben, wenn der für die geplante Baumaßnahme notwendige Bauantrag

---

<sup>48</sup> Vgl. § 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG.

<sup>49</sup> Vgl. BT v. 12.10.2018, Drucksache 19/4949, S. 12-13.

nach dem 31. August 2018 und vor dem 01. Januar 2022 gestellt wurde.<sup>50</sup> Bei einer Anschaffung definiert das EStG die Wohnung für Zwecke der Sonderabschreibung dann als zeitlich neu, wenn diese bis zum Jahresende der Fertigstellung durch den Stpfl. auch tatsächlich angeschafft wird.<sup>51</sup> Nur dann kann auch der Anschaffende die Sonderabschreibung tatsächlich in Anspruch nehmen.<sup>52</sup> Als Besonderheit ist hier jedoch anzumerken, dass dieser Anschaffung meist eine Herstellung vorausgeht. Das typischste Bsp. hierfür sind die Bauträgerfälle. Hierbei stellt der Bauträger die Wohnungen her und veräußert diese samt dem zugehörigen Grundstücksanteil an den jeweiligen Erwerber. Aufgrund einer vorliegenden Herstellung wäre damit nur der Zeitpunkt des gestellten Bauantrages maßgebend. Da der Herstellung nachgelagert jedoch eine Anschaffung folgt, sind zusätzlich noch der Fertigstellungs- und der Anschaffungszeitpunkt maßgebend. Fertiggestellt ist die Wohnung dann, wenn sie i.S. ihrer zukünftigen Verwendungsabsicht auch tatsächlich genutzt werden kann.<sup>53</sup> Als Anschaffung gilt der Zeitpunkt, in welchem der Erwerber die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung innehat und dementsprechend Nutzen und Lasten auf ihn übergehen.<sup>54</sup>

Überträgt man diese Theorie auf ein praktisches Bsp., so liegt eine neue Wohnung i.S.d. § 7b EStG z.B. dann vor, wenn der Herstellende (Bauträger) den Bauantrag zum 01. Mai 2020 gestellt hat und die betreffende Wohnung von selbigem zum 01. März 2021 fertiggestellt wird. Nachgelagert verkauft der Bauträger die Wohnung dann an den Erwerber A, für welchen folglich eine Anschaffung vorliegt. Gemäß dem Notarvertrag wurde der Übergang von Nutzen und Lasten dabei auf den 01. Mai 2021 datiert. Unter isolierter Betrachtung des Anschaffungsvorganges liegen Fertigstellung und Anschaffung damit innerhalb desselben Jahres. Da auch der Bauantrag vom Bauträger innerhalb des gesetzlichen Zeitraumes gestellt wurde, liegen die zeitlichen Voraussetzungen für die Annahme einer neuen Wohnung folglich insgesamt vor und die Sonderabschreibung könnte unter den weiteren Bedingungen des § 7b EStG vom Erwerber A in Anspruch genommen werden. Das vorliegende Bsp. würde hingegen zu einer negativen Annahme führen, wenn der Bauantrag z.B. schon am 20. Mai 2018 gestellt worden wäre. Eine neue Wohnung i.S.d.

---

<sup>50</sup> Vgl. § 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG.

<sup>51</sup> Vgl. ebd. Abs. 1 S. 2 EStG.

<sup>52</sup> Vgl. ebd. S. 3 EStG.

<sup>53</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 03.02.2000, I B 48/99, Rz. 30.

<sup>54</sup> Vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Vorschrift wäre teilweise aber auch zu verneinen, wenn der Bauantrag zwar weiterhin zum 01. Mai 2020 gestellt wurde und die Fertigstellung hier schon zum 15. Dezember 2020 erfolgte, der Übergang von Nutzen und Lasten gemäß Notarvertrag jedoch erst auf den 15. Januar 2021 lautet. Der Bauantrag wurde zwar innerhalb des gesetzlichen Zeitfensters gestellt, Fertigstellung und Anschaffung liegen jedoch nicht innerhalb desselben Jahres. Damit liegt für den Erwerber A keine neue Wohnung i.S.d. der Vorschrift vor, wohl aber für den Bauträger. So fällt auf, dass sich aufgrund der unterschiedlichen Lebenssachverhalte auch die verschiedensten Kombinationen ergeben können, wann genau eine neue Wohnung i.S.d. des Gesetzes vorliegt.

Insgesamt bleibt bei dem anspruchsberechtigten Objekt festzuhalten, dass es grds. keine negativen Auswirkungen hat, dass der Gesetzgeber hier lediglich auf das BewG verweist und innerhalb des § 7b EStG dabei keine neue Definition für den Wohnungsbegriff vorgibt. Hiervon abweichende und neue Bestimmungen hätten möglicherweise nur zu engeren Voraussetzungen und zusätzlichen Ausschlüssen geführt. Aufgrund der vorgegebenen Mindestgröße von 20-23 qm können so insbesondere die Personen in den Genuss der Sonderabschreibung kommen, welche z.B. lediglich Studenten- oder Seniorenwohnungen anschaffen oder herstellen. Überwiegend haben diese Wohnungen dabei eine sehr geringe Größe, beinhalten jedoch alle notwendigen Merkmale wie eine Küche, ein Bad sowie eine Toilette und bilden eine abgeschlossene Einheit, welche über einen eigenständigen Zugang erreichbar ist. Unter dem Aspekt der eingangs angesprochenen Wohnungsknappheit, insbesondere bei Studenten in den Großstädten und aufgrund der immer älter werdenden Gesellschaft, kommt der Querverweis in das BewG also besonders den Stpfl. entgegen, welche diese Knappheit genau bei diesen Zielgruppen beheben wollen. Doch auch wer nicht nur für Studenten oder Senioren baut, hat mit der Wohnungsdefinition aus dem BewG keine Nachteile. Besonders die zusätzliche einkommensteuerliche Ergänzung, dass auch die Nebenräume berücksichtigungsfähig sind, kann diejenigen ansprechen, welche dem zukünftigen Mieter z.B. zusätzlich einen Parkplatz oder einen Abstellraum anbieten wollen. Der Vermieter kann damit die Qualität seines Angebots erhöhen und hat gleichzeitig Planungssicherheit, dass diese damit einhergehenden, höheren Kosten innerhalb der Grenzen des § 7b EStG besonders berücksichtigt werden können.

Als kritisch gesehen werden kann hingegen die zeitliche Komponente des Begriffes neu. Wie in dem Bsp. schon festgestellt wurde, besteht für den Stpfl. als Erwerber die Gefahr, dass die Wohnung dann nicht mehr als neu gilt, wenn Fertigstellung und Anschaffung nicht im selben Jahr liegen. Diese ungünstige Konstellation kann sich dabei völlig unbewusst und ungewollt ergeben. Auch unter Betrachtung der aktuellen Corona-Pandemie und den damit einhergehenden Ausgangsbeschränkungen besteht hier aktuell die Möglichkeit, dass ein begünstigungsfähiges Objekt zwar in 2020 fertiggestellt worden ist, der Notarbesuch und folglich die Vereinbarung von Übergang Nutzen und Lasten jedoch unabhängig der Gründe hierfür erst im Jahr 2021 erfolgen kann. Nach der Auffassung des Autors wurde die Beschränkung auf das Kalenderjahr, in welchem die Fertigstellung erfolgte, zu eng gefasst und spiegelt zu wenig unvorhersehbare Lebenssachverhalte wider. Eine akzeptablere und flexiblere Variante wäre hier sicherlich gewesen, wenn der Gesetzgeber die zeitliche Grenze auf maximal ein Jahr nach Fertigstellung beschränkt hätte. Das vom Gesetzgeber gewünschte Ziel von zeitnahen Investitionen wäre damit trotzdem noch erreichbar, da zusätzlich weiterhin auf die Beantragung des Bauantrages abgestellt wird.<sup>55</sup>

Bei praktischen Problemfällen wäre es für die Zukunft hier überlegenswert, ob die zeitliche Bedingung des § 7b Abs. 1 S. 2 EStG sogar als eine materiell-rechtliche Frist angesehen werden kann. Schlussendlich ist die Anschaffung vom Stpfl. bis zum Jahresende der Fertigstellung einzuhalten, da die Wohnung sonst nicht als neu i.S.d. Vorschrift gilt. Die Frist wäre dabei auch nicht verlängerbar. War der Stpfl. also ohne Verschulden verhindert, diese gesetzliche Frist zu wahren, könnte sich auf Antrag hier vielleicht die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ergeben.<sup>56</sup>

### **3.2.2 Objektlage und ihre Auswirkungen**

Unter die Begünstigung des § 7b EStG fallen alle neuen Wohnungen, welche innerhalb eines Mitgliedstaates der EU liegen.<sup>57</sup> Da die BRD ein solches Mitglied darstellt, ist die explizite Aufzählung des Inlandes innerhalb der Norm überflüssig.

---

<sup>55</sup> Vgl. BT v. 12.10.2018, Drucksache 19/4949, S. 13.

<sup>56</sup> Vgl. § 110 AO.

<sup>57</sup> Vgl. § 7b Abs. 1 S. 1 EStG.

Darüber hinaus gelten aber auch alle neuen Wohnungen als begünstigungsfähig, welche in Staaten liegen, die den Mitgliedstaaten der EU gleichgestellt sind. Eine solche Gleichstellung liegt dann vor, wenn sich vertraglich dazu verpflichtet wurde, dass gemäß dem EU-Amtshilfegesetz eine Amtshilfe mindestens in der Art und Weise geleistet wird, die für die Überprüfung der Voraussetzungen des § 7b EStG notwendig wäre.<sup>58</sup>

Bei Mitgliedstaaten der EU und bei EWR-Staaten kann also immer von einer möglichen Begünstigungsfähigkeit ausgegangen werden. Bei neuen Wohnungen, welche in Drittstaaten gelegen sind, ist hingegen eine genauere Überprüfung notwendig. Als eine mögliche Hilfestellung kann hier auf die Anlage 1 zum „Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen“<sup>59</sup> zurückgegriffen werden. Wenn mit einem zu überprüfenden Staat dabei ein großer Informationsaustausch vertraglich vereinbart ist, kann folglich auch angenommen werden, dass es sich um einen den Mitgliedstaaten der EU gleichgestellten Staat handelt und damit die Voraussetzung des § 7 Abs. 1 S. 4 EStG als erfüllt gilt.<sup>60</sup>

Es bleibt also festzuhalten, dass selbst eine neue Wohnung, welche geografisch z.B. in den USA gelegen ist, unter den weiteren Voraussetzungen des § 7b EStG als begünstigtes Objekt gelten kann, da mit den Vereinigten Staaten ein großer Informationsaustausch auf dem Gebiet der Einkommensteuer vereinbart wurde. Unter Betrachtung der schon analysierten Notwendigkeit der neu eingeführten Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau stellt sich hier also offenkundig die Frage, wie das Wohnungsproblem in Deutschland behoben werden soll, wenn der deutsche Gesetzgeber auch neue Wohnungen in der EU und selbst in Drittländern begünstigt. Die Begründung hierfür liegt in der notwendigen Gewährleistung eines freien Kapitalverkehrs. Wenn die Sonderabschreibung also lediglich auf im Inland gelegene Wohnungen begrenzt worden wäre, hätte dies gegen die geltende Freiheit des Kapitalverkehrs i.S.d. Art. 63 AEUV verstoßen. Da sich der deutsche Gesetzgeber dieser möglichen Angriffsfläche schon im Voraus bewusst war, schloss er die Begrenzung auf lediglich inländische Wohnungen von vornherein aus.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Vgl. § 7b Abs. 1 S. 4 EStG.

<sup>59</sup> BMF v. 29.05.2019, BStBl. I 2019, S. 480.

<sup>60</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 7.

<sup>61</sup> Vgl. BT v. 12.10.2018, Drucksache 19/4949, S. 13.

Zusätzlich wird neben der kontraproduktiven Zielverfolgung aber auch der Anschein erweckt, dass hier Steuervergünstigungen in Form dieser Sonderabschreibung auf Lebenssachverhalte im Ausland Anwendung finden können und dem deutschen Fiskus daraus zusätzliche Mindereinnahmen entstehen. Diskussionsgrundlage wären vorliegend dabei jedoch nur die Stpfl., welche im Inland als unbeschränkt einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtig gelten, aber außerhalb der BRD folglich noch eine oder mehrere neue Wohnungen hergestellt oder angeschafft haben. Beschränkt Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflichtige wären vorliegend gar nicht zu betrachten, da diese mit den neuen Wohnungen außerhalb von der BRD auch keine inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielen und folglich auch keine damit einhergehenden Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend machen könnten.<sup>62</sup>

Soweit also ein unbeschränkt Stpfl. außerhalb der BRD eine neue Wohnung hergestellt oder angeschafft hat, ist für die steuerliche Auswirkung zu prüfen, ob ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorliegt. Bei Staaten, mit welchen ein DBA geschlossen wurde und wo die dem Regelfall entsprechende Freistellungsmethode gilt, werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der im Ausland liegenden Wohnung nicht in die im Inland maßgebliche Bemessungsgrundlage für die Steuer einbezogen. Damit kommt für den Stpfl. die Sonderabschreibung des § 7b EStG für eine Wohnung im Ausland gar nicht erst zum Tragen.<sup>63</sup> Anders ist dies bei den Ländern, mit denen entweder gar kein DBA abgeschlossen wurde oder zwar ein DBA vorliegt, aber darin lediglich die Anrechnungsmethode, sprich die Anrechnung der ausländischen Steuer<sup>64</sup>, vereinbart wurde. In diesen Fällen kommt es zu einer Berücksichtigung der Einkünfte aus den Wohnungen, welche außerhalb der BRD gelegen sind. Werden hierbei jedoch Verluste generiert, so ist wiederum zwischen den EU/EWR Staaten und den Drittstaaten zu unterscheiden. Verluste aus Drittstaaten sind durch die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a EStG determiniert. So können die Verluste hierbei nur mit zukünftigen Überschüssen oder Gewinnen verrechnet werden, welche aus demselben Drittstaat und derselben Einkunftsart stammen.<sup>65</sup> Die Auswirkungen aufgrund einer Inanspruchnahme der Sonderabschreibung für neue Wohnungen im Drittland ist

---

<sup>62</sup> Vgl. § 50 Abs. 1 S. 1 EStG.

