

Fundstellen

Anwendungsschreiben zur Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b Einkommensteuergesetz (EStG)

Inhaltsverzeichnis

- I. Einkommensteuerrechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG
 1. Anspruchsvoraussetzungen
 - 1.1 Persönliche Voraussetzungen
 - 1.2 Sachliche Voraussetzungen
 2. Fördergebiet
 3. Förderzeitraum
 - 3.1 Zeitpunkt des Bauantrags/der Bauanzeige
 - 3.2 Begrenzung des Förderzeitraums
 4. Förderobjekt
 - 4.1 Wohnung i. S. d. § 7b EStG
 - 4.2 Neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG
 5. Nutzungsvoraussetzung
 - 5.1 Entgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken
 - 5.2. Wohnzwecke
 6. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 7. Baukostenobergrenze
 8. Bemessungsgrundlage
 - 8.1. Ermittlung der förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 8.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage
 9. Begünstigungszeitraum, Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und der AfA
 - 9.1. Begünstigungszeitraum
 - 9.2. Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG
 - 9.3. Höhe der AfA
 - 9.4 Kumulierung mit anderen Sonderabschreibungen/erhöhten Absetzungen
 10. Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung
 11. Rückgängigmachung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG
 - 11.1. Veräußerung innerhalb des Nutzungszeitraums

- 11.2. Überschreiten der Baukostenobergrenze bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- 12. Anwendung weiterer Vorschriften des EStG
- II. Beihilferechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG
 - 1. Anwendung der De-minimis-Verordnung
 - 2. Beihilfehöchstbeträge
 - 3. Erklärung zu anderen De-minimis-Beihilfen
 - 4. Ermittlung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG
 - 4.1. Grundsatz: Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils
 - 4.2. Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften
 - 4.3 Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei gesonderten Feststellungen
 - 5. Prüfung der Beihilfehöchstbeträge
 - 5.1. Grundsatz
 - 5.2. Prüfung bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften
 - 5.3 Überschreiten der Beihilfehöchstbeträge
 - 6. Bescheinigung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG
- III. Prüfungserfordernisse für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG
- IV. Anwendungsregelung

Mit Artikel 1 Nummer 2 des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 4. August 2019 (BGBl 2019 I S. 1122) wurde mit § 7b Einkommensteuergesetz (EStG) eine neue Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen eingeführt. Mit Artikel 1 Nummer 27 Buchstabe e des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl 2019 I S. 2451) wurden der Anwendungsbereich des § 7b EStG auf den Veranlagungszeitraum 2018 erweitert (§ 52 Absatz 15a Satz 1 EStG) und der Abzug als Werbungskosten ermöglicht (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 7 EStG).

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des § 7b EStG die folgenden Grundsätze:

I. Einkommensteuerrechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

1. Anspruchsvoraussetzungen

1.1 Persönliche Voraussetzungen

Rz. 1

Zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG sind alle beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen i. S. d. EStG und des KStG berechtigt, die auch die beihilferechtlichen Voraussetzungen erfüllen (vgl. II. Beihilferechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG).

Rz. 2

Bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften ist nach § 7a Absatz 7 Satz 1 EStG der einzelne Beteiligte anspruchsberechtigt. Das Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG darf nach § 7a Absatz 7 Satz 2 EStG sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nur einheitlich ausgeübt werden.

1.2 Sachliche Voraussetzungen

Rz. 3

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann in Anspruch genommen werden für eine neue Mietwohnung (vgl. 4. Förderobjekt), die im entsprechenden Förderzeitraum (vgl. 3. Förderzeitraum) angeschafft oder hergestellt wird - unter Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung (vgl. 5. Nutzungsvoraussetzung) und Einhaltung der Baukostenobergrenze (vgl. 7. Baukostenobergrenze).

Rz. 4

Beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland eine neue Mietwohnung herstellen oder anschaffen und mit den aus deren entgeltlichen Überlassung erzielten Einkünften im Inland steuerpflichtig sind, können die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen in Anspruch nehmen.

Rz. 5

Wird eine neue Mietwohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur vom Erwerber in Anspruch genommen werden (§ 7b Absatz 1 Satz 3 EStG). Veräußert der Erwerber die neue Mietwohnung noch bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung weiter, kann nur der Zweit- bzw. Letzterwerber die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch nehmen.

2. Fördergebiet

Rz. 6

Die Regelung gilt für jede neue Mietwohnung im Inland.

Rz. 7

§ 7b EStG findet auch Anwendung, wenn die neue Mietwohnung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat belegen ist, der aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leistet, der für die Überprüfung der Voraussetzungen dieser Vorschrift erforderlich ist. Soweit es sich um einen Drittstaat handelt, ist anhand der jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen mit diesem Staat zu prüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Anhaltspunkte hierfür ergeben sich aus der Anlage 1 (Anwendungsbereich des EUAHiG sowie der DBA und der TIEA) zum „Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen“ (BMF-Schreiben vom 29. Mai 2019 -BStBl I 2019 S. 480). Für die dort unter „A. Staaten mit großem Informationsaustausch“ aufgeführten Staaten ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen erfüllt sind.

3. Förderzeitraum

Rz. 8

Förderzeitraum ist der Zeitraum, für den die Förderung nach § 7b EStG dem Grunde nach in Betracht kommt.

3.1 Zeitpunkt des Bauantrags/der Bauanzeige

Rz. 9

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Bauantrag oder - wenn eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist - die Bauanzeige nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellt bzw. getätigt worden ist.

Rz. 10

Wurde der Bauantrag vor dem 1. September 2018 gestellt oder die Bauanzeige vor diesem Zeitpunkt getätigt, mit der tatsächlichen Bautätigkeit aber erst nach diesem Stichtag begonnen, ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht zulässig, da die Regelung nicht auf den Beginn der Bautätigkeit, sondern auf den Zeitpunkt der Bauantragstellung bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige abstellt.

Rz. 11

Ein Bauantrag bzw. eine Bauanzeige wird mittels des von der nach Landesrecht zuständigen Behörde veröffentlichten Vordrucks gestellt bzw. getätigt, mit dem die landesrechtlich vorgesehene Baugenehmigung für die beabsichtigte Herstellung der Mietwohnung angestrebt wird.

Rz. 12

Für die Bestimmung des Zeitpunkts der Stellung des Bauantrags bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige ist regelmäßig das Datum des Eingangsstempels der nach Landesrecht zuständigen Behörde maßgebend. Dieses Datum gilt auch dann als entscheidender Zeitpunkt, wenn die Bauplanung nach dem Eingang des Bauantrags bzw. der Bauanzeige geändert wird, ohne dass ein neuer Bauantrag bzw. eine neue Bauanzeige erforderlich ist.

Rz. 13

Ist ein Bauantrag abgelehnt bzw. eine angezeigte Bauausführung untersagt worden und die Baugenehmigung erst aufgrund eines unter neuen Bedingungen gestellten Bauantrags erteilt bzw. der Bau erst aufgrund einer veränderten Bauanzeige begonnen worden, ist der maßgebliche Zeitpunkt des Bauantrags bzw. der Bauanzeige der Eingang des unter neuen Bedingungen gestellten Bauantrags bzw. der neuen Bauanzeige bei der zuständigen Behörde. Dies gilt auch, wenn sich die Bauplanung des Steuerpflichtigen so grundlegend ändert, dass ein neuer Bauantrag gestellt bzw. eine neue Bauanzeige getätigt werden muss. Wird ein Bauantrag bzw. eine Bauanzeige allerdings annulliert und anschließend derselbe Bauantrag bzw. dieselbe Bauanzeige unverändert erneut gestellt bzw. getätigt, bleibt der Zeitpunkt des ursprünglich gestellten Bauantrags bzw. der bisherigen Bauanzeige maßgeblich.

Rz. 14

Im Fall der Anschaffung einer neuen Mietwohnung ist der Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige des Steuerpflichtigen, der die Wohnung hergestellt hat, maßgebend. Nicht entscheidend ist das Datum des Kaufvertrags.