<sup>63</sup> Vgl. Dornheim (2020), S. 85.

<sup>64</sup> Vgl. § 34c Abs. 6 S. 2 EStG.

<sup>65</sup> Vgl. § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6a EStG.

hierbei also recht überschaubar und stark eingeschränkt. Lediglich bei EU/EWR Staaten, bei denen laut DBA die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, kommt es bei Verlusten aus Vermietung und Verpachtung zu einer vollständigen und uneingeschränkten Verrechnung mit anderen Einkunftsarten im Inland. Damit kann lediglich hier eine vollständige, steuerliche Berücksichtigung der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau erfolgen, obwohl diese neue Wohnung gar nicht im Inland gelegen ist. Betrachtet man dabei die mit den EU/EWR Staaten abgeschlossenen und aktuell gültigen DBA's, so ist diese Anrechnungsmethode lediglich mit Spanien und mit der Schweiz vereinbart.<sup>66</sup>

Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass die Ausweitung der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung i.S.d. § 7b EStG auf Wohnungen in der EU und in Drittländern völlig konträr zu den beabsichtigten Zielen hinter dieser Vorschrift steht. Die Umsetzung in ihrer getätigten Form war jedoch aufgrund von bestehendem und höherrangigem Europarecht für den deutschen Gesetzgeber nicht anders umsetzbar. Mögliche steuerliche Risiken, aufgrund der Sonderabschreibung und den sich damit ergebenden Auslandssachverhalten, sind jedoch relativ überschaubar und werden schlussendlich zu keiner übermäßigen Belastung des deutschen Fiskus führen.

### **3.2.3 Nutzung des Objektes**

Neben den Voraussetzungen einer hergestellten oder angeschafften neuen Wohnung sowie dem förderfähigen Gebiet in welchem sich diese befinden muss, kommt es für eine mögliche Inanspruchnahme der Sonderabschreibung auch darauf an, wie zukünftig beabsichtigt wird, das Objekt zu nutzen. Berücksichtigungsfähig ist die neue Wohnung nur dann, wenn sie im Jahr der Herstellung oder Anschaffung sowie in den folgenden neun Jahren entgeltlich überlassen wird und dabei Wohnzwecken dient.<sup>67</sup>

Bei natürlichen Personen sowie bei reinen vermögensverwaltenden Personengesellschaften führen entgeltliche Mieteinnahmen zu Einkünften i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Da für die Überprüfung der Entgeltlichkeit somit die grundlegenden

---

<sup>66</sup> Vgl. Dornheim (2020), S. 84-85.

<sup>67</sup> Vgl. § 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG.



Regelungen für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG gelten, ist bei einer nur teilweisen, entgeltlichen Vermietung analog mit der Sonderabschreibung i.S.d. § 7b EStG zu verfahren. Liegt das vereinbarte Mietentgelt unter 66 Prozent der ortsüblichen Miete, z.B. nur bei 40 Prozent, so ist für Zwecke der Sonderabschreibung zwar insgesamt von einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung auszugehen, aber diese Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau könnte nur i.H.v. 40 Prozent als Werbungskosten berücksichtigt werden.<sup>68</sup> Eine unentgeltliche Überlassung wird schlussendlich angenommen, wenn das anspruchsberechtigte Objekt entweder selbst genutzt oder vollständig unentgeltlich an Dritte zu fremden Wohnzwecken überlassen wird.<sup>69</sup> Für die Überprüfung der Entgeltlichkeit i.S.d. § 7b EStG spielt es hingegen keine Rolle, ob aufgrund der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung von Beginn an Verluste aus der Vermietung und Verpachtung generiert werden. Soweit eine entgeltliche Vermietung vorliegt, kann die Sonderabschreibung dabei auch gewährt werden. Möglich entstehende Verluste und die damit verbundene vorläufige Steuerfestsetzung i.S.d. § 165 Abs. 1 S. 1 AO, sind unabhängig von der Sonderabschreibung weiterhin bei der Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht zu untersuchen. Bei dieser Prüfung erfolgt grds. auch die Beurteilung eines Leerstandes des Vermietungsobjektes. Überträgt man diese Betrachtungsweise auf die Sonderabschreibung i.S.d. § 7b EStG, so führt ein vorübergehender Leerstand der Wohnung nicht automatisch zur Annahme einer unentgeltlichen Vermietung. Soweit der Stpfl. weiterhin den Entschluss besitzt das Objekt gegen Entgelt zu vermieten und sich darum auch nachhaltig und ernsthaft bemüht, ist fortwährend eine entgeltliche Überlassung anzunehmen.<sup>70</sup>

Bei juristischen Personen sowie bei Personengesellschaften, welche keine reine Vermögensverwaltung betreiben, führt eine entgeltliche Vermietung hingegen nicht zu Überschusseinkünften i.S.d. § 21 EStG. Aufgrund des Subsidiaritätsprinzips erfolgt hier eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und damit in Gewinneinkünfte.<sup>71</sup> Ungeachtet dieser Umklassifizierung gilt jedoch auch hier die zwingende Überprüfung einer entgeltlichen

---

<sup>68</sup> Vgl. § 21 Abs. 2 EStG.

<sup>69</sup> Vgl. § 12 Nr. 1 EStG.

<sup>70</sup> Vgl. BMF v. 08.10.2004, BStBl. I 2004, Rz. 24-26.

<sup>71</sup> Vgl. § 21 Abs. 3 EStG, § 8 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

Vermietung. Lediglich die teilweise entgeltliche Überlassung findet bei Gewinneinkünften keine Anwendung.<sup>72</sup>

Unabhängig von der jeweiligen Einkunftsart ist hingegen die notwendige Überlassung zu Wohnzwecken. Die gegen Entgelt überlassene Wohnung erfüllt dann einen Wohnzweck, wenn sie dazu geeignet und bestimmt ist, auf Dauer die Möglichkeit für einen Aufenthalt und für eine Unterkunft zu bieten. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung gilt dies als erfüllt, wenn die entgeltliche Vermietung entweder gänzlich unbefristet erfolgt oder im Mietvertrag eine Mindestmietdauer von einem Jahr oder mehr vereinbart wurde. In begründeten Ausnahmefällen kann jedoch auch eine Vermietungsdauer von unter einem Jahr zur Annahme von Wohnzwecken führen. Die Gründe hierfür sind vom Stpfl. darzulegen und nachzuweisen. Demnach können auch spezielle betriebliche Gründe dazu führen, dass eine zu Wohnzwecken dienende Wohnung vorliegt.<sup>73</sup> Explizit ausgeschlossen wurde durch den Gesetzeswortlaut hingegen, dass eine zeitlich vorübergehende Beherbergung von ständig wechselnden Menschen zur Annahme eines Wohnzweckes führt. Demnach stellen neu hergestellte oder angeschaffte Räume im Rahmen von Hotels, Hostels oder Ferienwohnungen keine begünstigungsfähigen Objekte i.S.d. der Vorschrift dar.<sup>74</sup>

Unter Betrachtung der aufgeführten Punkte gibt der Gesetzgeber mit den insgesamt zehn Jahren grds. eine sehr lange notwendige Nutzungsfrist für die entgeltliche Überlassung vor. Aus der Gesetzesbegründung ist dabei jedoch nicht eindeutig erkennbar, warum genau dieser Zeitraum als Maßgabe gewählt wurde. So lässt sich lediglich vermuten, dass der Gesetzgeber hier vom § 23 EStG inspiriert wurde und er die notwendige Nutzungsfrist dementsprechend an die Veräußerungsfrist<sup>75</sup> von zehn Jahren angeglichen hat. Was jedoch eindeutig aus der Begründung zum Gesetz hervorgeht ist, dass der Gesetzgeber eigentlich plante, bei einer Vermietung unter 66 Prozent zur ortsüblichen Miete, insgesamt keine entgeltliche Überlassung anzunehmen.<sup>76</sup> Entgegen dieser ursprünglich geplanten Vorgehensweise stellte das BMF hierzu jedoch noch einmal klar, dass bei einer teilentgeltlichen Vermietung von unter 66 Prozent trotzdem von einer entgeltlichen Überlassung für Zwecke des

---

<sup>72</sup> Vgl. H 21.3 (Gewinneinkünfte 1. Tiert) EStH.

<sup>73</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 35-36.

<sup>74</sup> Vgl. § 7b Abs. 2 Nr. 3, 2. Hs. EStG.

<sup>75</sup> Vgl. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG.

<sup>76</sup> Vgl. BT v. 12.10.2018, Drucksache 19/4949, S. 13.

§ 7b EStG ausgegangen werden kann.<sup>77</sup> Nach Meinung des Autors ist die Sichtweise des BMF dabei auch die Gerechtere. So mag der Stpfl. zwar relativ wenig Mieteinnahmen für die Überlassung der Wohnung erzielen, rein begrifflich liegt aber trotzdem eine Vermietung gegen Entgelt vor. Den Stpfl. dabei aber schon von vornherein eine komplette Unentgeltlichkeit zu unterstellen, würde den vielen möglichen und verschiedenen Lebenssachverhalten nicht gerecht werden. So ist das tatsächliche Vorgehen, dass eine entgeltliche Überlassung für Zwecke der Sonderabschreibung zwar angenommen wird, die Höhe der Sonderabschreibung dann aber auf den entgeltlichen Teil beschränkt ist, die praktikablere Lösung. Die Begrenzungen und Definitionen beim Wohnzweck erscheinen hingegen als nachvollziehbar und schlüssig. So werden hierbei vom Gesetzgeber sogar recht vielfältige Lebenssachverhalte erfasst. Erfolgt z.B. die entgeltliche Vermietung einer betrieblichen Wohnung an einen Praktikanten während seines dreimonatigen Praktikums im Betrieb, so kann vorliegend trotzdem von Wohnzwecken i.S.d. des § 7b EStG ausgegangen werden, auch wenn die Mietdauer hier weit unter dem vorgegebenen Jahr liegt.<sup>78</sup> Zwar kommen auf den Stpfl. hierbei auch erhöhte Nachweispflichten zu, der dabei gebotene Aufwand erscheint für den sich ergebenden Nutzen jedoch als angemessen und überschaubar.

---

<sup>77</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 33.

<sup>78</sup> Vgl. ebd., Rz. 36.

### 3.3 Berücksichtigungsfähige Anschaffungs- / Herstellungskosten

Wie unter Abschnitt 2.1 aufgeführt, dient die einkommensteuerliche Abschreibung der Berücksichtigung von Aufwendungen für ein abnutzbares Wirtschaftsgut, welche über die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen sind. Diese Aufwendungen können dabei entweder in Form von Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen. Da der Gesetzgeber innerhalb des § 7b EStG keine Definition vorgegeben hat, was genau unter die berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten fällt, sind auch hier wiederum die allgemeinen Regelungen anzuwenden. Das EStG beinhaltet jedoch auch insgesamt keine eigene Definition für Anschaffungs- und Herstellungskosten. Hilfsweise wird hierfür lediglich auf das HGB verwiesen.<sup>79</sup>

Das HGB definiert Anschaffungskosten als Aufwendungen, welche vom Anschaffenden geleistet werden, um den Vermögensgegenstand zu erwerben und zusätzlich auch in einen nutzungsbereiten Zustand zu versetzen. Dazu zählen auch die Kosten, welche möglicherweise erst nachträglich entstehen oder durch die Anschaffung direkt verursachte Nebenkosten.<sup>80</sup> Betrachtet man diese Definition im Kontext des § 7b EStG, so zählen zu den Anschaffungskosten des begünstigungsfähigen Objektes z.B. der Kaufpreis des Gebäudes oder der jeweils einzelnen Wohnung sowie die üblicherweise anfallenden Nebenkosten in Form von Notargebühren, Maklerprovisionen, der Grunderwerbsteuer oder den Grundbuchkosten.<sup>81</sup>

Im Kapitel 2.1 wurde auch erläutert, dass nur die Wirtschaftsgüter von einer Abschreibung betroffen sind, welche sich technisch, wirtschaftlich, mengenmäßig oder zeitlich abnutzen. Bei der Anschaffung eines Gebäudes oder einer einzelnen Wohnung entfallen Teile dieser Kosten aber immer auch auf den zugehörigen Grund und Boden, welcher steuerrechtlich hingegen kein abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt.<sup>82</sup> Die Anschaffungs- sowie Nebenkosten sind daher immer im Verhältnis der Verkehrs- oder Teilwerte auf den angeschafften Grund und Boden sowie auf das Gebäude oder den Gebäudeteil aufzuteilen.<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup> Vgl. H 6.2 (Anschaffungskosten) EStH.

<sup>80</sup> Vgl. § 255 Abs. 1 S. 1-2 HGB.

<sup>81</sup> Vgl. H 6.2 (Nebenkosten) i.V.m. H 6.4 (Grunderwerbsteuer) EStH.

<sup>82</sup> Vgl. R 7.1 Abs. 1 EStR 2012.

<sup>83</sup> Vgl. H 7.3 (Kaufpreisaufteilung) EStH.