Rz. 15

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

3.2 Begrenzung des Förderzeitraums

Rz. 16

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nach § 52 Absatz 15a EStG letztmals im Veranlagungszeitraum 2026 bzw. in dem letzten vor dem 1. Januar 2027 endenden Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2027 bzw. für nach dem 31. Dezember 2026 endende Wirtschaftsjahre kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG auch dann nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn der vorgesehene Begünstigungszeitraum (Rz. 65) noch nicht abgelaufen ist.

Rz. 17

Bei der Bestimmung und Einhaltung des Förderzeitraums kommt es - anders als beim Begünstigungszeitraum (Rz. 65) - nicht auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt der begünstigten Baumaßnahme an. Das Jahr der Fertigstellung der Baumaßnahme ist damit für die Einhaltung des Förderzeitraums der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht entscheidend. Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die neue Mietwohnung, für die der Bauantrag gestellt wurde oder die Bauanzeige erfolgt ist, erst nach dem 31. Dezember 2021 fertiggestellt wird. Der Förderzeitraum endet jedoch spätestens im Veranlagungszeitraum 2026 bzw. in dem letzten vor dem 1. Januar 2027 endenden Wirtschaftsjahr.

Rz. 18

Beispiel 1:

Ein Mehrfamilienhaus wird im Jahr 2024 aufgrund eines im Jahr 2021 gestellten Bauantrags fertiggestellt. Zum 1. Dezember 2024 geht das Eigentum auf einen Erwerber über, der die Wohnungen ab diesem Zeitpunkt vermietet.

Der Erwerber kann für die Jahre 2024, 2025 und 2026 jährlich bis zu 5 Prozent der förderfähigen Anschaffungskosten geltend machen. Das vierte Jahr des Begünstigungszeitraums für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG entfällt aufgrund der Begrenzung des Förderzeitraums auf den Veranlagungszeitraum 2026 (§ 52 Absatz 15a EStG). Die lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) wird im Jahr 2027 gegenüber den Vorjahren unverändert berücksichtigt. Erst ab dem 5. Jahr, dem Jahr 2028, erfolgt die AfA nach § 7a Absatz 9 EStG (vgl. Rz. 70 ff.).

4. Förderobjekt

Rz. 19

Gegenstand der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist die einzelne neue Mietwohnung einschließlich der zu ihr gehörenden Nebenräume (begünstigte Wohnung). Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird nicht - wie nach den üblichen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen - für die Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes oder selbständigen Gebäudeteils gewährt. So ist bei der linearen AfA nach § 7 Absatz 4 EStG Gegenstand der AfA das selbständige unbewegliche Wirtschaftsgut Gebäude. Die Vereinfachungsregelung zur Herstellung eines anderen Wirtschaftsgutes in R 7.3 Absatz 5 EStR findet für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG keine Anwendung. Begünstigt sind neue Mietwohnungen in neuen oder vorhandenen Gebäuden und anderen Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (Gebäude) sowie Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

4.1 Wohnung i. S. d. § 7b EStG

Rz. 20

Nach § 7b Absatz 2 Nummer 1 EStG muss die begünstigte Wohnung die bewertungsrechtlichen Anforderungen des § 181 Absatz 9 Bewertungsgesetz (BewG) erfüllen. Danach ist eine Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein muss, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist. Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbständigen Zugang haben. Außerdem ist es erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Nach § 181 Absatz 9 Satz 4 BewG muss die Wohnfläche mindestens 23 m² betragen. Außerhalb der Wohnung belegene Räume werden dabei nicht berücksichtigt.

Rz. 21

Ist die Wohnfläche der neuen Mietwohnung kleiner als 23 m², kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG auch dann in Anspruch genommen werden, wenn es sich um eine Wohnung in einem Studentenwohnheim in Gestalt eines Appartementhauses oder um ein abgeschlossenes Appartement in einem Seniorenheim oder einer Unterkunft für betreutes Wohnen handelt. Die Wohnung muss in diesen Fällen aus einem Wohn-Schlafraum mit einer vollständig eingerichteten Küchenkombination oder zumindest einer Kochgelegenheit mit den für eine Kleinkücheneinrichtung üblichen Anschlüssen und einem Bad/WC bestehen und eine Gesamtwohnfläche von mindestens 20 m² haben (BFH vom 4. Dezember 2014, BStBl II 2015 5.610). Vgl. auch § 249 Absatz 10 BewG wonach - für Zwecke der Grundsteuer - eine Wohnung eine Wohnfläche von mindestens 20 m² aufweisen soll.

Rz. 22

Gemäß § 7b Absatz 2 Nummer 1 EStG gehören zu einer Wohnung auch Nebenräume. Hierbei handelt es sich um Räume, die sich nicht im abgeschlossenen Bereich der Wohnung befinden, aber zu dieser gehören. Dies sind z. B. Keller- oder Abstellräume, gemeinschaftlich genutzte Räume im selben Gebäude, Stellplätze in Tiefgaragen sowie die zu einem Gebäude gehörenden Garagen.

Rz. 23

Garagen, die neben dem Gebäude errichtet werden, gehören dann zu einer Wohnung, wenn Wohnung und Garagen als Bewertungseinheit i. S. d. BewG anzusehen sind.

4.2 Neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG

Rz. 24

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kommt nur in Betracht, wenn eine neue Wohnung geschaffen wird, die bisher nicht vorhanden war.

Rz. 25

Eine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG kann entstehen durch

- den Neubau von Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäusern,
- den Aus- oder Umbau von bestehenden Gebäudeflächen (insbesondere Dachgeschossausbauten, aber auch Teilung bestehender Wohnflächen) oder
- die Aufstockung oder den Anbau auf oder an einem bestehenden Gebäude (mit Flächenerweiterung).

Voraussetzung ist, dass der neu geschaffene Wohnraum die Anforderungen des Wohnungsbegriffs i. S. d. § 7b EStG erfüllt.

Rz. 26

Keine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG entsteht hingegen, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung dadurch deutlich verbessern. Das gilt auch dann, wenn vorhandener Wohnraum innerhalb des Gebäudes verlegt oder die bestehende Wohnung um Wohnfläche erweitert wird. Dies gilt nicht, wenn vor Durchführung der Sanierung keine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorhanden war. Sind diese Anforderungen nach Durchführung der Sanierung erfüllt, ist eine neue Wohnung entstanden.

Rz. 27

Eine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG kann auch dann entstehen, wenn unter Nutzung bestehender Gebäudeflächen neuer Wohnraum geschaffen wird, z. B. im Wege der Umgestaltung von gewerblich genutzten Flächen oder durch den Ausbau eines bisher nicht genutzten Dachgeschosses. Voraussetzung ist, dass der unter Verwendung der Altbausubstanz neu geschaffene Wohnraum erstmals die Anforderungen des Wohnungsbegriffs i. S. d. § 7b EStG erfüllt (vgl. 5.2. Wohnzwecke). Nicht entscheidend ist, dass mit der Wohnung auch ein neues selbständiges „Wirtschaftsgut“ entsteht. Auch wenn die neu geschaffene Wohnung ertragsteuerrechtlich nicht als selbständiges Wirtschaftsgut behandelt wird, sondern in einen bereits bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang (zu fremden Wohnzwecken vermietete Wohnungen) eingeht, kann abweichend von dieser ertragsteuerrechtlichen Zuordnung eine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG entstehen.

Rz. 28

Beispiel 2:

In einem im Jahr 2011 errichteten Gebäude gibt es vier Mietwohnungen in den oberen Etagen. Im Erdgeschoss und in der ersten Etage befinden sich Ladengeschäfte und Büroräume. Die Büroräume werden im Jahr 2019 (Tätigung der Bauanzeige am 1. Februar 2019) zu zwei 80 m² großen Wohnungen umgebaut, die ab dem 1. Dezember 2019 vermietet werden.

Bei den zwei Wohnungen handelt es sich um neue Wohnungen, für die eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen werden kann.

Rz. 29

Werden durch die Teilung einer Wohnung (unter Verwendung der vorhandenen Altbausubstanz) mehrere bisher nicht vorhandene baulich getrennte und in sich abgeschlossene Wohneinheiten hergestellt, werden damit mehrere neue Wohnungen i. S. d. § 7b EStG geschaffen. Gehören allerdings die Räume, in denen sich vor der Teilung Bad und Küche der alten Wohnung befunden haben, nach der Teilung nur zu einer der neu entstandenen Wohnungen, so sprechen die objektiven Kriterien dafür, dass diese Wohnung nicht neu i. S. d. § 7b EStG, sondern an die Stelle der alten Wohnung getreten ist.

Rz. 30

Im Fall der Anschaffung einer Wohnung gilt diese Wohnung für den Erwerber nur dann als neu i. S. d. § 7b EStG, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Eine Wohnung ist fertiggestellt, wenn sie entsprechend ihrer Zweckbestimmung genutzt werden kann. Der Zeitpunkt der Anschaffung einer Wohnung ist der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Das ist der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG müssen also Fertigstellung und Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht in einem Kalenderjahr liegen.

Rz. 31

Beispiel 3:

Ein Investor lässt in einem neu errichteten Gebäude mehrere Wohnungen herstellen. Das Gebäude und auch die Wohnungen werden am 30. November 2020 (Bauantrag vom 10. Mai 2019) fertiggestellt.

- a. Der Investor begründet durch Teilungserklärung Eigentumswohnungen, welche einzeln veräußert werden.
- b. Das Gebäude wird als Ganzes veräußert.

In beiden Fällen können die Erwerber die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch nehmen, wenn die neuen Wohnungen oder das Gebäude bis zum 31. Dezember 2020 rechtswirksam unter Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erworben wurden.

5. Nutzungsvoraussetzung

Rz. 32

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG muss die begünstigte Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken dienen.

5.1 Entgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken

Rz. 33

Wird eine Wohnung selbstgenutzt oder unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassen, liegt keine entgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken i. S. d. § 7b EStG vor. Ist die Nutzungsüberlassung gemäß § 21 Absatz 2 EStG in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, so ist auch die Sonderabschreibung nach § 7b EStG im gleichen Verhältnis aufzuteilen und nur in Höhe des auf die entgeltliche Nutzungsüberlassung entfallenden Anteils abzugsfähig.

Rz. 34

Eine Wohnung dient der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken auch dann, wenn sie zwar vorübergehend leer steht, die entgeltliche Überlassung aber (weiterhin) vorgesehen ist und die Wohnung dafür bereitgehalten wird. Im Übrigen vgl. Rz. 24 bis 26 des BMF-Schreibens vom 8. Oktober 2004, BStBl 2004 I S. 933 („Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“).

5.2. Wohnzwecke

Rz. 35

Eine Wohnung dient Wohnzwecken, wenn sie dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen.

Rz. 36

Eine entgeltlich überlassene Wohnung dient Wohnzwecken i. S. d. § 7b EStG, wenn die entgeltliche Überlassung unbefristet oder mindestens für einen Zeitraum von einem Jahr mietvertraglich festgelegt ist. Wird eine kürzere Mietdauer vereinbart, kann dies unschädlich sein, wenn ein entsprechender Nachweis erbracht wird, dass die Wohnung nicht lediglich der vorübergehenden Beherbergung von Personen, sondern der längerfristigen Nutzung zu Wohnzwecken dienen soll (z. B. Vermietung an einen Praktikanten für die Dauer des Praktikums, Vermietung an einen Studenten für die Dauer eines Semesters). Eine Untervermietung durch den Mieter ist unschädlich, wenn sie zu Wohnzwecken im vorstehenden Sinne erfolgt. Wird eine Wohnung möbliert vermietet, steht dies dem Begriff „zu Wohnzwecken dienen“ nicht entgegen.

Rz. 37

Eine Wohnung dient nach § 7b Absatz 2 Nummer 3 2. Halbsatz EStG allerdings nicht Wohnzwecken, soweit sie lediglich zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt ist, insbesondere bei regelmäßig wechselnden Personen wie z. B. in Ferienwohnungen, Hotels und Boardinghouses sowie bei der Vermietung von Serviced Apartments (auch Aparthotels oder Apartment Hotels). Anhaltspunkt für eine nicht Wohnzwecken dienende, vorübergehende Beherbergung kann z. B. die Bereitstellung oder das Angebot von Serviceleistungen, wie z. B. Wäscheservice oder Mahlzeiten, sein.

Rz. 38

Eine Wohnung dient auch Wohnzwecken, wenn sie aus besonderen betrieblichen Gründen an Betriebsangehörige überlassen wird, z. B. Wohnung für den Hausmeister, für das Fachpersonal oder für Angehörige der Betriebsfeuerwehr. Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters ist zur Vereinfachung den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen. Räume, die sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienen, sind je nachdem, welchem Zweck sie überwiegend dienen, entweder ganz den Wohnzwecken oder ganz den betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räumen zuzurechnen.

6. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Rz. 39

Die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Rahmen der Anschaffung oder der Herstellung einer begünstigten Wohnung entstehen und für die Prüfung der Baukostenobergrenze (Rz. 49 ff.) und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Rz. 55 ff.) heranzuziehen sind, werden gemäß § 255 Handelsgesetzbuch (HGB) und den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen ermittelt.

Rz. 40

Danach sind Anschaffungskosten eines Gebäudes oder einer Wohnung alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude/eine Wohnung zu erwerben und es/sie in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude/der Wohnung einzeln zugerechnet werden können, ferner die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. § 255 Absatz 1 HGB).

Rz. 41

Typische Anschaffungsnebenkosten sind Maklergebühr, Provisionen, Notarkosten, Grundbuchgebühren, Grunderwerbsteuer, Gerichtskosten, Vermessungskosten, Gutachterkosten und Erschließungskosten (sofern diese notwendigerweise im Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstücks bzw. mit der Herstellung des Gebäudes anfallen und die Benutzbarkeit oder den Wert des angeschafften Grundstücks erhöhen).

Rz. 42

Nach § 255 Absatz 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes entstehen. Zu den Herstellungskosten gehören auch anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. d. § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG.

Rz. 43

Kosten für die Grundstückerschließung, z. B. für Straßen, Versorgungsleitungen und Entsorgungsanlagen außerhalb des Grundstücks, sind dem Grund und Boden zuzuordnen. Anschlüsse vom Gebäude bis zur Grundstücksgrenze an Versorgungsnetze (Strom, Gas, Wasser, Wärme) sind hingegen dem Gebäude zuzurechnen und gehören zu den abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn sie zusammen mit dem Gebäude neu hergestellt werden.

Rz. 44

Aufwendungen für das Grundstück (Anschaffungskosten des Grunds und Bodens sowie die hierauf entfallenden Anschaffungsnebenkosten) sind keine abschreibungsfähigen Aufwendungen und können daher auch nicht für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG berücksichtigt werden.

Rz. 45

Aufwendungen für ein Gebäude, das für Zwecke von Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten angeschafft wird (vgl. Rz. 25), gehören insoweit zu den abschreibungsfähigen Aufwendungen i. S. d. § 7b EStG, als die erworbene Altbausubstanz für die Errichtung der neuen Wohnung i. S. d. § 7b EStG verwendet wird. Dies gilt entsprechend für einen ggf. vorhandenen Restbuchwert eines Gebäudes, soweit Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten an einem Gebäude vorgenommen werden, das sich bereits im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet.

Rz. 46

Für die Aufwendungen für Außenanlagen gilt R 21. 1 Absatz 3 Satz 1 EStR (vgl. auch H 6.4 „Außenanlagen“ und H 7.1 „Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudebestandteile sind“).

Rz. 47

Aufwendungen für die Möblierung einer neuen Mietwohnung stellen keine abschreibungsfähigen Aufwendungen i. S. d. § 7b EStG dar.

Rz. 48

Im Fall der Anschaffung sind die Anschaffungskosten zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten sowie nachträglich anfallende Anschaffungskosten ggf. mittels einer Kaufpreisaufteilung in einen Grund- und Bodenanteil sowie einen Gebäude- oder Wohnungsanteil aufzuteilen (siehe hierzu auch die Arbeitshilfe und Anleitung des Bundesministeriums der Finanzen zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen [www.bundesfinanzministerium.de]).