Zu den Herstellungskosten zählen hingegen alle Aufwendungen welche entstehen, weil Güter verbraucht oder Dienstleistungen in Anspruch genommen werden und dies zur Herstellung, zu einer Erweiterung oder zu einer wesentlichen Verbesserung eines Vermögensgegenstandes führt.<sup>84</sup> In Bezug auf die Sonderabschreibung sind insbesondere auch solche Aufwendungen relevant, welche Modernisierungs- oder Instandhaltungsmaßnahmen bei einem Gebäude betreffen. Diese Aufwendungen zählen dann als abzuschreibende Herstellungskosten, wenn die Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden und betragsmäßig mehr als 15 Prozent der ursprünglichen Anschaffungskosten betragen.<sup>85</sup> Erfolgen diese Baumaßnahmen an einem Gebäude, welches nur für Zwecke eines Umbaus angeschafft wurde, so ist zusätzlich zu den dann entstehenden Herstellungskosten auch der Restbuchwert der schon bestehenden Altsubstanz abschreibungsfähig, soweit diese Substanz in die Herstellung anspruchsberechtigter Wohnungen einfließt.<sup>86</sup> Gleiches gilt für die entsprechende Altsubstanz eines Gebäudes, welches der StPfl. schon länger in seinem Besitz hat. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Umbaumaßnahmen zu einer oder zu mehreren neuen Wohnungen i.S.d. Abschnittes 3.2.1 führen.<sup>87</sup>

Diese entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind jedoch nur dann für die Sonderabschreibung i.S.d. § 7b EStG überhaupt berücksichtigungsfähig, wenn sie insgesamt 3.000 EUR je qm Wohnfläche nicht übersteigen. Da es sich steuerlich betrachtet hierbei um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt, führt eine Überschreitung dieser 3.000 EUR je qm schlussfolgernd zur vollständigen Versagung der Sonderabschreibung. Aus der Norm selbst ist erkennbar, dass es für die Überprüfung der Grenze lediglich um die Kosten je qm Wohnfläche geht.<sup>88</sup> Die für die Berechnung maßgebende Fläche kann für Zwecke der Sonderabschreibung dabei nach zwei verschiedenen Methoden ermittelt werden. So kann die Ermittlung der Wohnfläche zum einen unter analoger Anwendung der Wohnflächenverordnung erfolgen. Aufgrund der Ausgestaltung des § 7b EStG und der darin gebotenen Möglichkeit zur zusätzlichen Berücksichtigung von Nebenräumen, wie unter Kapitel 3.2.2 erläutert, sind jedoch entgegen des § 2 Abs. 3 WoFIV diese

---

<sup>84</sup> Vgl. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB.

<sup>85</sup> Vgl. § 6 Abs. 1a EStG.

<sup>86</sup> Vgl. H 6.4 (Abbruchkosten - 3. Variante) EStH.

<sup>87</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 45.

<sup>88</sup> Vgl. § 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG.

begünstigten Nebenräume bei der Wohnflächenberechnung mit einzubeziehen. Alternativ kann die Wohnfläche aber auch nach der DIN-Norm 277, bei welcher die Gesamtfläche von allen Grundrissebenen (Bruttogrundfläche) ermittelt wird, berücksichtigt werden.<sup>89</sup> Die nachfolgenden Bsp. sollen diese theoretischen Ausführungen etwas besser verdeutlichen und dienen gleichzeitig als Grundlage für weitere Berechnungen im Kapitel 4.2, Kapitel 5.1 sowie im Kapitel 5.2.<sup>90</sup>

### **Bsp. A.1**

Die A-GmbH erwirbt im Jahr 2020 ein Grundstück zu Anschaffungskosten i.H.v. 4.000.000 EUR. Hiervon entfallen 20 Prozent auf den Grund und Boden. Das Gebäude, welches auch in 2020 fertig gestellt wurde, hat eine Bruttogrundfläche von insgesamt 1.600 qm. Die Nutzung und Aufteilung des Gebäudes stellt sich wie folgt dar: 300 qm dienen der Fremdvermietung zu betrieblichen Zwecken, 400 qm, verteilt auf zwei Wohnungen, dienen der Fremdvermietung zu Wohnzwecken, 700 qm werden als eigene betriebliche Räume genutzt, 140 qm stellen gemeinschaftlich genutzte Nebenräume dar und 60 qm entfallen auf allgemeine Technik- und Funktionsflächen wie z.B. Aufzüge, Treppen etc.

$$1. \text{ WoFIV: } \frac{3.200.000 \text{ EUR}}{(1.600-60) \text{ qm}} = \underline{\underline{2.078 \text{ EUR je qm}}}$$

$$2. \text{ Bruttogrundfläche: } \frac{3.200.000 \text{ EUR}}{1.600 \text{ qm}} = \underline{\underline{2.000 \text{ EUR je qm}}}$$

Nach beiden Berechnungsmöglichkeiten sind die Kosten kleiner als 3.000 EUR je qm, wodurch eine Sonderabschreibung i.S.d. § 7b EStG in Betracht kommen kann.

### **Bsp. B.1**

Der unverheiratete Stpfl. B besitzt seit 20 Jahren ein ausschließlich ihm gehörendes Gebäude. Den notwendigen Bauantrag stellte er im November 2018 und baute es in 2019 vollständig um. Hierdurch fielen Herstellungskosten i.H.v. 380.000 EUR an. Er verwendet auch die bestehende Altsubstanz des Gebäudes mit einem Restbuchwert i.H.v. 20.000 EUR. Die durch den Umbau insgesamt neu entstandene Nutzfläche beträgt in der Variante 1 = 100 qm, in der Variante 2 = 150 qm und in der Variante 3 = 250 qm und dient ausschließlich der Vermietung zu fremden Wohnzwecken.

$$1. \text{ Variante: } \frac{400.000 \text{ EUR}}{100 \text{ qm}} = \underline{\underline{4.000 \text{ EUR je qm}}}$$

<sup>89</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 51-52.

<sup>90</sup> In Anlehnung an BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 54.

2. Variante:  $\frac{400.000 \text{ EUR}}{150 \text{ qm}} = \underline{\underline{2.667 \text{ EUR je qm}}}$

3. Variante:  $\frac{400.000 \text{ EUR}}{250 \text{ qm}} = \underline{\underline{1.600 \text{ EUR je qm}}}$

Da wie im vorliegenden Bsp. bei Umbauten lediglich die durch die Baumaßnahme neu entstandene Fläche maßgeblich ist,<sup>91</sup> sind die Kosten auf die neu entstandenen qm zu verteilen. Bei Variante 1 wurde die Baukostenobergrenze i.H.v. 3.000 EUR je qm überschritten und die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung i.S.d. § 7b EStG ist nicht möglich. Bei der 2. und 3. Variante liegen die Baukosten unter 3.000 EUR je qm und eine Begünstigung der Aufwendungen i.S.d. § 7b EStG erscheint damit grds. möglich.

Neben der Darstellung von möglichen praktischen Lebenssachverhalten verdeutlichen diese Bsp. jedoch auch, dass in der Thematik der berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- und Herstellungskosten vermutlich das größte Diskussionspotential über die Sinnhaftigkeit und den tatsächlichen Nutzen des § 7b EStG steckt.

Die Begrenzung der Baukosten liegt für eine Inanspruchnahme bei starren 3.000 EUR je qm. Hätte der Gesetzgeber hier keine Grenze gezogen, so wären möglicherweise insbesondere die Bauvorhaben begünstigt worden, welche man als Luxusbauten bezeichnen kann. Ziel der unter Kapitel 1 angesprochenen Wohnraumoffensive ist es jedoch, dass besonders Neubauprojekte in Ballungsräumen für die Masse gefördert werden sollen und damit folglich also Mietwohnungen im mittleren und unteren Preissegment. In seiner Anmerkung zum damaligen Regierungsentwurf weist der DStV aber schon darauf hin, dass die Situation auf dem Bau- und Wohnungsmarkt ein Einhalten dieser geringen Baukostenobergrenze kaum möglich macht. So berief sich der DStV auf den Immobilien-Preisspiegel von der Bundesgeschäftsstelle der Landesbausparkassen im Deutschen Sparkassen- und Giroverband e.V. für das Jahr 2018 und stellte darin fest, dass von insgesamt 23 größeren Städten lediglich fünf die maßgebliche Baukostenobergrenze bei Wohnungsneubauten im Durchschnitt nicht überschreiten.<sup>92</sup>

Eine erneute Überprüfung des Immobilien-Preisspiegels für das Jahr 2020 offenbart hingegen, dass sich dieser Zustand innerhalb von nur zwei Jahren sogar noch einmal verschärft hat. Von den 14 betrachteten Städten mit einer Einwohnerzahl von

---

<sup>91</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 50.

<sup>92</sup> Vgl. DStV e.V. (2018), S. 2.

mehr als 500.000 Einwohnern liegt gerade einmal eine Stadt durchschnittlich noch knapp unter der Baukostenobergrenze von 3.000 EUR je qm. Betrachtet man lediglich die Städte mit Einwohnerzahlen im Bereich von 100.000 bis 500.000 Einwohner, so liegen von diesen 67 Städten nur elf unter oder gleichauf mit den 3.000 EUR je qm.<sup>93</sup> Das Ziel, besonders in den Ballungsgebieten den notwendigen Wohnungsneubau zu fördern, ist damit kaum bis gar nicht erreichbar. Die jeweiligen Baufirmen werden unter dem Aspekt einer möglichen Inanspruchnahme des § 7b EStG in diesen Gebieten nicht wirklich mehr bauen, da ihnen die Sonderabschreibung aufgrund der geringen Baukostenobergrenze versagt werden würde. Dass die Baukostenobergrenze von nur 3.000 EUR schnell erreicht werden kann, liegt dabei nicht einmal an einer verschwenderischen oder zu luxuriösen Bebauung. Erhöhte Anforderungen an den Brandschutz oder die Voraussetzungen einer energetischen Bebauung sind nur einige Bsp. an gesetzlichen Vorgaben, wodurch die Kosten je qm recht schnell in die Höhe steigen können. Während des Gesetzgebungsverfahrens empfahl neben dem DStV daher auch der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates die Baukostenobergrenze wenigstens auf 4.000 EUR je qm anzuheben.<sup>94</sup>

Der Bund der Steuerzahler stellte sogar zusätzlich fest, dass es aufgrund dieser unflexiblen Grenze zu einer örtlichen Ungleichbehandlung kommen kann.<sup>95</sup> Wie schon aufgeführt, sind bei einer Anschaffung neben den reinen Anschaffungskosten auch sämtliche Nebenkosten in die Grenze einzubeziehen. Hierzu zählt auch die GrErwSt, welche dabei jedoch im Rahmen von aktuell minimal 3,5 Prozent bis zu maximal 6,5 Prozent zwischen den Bundesländern variiert.<sup>96</sup>

Ein Stpfl. plant z.B. eine neue Wohnung für einen Kaufpreis i.H.v. 289.000 EUR zu erwerben, welche eine Größe von 100 qm besitzt. Die örtliche Diskriminierung soll hierbei unter der Annahme verdeutlicht werden, dass die GrErwSt als einziger Posten noch zu diesem Kaufpreis hinzukommt. Erwirbt der Stpfl. diese Wohnung nun in einem Bundesland wo die GrErwSt nur 3,5 Prozent beträgt, so belaufen sich die gesamten Anschaffungskosten schlussendlich auf 299.115 EUR. Die Kosten je qm liegen damit bei rund 2.991 EUR und die Inanspruchnahme des § 7b EStG wäre im Hinblick auf die Baukostenobergrenze möglich. Schafft der Stpfl. diese

---

<sup>93</sup> Vgl. Landesbausparkasse: Preisspiegel 2020.

<sup>94</sup> Vgl. BR v. 08.10.2018, Drucksache 470/1/18, S. 2.

<sup>95</sup> Vgl. BdSt e.V. (2018), S. 2-3.

<sup>96</sup> Vgl. Haufe: Grunderwerbsteuer.



Wohnung unter den sonst gleichen Bedingungen jedoch in einem Bundesland mit einem Steuersatz i.H.v. 6,5 Prozent an, so betragen die Gesamtkosten 307.785 EUR und die Kosten je qm liegen bei rund 3.078 EUR. Die Grenze von 3.000 EUR wäre demnach überschritten und der Stpfl. kann die Sonderabschreibung auf Mietwohnungsneubau nicht in Anspruch nehmen. Das Bsp. ist zwar sehr stark vereinfacht, da reell natürlich noch weitere Nebenkosten hinzukommen würden und der Stpfl. damit in beiden Varianten über der Grenze gelegen hätte, im Kern lässt sich jedoch verdeutlichen, dass der Grundgedanke des Gleichheitssatzes<sup>97</sup> hier offensichtlich ins Wanken gerät. So werden exakt gleiche Sachverhalte im Ergebnis trotzdem unterschiedlich behandelt und dies ist lediglich auf örtliche Gegebenheiten innerhalb der BRD zurückzuführen und nicht auf durch den Stpfl. verursachte Tatsachen, welche eine differenzierte Behandlung rechtfertigen würden.

In diesem Zusammenhang sah der DStV in seiner Stellungnahme zusätzlich auch die gleichartige Berücksichtigung von Anschaffungs- und Herstellungskosten bei der Überprüfung der Baukostenobergrenze als korrekturbedürftig an. Ein Stpfl. der eine neue Wohnung anschafft, wird durch die entstehenden und in die Berechnung der Baukostenobergrenze einzubeziehenden Nebenkosten ungerechtfertigt benachteiligt. Wird eine Wohnung lediglich neu hergestellt, so entstehen fast ausschließlich Herstellungskosten. Der Herstellende kann dadurch höherwertigen Wohnraum schaffen, ohne dass er die Grenze von 3.000 EUR je qm überschreitet. Ein Stpfl., welcher die neue Wohnung hingegen anschafft, muss neben dem reinen Kaufpreis auch immer die Nebenkosten im Auge behalten, welche dabei jedoch zu keiner Schaffung von höherwertigem Wohnraum führen.<sup>98</sup>

Ein Blick in den verabschiedeten und gültigen § 7b EStG zeigt jedoch, dass all diese berechtigten Einwendungen den Gesetzgeber anscheinend gänzlich unbeeindruckt ließen. In keinem der angesprochenen Punkte wurde schlussendlich von dem Gesetzesentwurf abgewichen.

---

<sup>97</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 GG.

<sup>98</sup> Vgl. DStV e.V. (2018), S. 4.