7. Baukostenobergrenze

Rz. 49

Nach § 7b Absatz 2 Nummer 2 EStG ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur zulässig, wenn die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 3.000 Euro je m² Wohnfläche betragen. Fallen höhere abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies zum vollständigen Ausschluss der Förderung.

Rz. 50

Für die Prüfung der Baukostenobergrenze müssen die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die gesamte Fläche, für die diese Kosten aufgewendet wurden, verteilt werden. Die dabei zugrunde zulegende Fläche ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes die Nutzfläche des gesamten Gebäudes, bei Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten die durch die Baumaßnahme insgesamt neu geschaffene Nutzfläche und bei der Anschaffung oder Herstellung einer Eigentumswohnung die den Eigentumsrechten entsprechende Nutzfläche des erworbenen Anteils.

Rz. 51

Die Nutzfläche wird in sinngemäßer Anwendung der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung - WoFIV) vom 25. November 2003 (BGBl 2003 I S. 2346) in der jeweils geltenden Fassung ermittelt (vgl. R 4.2 Absatz 6 Satz 4 EStR). Bei der Ermittlung der Nutzfläche sind - in Abweichung zu § 2 Absatz 3 WoFIV - auch Nebenräume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Bade- und Brauseräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., soweit sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und die zur begünstigten Wohnung gehörenden Garagen (vgl. Definition der Wohnung unter 4. Förderobjekt) einzubeziehen.

Rz. 52

Für Zwecke einer sachgerechten Ermittlung der Baukosten je m² (Wohn)Fläche kann alternativ die Bruttogrundfläche (BGF) des aufgrund der Baumaßnahme entstandenen Gebäudes herangezogen werden. Die BGF ermittelt sich als Gesamtfläche aller Grundrissebenen eines Bauwerks, die nach der DIN 277 ermittelt werden. Die entsprechenden Angaben müssen anhand der Bauunterlagen nachgewiesen werden können.

Rz. 53

Zur Ermittlung der Baukosten je m² (Wohn)Fläche sind die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die ermittelte gesamte Nutzfläche zu dividieren. Mehraufwendungen für Sonderausstattungen, z. B. bei einer barrierefreien Wohnung, gehen in die allgemeine Kostenaufteilung ein und werden nicht vorab individuell dieser Wohnung zugerechnet. Mehraufwendungen für Sonderausstattungen können jedoch unberücksichtigt bleiben, wenn sie eindeutig und nachweisbar anderen Nutzflächen als der begünstigten Wohnung zuzurechnen sind.

Rz. 54

Beispiel 4:

Ein Gebäude mit einer BGF von insgesamt 750 m² wird neu errichtet.

Die Nutzung des Gebäudes stellt sich wie folgt dar:

300 m² Fläche entfallen auf Mietwohnungen,

350 m² Fläche entfallen auf vermietete gewerblich genutzte Flächen

50 m² Fläche entfallen auf gemeinschaftlich genutzte Nebenräume und

50 m² Fläche entfallen auf Funktions- und Haustechnikflächen, Aufzüge und Aufzugsschächte, Treppenläufe und -podeste.

Die Herstellungskosten betragen insgesamt 1.850.000 Euro, darin enthalten sind Mehraufwendungen für Sonderausstattung der gewerblich genutzten Fläche i. H. v. 100.000 Euro.

Die Baukosten je m² (Wohn)Fläche ermitteln sich wie folgt:

a. Nach WoFIV und R 4.2 Absatz 6 Satz 4 EStR: $1.750.000 \text{ Euro} / 700 \text{ m}^2 = 2.500 \text{ Euro je m}^2$

b. Nach DIN 277: $1.750.000 \text{ Euro} / 750 \text{ m}^2 = 2.333 \text{ Euro je m}^2$

Die Baukostenobergrenze nach § 7b Absatz 2 Nummer 2 EStG ist damit in beiden Fällen nicht überschritten.

8. Bemessungsgrundlage

8.1. Ermittlung der förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Rz. 55

Zu den förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. d. § 7b EStG gehören entgegen § 2 Absatz 3 WoFIV neben den abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die neue Mietwohnung selbst (Rz. 39 ff.) auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die zu dieser Wohnung gehörenden Nebenräume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Bade- und Brauseräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., gleichgültig, ob sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zur begünstigten Wohnung gehörenden Garagen (vgl. Definition der Wohnung unter Rz. 20 ff.).

Rz. 56

Bei Nebenräumen, die vollständig einer neuen Mietwohnung zugerechnet werden können, sind die darauf entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Für gemeinschaftlich genutzte Nebenräume werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend dem Anteil der Nutzfläche der neuen Mietwohnung an der Nutzfläche des gesamten Gebäudes aufgeteilt.

Rz. 57

Werden neben einer begünstigten Wohnung auch andere Nutzflächen, wie z. B. Büro- oder Gewerbeflächen oder eine eigengenutzte Wohnung angeschafft oder hergestellt, werden die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regelungen auf die einzelnen Gebäudeteile aufgeteilt. Für diese Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteiles zur

Nutzfläche des gesamten Gebäudes maßgebend (vgl. R 4.2 Absatz 6 EStR). D. h. die Aufteilung der Kosten hat so zu erfolgen, dass die gesamten abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vollständig verteilt werden.

Rz. 58

Entsteht eine begünstigte Wohnung durch Um- oder Ausbaumaßnahmen, ist ebenfalls eine entsprechende Aufteilung der abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen, wenn mit der Baumaßnahme weitere - nicht begünstigte - Flächen geschaffen werden. Das kann z. B. dann der Fall sein, wenn neben einer begünstigten Wohnung auch eine Wohnung für die Eigennutzung hergestellt wird. Bei der Kostenaufteilung sind alle von der Baumaßnahme betroffenen Flächen zu berücksichtigen.

Rz. 59

Um die gesamten abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die begünstigte Wohnung und die nicht zu ihr gehörende Fläche aufzuteilen, ist die Nutzfläche, die mit der Baumaßnahme insgesamt geschaffen wurde, und die Nutzfläche der begünstigten Wohnung zu ermitteln. So können die gesamten Aufwendungen gleichmäßig auf alle Nutzflächen verteilt werden. Es erfolgt grundsätzlich keine individuelle Zuordnung der Kosten nach Ausstattungsmerkmalen.

Rz. 60

Beispiel 5:

Fortführung des Beispiels 4:

Die Nutzfläche des Gebäudes beträgt 700 m², die Nutzfläche der begünstigten Wohnungen beträgt 323 m² (die gemeinschaftlich genutzten Nebenräume werden zu 46,15 Prozent [300 / 650] den begünstigten Wohnungen zugerechnet). Die Funktionsflächen von 50 m² werden in die Berechnung der Nutzflächen nicht einbezogen.

Die auf die begünstigten Wohnungen entfallenden förderfähigen Herstellungskosten ermitteln sich nach dem Verhältnis der Nutzfläche der neuen Mietwohnungen zur Gesamtnutzfläche:

$$(1.750.000 \text{ Euro} \times 323 \text{ m}^2) / 700 \text{ m}^2 = 807.500 \text{ Euro}$$

8.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Rz. 61

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ermittelt sich aus den förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wohnung unter Berücksichtigung der Förderhöchstgrenze.

Rz. 62

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird auf maximal 2.000 Euro je m² Wohnfläche begrenzt (Förderhöchstgrenze). Liegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je m² Wohnfläche darunter, sind diese in der tatsächlich angefallenen Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG zu Grunde zu legen.

Rz. 63

Betragen die grundsätzlich förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 2.000 Euro je m² Wohnfläche, ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wie folgt:

2.000 Euro x Nutzfläche der begünstigten Wohnung = Bemessungsgrundlage

Rz. 64

Beispiel 6:

Fortführung der Beispiele 4 und 5:

Herstellungskosten je m² Wohnfläche: $1.750.000 \text{ Euro} / 700 \text{ m}^2 = 2.500 \text{ Euro je m}^2$

Da die Herstellungskosten je m² Wohnfläche (wobei auf die Nutzfläche abgestellt werden darf) die Förderhöchstgrenze i. H. v. 2.000 Euro überschreiten, ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG unter Berücksichtigung des Förderhöchstbetrages wie folgt:

$2.000 \text{ Euro} \times 323 \text{ m}^2 = 646.000 \text{ Euro}$

9. Begünstigungszeitraum, Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und der AfA

9.1. Begünstigungszeitraum

Rz. 65

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und den folgenden drei Jahren (Begünstigungszeitraum) in Anspruch genommen werden. Zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG besteht keine Verpflichtung, sondern ein Wahlrecht. So kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wahlweise nur in einem Jahr oder nur in zwei oder drei Jahren in Anspruch genommen werden (vgl. Rz. 68). Beteiligte von Mitunternehmenschaften oder Gemeinschaften dürfen dieses Wahlrecht nur einheitlich ausüben (§ 7a Absatz 7 Satz 2 EStG).