## 4. Beihilferechtliche Voraussetzungen des § 7b EStG

### 4.1 Europarechtliche Beihilferegungen

Neben den rein einkommensteuerlichen Voraussetzungen sind für die Inanspruchnahme des § 7b EStG auch die europarechtlichen Beihilfenvoraussetzungen zu erfüllen. Die Gesetzgebungskompetenz sowie die Ertragshoheit über die Steuern liegen grundsätzlich zwar bei jedem Mitgliedstaat selbst, soweit jedoch nationale Regelungen gegen die vier europäischen Grundfreiheiten verstoßen oder den europäischen Binnenmarkt in anderer Art und Weise negativ beeinflussen, greift zum Schutz das höherrangige Europarecht.<sup>99</sup>

Dieser gerechte und unverfälschte Freihandel im europäischen Binnenmarkt soll insbesondere durch das in Art. 107 AEUV verankerte Beihilfenverbot garantiert werden. Werden von staatlicher Seite die für gewöhnlich zu leistenden Belastungen subventioniert oder derart verringert, dass es in Folge zu nationalen Steuervorteilen für die betroffenen, inländischen Unternehmen kommt, so hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung hierzu festgehalten, dass es sich dabei um staatliche Beihilfen handelt. Für die Überprüfung, ob solch eine Beihilfe vorliegt, greifen der EuGH sowie die Europäische Kommission auf ein Modell in vier Stufen zurück. Zuerst müssen Unternehmen eine steuerliche Entlastung in Form eines selektiven Vorteils erhalten. Selektiver Vorteil bedeutet, dass nur ausgewählten Unternehmen oder Branchen dieser steuerliche Vorteil zur Verfügung steht. Die zweite Stufe ist erfüllt, wenn diese Maßnahme von einem Nationalstaat durchgeführt und finanziert wird. Soweit die Maßnahme dann auch noch Auswirkungen auf den Handel zwischen den EU-Mitgliedstaaten hat und womöglich zu einer Verfälschung des Wettbewerbes innerhalb des Marktes führt, sind auch die dritte und vierte Stufe erfüllt. Mangelt es dann noch an einem möglichen Ausnahmetatbestand des Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV, so ist von einer mit dem Europäischen Binnenmarkt nicht vereinbaren Beihilfe auszugehen.<sup>100</sup> In Bezug auf die vorliegende Arbeit ist es fraglich, ob auch die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau eine solche mit dem Binnenmarkt nicht vereinbare Beihilfe darstellt. Für die Beantwortung dieser Frage soll der § 7b EStG daher anhand des vierstufigen Modells untersucht werden.

---

<sup>99</sup> Vgl. Kirchhof in Kirchhof (2020), Einleitung, Rz. 80.

<sup>100</sup> Vgl. Englisch in Tipke/Lang (2021), Europäisches Steuerrecht, Rz. 4.115.

Innerhalb des angesprochenen Stufenmodells ist ausschließlich die Rede von steuerlichen Entlastungen für Unternehmen. Wie schon unter Kapitel 3.1.1 erläutert, gehören zum anspruchsberechtigten Personenkreis des § 7b EStG hingegen auch natürliche Personen und damit nicht nur rein begriffliche Unternehmen in Form von Kapital- oder Personengesellschaften. Der EuGH legt diesen Unternehmensbegriff allerdings sehr weit aus und versteht darunter jegliche Erwerbstätigkeit, welche am Markt selbstständig ausgeübt wird.<sup>101</sup> Überträgt man diese Sichtweise auf natürliche Personen, welche auf dem Vermietungsmarkt selbstständig als Vermieter auftreten und gegen Entgelt vermieten, so handelt es sich im beihilferechtlichen Sinne hierbei ebenfalls um Unternehmen. Fraglich ist jedoch, ob diesen Unternehmen dann tatsächlich auch ein selektiver Vorteil gewährt wird. Dem Grunde nach steht die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nämlich allen Unternehmen zur Verfügung. Einschränkungen ergeben sich hierbei nur aufgrund der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale innerhalb des § 7b EStG. Werden diese Tatbestandsmerkmale erfüllt, so kann ein selektiver Vorteil möglicherweise darin bestehen, dass diese Unternehmen über die grundsätzliche Steuerbelastung hinaus begünstigt behandelt werden. Die grundsätzliche, steuerliche Behandlung ergibt sich hierbei aus Kapitel 2.1. So kann im Grundfall jedes Unternehmen eine normale AfA geltend machen und folglich seine Anschaffungs- / Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter steuerlich berücksichtigen. Soweit das jeweilige Unternehmen zusätzlich aber noch die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in Anspruch nehmen kann, ergibt sich im Ergebnis eine geringere, steuerliche Belastung und folglich eine Besserstellung gegenüber den anderen Unternehmen, welche die Sonderabschreibung nicht anwenden können oder dürfen. Die erste Stufe könnte in Bezug auf den § 7b EStG damit nur möglicherweise als erfüllt angesehen werden. Da die Umsetzung der Norm durch den deutschen Gesetzgeber erfolgt und die Kosten dieser Maßnahme mittels Mindereinnahmen aus dem Staatshaushalt finanziert werden<sup>102</sup>, gilt zumindest die zweite Stufe als sicher gegeben. Für die Erfüllung der dritten und vierten Stufe ist wiederum auf das vorliegende Kapitel 3.2.2 zu verweisen. Demnach waren für die Sonderabschreibung alle unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen anspruchsberechtigt. Übertragen auf die Stufenprüfung bedeutet dies, dass die Sonderabschreibung als eine im Ergebnis steuerliche Vergünstigung dem

---

<sup>101</sup> Vgl. EuGH Urteil v. 10.01.2006, Slg. 2006, I-289, Rz. 107-109.

<sup>102</sup> Vgl. BT v. 12.10.2018, Drucksache 19/4949, S. 10-11.

Grunde nach von allen inländischen und ausländischen Unternehmen in Anspruch genommen werden kann. Die tatsächliche Inanspruchnahme ergibt sich wieder aus der Erfüllung der jeweiligen Tatbestandsmerkmale. Demnach werden die europäischen Unternehmen, welche die Sonderabschreibung tatsächlich in Anspruch nehmen können, im Ergebnis steuerlich zwar bessergestellt, fraglich ist, ob es hierdurch rein begrifflich aber überhaupt zu einer Verfälschung des Handels innerhalb des Europäischen Binnenmarktes kommt, da bei Vermietung und Verpachtung von keinerlei grenzübergreifendem Handel auszugehen ist. Eine klare und offensichtliche Wettbewerbsverzerrung kann also nicht ohne Weiteres unterstellt werden. Folglich können im Rahmen dieser Arbeit auch die dritte und vierte Stufe des Prüfungsschemas nicht eindeutig als erfüllt angesehen werden.

Diese schwierig zu beurteilende Problematik wurde während des Gesetzgebungsverfahrens auch vom BR erkannt. In seiner Stellungnahme zum Gesetzesentwurf bat dieser deshalb die Bundesregierung um Überprüfung, ob der geplante § 7b EStG überhaupt als eine schädliche, europarechtliche Beihilfe zu werten sei.<sup>103</sup> Die eindeutige Klärung dieser Rechtsunsicherheit wäre dahingehend entscheidend gewesen, um ein mögliches Durchführungsverbot i.S.d. Art. 108 Abs. 3 AEUV und auch einen langwierigen Notifizierungsprozess bei der Europäischen Kommission von vornherein zu vermeiden. Der endgültige Gesetzeswortlaut jedoch zeigt, dass die Bundesregierung von Beginn an davon ausgegangen ist, dass es sich beim § 7b EStG um eine europarechtliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt. Im Ergebnis wählte der Gesetzgeber gegenüber der Europäischen Kommission jedoch einen anderen Weg, um die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau als eine europarechtskonforme Beihilfe umzusetzen. Die Inanspruchnahme des § 7b EStG wurde daher an die Einhaltung der De-minimis-Beihilfe-Voraussetzungen gekoppelt. Begrifflich handelt es sich hierbei um solche betragsmäßig geringen Beihilfen, die aufgrund ihrer unmerklichen, finanziellen Bedeutung keine Notifizierung durch die Europäische Kommission notwendig machen.<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> Vgl. BT v. 01.11.2018, Drucksache 19/5417, S. 2.

<sup>104</sup> Vgl. Pfirmann in Kirchhof (2020), § 7b EStG, Rz. 19.

## 4.2 Höchstbeträge und Beihilfeberechnung

Die Kopplung des § 7b EStG an die De-minimis-Beihilfe-Voraussetzungen führt im Ergebnis dazu, dass die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nur in Anspruch genommen werden kann, wenn insbesondere die Voraussetzungen der EU-Verordnung Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 eingehalten werden.<sup>105</sup> Im Hinblick auf den zeitlichen Anwendungszeitraum der Sonderabschreibung fügte der deutsche Gesetzgeber hierbei vorausschauend hinzu, dass die jeweils geltende Fassung anzuwenden sei, da die grundsätzliche EU-Verordnung im Zeitpunkt des Gesetzgebungsverfahrens lediglich bis zum 30. Dezember 2020 galt.<sup>106</sup> Mit der Verordnung vom 02. Juli 2020 verlängerte die Europäische Kommission jedoch den Gültigkeitszeitraum der EU-Verordnung Nr. 1407/2013 vorerst bis zum 31. Dezember 2023.<sup>107</sup>

Während der Gesetzgebung und auch in der endgültigen verabschiedeten Norm, hat der deutsche Gesetzgeber seinen Fokus fälschlicherweise ausschließlich auf diese De-minimis-Beihilfe-Verordnung gerichtet. Dabei wurde außer Acht gelassen, dass nebenher auch noch die DAWI-de-minimis-Verordnung gilt.<sup>108</sup> Diese Verordnung ist auf Beihilfen für Unternehmen anzuwenden, soweit lediglich Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erbracht werden.<sup>109</sup> Dieser unterlaufene Fehler wurde vom BMF in seinem Anwendungsschreiben noch einmal aufgegriffen und korrigiert. Folglich kann ein Unternehmen den § 7b EStG in Anspruch nehmen, sofern es innerhalb von einem Zeitraum von drei Jahren nicht mehr als 200.000 EUR an Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung erhalten hat. Hat es zusätzlich Beihilfen nach der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten, so darf, unter weiterer Beachtung der De-minimis-Grenze von 200.000 EUR, der Gesamtbetrag aller Beihilfen nicht höher als 500.000 EUR sein.<sup>110</sup>

Sämtliche dieser Beihilfen, welche auf der Grundlage der De-minimis-Beihilfe-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung gewährt wurden, werden von der jeweils gewährenden Stelle gegenüber den Unternehmen regelmäßig

---

<sup>105</sup> Vgl. § 7b Abs.5 S. 1 EStG.

<sup>106</sup> Vgl. Verordnung (EU) der Kommission v. 18.12.2013, Nr. 1407/2013, S. 8.

<sup>107</sup> Vgl. Verordnung (EU) der Kommission v. 02.07.2020, Nr. 2020/972, S. 4.

<sup>108</sup> Vgl. Schmidt (2020), S. 2455.

<sup>109</sup> Vgl. Verordnung (EU) der Kommission v. 25.04.2012, Nr. 360/2012, S. 8.

<sup>110</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 90-91.

bescheinigt. Der Stpfl. hat diese erhaltenen Beihilfen dabei während des Begünstigungszeitraumes der Sonderabschreibung jährlich gegenüber der Finanzverwaltung jeweils für das laufende Jahr und die beiden vorangegangenen Jahre zu erklären. Hierfür ist das Formular „Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG“<sup>111</sup> zu verwenden.<sup>112</sup> Bei Personengesellschaften / Gemeinschaften kommt hier die Besonderheit einer notwendigen gesonderten bzw. einheitlichen und gesonderten Feststellung zum Tragen.<sup>113</sup> In Bezug auf den zu bescheinigenden Beihilfewert sind die schon erhaltenen Beihilfen dabei gegenüber dem Feststellungsfinanzamt im Rahmen der Feststellungserklärung anzugeben. Im Feststellungsbescheid werden diese Beihilfewerte dann für jeden Gesellschafter im Verhältnis des maßgeblichen Beteiligungsschlüssels aufgeteilt und zusammen mit der jeweiligen Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung getrennt festgestellt. Die im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Werte sind dann wiederum maßgeblich für die Veranlagung des jeweiligen Beteiligten zur Einkommen- / Körperschaftsteuer.<sup>114</sup>

Wenn für einen Veranlagungszeitraum der § 7b EStG vom Stpfl. in Anspruch genommen werden kann, so ist der sich dabei ergebende Beihilfewert ebenfalls in die Berechnung der oben angesprochenen Wertgrenzen einzubeziehen. Bescheinigt wird dieser Beihilfewert von der Finanzverwaltung innerhalb des Bescheides zur Einkommen- / Körperschaftsteuer im entsprechenden Veranlagungszeitraum der Inanspruchnahme des § 7b EStG.<sup>115</sup> Der hierbei auszuweisende Beihilfewert ist jedoch nicht die Sonderabschreibung in ihrer tatsächlichen Höhe oder die sich daraus ergebende Mindersteuer. Vom Finanzamt zu verbescheiden ist ausschließlich der wirtschaftlich entstehende Vorteil, welcher sich aus der vorgezogenen Möglichkeit der höheren Sonderabschreibung ergibt. Innerhalb des allgemein geltenden Abschreibungszeitraumes von 50 Jahren wird hierfür der Liquiditäts- sowie Zinsvorteil berechnet, wofür der von der EU jeweils veröffentlichte Basiszinssatz maßgeblich ist, da die Betrachtung über mehrere Jahre eine Abzinsung erforderlich macht.<sup>116</sup> Der gesamtwirtschaftliche Vorteil ist dabei im ersten Jahr der Inanspruchnahme zu berechnen und bleibt über den gesamten Berücksichtigungszeitraum

---

<sup>111</sup> Anh. 1.

<sup>112</sup> Vgl. Schmidt (2020), S. 2456.

<sup>113</sup> Vgl. § 179 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO.

<sup>114</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 97-99; 110-111.

<sup>115</sup> Vgl. ebd., Rz. 93; 125.

<sup>116</sup> Vgl. Pfirmann in Kirchhof (2020), § 7b EStG, Rz. 20.

bestehen. Da dieser Zeitraum grundsätzlich vier Jahre beträgt, ist der errechnete Beihilfewert des § 7b EStG jährlich lediglich mit 25 Prozent zu berücksichtigen.<sup>117</sup> Um die Höhe des wirtschaftlichen Vorteils überhaupt ermittelbar zu machen, bietet das BMF auf seiner Internetseite hierfür eine allgemein zugängliche Berechnungshilfe an.<sup>118</sup>

Der sich darin berechnete, jährliche Vorteil bildet jedoch nicht nur die Grundlage für den zu verbeseidenden Beihilfewert, sondern dient auch zur Überprüfung, ob die Beihilfehöchstbeträge eingehalten wurden. Hierbei sind drei Möglichkeiten zu unterscheiden. Sofern durch die Inanspruchnahme des § 7b EStG die maßgeblichen Beihilfehöchstbeträge nach der De-minimis- und der DAWI-de-minimis-Verordnung nicht überschritten werden, kann der Stpfl. die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau uneingeschränkt für das zu betrachtende Jahr in Anspruch nehmen. Ergibt sich bei der Überprüfung hingegen, dass die Inanspruchnahme des § 7b EStG zum Überschreiten einer dieser Grenzen führt, ist für das zu überprüfende Jahr die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in anteiliger Höhe zu kürzen. Sind die Beihilfehöchstbeträge hingegen schon ohne die Sonderabschreibung überschritten, so kommt eine Inanspruchnahme des § 7b EStG für das betreffende Jahr gänzlich nicht in Betracht. Diese Überprüfung ist innerhalb des Berücksichtigungszeitraumes jährlich neu vorzunehmen. Maßgeblich ist das aktuell zu betrachtende Jahr sowie die beiden entsprechenden, vorangegangenen Jahre.<sup>119</sup>

Für eine Veranschaulichung wird nachfolgend auf die in Kapitel 3.3 grundlegenden Bsp. zurückgegriffen. Die berechneten Beihilfewerte ergeben sich dabei jeweils aus dem Anh. 2 und Anh. 3.

### **Bsp. A.2**

Die im Bsp. A.1 bezeichnete A-GmbH hat ihre Betriebsstätte in der Gemeinde A, in welcher sich auch das in 2020 angeschaffte Grundstück befindet. Der Hebesatz zur Gewerbesteuer der damit hebeberechtigten Gemeinde A liegt bei 450 Prozent.<sup>120</sup> Die sich aus Kapitel 5.1 Bsp. A. 3 ergebende Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung beträgt insgesamt 880.000 EUR. Bei einem zu berücksichtigenden Basiszinssatz von 0,67 Prozent ergibt sich laut der Berechnungshilfe während des

---

<sup>117</sup> Vgl. Schmidt (2020), S. 2456-2457.

<sup>118</sup> Vgl. BMF - Berechnungsschema.

<sup>119</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 114-116; 121-122.

<sup>120</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 GewStG.

gesamten Begünstigungszeitraumes ein Beihilfewert von 8.276 EUR. Dies entspricht einer jährlichen Beihilfe für die Sonderabschreibung i.H.v. 2.069 EUR.

Für das Jahr 2018 hat die A-GmbH weitere Beihilfen nach der nach der De-minimis-Verordnung i.H.v. 49.500 EUR, für 2019 i.H.v. 59.500 EUR und für 2020 i.H.v. 91.500 EUR erklärt. Nach der DAWI-de-minimis-Verordnung wurden 0 EUR für 2018, 150.000 EUR für 2019 und 140.000 EUR in 2020 bescheinigt. Unter Beachtung der Beihilfegrenzen kann die A-GmbH die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in 2020 jedoch insgesamt nicht in Anspruch nehmen. So liegen die Beihilfen für 2018, 2019 und 2020 inklusive der Sonderabschreibung in 2020 insgesamt zwar mit 492.569 EUR unter der Grenze von 500.000 EUR, aber die einzuhaltende De-minimis-Grenze von 200.000 EUR wurde auch ohne Berücksichtigung des § 7b EStG schon überschritten. In 2021 erfolgt hierüber eine erneute Überprüfung mit Einbeziehung aller Beihilfen aus den Jahren 2019, 2020 und 2021, so dass eine Inanspruchnahme der Sonderabschreibung dann vielleicht möglich sein könnte.

### **Bsp. B.2**

Aus Vereinfachungsgründen soll nachfolgend lediglich die Variante 3 des Bsp. B.1 untersucht werden. Im Bsp. B.3 ergibt sich hierfür eine Bemessungsgrundlage von 400.000 EUR. Bei einem anzunehmenden zu versteuernden Einkommen des Stpfl. B in 2019 von 50.000 EUR sind eine tarifliche Einkommensteuer i.H.v. 12.295 EUR sowie ein Solidaritätszuschlag i.H.v. 676,22 EUR festzusetzen<sup>121</sup>. Unter Beachtung eines zu berücksichtigenden Basiszinssatzes von 0,82 Prozent ergibt sich bei der Variante 3 für den gesamten Berücksichtigungszeitraum der Sonderabschreibung ein Beihilfewert i.H.v. 3.688 EUR. Schlussfolgernd erhält der Stpfl. B eine im Einkommensteuerbescheid für 2019 auszuweisende Beihilfe i.H.v. 922 EUR. Da ihm ansonsten keine weiteren Beihilfen gewährt worden sind, kann B die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau in 2019 in voller Höhe in Anspruch nehmen.

Neben der grundlegenden Verdeutlichung, welche Daten und Informationen für die Berechnung und Überprüfung der beihilferechtlichen Voraussetzungen überhaupt benötigt werden, zeigen die Bsp. auch die zum eigentlichen Ziel der Sonderabschreibung in Widerspruch stehende Problematik auf. Da der § 7b EStG an die beihilferechtlichen Voraussetzungen der EU gekoppelt ist, sind folglich die Grenzen der De-minimis und der DAWI-de-minimis Verordnung einzuhalten. Wie auch aus

---

<sup>121</sup> Vgl. BMF - Steuerrechner.



den Bsp. ersichtlich wird, ergibt sich besonders für größere Wohnungsbauunternehmen hier der Nachteil, dass diese jeweiligen Grenzen recht schnell erreicht sind und letztendlich sogar überschritten werden. Eine Inanspruchnahme der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau käme damit nicht mehr in Betracht und der eigentlich gedachte Anreiz, vermehrt Mietwohnungen zu errichten, erscheint gerade für diese großen Bauunternehmen als weniger attraktiv. Hieraus ergibt sich jedoch das nächste Problem. So sind es gerade diese großen Wohnungsbauunternehmen, welche das Potential besitzen, die von der Regierung ausgerufene Wohnraumoffensive voranzubringen. Indem diesen Großbetrieben jedoch die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der Sonderabschreibung durch das Nichteinhalten der Beihilfegrenzen verwehrt wird, erscheint es als zweifelhaft, dass die Wohnraumoffensive dann wirksam umgesetzt oder gar erreicht werden kann.

Wie unter Kapitel 4.1 schon angesprochen, war dem BR von vornherein bewusst, dass eine Kopplung des § 7b EStG an die europarechtlichen Beihilfeverordnungen zu einer unverhältnismäßigen Benachteiligung von Wohnungsbauunternehmen führt und im Ergebnis auch den Sinn der Förderung zunichte macht. Die Bundesregierung reagierte auf diese Ausführungen jedoch merklich uneinsichtig. Eine erneute Untersuchung wäre nach ihrer Ansicht nicht notwendig, da vorab schon ausreichend geprüft wurde, wie die Sonderabschreibung beihilferechtlich zu bewerten sei. Die Kopplung an die De-minimis-Verordnung würde den Investoren genügend Rechtsicherheit bieten, mit welcher diese ihre Bauvorhaben dann gut und sicher planen könnten.<sup>122</sup> Im Ergebnis ist die Anbindung der Sonderabschreibung an die Beihilfeverordnungen aber tatsächlich zu kurz gedacht, da speziell die Einwendungen des BR bzgl. der einzuhaltenden Grenzen hierbei nicht von der Hand zu weisen sind. Wie unter Kapitel 4.1 auch schon in einem kleinen Umfang geprüft wurde, kann gar nicht so einfach gesagt werden, ob alle vier Prüfungsstufen tatsächlich erfüllt sind und schlussendlich damit überhaupt eine europarechtliche Beihilfe vorliegt. Der Regierung ist daher negativ auszulegen, dass sie die Vorlaufzeit der Norm nicht für eine eindeutige Klärung mit der Europäischen Kommission genutzt hat. Da in einem ersten Versuch die Sonderabschreibung schon 2016 eingeführt werden sollte, wäre für eine Anfrage also genügend Zeit gewesen.

---

<sup>122</sup> Vgl. BT v. 01.11.2018, Drucksache 19/5417, S. 2-4.

## 5. Rechtsfolgen der Sonderabschreibung

### 5.1 Rechtsfolgen bei unschädlicher Verwendung

Sofern die einkommensteuerlichen und die beihilferechtlichen Tatbestandsmerkmale als erfüllt gelten, kann die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau freiwillig in Anspruch genommen werden. Dies führt für den anspruchsberechtigten Stpfl. dazu, dass er im Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung sowie in den nachfolgenden drei Jahren jährlich bis zu fünf Prozent von der BMG als Sonderabschreibung geltend machen kann.<sup>123</sup> Die Höhe der Inanspruchnahme beträgt in den maximal vier Jahren demnach insgesamt 20 Prozent. Innerhalb dieser maximalen Grenzen ist der Stpfl. jedoch sehr variabel. So kann der § 7b EStG z.B. auch nur in zwei der vier möglichen Jahre in Anspruch genommen werden oder in der Höhe z.B. nur mit jährlich drei Prozent von der BMG.<sup>124</sup> Eingeschränkt wird der Stpfl. hingegen dadurch, dass der Gesetzgeber die Inanspruchnahme des § 7b EStG auf den Förderzeitraum 2018 bis 2026 begrenzt hat. Ist also der vierjährige Begünstigungszeitraum eigentlich noch gar nicht vorüber, aber das Veranlagungsjahr 2026 wurde vollendet, so kann eine weitere Berücksichtigung des § 7b EStG über 2026 hinaus schlussendlich nicht mehr erfolgen.<sup>125</sup>

Die BMG für die Sonderabschreibung ergibt sich dabei aus § 7b Abs. 3 EStG. Grundlage bilden hierfür grds. die Anschaffungs-/Herstellungskosten der neuen Wohnung, welche schon für die Ermittlung der Baukostenobergrenze<sup>126</sup> verwendet wurden. Zu beachten ist jedoch der Maximalbetrag i.H.v. von 2.000 EUR je qm. Liegen die Kosten also über diesen 2.000 EUR je qm, so ergibt sich die BMG lediglich aus der begünstigten Fläche multipliziert mit dem Maximalwert. Liegen die Kosten hingegen unter diesen 2.000 EUR je qm, so führt nur der tatsächliche Kostenwert multipliziert mit der begünstigten Fläche zur BMG.<sup>127</sup>

Wie im Kapitel 2.2 schon erläutert, können Sonderabschreibungen dabei zusätzlich zur regulären AfA in Anspruch genommen werden. Bezogen auf den § 7b EStG bedeutet dies, dass zur Sonderabschreibung weiterhin noch die lineare Gebäude-

---

<sup>123</sup> Vgl. § 7b Abs. 1 S. 1 EStG.

<sup>124</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 65; 68.

<sup>125</sup> Vgl. § 52 Abs. 15a EStG.

<sup>126</sup> Vgl. Ausführungen Kapitel 3.3.

<sup>127</sup> Vgl. Karrenbrock/Keiper (2020), S. 265; 268.

AfA abgesetzt werden kann. Entgegen den vorangegangenen Ausführungen zur speziellen BMG für die Sonderabschreibung bestimmt sich die BMG für die lineare AfA weiterhin nach den tatsächlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten.<sup>128</sup> Zusätzlich besteht auch eine zeitliche Differenzierung. Erfolgt die Fertigstellung einer begünstigten Wohnung z.B. mitten im Jahr, so kann die lineare Gebäude-AfA in diesem Veranlagungszeitraum zeitanteilig nur für sechs Monate in Anspruch genommen werden.<sup>129</sup> Der § 7b EStG hingegen ist gemäß seinem Wortlaut als eine jährlich in Anspruch zunehmende Sonderabschreibung ausformuliert, wodurch keine zeitanteilige Berücksichtigung vorzunehmen ist.<sup>130</sup> Aufgrund der zur Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau parallel laufenden Gebäude-AfA ist am Ende des vierjährigen Begünstigungszeitraumes darauf zu achten, dass für die noch weitergehende, reguläre Gebäude-AfA eine Neuberechnung, ausgehend vom entstandenen Restwert sowie der verbleibenden Restnutzungsdauer, vorzunehmen ist.<sup>131</sup> Nachfolgend soll diese reine Theorie zur Veranschaulichung auf die schon entwickelten Bsp. in dieser Arbeit übertragen werden.

### **Bsp. A.3**

Die gesamte, maßgebliche Nutzfläche des im Bsp. A. 1 bezeichneten Gebäudes beträgt 1.540 qm, wobei die allgemeinen Technik- und Funktionsflächen nicht hinzugezählt werden. Auf die beiden begünstigten Wohnungen entfallen hiervon jeweils 200 qm. Da das von der A-GmbH erworbene Gebäude jedoch auch gemeinschaftlich genutzte Nebenräume besitzt, welche insgesamt 140 qm umfassen, ist hiervon die zu den begünstigten Wohnungen gehörende Nutzfläche anteilig zu ermitteln:

$$\frac{\text{Fläche begünstigte Wohnungen}}{(\text{Nutzfläche} \text{ ./. Fläche Nebenräume})} \times \text{Fläche Nebenräume} = \frac{400 \text{ qm}}{(1.540-140) \text{ qm}} \times 140 \text{ qm} = \underline{\underline{40 \text{ qm}}}$$

Die für die BMG maßgebliche Gesamtfläche beträgt damit je Wohnung 220 qm. Da die im Bsp. A.1 berechneten Kosten über 2.000 EUR je qm liegen, wäre lediglich der Maximalbetrag i.H.v. 2.000 EUR je qm berücksichtigungsfähig. Sofern die Inanspruchnahme des § 7b EStG für Mietwohnungsneubau nicht schon aufgrund der beihilferechtlichen Voraussetzungen für die A-GmbH ausgeschlossen wäre<sup>132</sup>, wäre eine BMG von 440.000 EUR (220 qm x 2.000 EUR je qm) je Wohnung maßgeblich.

<sup>128</sup> Vgl. § 7a Abs. 4 EStG.