9.2. Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Rz. 66

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG beträgt jährlich bis zu 5 Prozent der Bemessungsgrundlage einer begünstigten Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den darauffolgenden drei Jahren.

Rz. 67

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist eine Jahresabschreibung. Sie wird daher ohne zeitanteilige Aufteilung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraumes vorgenommen.

Rz. 68

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann mit „bis zu“ 5 Prozent der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Es besteht somit eine Wahlmöglichkeit für den Steuerpflichtigen, jährlich auch weniger als 5 Prozent Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch zu nehmen. Ein nichtausgeschöpfter Anteil des Sonderabschreibungsvolumens erhöht den nach § 7a Absatz 9 EStG verbleibenden Restwert, der über die Restnutzungsdauer ab dem vierten Jahr nach dem Jahr der Fertigstellung linear abgeschrieben wird. Ein darüber hinaus gehendes individuelles Verteilen des Sonderabschreibungsvolumens in Höhe von insgesamt 20 Prozent innerhalb des vierjährigen Begünstigungszeitraums ist nicht zulässig.

9.3. Höhe der AfA

Rz. 69

Die AfA nach § 7 Absatz 4 EStG ist in jedem Fall in der gesetzlich vorgesehenen Höhe vorzunehmen (§ 7a Absatz 4 EStG). Die lineare AfA nach § 7 Absatz 4 EStG wird entsprechend der für diese Regelung vorgesehenen Bemessungsgrundlage ermittelt, d. h. maßgebend sind - unabhängig von der Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung nach § 7b EStG - die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wohnung. Eine Begrenzung auf den Förderhöchstbetrag je m² Wohnfläche erfolgt für die lineare AfA nach § 7 Absatz 4 EStG nicht.

Rz. 70

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums des § 7b EStG von vier Jahren bemisst sich die weitere reguläre AfA nach § 7a Absatz 9 EStG. Danach ermittelt sich die weitere Abschreibung bei Gebäuden nach dem Restwert nach Ablauf des Begünstigungszeitraums und dem nach § 7 Absatz 4 EStG unter Berücksichtigung der rechnerischen Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz. Die Begrenzung des Förderzeitraums (Rz. 16) führt nicht zu einer Verkürzung des Begünstigungszeitraums.

Rz. 71

Beispiel 7:

a. Fortführung der Beispiele 4 bis 6:

	1. Jahr (in Euro)	2. Jahr (in Euro)	3. Jahr (in Euro)	4. Jahr (in Euro)	5. Jahr (in Euro)
Sonderabschreibung nach § 7b EStG i. H. v. 5 % (Bemessungsgrundlage von 646.000 Euro)	32.300	32.300	32.300	32.300	0
Reguläre AfA 1. bis 4. Jahr: Lineare AfA nach § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG (Bemessungsgrundlage von 807.500 Euro) Ab 5. Jahr: Restwert-AfA	16.150*	16.150	16.150	16.150	13.342

Insgesamt	48.450	48.450	48.450	48.450	13.342
-----------	--------	--------	--------	--------	--------

* Hinweis: bei Fertigstellung nach dem 31. Januar wäre eine zeitanteilige Kürzung der linearen AfA im Jahr der Fertigstellung erforderlich.

Bei vollständiger Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und bei regulärer linearer AfA nach § 7 Absatz 4 EStG beträgt der Restwert:

$$807.500 \text{ Euro} - (4 \times 48.450 \text{ Euro}) = 613.700 \text{ Euro.}$$

Die Restwert-AfA gemäß § 7a Absatz 9 EStG beträgt ab dem fünften Jahr bei einer Restnutzungsdauer von 46 Jahren 13.342 Euro.

b. Abwandlung: Fertigstellung im Jahr 2026

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur für ein Jahr in Höhe von 32.300 Euro in Anspruch genommen werden. Bis zum Ende des vierjährigen Begünstigungszeitraums, d. h. in den Jahren 2027 bis 2029 wird die lineare AfA unverändert mit 16.150 Euro berücksichtigt. Ab dem 5. Jahr, dem Jahr 2030, erfolgt die AfA dann verteilt über die Restnutzungsdauer.

Der Restwert beträgt:

$$807.500 \text{ Euro} - 32.300 - (4 \times 16.150 \text{ Euro}) = 710.600 \text{ Euro.}$$

Die AfA beträgt ab dem 5. Jahr bei einer Restnutzungsdauer von 46 Jahren 15.448 Euro.

9.4 Kumulierung mit anderen Sonderabschreibungen/erhöhten Absetzungen

Rz. 72

Liegen für die Anschaffung oder Herstellung einer Mietwohnung sowohl die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG als auch für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h, 7i EStG vor, dürfen nach dem Kumulationsverbot gemäß § 7a Absatz 5 EStG die erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h, 7i EStG oder die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur aufgrund einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h und 7i EStG an die Stelle der linearen AfA nach § 7 Absatz 4 EStG treten und die lineare AfA nach § 7 Absatz 4 EStG neben der Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen werden muss.

10. Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung

Rz. 73

Die begünstigte Wohnung muss nach § 7b Absatz 2 Nummer 3 EStG im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen (zehnjähriger Nutzungszeitraum).

Rz. 74

Der Nachweis über die Einhaltung der mindestens zehnjährigen Nutzung zur entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken ist vom Steuerpflichtigen jährlich in geeigneter Art und Weise zu erbringen (vgl. Rz. 126).

Rz. 75

Wird die Nutzung zur entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken vor Ablauf des zehnjährigen Nutzungszeitraums beendet, hat der Steuerpflichtige dies mit der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums, in den die Beendigung fällt, in geeigneter Art und Weise anzuzeigen.

Rz. 76

Wird eine Wohnung, für die § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, vor Ablauf des Nutzungszeitraums veräußert, hat der Veräußerer nachzuweisen, dass die begünstigte Wohnung innerhalb des Nutzungszeitraums auch beim Erwerber der weiteren entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken gedient hat. Daher ist es grundsätzlich auch möglich, eine begünstigte Wohnung, für die die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums zu veräußern, ohne dass die in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 EStG rückgängig zu machen ist (beachte Rz. 77 ff.). Der entsprechende Nachweis 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. Die Nutzungsvoraussetzung ist auch bei den in Rz. 82 geregelten Vorgängen einzuhalten.

11. Rückgängigmachung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Rz. 77

Wird eine begünstigte Wohnung, für die die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums dem Mietwohnungsmarkt entzogen oder veräußert, ohne dass der Veräußerungsgewinn der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt, oder wird die Baukostenobergrenze nachträglich innerhalb der ersten drei Kalenderjahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wohnung durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten, ist die in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Absatz 4 EStG in voller Höhe verzinslich rückgängig zu machen und die bisher in Anspruch genommene lineare AfA (ohne Berücksichtigung von § 7a Absatz 9 EStG) entsprechend anzupassen (Berichtigungszeitraum). Für diese Fälle sieht § 7b Absatz 4 Satz 3 EStG eine Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist vor. Die Änderung erfolgt nach § 7b Absatz 4 Satz 2 EStG. Die Verzinsung erfolgt gemäß § 233a Absatz 2 i. V. m. Absatz 5 AO.

11.1. Veräußerung innerhalb des Nutzungszeitraums

Rz. 78

Eine Veräußerung innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums, bei der der Veräußerungsgewinn nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt, führt in voller Höhe zu einer Rückgängigmachung der in Anspruch genommenen Sonderabschreibung nach § 7b EStG. Dies gilt nicht nur im Fall der Erzielung eines Veräußerungsgewinns, sondern auch im Fall des Vorliegens eines Veräußerungsverlustes. Entscheidend ist allein, ob die Veräußerung grundsätzlich steuerbar ist.

Rz. 79

Bei der Veräußerung langfristig gehaltener Grundstücke des Privatvermögens, die der Steuerpflichtige erst neu bebaut hat, liegt regelmäßig keine steuerbare Veräußerung vor, denn bei der Berechnung der in § 23 EStG vorgesehenen zehnjährigen Veräußerungsfrist wird ausschließlich an den Zeitpunkt der Anschaffung des Grunds und Bodens und nicht an den Zeitpunkt der Herstellung des Gebäudes angeknüpft.

Beispiel 8:

a. Grundfall:

A erwarb im Jahr 2010 einen Bauplatz. Am 1. Oktober 2018 stellte er einen Bauantrag zur Errichtung eines Zweifamilienhauses. Das Gebäude wurde am 1. Juli 2020 fertiggestellt und A vermietet es seitdem entgeltlich zu Wohnzwecken. A beansprucht in den Jahren 2020, 2021 und 2022 Sonderabschreibungen nach § 7b EStG. Ende des Jahres 2022 verkauft A das vermietete Gebäude an B, der dieses weiterhin entgeltlich zu Wohnzwecken überlässt.

Der zehnjährige Nutzungszeitraum läuft vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2030. A veräußert das Gebäude innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums. Der Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes an B im Jahr 2022 ist nicht nach § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG steuerbar. Die zehnjährige Veräußerungsfrist des § 23 EStG begann mit dem Erwerb des Bauplatzes im Jahr 2010 und endet im Jahr 2020; sie ist deshalb im Jahr 2022 bereits abgelaufen. Gemäß § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bei A - trotz entgeltlicher Weitervermietung des Gebäudes durch B - in voller Höhe verzinslich rückgängig zu machen.

b. Abwandlung:

A erwarb den Bauplatz erst im Jahr 2017.

Der Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes an B im Jahr 2022 ist nach § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG steuerbar. Die zehnjährige Veräußerungsfrist des § 23 EStG ist im Jahr 2022 noch nicht abgelaufen. Gemäß § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bei A sodann nicht rückgängig zu machen, da der Erwerber B das Gebäude weiterhin entgeltlich zu Wohnzwecken vermietet.

Ist eine Veräußerung steuerbar, hat die Bundesrepublik Deutschland aber aufgrund einer Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen kein Recht zur Besteuerung des Veräußerungserlöses, ist der Tatbestand des § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG nicht erfüllt. In diesen Fällen liegt ein grundsätzlich steuerbarer Vorgang vor.

Kein schädlicher Vorgang i. S. d. § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG liegt vor, wenn eine Übertragung nicht als Veräußerung anzusehen ist (z. B. im Wege der Erbfolge).

11.2. Überschreiten der Baukostenobergrenze bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Wird die Baukostenobergrenze in Höhe von 3.000 Euro je m² Wohnfläche innerhalb der ersten drei Kalenderjahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Fertigstellung der begünstigten Wohnung durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten, ist die bisher in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG in voller Höhe verzinslich rückgängig zu machen.

Rz. 84

Es handelt sich um eine kalenderjahrbezogene Betrachtung; eine taggenaue Fristberechnung bezogen auf den Anschaffungs- oder Fertigstellungszeitpunkt ist dabei nicht vorgesehen. Bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ist auch auf das Kalenderjahr abzustellen.

Rz. 85

Unschädlich sind nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nach einer Veräußerung innerhalb des Begünstigungszeitraums beim Erwerber des Förderobjekts anfallen, wenn der Erwerber keinen Anspruch auf die Sonderabschreibung nach § 7b EStG hat.

12. Anwendung weiterer Vorschriften des EStG

Rz. 86

Im Übrigen gelten die gemeinsamen Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nach § 7a EStG vollumfänglich auch für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG.

Rz. 87

Die Anwendung des § 7b EStG ist nicht auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beschränkt, d. h. die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Anspruch genommen werden (vgl. § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 7 EStG).

Rz. 88

§ 6b Absatz 6 EStG findet in Zusammenhang mit der Sonderabschreibung nach § 7b EStG keine Anwendung.

II. Beihilferechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

1. Anwendung der De-minimis-Verordnung

Rz. 89

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann aufgrund von § 7b Absatz 5 EStG nur in Anspruch genommen werden, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407 /2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24. Dezember 2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind.

2. Beihilfeshöchstbeträge

Rz. 90

Werden Beihilfen auf der Grundlage der De-minimis-Verordnung gewährt, so darf der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfen - unabhängig davon, aus welchen Förderprogrammen diese gewährt worden sind - in einem Zeitraum von drei Kalenderjahren die folgenden Beihilfeshöchstbeträge nicht übersteigen:

Nach der De-minimis-Verordnung:	200.000 Euro
Nach der DAWI-de-minimis-Verordnung ^[1] :	500.000 Euro

Rz. 91

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann also nur in Anspruch genommen werden, wenn der nach der De-minimis-Verordnung maximal zulässige Beihilfemaximalbetrag von 200.000 Euro unter Einbeziehung des Beihilfemaximalwertes aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht überschritten wird. Soweit ein Steuerpflichtiger auch Beihilfen nach der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten hat, sind insoweit Beihilfen bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 Euro - unter Einhaltung der 200.000-Euro-Grenze der De-minimis-Verordnung - zulässig. Zur Prüfung der Beihilfemaximalbeträge vgl. Rz. 114 ff.

Rz. 92

Werden für die nach § 7b EStG förderfähigen Kosten auch noch andere staatliche Beihilfen gewährt, ist dies nur insoweit zulässig, als dass die höchste einschlägige Beihilfeintensität oder der höchste einschlägige Beihilfemaximalbetrag, die bzw. der im Einzelfall in einer Gruppenfreistellungsverordnung oder einem Beschluss der Kommission festgelegt ist, nicht überschritten wird.

3. Erklärung zu anderen De-minimis-Beihilfen

Rz. 93

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG muss der Steuerpflichtige nach § 7b Absatz 5 Satz 4 EStG für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums Angaben zu den von ihm im jeweiligen Kalenderjahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und in den jeweils zwei vorausgegangenen Kalenderjahren erhaltenen anderen Beihilfen auf der Basis der De-minimis-Verordnung und der DAWI-de-minimis-Verordnung machen. Maßgeblich ist hierbei der Zeitpunkt der Gewährung (Datum des Bewilligungsbescheides) und nicht der Zuflusszeitpunkt der Beihilfe.

Rz. 94

Nicht anzugeben sind in diesem Zusammenhang Beihilfen, die aufgrund einer genehmigten Beihilferegelung oder aufgrund einer auf der Basis der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung gewährten Beihilferegelung (z. B. Zentrales Innovationsprogramm Mittelstand - ZIM) bewilligt worden sind.

Rz. 95

Beihilfen, die einem Steuerpflichtigen auf der Basis der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung gewährt wurden, sind für diesen regelmäßig ersichtlich, da von jeder beihilfegewährenden Stelle eine Mitteilung über den erhaltenen Beihilfemaximalwert ausgestellt werden muss.

Rz. 96

Hat der Steuerpflichtige im jeweiligen Kalenderjahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und in den jeweils zwei vorausgegangenen Kalenderjahren Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten, so hat er den Beihilfegeber, das Datum der Gewährung und die Höhe des bescheinigten Beihilfemaximalwertes dieser Beihilfen gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt zu erklären. Diese Erklärung ist Voraussetzung für die jeweilige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG. Wurden

keine anderen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung in diesem Zeitraum bezogen, ist dies ebenfalls schriftlich zu erklären.

Rz. 97

Handelt es sich bei dem anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen um einen Beteiligten einer Mitunternehmerschaft oder einer Gemeinschaft, für die die Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt werden, sind die Angaben über die erhaltenen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung für die Mitunternehmerschaft oder die Gemeinschaft im Rahmen der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums zu tätigen.