<sup>129</sup> Vgl. § 7 Abs. 4 S. 1 EStG i.V.m § 7 Abs. 1 S. 4 EStG.

<sup>130</sup> Vgl. Karrenbrock/Keiper (2020), S. 269.

<sup>131</sup> Vgl. § 7a Abs. 9 EStG.

<sup>132</sup> Vgl. Bsp. A.2.

### Bsp. B.3

Die sich durch den Umbau ergebenden Kosten je qm betragen laut Bsp. B.1 in der Variante 1 = 4.000 EUR je qm, in der Variante 2 = 2.667 EUR je qm und in der Variante 3 = 1.600 EUR je qm. Aufgrund der maßgeblichen Baukostenobergrenze von 3.000 EUR je qm ist die Variante 1 von Beginn an nicht berücksichtigungsfähig. Für die Berechnung der BMG kommen gemäß den einkommensteuerlichen Voraussetzungen daher lediglich die Varianten 2 und 3 in Betracht.

2. Variante: 2.667 EUR je qm = max. 2.000 EUR je qm x 150 qm = **300.000 EUR**

3. Variante: 1.600 EUR je qm = tats. 1.600 EUR je qm x 250 qm = **400.000 EUR**

Aus Vereinfachungsgründen soll nachfolgend lediglich die 2. Variante betrachtet werden. Unter der Annahme, dass sich dabei ein möglichst niedriges, zu versteuern des Einkommen ergeben soll, wird die Sonderabschreibung vom Stpfl. B höchstmöglich in Anspruch genommen. Die reguläre AfA erfolgt dabei nach § 7 Abs. 5a i.V.m. Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG. Für die zum 01. Oktober 2019 fertiggestellte Wohnung ergeben sich bei einem Betrachtungszeitraum von fünf Jahren folgende Werte:

§ 7b EStG	BMG	Betrag (fünf Prozent)	kumuliert
<b>2019</b>	300.000 EUR	15.000 EUR	15.000 EUR
<b>2020</b>	300.000 EUR	15.000 EUR	30.000 EUR
<b>2021</b>	300.000 EUR	15.000 EUR	45.000 EUR
<b>2022</b>	300.000 EUR	15.000 EUR	<b>60.000 EUR</b>
<b>2023</b>	0 EUR	0 EUR	60.000 EUR

Tab. 1: Berechnung - Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (Eigene Darstellung).

reguläre AfA	BMG	Betrag (zwei Prozent)	kumuliert (Monatsverbrauch)
<b>2019</b>	400.000 EUR	2.000 EUR (3/12 Monate)	2.000 EUR (600-3 Monate)
<b>2020</b>	400.000 EUR	8.000 EUR	10.000 EUR (597-12 Monate)
<b>2021</b>	400.000 EUR	8.000 EUR	18.000 EUR (585-12 Monate)
<b>2022</b>	400.000 EUR	8.000 EUR	<b>26.000 EUR</b> (573-12 Monate)
<b>2023</b>	<i>314.000 EUR</i> (400'-60'-26')	6.717 EUR ← $\frac{314' \times 12 \text{ Monate}}{561 \text{ Restmonate}}$	

Tab. 2: Berechnung - lineare Gebäude-AfA (Eigene Darstellung).

Unter der Annahme, dass das zu versteuernde Einkommen des alleinstehenden Stpfl. B in 2020 ohne Inanspruchnahme des § 7b EStG bei 75.000 EUR gelegen hat, ergibt sich unter Berücksichtigung der Sonderabschreibung ein zu versteuerndes Einkommen von 60.000 EUR. Im Ergebnis führt dies bei der Einkommensteuer 2020 sowie beim Solidaritätszuschlag zu einer Ersparnis i.H.v. insgesamt 6.646,50 EUR.<sup>133</sup>

Das Bsp. B.3 verdeutlicht noch einmal in Zahlen, dass der § 7b EStG lediglich zu einer zeitlich vorgezogenen und höheren Abschreibung während des Begünstigungszeitraumes führt. Gegenüber dem Normalfall, mit ausschließlich regulärer Gebäude-AfA, führen diese höheren Abschreibungsbeträge in den vier Jahren der Inanspruchnahme des § 7b EStG jeweils zu einem niedrigeren, zu versteuernden Einkommen. Dem Stpfl. kommt dies in Form von geringeren, zu zahlenden Steuern innerhalb dieser vier Jahre zugute. Fraglich ist jedoch, ob diese Art der Steuerstundung innerhalb des Begünstigungszeitraumes für den Stpfl. tatsächlich als Anreiz ausreicht, um die hohen Investitionen für neue Mietwohnungen zu tätigen. So darf bei einer möglichen Investitionsrechnung nicht vernachlässigt werden, dass die schon erwähnte, zwingende Neuberechnung der regulären Gebäude-AfA nach Ablauf des in Anspruch genommenen Begünstigungszeitraumes wiederum zu einer niedrigeren Gebäude-AfA führt. Für die verbleibenden AfA-Jahre ergibt sich im Ergebnis damit eine höhere Steuerbelastung gegenüber dem Normalfall.

Eine weitere, zu berücksichtigende Rechtsfolge des § 7b EStG bezieht sich auf die Festsetzung von Vorauszahlungen. So werden bei der Berechnung grds. die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes nicht berücksichtigt.<sup>134</sup> Dies gilt ausnahmsweise jedoch nicht, wenn es sich dabei um ein vermietetes Gebäude handelt, für welches der Stpfl. den § 7b EStG tatsächlich in Anspruch nimmt.<sup>135</sup> Hierbei sind die negativen Einkünfte auch schon ab dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung bei der Festsetzung von Vorauszahlungen zu berücksichtigen und im Ergebnis können Vorauszahlungen damit einen Veranlagungszeitraum früher in niedrigerer Höhe festgesetzt werden. Im Vergleich zum Aufwand erscheint jedoch auch dieser Anreiz im Ergebnis für den Stpfl. eher als mäßig.

---

<sup>133</sup> Vgl. BMF - Steuerrechner.

<sup>134</sup> Vgl. § 37 Abs. 3 S. 8 EStG.

<sup>135</sup> Vgl. ebd., S. 10 EStG.

## 5.2 Rechtsfolgen bei schädlicher Verwendung

Die einkommensteuerlichen und beihilferechtlichen Tatbestandsmerkmale müssen vom Stpfl. natürlich schon vor Beginn der Inanspruchnahme des § 7b EStG erfüllt worden sein. Es besteht jedoch immer die Möglichkeit, dass während der Inanspruchnahme oder auch erst nach Ablauf des Begünstigungszeitraum steuerlich relevante Ereignisse eintreten, welche im Ergebnis zu einer Rückgängigmachung der Sonderabschreibung führen müssten. Der Gesetzgeber hat diese, für ihn schädlichen Sachverhalte, innerhalb des § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 1-3 EStG geregelt.

Ein maßgebliches, einkommensteuerliches Tatbestandsmerkmal für die Inanspruchnahme des § 7b EStG war die unter Kapitel 3.2.3 untersuchte, entgeltliche Überlassung der Wohnung zu Wohnzwecken. Diese Voraussetzungen mussten gem. § 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und zusätzlich in den nachfolgenden neun Jahren als erfüllt gelten. Sollte der Stpfl. die jeweilig begünstigte Wohnung, für welche er die Sonderabschreibung nach § 7b Abs. 1 EStG tatsächlich in Anspruch genommen hat, innerhalb dieser maßgeblichen zehn Jahre nicht mehr entgeltlich vermieten **oder** zwar weiterhin gegen Entgelt, aber nicht mehr zu Wohnzwecken, dann ist dies ein schädlicher Sachverhalt gem. § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG.

Nach dem Ansinnen des Gesetzgebers liegt ebenfalls ein schädlicher Sachverhalt vor, sofern der Stpfl. im Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder in den nachfolgenden neun Jahren explizit nur die begünstigte Wohnung oder aber das gesamte Gebäude, in welchem sich die nach § 7b EStG begünstigte Wohnung befindet, veräußert **und** der sich daraus ergebende Veräußerungsgewinn-/verlust dem Grunde nach nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt.<sup>136</sup> Bezogen auf die schon mehrfach verwendeten Bsp. innerhalb dieser Arbeit wäre eine solche Konstellation z.B. bei Bsp. B.1 denkbar. Dem dortigen Stpfl. B gehört als natürliche Person das betreffende Gebäude schon seit mehr als 20 Jahren. Da die maßgebliche Haltedauer von zehn Jahren damit überschritten wäre, würde ein Verkauf dieses Gebäudes kein steuerbares Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mehr auslösen und der Veräußerungsgewinn unterläge im Ergebnis nicht der Einkommensteuer. Diese Veräußerung würde also zu einer Rückgängigmachung der

---

<sup>136</sup> Vgl. § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG.

Sonderabschreibung führen.<sup>137</sup> Zusätzlich ist zu beachten, dass aber selbst eine steuerbare Veräußerung zu einem schädlichen Ereignis führen kann. Dies ist dann gegeben, sofern innerhalb des maßgeblichen, zehnjährigen Vermietungszeitraumes durch den neuen Erwerber keine weitere entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken mehr erfolgt.<sup>138</sup> Damit der Veräußerer eine nachträgliche Rückgängigmachung seiner Sonderabschreibung dahingehend vermeidet, sollte sich dieser vom Erwerber die entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken für den restlichen, relevanten Zeitraum vertraglich zusichern lassen.<sup>139</sup>

Wird die Baukostenobergrenze i.H.v. 3.000 EUR je qm durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb der ersten drei Jahre nach dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wohnung überschritten, so betrachtet der Gesetzgeber dies ebenfalls als ein schädliches Ereignis, welches eine Rückgängigmachung der schon in Anspruch genommenen Sonderabschreibung erforderlich macht.<sup>140</sup>

Im Hinblick auf den zu betrachtenden Zeitraum kann solch ein schädliches Ereignis also innerhalb eines Rahmens von bis zu zehn Jahren eintreten. Aufgrund dieser breiten Zeitspanne ergibt sich jedoch eine verfahrensrechtliche Problematik. So ist die Änderung einer Festsetzung/Feststellung<sup>141</sup> nur möglich, sofern neben einer entsprechenden Änderungsvorschrift auch die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.<sup>142</sup> Grundsätzlich beträgt diese Festsetzungsfrist lediglich vier Jahre.<sup>143</sup> Tritt z.B. im neunten Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wohnung ein schädliches Ereignis ein und wären damit die Steuerfestsetzungen der ersten vier Jahre aufgrund der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung zu ändern, so könnten die hierfür maßgeblichen Festsetzungsfristen unter Umständen jedoch schon verjährt sein. Trotz einer möglicherweise anwendbaren Korrekturvorschrift wäre die Änderung der betreffenden Bescheide damit nicht mehr möglich. Neben einer eigenständigen Änderungsvorschrift<sup>144</sup> wurde daher auch eine eigenständige Anlaufhemmung in den § 7b EStG integriert. Liegt ein schädliches Ereignis i.S.d.

---

<sup>137</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 78.

<sup>138</sup> Vgl. § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG.

<sup>139</sup> Vgl. BMF v. 07.07.2020, BStBl. I 2020, Rz. 76.

<sup>140</sup> Vgl. § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG.

<sup>141</sup> Vorschriften gelten gem. § 181 Abs. 1 S.1 AO für gesonderte Feststellungen analog.

<sup>142</sup> Vgl. § 169 Abs. 1 S. 1 AO.

<sup>143</sup> Vgl. ebd. Abs. 2 Nr. 2 AO.

<sup>144</sup> Vgl. § 7b Abs. 3 S. 2 EStG.

Vorschrift vor, beginnt die Festsetzungsfrist für das Anschaffungs- oder Herstellungsjahr und für die drei darauffolgenden Kalenderjahre **insoweit** erst mit Ablauf des Jahres, in welchem das schädliche Ereignis eingetreten ist.<sup>145</sup>

#### **Bsp. B.4**

Der Stpfl. B beabsichtigt im Jahr 2026 die in 2019 hergestellte und vermietete Wohnung ab dato selbst zu nutzen. Da innerhalb der maßgeblichen Zehnjahresfrist ab Herstellung folglich keine entgeltliche Vermietung zu Wohnzwecken mehr vorliegt, tritt in 2026 ein schädliches Ereignis i.S.d. § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG ein. Für den Zeitraum der Inanspruchnahme liegen hinsichtlich der schon erfolgten Steuerfestsetzungen die nachfolgenden Daten vor.

	<b>Abgabe Steuererklärung</b>	<b>Beginn Festsetzungsverjährung</b>	<b>Verjährung (grds. vier Jahre)</b>
<b>2019</b>	09.04.2020	mit Ablauf 2020	mit Ablauf 2024
<b>2020</b>	08.06.2021	mit Ablauf 2021	mit Ablauf 2025
<b>2021</b>	17.05.2023	mit Ablauf 2023	mit Ablauf 2027
<b>2022</b>	17.05.2023	mit Ablauf 2023	mit Ablauf 2027

Tab. 3: Festsetzungsverjährungen Einkommensteuerbescheide (Eigene Darstellung).

Der Eintritt des schädlichen Ereignisses in 2026 würde dazu führen, dass für die Jahre 2019 und 2020 grundsätzlich keine Änderung der Einkommensteuerbescheide mehr erfolgen könnte. Die angesprochene Anlaufhemmung des § 7b Abs. 4 S. 3 EStG bewirkt vorliegend jedoch, dass die Festsetzungsfrist für alle Jahre der Inanspruchnahme erst mit Ablauf des Jahres 2026 beginnt. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2022 könnten **insoweit** noch bis zum Ende des Kalenderjahres 2030 geändert werden.

Eine solche Bescheidkorrektur führt im Ergebnis zu einer möglichen Einkommensteuernachzahlung. Der sich dabei ergebende Unterschiedsbetrag ist verfahrensrechtlich zu verzinsen.<sup>146</sup> Mit dem § 7b Abs. 4 S. 4 EStG stellt der Gesetzgeber jedoch klar, dass aufgrund der Bescheidänderungen mittels der Korrekturvorschrift des § 7b EStG kein abweichender Zinslauf für die Zinsberechnung beginnt.<sup>147</sup> Im Umkehrschluss ist bei einem schädlichen Ereignis demnach von keinem rückwirkenden Ereignis i.S.d. § 175 AO auszugehen.