Rz. 98

Werden die Einkünfte des anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen gesondert festgestellt, sind die Angaben über die erhaltenen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI- de-minimis-Verordnung im Rahmen der Erklärung zur gesonderten Feststellung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums zu tätigen.

Rz. 99

Beträgt der Beihilfewert aus weiteren Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung insgesamt bereits 200.000 Euro oder mehr bzw. aus weiteren Beihilfen nach der DAWI-De-minimis-Verordnung insgesamt bereits 500.000 Euro oder mehr, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG gemäß § 7b Absatz 5 EStG im betreffenden Jahr des Begünstigungszeitraums nicht in Anspruch genommen werden. Ggf. kommt eine Inanspruchnahme im folgenden Jahr/in den folgenden Jahren des Begünstigungszeitraums in Betracht.

4. Ermittlung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Rz. 100

Sind im Kalenderjahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und in den zwei vorausgegangenen Kalenderjahren die Beihilfehöchstbeträge durch weitere Deminimis-Beihilfen nicht erreicht worden oder wurden in diesem Zeitraum bisher keine Deminimis-Beihilfen bezogen, muss der Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ermittelt werden.

Rz. 101

Bei der Ermittlung des sich aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ergebenden Beihilfewerts ist nicht auf die Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG selbst, sondern nur auf den relevanten wirtschaftlichen Vorteil, der durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit entsteht, abzustellen.

4.1. Grundsatz: Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils

Rz. 102

Der zu Grunde zu legende relevante wirtschaftliche Vorteil der Maßnahme entsteht durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit innerhalb des Referenzzeitraums des Abschreibungszeitraums des Förderobjekts. D. h. der relevante wirtschaftliche Vorteil aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird mittels einer Barwertberechnung über den gesamten Abschreibungszeitraum von 50 Jahren ermittelt. Denn den durch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG entstehenden Steuervorteilen stehen im Zeitraum der Gewährung der Restwert-AfA Steuernachteile durch eine niedrigere Restwert-AfA gegenüber. Beides ist für die Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils in der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen.

Rz. 103

Bei der Barwertberechnung werden jährlich die jeweiligen nominalen Vor- bzw. Nachteile auf den Investitionszeitpunkt diskontiert. Die Summe der entsprechenden Barwerte über den Abschreibungszeitraum eines Gebäudes (50 Jahre) ergibt den Liquiditätsvorteil der Investition insgesamt, welcher auf die Jahre aufgeteilt wird, in denen durch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG Steuervorteile eintreten. Dabei wird in Einkommensteuerfällen auf den prozentualen Durchschnittssteuersatz abgestellt. Dieser ermittelt sich aus der tariflichen Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag (soweit erhoben), dividiert durch das zu versteuernde Einkommen (nach Berücksichtigung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG). In Körperschaftsteuerfällen wird auf den Körperschaftsteuersatz (15 Prozent) zuzüglich Solidaritätszuschlag und dem individuellen Gewerbesteuersatz abgestellt. Maßgebend sind die Werte des Jahres der erstmaligen Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG. Zur Diskontierung ist der Abzinsungszinssatz entsprechend der Mitteilung der Kommission über die Änderung der Methode zur Festsetzung der Referenz- und Abzinsungssätze (ABl. C 14 vom 19. Januar 2008 S. 6), der zum Ende des Jahres, das der Fertigstellung vorausgeht, gilt, zu verwenden.

Rz. 104

Der für die Berechnung des Referenz- und Abzinsungssatzes maßgebende Basissatz wird regelmäßig aktualisiert und im Internet unter der folgenden Adresse veröffentlicht: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/reference_rates.html.

Rz. 105

Zur Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG steht im Internet auf den Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-berechnungsschema-sonderabschreibung-7b-estg>) ein Berechnungsschema zur Verfügung. Der relevante wirtschaftliche Vorteil, der sich daraus ergibt, wird über den vierjährigen Begünstigungszeitraum gleichmäßig verteilt.

Rz. 106

Der relevante wirtschaftliche Vorteil wird einmalig im ersten Jahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ermittelt. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb der Baukostenobergrenze, eine Veräußerung oder eine Nutzungsänderung des Förderobjekts innerhalb des Abschreibungszeitraumes führen daher nicht rückwirkend zu einer Neuberechnung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils.

4.2. Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften

Rz. 107

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung sind entsprechend dem für die Mitunternehmerschaft oder Gemeinschaft geltenden Einkünfteverteilungsschlüssel

1. der verbrauchte Beihilfewert der Mitunternehmerschaft oder Gemeinschaft (bereits erhaltene Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung)
und
2. die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung nach § 7b EStG (vgl. Rz. 55 ff.) auf die Feststellungsbeteiligten aufzuteilen.

Rz. 108

Im Feststellungsbescheid ist für jeden Feststellungsbeteiligten der auf ihn entfallende Anteil am verbrauchten Beihilfewert und an der Bemessungsgrundlage nach § 7b EStG auszuweisen. Der verbrauchte Beihilfewert ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums auszuweisen.

Rz. 109

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften ist entsprechend zu verfahren.

Rz. 110

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer des einzelnen Feststellungsbeteiligten wird für die Ermittlung des wirtschaftlichen Vorteils der Sonderabschreibung nach § 7b EStG der im Feststellungsbescheid festgestellte Anteil an der Bemessungsgrundlage nach § 7b EStG der Barwertberechnung wie unter 4.1 dargestellt zugrunde gelegt.

Rz. 111

Beispiel 9:

Die A-KG, bestehend aus der Komplementär-GmbH [K-GmbH] (Anteil 0 Prozent) und den Kommanditisten A und B (Anteil jeweils 50 Prozent), hat mit Fertigstellung im Jahr 2020 ein Gebäude mit ausschließlich Mietwohnungen errichten lassen.

Die nach § 7b EStG förderfähigen Herstellungskosten betragen 2.000.000 Euro (eine Begrenzung der Bemessungsgrundlage i. S. d. § 7b Absatz 3 EStG erfolgt nicht).

Die A-KG erklärt im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung für 2020 folgende bereits erhaltene Beihilfen für das laufende und die beiden vorausgegangenen Kalenderjahre:

nach der De-minimis-Verordnung: 80.000 Euro (erhalten im Jahr 2019)

nach der DAWI-de-minimis-Verordnung: 400.000 Euro (erhalten im Jahr 2019)

Die A-KG erzielte im Jahr 2020 unter Berücksichtigung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG i. H. v. 50.000 Euro.

Der Feststellungsbescheid enthält für die Feststellungsbeteiligten folgende Werte:

Feststellungsbeteiligter	Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Euro	Bemessungsgrundlage nach § 7b EStG in Euro	Verbraucher Beihilfewert nach De-minimis-Verordnung in Euro	Verbraucher Beihilfewert nach DAWI-de-minimis-Verordnung in Euro
K-GmbH	0	0	0	0

A	25.000	1.000.000	40.000	200.000
B	25.000	1.000.000	40.000	200.000

Weil die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in voller Höhe (5 Prozent) in Anspruch genommen wurde, muss keine Aussage hierzu aufgenommen werden.

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer werden über die in den Est 4 B-Mitteilungen für die jeweiligen Feststellungsbeteiligten mitgeteilten Werte die für die Feststellungsbeteiligten maßgeblichen Beihilfewerte aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG mittels des Berechnungsschemas wie unter 4.1 dargestellt ermittelt.

4.3 Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei gesonderten Feststellungen

Rz. 112

Bei gesonderten Feststellungen nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b AO sind im Feststellungsbescheid der verbrauchte Beihilfewert und die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung nach § 7b EStG auszuweisen. Der verbrauchte Beihilfewert ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums auszuweisen.

Rz. 113

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer des Steuerpflichtigen wird über die im Feststellungsbescheid mitgeteilten Werte der maßgebliche Beihilfewert aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG mittels des Berechnungsschemas wie unter 4.1 dargestellt ermittelt.

5. Prüfung der Beihilfehöchstbeträge

5.1. Grundsatz

Rz. 114

Die Prüfung, ob die Beihilfehöchstbeträge eingehalten werden, ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums gesondert vorzunehmen.