<sup>145</sup> Vgl. § 7b Abs. 3 S. 3 EStG.

<sup>146</sup> Vgl. § 233a Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AO.

<sup>147</sup> Vgl. ebd. Abs. 2a AO.



## 6. Thesenförmige Zusammenfassung

Die in der vorliegenden Arbeit gewonnenen Ergebnisse lassen sich zur Beantwortung der in Kapitel 1 aufgeführten Forschungsfragen wie folgt zusammenfassen:

1. Die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau kann dem Grunde nach von allen inländischen, natürlichen Personen, Personengesellschaften sowie Kapitalgesellschaften in Anspruch genommen werden. Gleiches gilt jedoch auch für im Ausland ansässige Stpfl., soweit diese in der BRD entsprechende Einkünfte erzielen. Unter Beachtung des politischen Zieles, dass möglichst viele neue Mietwohnungen gebaut werden sollen, ist dieser Umstand, dass der Gesetzgeber die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung einem solch breiten Personenkreis ermöglicht, im Ergebnis damit als positiv zu bewerten.
2. Dem recht offen gestalteten Personenkreis steht hingegen ein sehr streng reglementierter Vorgabenbereich beim anspruchsberechtigten Objekt gegenüber. Setzt man die hier ausgearbeiteten Ergebnisse in Kontext zum beabsichtigten Ziel der Vorschrift, so erscheint der § 7b EStG in gewissen Punkten als nicht wirklich zufriedenstellend umgesetzt. Der Gesetzgeber hat hier versucht, möglichst vieles zu regeln. Die Umsetzungen, wie z.B. der starre Zeitraum zwischen Fertigstellung und Anschaffung, der relativ lange und zwingende Vermietungszeitraum oder auch die unflexible Grenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.H.v. 3.000 EUR je qm sind dabei nur einige dieser Reglementierungen. Bezogen auf tatsächliche Lebenssachverhalte verdeutlichen sie im Ergebnis jedoch, dass bei den Voraussetzungen zum anspruchsberechtigten Objekt vieles als nicht wirklich praktikabel geregelt wurde. So kann es dem Stpfl. nicht zu Lasten gelegt werden, dass z.B. immer weitergehende Vorschriften beim Brandschutz oder bei der Energiemodernisierung die Aufwendungen dementsprechend in die Höhe treiben. Da sich der Stpfl. solchen tatsächlichen Gegebenheiten aber auch nicht entziehen kann, steht insbesondere die starre Kostengrenze von nur 3.000 EUR je qm für nur eine der Voraussetzungen, welche in Summe recht wenig Anreiz schaffen. Der Stpfl. muss demnach immer damit rechnen, dass aufgrund einer unverschuldeten Überschreitung der starren Grenzen oder dem Nichterfüllen einer der sämtlichen Voraussetzungen die Inanspruchnahme des § 7b EStG doch

nicht möglich ist oder am Ende gar rückgängig gemacht werden muss. So werden die Stpfl., welche sowieso geplant hatten neue Wohnungen zu bauen oder anzuschaffen, bei Erfüllung aller Voraussetzungen die Sonderabschreibung natürlich in Anspruch nehmen. Dass andere Stpfl. in naher Zeit aber tatsächlich vermehrt neue Mietwohnungen bauen nur der Vorschrift Willen, erscheint nach Meinung des Autors jedoch als sehr zweifelhaft. Der gewünschte Bauboom wird durch den § 7b EStG vermutlich ausbleiben.

3. Dass die Umsetzung einer eigentlich rein nationalen Norm unter Beachtung des Europäischen Rechts und seiner Grundwerte erfolgen muss, lässt sich aufgrund der immer größer werdenden Bedeutung der EU nicht vermeiden. In der vorliegenden Arbeit wurde dahingehend auch erläutert, dass die sich daraus ergebenden, steuerlichen Auswirkungen für den deutschen Staat jedoch minimal wären. Negativ anzumerken ist lediglich der Umgang des deutschen Gesetzgebers mit dem europäischen Beihilferecht. Auch hier erscheinen sein Agieren und die am Ende beschlossenen Voraussetzungen in der Norm im Ergebnis nicht im Einklang mit dem eigentlich beabsichtigten Ziel zu stehen. Hinsichtlich des Aufwandes erscheint die Kopplung des § 7b EStG an die europäischen Beihilfeverordnungen als bequemste und schnellste Lösung. Im Ergebnis werden dadurch gerade die großen Wohnungsbaufirmen von der Sonderabschreibung ausgeschlossen, welche den gewollten Bauboom jedoch überhaupt erst wirksam hätten umsetzen können.

Vielleicht wäre es vom Gesetzgeber im Ergebnis praktikabler gewesen, keine zusätzliche Sonderabschreibung, sondern dem Grunde nach eine neue und höhere AfA für entgeltlich vermieteten und neuen Wohnraum einzuführen. Ein dafür maßgeblicher AfA-Betrag von z.B. jährlich 4 anstatt den üblichen 2 Prozent, hätte ggü. der lediglich verschleierte Steuerstundung des § 7b EStG womöglich zu einem wirklichen Anreiz für den Stpfl. geführt. Zusätzlich wären so auch die gesonderten Berechnungen zu maßgeblichen Grenzen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu den europäischen Beihilfen im Ergebnis überflüssig gewesen. Die tatsächlichen Auswirkungen des § 7b EStG lassen sich wahrscheinlich erst nach Ablauf des Förderzeitraumes endgültig und eindeutig beurteilen. Aufgrund der hier ausgearbeiteten, theoretischen Ergebnisse erscheint der wirksame Nutzen der Norm nach aktuellem Stand jedoch mehr als fraglich.

## **Anhangsverzeichnis**

Anh. 1: Angaben zur Inanspruchnahme § 7b EStG.....	IX
Anh. 2: Berechnung Beihilfewert zum Bsp. A.2 .....	XII
Anh. 3: Berechnung Beihilfewert zum Bsp. B.2 .....	XIII

# Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG

für den **Veranlagungszeitraum (VZ)**  
bzw. das vom **Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr (WJ)** \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**Hinweis:** Zur inhaltlichen Erläuterung siehe BMF-Schreiben vom 7. Juli 2020

lfd. Nr. \_\_\_\_\_

Zelle	<b>Allgemeine Angaben</b>		
1	Name, ggf. Bezeichnung der Firma / Gesellschaft / Gemeinschaft _____		
2	Vorname _____		
3	Steuernummer _____	Identifikationsnummer _____	
<b>Allgemeine Angaben zum Förderobjekt</b>			
4	Straße, Hausnummer _____		
5	Postleitzahl _____	Ort _____	
6	Einheitswert-Aktenzeichen _____		
7	Bauantrag gestellt / Bauanzeige getätigt am _____	Fertigstellung am _____	Im Fall der Anschaffung <b>zusätzlich</b> : angeschafft am _____
8	<input type="checkbox"/> Wohnung(en) ist / sind durch die Baumaßnahme entstanden / wurde(n) angeschafft		
9	davon wird / werden <input type="checkbox"/> Wohnung(en) entgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassen		
10	<input type="checkbox"/> Wohnung(en) selbstgenutzt		
11	Es wurden auch Flächen für andere Nutzungen hergestellt / angeschafft (z. B. für gewerbliche Vermietung)		1 = Ja <input type="checkbox"/> 2 = Nein
<b>Erklärung zu den Nutzungsvoraussetzungen</b>			
Die Wohnung(en), für die die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen wird / wurde,			
12	<input type="checkbox"/> dient / dienen seit ihrer Fertigstellung / Anschaffung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken.		
13	<input type="checkbox"/> dient / dienen seit dem _____ nicht mehr der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken. (Soweit nur anteilig: Erläuterungen zum Umfang der Nutzungsänderung bitte gesondert vorlegen.)		
14	<input type="checkbox"/> wurde / wurden am _____ veräußert. (Soweit nur anteilig: Erläuterungen zum Umfang der Nutzungsänderung bitte gesondert vorlegen.)		
15	Der Veräußerungsgewinn unterliegt der Ertragsbesteuerung.		1 = Ja <input type="checkbox"/> 2 = Nein
<b>Hinweis:</b> Die bereits in den Vorjahren in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird verzinslich rückgängig gemacht, wenn die neue(n) Wohnung(en) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren nicht der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient / dienen oder die begünstigte(n) Wohnung(en) im folgenden Jahr der Anschaffung oder der Herstellung oder in den folgenden neun Jahren veräußert wird / werden und der Veräußerungsgewinn nicht der Ertragsbesteuerung unterliegt. Ein Nachweis, dass die begünstigte(n) Wohnung(en) innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums auch beim Erwerb der weiterhin der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken gedient hat / haben, ist vom Veräußerer im Rahmen der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums, in den der Ablauf des zehnjährigen Nutzungszeitraums fällt, in geeigneter Art und Weise zu erbringen. Ausreichend ist eine Bestätigung des Erwerbers über die Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung.			
<b>Nur auszufüllen bei Folgeantrag</b>			
16	Es haben sich keine Änderungen _____ zu den Angaben des VZ bzw. WJ _____ ergeben.		
17	_____ ja – weiter bei Zeile 36. _____ nein – bitte die Angaben in den Zeilen 18 bis 35 entsprechend eintragen.		
18	<b>Angaben zur Nutzfläche</b>	<input type="checkbox"/> Neubau Gebäude	<input type="checkbox"/> Aufstockung / Aus-, Um-, An- oder Aufbauten
19	Nutzfläche des Gebäudes / der Eigentumswohnung insgesamt	m <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>
20	Nutzfläche, die durch die Baumaßnahme neu geschaffen wurde, insgesamt		m <sup>2</sup>
21	Davon entfällt auf die neue(n) Mietwohnung(en) (inkl. zu dieser / diesen gehörende(n) Nebenräume und anteilig gemeinsam genutzte Räume)	m <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>
22	auf andere Nutzungen	m <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>
24	<b>Alternativ zur Berechnung der Baukostenobergrenze:</b> Verwendung der Brutto-Grundfläche (BGF) nach DIN 277 BGF des Gebäudes / der Eigentumswohnung insgesamt	m <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>
25	BGF, die durch die Baumaßnahme neu geschaffen wurde, insgesamt		m <sup>2</sup>

Angaben zur Inanspruchnahme § 7b EStG – Juli 2020 –

Anh. 1: Angaben zur Inanspruchnahme § 7b EStG (Quelle: BMF - Checkliste).

<b>Angaben zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten</b>		EUR
26	Anschaffungs- oder Herstellungskosten – ohne Anteil Grund und Boden – (ohne Aufwendungen für Sonderausstattung für andere Nutzungen) . . . . .	
27	nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten – Kalenderjahr der Fertigstellung + 1 – . . .	+
28	nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten – Kalenderjahr der Fertigstellung + 2 – . . .	+
29	nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten – Kalenderjahr der Fertigstellung + 3 – . . .	+
30	Summe . . . . .	=
<b>Prüfung der Baukostenobergrenze</b> <span style="float: right; font-size: small;">(Übernahme aus Zeile 30)</span>		
31	Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der neuen Wohnung(en) _____ EUR = _____ EUR	
32	Gesamte Nutzfläche oder BGF _____ m <sup>2</sup> <small>(Übernahme aus Zeile 19 bzw. 20 oder aus Zeile 24 bzw. 25)</small>	
<i>Hinweis: Ist das Ergebnis der Zeile 31 dividiert durch Zeile 32 größer als 3.000 EUR darf die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht in Anspruch genommen werden. Die bereits in den Vorjahren in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird verzinslich rückgängig gemacht, wenn der Betrag von 3.000 EUR innerhalb von drei Kalenderjahren nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung überschritten wird.</i>		
<b>Ermittlung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG</b>		
33	Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der neuen Wohnung(en) _____ EUR × $\frac{\text{Wohnfläche der neuen Mietwohnung(en) inkl. Nebenräume (Übernahme aus Zeile 21)}}{\text{Nutzfläche insgesamt (Übernahme aus Zeile 19 bzw. 20)}} =$ _____ EUR	
34	höchstens $\frac{\text{Wohnfläche der neuen Mietwohnung(en) inkl. Nebenräume (Übernahme aus Zeile 21)}}{\text{Nutzfläche insgesamt (Übernahme aus Zeile 19 bzw. 20)}} \times 2.000 \text{ EUR} =$ _____ EUR	
35	Übernahme kleinerer Betrag aus Zeile 33 oder 34 _____ EUR × _____ % <input type="checkbox"/> wie Vorjahr = _____ EUR <small>Prozentsatz der Sonderabschreibung nach § 7b EStG max. 5 %</small>	
<b>Das Ergebnis der Zeile 35 ist – vorbehaltlich der Prüfung der Zeilen 36 ff. – in die Anlage V / die Anlage EÜR / die E-Bilanz zu übernehmen (bei mehreren Objekten ist für die Anlage EÜR / die E-Bilanz die Summe aller Sonderabschreibungen nach § 7b EStG zu übernehmen).</b>		
<b>De-minimis-Verordnung</b>		
<b>Erklärung:</b>		
Hiermit erkläre ich (sofern gegeben als gesetzlicher Vertreter der Steuerpflichtigen lt. Zeile 1),		
36	Name _____	
37	dass im laufenden Kalenderjahr sowie in den beiden vorangegangenen Kalenderjahren <input type="checkbox"/> keine <input type="checkbox"/> folgende Beihilfen im Sinne 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 (ABI. L 352 vom 24. Dezember 2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) oder der Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25. April 2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen (ABI. L 114 vom 26. April 2012, S. 8) (sog. DAWI-de-minimis-Verordnung) bezogen wurden.	
<b>De-minimis-Beihilfen</b>		
38	Datum des Bewilligungsbescheids / der Zusage	Beihilfegewert EUR
39	Beihilfegeber De-minimis-Beihilfen	
40		
41		
42	Summe	
<b>Ist das Ergebnis in Zeile 42 größer als 200.000 EUR darf die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht in Anspruch genommen werden.</b>		
<b>DAWI-de-minimis-Beihilfen</b>		
43	Datum des Bewilligungsbescheids / der Zusage	Beihilfegewert EUR
44	Beihilfegeber DAWI-de-minimis-Beihilfen	
45		
45	Summe	
<b>Ist das Ergebnis in Zeile 42 zzgl. des Ergebnisses in Zeile 45 größer als 500.000 EUR darf die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht in Anspruch genommen werden.</b>		

Anh. 1: Angaben zur Inanspruchnahme § 7b EStG (Quelle: BMF - Checkliste).

<p><b>Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG:</b>                  (Ermittlung unter Verwendung des online unter                  „<a href="https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-berechnungsschema-sonderabschreibung-7b-estg">https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-berechnungsschema-sonderabschreibung-7b-estg</a>“                  bereitgestellten Berechnungsschemas)</p>	
	Beihilfewert EUR
46	Erstes Jahr des Begünstigungszeitraums . . . . .
47	Zweites Jahr des Begünstigungszeitraums . . . . .
48	Drittes Jahr des Begünstigungszeitraums . . . . .
49	Viertes Jahr des Begünstigungszeitraums . . . . .
<p><b>Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist nur in der Höhe zulässig, wie der Beihilfewert im ersten Jahr des Begünstigungszeitraums (Zeile 46) bzw. bei Folgeanträgen die Summe aus dem Beihilfewert des aktuellen Jahres des Begünstigungszeitraums usw. zzgl. der Beihilfewerte aus max. zwei dem aktuellen Jahr des Begünstigungszeitraums vorangegangenen Jahren zusammen mit dem Ergebnis aus Zeile 42 den Betrag von 200.000 EUR und zusammen mit den Ergebnissen aus Zeile 42 und Zeile 45 den Betrag von 500.000 EUR nicht überschreitet.</b></p>	
50	<p><input type="checkbox"/> Ich erkläre, dass ich die vorstehenden Angaben wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe und sie durch entsprechende Unterlagen belegen kann. Mir ist bekannt, dass die Angabe falscher Tatsachen, sowie das Unterlassen einer Anzeige strafrechtliche Folgen nach sich ziehen können (§§ 370, 153 Abgabenordnung – AO).</p> <p>Ich erkläre ferner, dass ich die Anwendung der Verordnung (EG) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 als Rechtsgrundlage anerkenne und dass mir bekannt ist, dass die vorstehenden Angaben steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne von § 370 AO sind. Außerdem ist mir bekannt, dass zu den steuerlich erheblichen Tatsachen insbesondere etwaige Sachverhalte gehören, die durch Scheingeschäfte und Scheinhandlungen verdeckt werden, sowie Rechtsgeschäfte oder Handlungen unter Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der in Anspruch genommenen Sonderabschreibung nach § 7b EStG. Das gilt auch für nachträgliche Änderungen von Vereinbarungen oder Rechtshandlungen, die mit dem Ziel vorgenommen werden, den Zeitpunkt des Beginns des Investitionsvorhabens oder des Investitionsabschlusses in eine Zeit, die eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG bewirkt, zu verlegen, um dadurch eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch zu nehmen.</p>
<p><b>Unterschrift</b></p> <p>Datenschutzhinweis:                  Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter <a href="http://www.finanzamt.de">www.finanzamt.de</a> (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.</p>	
<p>_____                  Datum, Unterschrift(en) (ggf. vom gesetzlichen Vertreter)</p>	
<p>Bei der Anfertigung hat mitgewirkt: (Name, Anschrift, Telefonnummer)</p>	

Anh. 1: Angaben zur Inanspruchnahme § 7b EStG (Quelle: BMF - Checkliste).

**Berechnung zum Beihilfenswert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG auf Grundlage 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)**

**bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer**

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG	880.000	Euro
Basiszinssatz zum Ende des Jahres, das dem Jahr der ersten Inanspruchnahme vorausgeht	0,67	%
Jahr der Fertigstellung	2020	
Jahr der ersten Inanspruchnahme	2020	====> <b>Basiszinssatz = 0,67%</b>
Hebesatz zur Gewerbesteuer	450	%

*Rote Felder sind Pflichtfelder!*

**Beihilfenswert pro Jahr des Begünstigungszeitraums**

1. Jahr	2.069	Euro
2. Jahr	2.069	Euro
3. Jahr	2.069	Euro
4. Jahr	2.069	Euro

Berechnung zum Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG auf Grundlage 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)

**bei der Veranlagung zur Einkommensteuer**

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG  
 Basiszinssatz zum Ende des Jahres, das dem Jahr der ersten Inanspruchnahme vorausgeht

400.000 Euro  
 0,82 %

Jahr der Fertigstellung  
 Jahr der ersten Inanspruchnahme

2019  
 2019 ==>

**Basiszinssatz = 0,82%**

zu versteuerndes Einkommen  
 tarifliche Einkommensteuer  
 SolZ

50.000 Euro  
 12.295 Euro  
 676,22 Euro

Rote Felder sind Pflichtfelder!

Beihilfewert pro Jahr des Begünstigungszeitraums

1. Jahr 922 Euro  
 2. Jahr 922 Euro  
 3. Jahr 922 Euro  
 4. Jahr 922 Euro



## Literaturverzeichnis

*BdSt e.V.*: Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus; Einführung einer Sonderabschreibung in § 7b EStG -neu-. GZ: IV C 3 – S 2196/18/10001 :014; DOK: 2018/0590123.

*BMF* - Berechnungsschema: Berechnungsschema zur Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils (Beihilfewert) aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG. URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-berechnungsschema-sonderabschreibung-7b-estg-anlage.xlsx?\\_\\_blob=publicationFile&v=7](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-berechnungsschema-sonderabschreibung-7b-estg-anlage.xlsx?__blob=publicationFile&v=7), Stand v. 20.03.2021, 21:38 Uhr.

*BMF* - Checkliste: Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG. URL: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-anlage-checkliste-zur-inanspruchnahme-der-sonderabschreibung-nach-paragraf-7b-EStG.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-anlage-checkliste-zur-inanspruchnahme-der-sonderabschreibung-nach-paragraf-7b-EStG.pdf?__blob=publicationFile&v=1), Stand v. 19.02.2021, 18:26 Uhr.

*BMF* - Steuerrechner: Lohn-und Einkommensteuerrechner. URL: <https://www.bmf-steuerrechner.de/ekst/ingabeformekst.xhtml>, Stand v. 10.03.2021, 19:43 Uhr.

*Bordewin, Arno / Brandt, Jürgen*: EStG - Kommentar. C.F.Müller Verlag Heidelberg, Loseblattwerk 434. Aktualisierung 02.2021, § 1 Steuerpflicht (Dokumentstand 429. Aktualisierung 08.2020).

*Bundesrat* v. 08.10.2018, Drucksache 470/1/18: Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus.

*Bundestag* v. 12.10.2018, Drucksache 19/4949: Gesetzentwurf der Bundesregierung - Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus.

*Bundestag* v. 01.11.2018, Drucksache 19/5417: Unterrichtung durch die Bundesregierung-Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus-Drucksache 19/4949-Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung.

- DESTATIS - Statistisches Bundesamt*: Städte-Boom und Baustau: Entwicklungen auf dem deutschen Wohnungsmarkt 2008 – 2018. Pressemitteilung vom 04. Dezember 2019 – N 012/19.
- Dornheim, Bertram*: Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau. in: DSTG, Die Steuer-Warte, 93. Jahrgang, 06/2020, S.83-87.
- DStV e.V.* v. 15.11.2018: Stellungnahme S 15/18 zum Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus.
- Endriss, Horst Walter / Baßendowski, Wolfram / Küpper, Peter / Schönwald, Stefan*: Steuerkompendium - Band 1. 13. Aufl. Herne: nwb Verlag, 2012.
- Haufe*: Grunderwerbsteuer. URL: <https://www.haufe.de/thema/grunderwerbsteuer/>, Stand v. 04.01.2021, 08:52 Uhr.
- Heinhold, Michael / Hüsing, Silke / Kühnel, Mirko / Streif, Dominik / Weißflog, Knut*: Besteuerung der Gesellschaften - Rechtsformen und ihre steuerliche Behandlung. 3. Aufl. Herne: nwb Verlag, 2015.
- Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt*: EStG/KStG - Kommentar. Loseblattwerk 302. Lieferung 02.2021, § 7a EStG (Dokumentstand 278. Lieferung 03.2017) Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag.
- Kaas, Leo / Kocharkov, Georgi / Preugschat, Edgar / Siassi Nawid*: Gründe für die niedrige Wohneigentumsquote in Deutschland. Research Brief -Deutsche Bundesbank Eurosystem, 30. Ausgabe - Januar 2020.
- Karrenbrock, Lukas / Keiper, Ken*: Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau - Praxisfälle zur Wirkungsweise des neuen § 7b EStG und Gestaltungsoptionen. Nr. 4: nwb Datenbank (NWB AAAAH-39982), v. 14.08.2020, S. 264-270.
- Kirchhof, Paul*: EStG - Kommentar. 19. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2020.
- Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD v. 12. März 2018*: Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land.
- Köllen, Josef / Reichert, Gudrun / Vogl, Elmar / Wagner, Edmund*: Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. 5. Aufl. Herne: nwb Verlag, 2016.
- Landesbausparkasse*: Preisspiegel 2020. URL: <https://www.lbs-markt-fuer-wohnmobilien.de/inhalt/preisspiegel/>, Stand v. 03.01.2021, 16:42 Uhr.

- Maier, Hartwig / Gunsenheimer, Gerhard / Schneider, Josef / Kremer, Thomas:*  
Lehrbuch Einkommensteuer. 24. Aufl. Herne: nwb Verlag, 2018.
- Schmidt, Fritz:* Ausgewählte Aspekte des Anwendungsschreibens zur Sonderab-  
schreibung gem. § 7b EStG - Kritische Anmerkungen zum BMF-  
Schreiben v. 7.7.2020. Nr. 33: nwb Datenbank (NWB CAAAH-55240),  
v. 14.08.2020, S. 2452-2458.
- Thomsen, Stephan L. / Vogt, Daniel / Brausewetter, Lars:* Mietwohnungsknappheit  
in Deutschland: Ursachen, Instrumente, Implikationen. in Wirtschafts-  
dienst 100. Jahrgang, Heft 6/2020, S. 461-467.
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim:* Steuerrecht. 24. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt Ver-  
lag, 2021.
- Wuttke, Ralf / Weidner, Werner / Fanck, Bernfried / Guschl, Harald / Kirschbaum,  
Jürgen:* Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht. 16. Aufl. Stutt-  
gart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2012.

# Rechts- und Gesetzesquellenverzeichnis

## Europäisches Primärrecht

*AEUV* in der Fassung aufgrund des am 01.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (ABl. EG Nr. C 115 v. 09.05.2008, S. 47), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. L 112/21 vom 24.4.2012).

## Europäisches Sekundärrecht

*Verordnung (EU) der Kommission* v. 25.04.2012, Nr. 360/2012: Über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen (ABl. L 114 v. 26.04.2012, S. 8-13).

*Verordnung (EU) der Kommission* v. 18.12.2013, Nr. 1407/2013: Über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 v. 24.12.2013, S. 1-8).

*Verordnung (EU) der Kommission* v. 02.07.2020, Nr. 2020/972: Zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 hinsichtlich ihrer Verlängerung und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 hinsichtlich ihrer Verlängerung und relevanter Anpassungen (ABl. L 215 v. 07.07.2020, S. 3-6).

## Nationale Gesetze

*Abgabenordnung* in der Fassung der Bekanntmachung v. 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes v. 12. August 2020 (BGBl. I 2020 S. 1879).

*Bewertungsgesetz* in der Fassung der Bekanntmachung v. 01.02.1991 (BGBl. I 1991 S. 230), zuletzt geändert durch Artikel 30 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3096).

*Einkommensteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung v. 08.10.2009 (BGBl. I 2009 S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes v. 12.08.2020 (BGBl. I 2020 S. 1879).

*Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus* v. 04.08.2019 (BGBl. I 2019 S. 1122-1123).

*Gewerbsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002 S. 4167), zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3096).

*Grundgesetz* für die Bundesrepublik Deutschland in der bereinigten Fassung (BGBl. III, Gliederungsnummer 100-1), zuletzt geändert durch Artikel 1 u. 2 Satz 2 des Gesetzes v. 29.09.2020 (BGBl. I 2020 S. 2048).

*Handelsgesetzbuch* in der bereinigten Fassung (BGBl. III, Gliederungsnummer 4100-1), zuletzt geändert durch Artikel 14 des Gesetzes v. 22.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3256).

*Körperschaftsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002 S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3096).

*Zweites Corona-Steuerhilfegesetz* v. 29.06.2020 (BGBl. I 2020 S. 1512).

## Rechtsprechungsverzeichnis

*EuGH* Urteil v. 10.01.2006, C-222/04: Ministero dell'Economia e delle Finanze gegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, Slg. 2006 I-289.

*BFH* Urteil v. 14.02.1978, VIII R 176/73, BStBl. II 1978 S.343-345.

*BFH* Beschluss v. 03.02.2000, I B 48/99, NV.

## **Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen**

*BMF* v. 08.10.2004, IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004 S. 933.

*BMF* v. 29.05.2019, IV B 6 - S 1320/07/10004 :008, BStBl. I 2019 S. 480.

*BMF* v. 07.07.2020, IV C 3 - S 2197/19/10009 :008, BStBl. I 2020 S. 623.

*Einkommensteuerhinweise* in der für den Veranlagungszeitraum 2019 überarbeiteten Form, nach dem aktuellen Stand der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der im Bundessteuerblatt veröffentlichten BMF-Schreiben und von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen, in der Version des Redaktionsschlusses vom 28.11.2019.

*Einkommensteuerrichtlinien* 2005 in der Fassung v. 16.12.2005 (BStBl. I 2005 Sondernummer 1/2005), geändert durch die EStÄR 2008 vom 18.12.2008 (BStBl. I S. 1017) und durch die EStÄR 2012 vom 25.3.2013 (BStBl. I S. 276).

## **Eidesstattliche Erklärung**

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Abschlussarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, 12. April 2021

Christian Sparbier