Rz. 115

Im ersten Jahr des Begünstigungszeitraums werden 25 Prozent des ermittelten Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG in die Berechnung einbezogen. Ist die Summe der erklärten anderen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung für das laufende und für die zwei vorausgegangenen Kalenderjahre sowie des für das erste Jahr des Begünstigungszeitraums anzusetzenden Teilbetrags des ermittelten Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG kleiner als 200.000 Euro, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG gewährt werden. Hat der Steuerpflichtige zusätzlich auch Beihilfen nach der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG gewährt werden, wenn der ermittelte Beihilfewert aus den De-minimis-Beihilfen kleiner ist als 200.000 Euro und bei Hinzurechnung der DAWI-de-minimis-Beihilfen den Betrag von 500.000 Euro nicht überschreitet.

Rz. 116

Im zweiten Jahr des Begünstigungszeitraums sind wiederum die erklärten anderen De-minimis-Beihilfen für das laufende und für die zwei vorausgegangenen Kalenderjahre und die anteiligen Beihilfewerte der Sonderabschreibung nach § 7b EStG für das erste und das zweite Jahr des Begünstigungszeitraums (jeweils 25 Prozent des gesamten im ersten Jahr des Begünstigungszeitraums ermittelten Beihilfewertes) einzubeziehen. Im dritten Jahr des Begünstigungszeitraums sind dann die anteiligen Beihilfewerte der Sonderabschreibung nach § 7b EStG des ersten bis dritten Jahres des Begünstigungszeitraums zu den wiederum aktualisiert mitgeteilten weiteren De-minimis-Beihilfen zu addieren. Im vierten Jahr des Begünstigungszeitraums sind die anteiligen Beihilfewerte der Sonderabschreibung nach § 7b EStG des zweiten bis vierten Jahres des Begünstigungszeitraums zu den wiederum aktualisiert mitgeteilten weiteren De-minimis-Beihilfen zu addieren.

Rz. 117

Macht der Steuerpflichtige in späteren Jahren Sonderabschreibungen nach § 7b EStG für weitere begünstigte Förderobjekte geltend, ist für Zwecke der Prüfung der Beihilfehöchstbeträge entsprechend zu verfahren: d. h. die Beihilfewerte aus diesen Sonderabschreibungen nach § 7b EStG sind entsprechend zu ermitteln und in die in Rz. 116 erläuterte Prüfung einzubeziehen.

Rz. 118

Werden für den Steuerpflichtigen Einkünfte gesondert festgestellt, ist anhand der im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Werte sowie der im Rahmen der Einkommensteuererklärung ggf. gemachten Angaben über weitere De-minimis-Beihilfen entsprechend zu verfahren.

5.2. Prüfung bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften

Rz. 119

Der für einen Feststellungsbeteiligten ermittelte Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist der Prüfung der Einhaltung der Beihilfehöchstbeträge zugrunde zu legen. Neben eigenen De-minimis-Beihilfen eines Feststellungsbeteiligten sind auch die festgestellten, anteilig auf den Feststellungsbeteiligten entfallenden verbrauchten Beihilfewerte aus anderen De-minimis-Beihilfen der Mitunternehmerschaft oder Gemeinschaft in die Berechnung des bereits verbrauchten Beihilfewerts für den Feststellungsbeteiligten einzubeziehen.

Rz. 120

Beispiel 10:

Fortführung des Beispiels 9:

Die Feststellungsbeteiligten der A-KG haben im Jahr 2020 und den beiden vorausgegangenen Kalenderjahren bereits De-minimis-Beihilfen mit den folgenden Beihilfewerten erhalten:

K-GmbH:	200.000 Euro
A:	10.000 Euro
B:	5.000 Euro

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG werden für die Feststellungsbeteiligten die folgenden Beihilfewerte ermittelt:

K-GmbH: 0 Euro, d. h. 0 Euro/Jahr

A: 10.384 Euro, d. h. 2.596 Euro/Jahr

B: 7.632 Euro, d. h. 1.908 Euro/Jahr

Feststellungsbeteiligter	Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Euro	Verbraucher Beihilfewert nach De-minimis-Verordnung in Euro	Verbraucher Beihilfewert nach DAWI-de-minimis-Verordnung in Euro	Beihilfewerte bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen in Euro
K-GmbH	0	0	0	200.000
A	2.596	40.000	200.000	10.000
B	1.908	40.000	200.000	5.000

Da die Feststellungsbeteiligten A und B für das Jahr 2020 den Beihilfehöchstbetrag sowohl nach der De-minimis-Verordnung (A: 52.596 Euro; B: 46.908 Euro) als auch nach der DAWI-de-minimis-Verordnung (A: 252.596 Euro; B: 246.908 Euro) noch nicht überschritten haben, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Für die K-GmbH ergibt sich aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG durch die A-KG keine Auswirkung.

5.3 Überschreiten der Beihilfehöchstbeträge

Rz. 121

Ergibt die Prüfung der Einhaltung der Beihilfehöchstbeträge nach der De-minimis-Verordnung und der DAWI-de-minimis-Verordnung, dass mit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG der Beihilfehöchstbetrag von 200.000 Euro nach der De-minimis-Verordnung bzw. von 500.000 Euro nach der DAWI-de-minimis-Verordnung überschritten wird, ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur in der Höhe zulässig, wie der Beihilfewert aus allen De-minimis-Beihilfeprogrammen 200.000 Euro bzw. 500.000 Euro nicht überschreitet. In diesen Fällen ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG für das betreffende Jahr anteilig zu kürzen.

Rz. 122

Das Überschreiten der Beihilfehöchstbeträge führt nur dann zur vollständigen Versagung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG, wenn die Beihilfehöchstbeträge bereits ohne Hinzurechnung des Beihilfewerts aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG erreicht sind.

Rz. 123

Bei Überschreiten der Beihilfeshöchstbeträge hat eine entsprechende Mitteilung über die Höhe der zu gewährenden Sonderabschreibung nach § 7b EStG (ggfs. mit 0 Euro) an das für die (gesonderte bzw. gesondert und einheitliche) Feststellung zuständige Finanzamt bzw. an die zuständige Dienststelle zu ergehen. In der Folge ist ein nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO geänderter Feststellungsbescheid zu erlassen.

Rz. 124

Beispiel 11:

Abwandlung des Beispiels 10:

B hat weitere Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung mit Beihilfewerten von insgesamt 160.000 Euro erhalten.

Die Prüfung des Beihilfeshöchstbetrags für B ergibt, dass der Beihilfeshöchstbetrag nach der De-minimis-Verordnung i. H. v. 200.000 Euro bereits erreicht ist (40.000 Euro aus der Beteiligung an der A-KG und 160.000 Euro für weitere Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung). B kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG damit nicht mehr in Anspruch nehmen. Nach einer entsprechenden Mitteilung der für die Veranlagung zur Einkommensteuer zuständigen Dienststelle an die für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständige Dienststelle ergeben sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung folgende Änderungen (die bislang erklärten bereits verbrauchten Beihilfewerte bleiben unverändert):

Feststellungsbeteiligter	Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Euro			Bemessungsgrundlage nach § 7b EStG in Euro
	Gesamt	nach Quote verteilt	Ergänzungsvermögen	
K-GmbH	0	0		0
A	25.000	25.000	0	1.000.000
B	75.000	25.000	50.000*	1.000.000

*Hinweis: Die Einkünfte des Ergänzungsvermögens i. H. v. 50.000 Euro ergeben sich aus der vollständigen Versagung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG (1.000.000 Euro x 5 Prozent).

6. Bescheinigung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Rz. 125

Der Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums im entsprechenden Bescheid über die Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer auszuweisen.

III. Prüfungserfordernisse für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Rz. 126

Für die Prüfung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG sind die in der Anlage zu diesem Schreiben zusammengestellten Angaben („Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG“) erforderlich.

Rz. 127

Die erforderlichen Angaben sind nach der diesem Schreiben beigefügten Anlage an das örtlich zuständige Finanzamt zu übersenden. Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben sind mit der Unterschrift des Steuerpflichtigen bzw. des gesetzlichen Vertreters zu bestätigen. Die Angaben sind spätestens auf Anforderung des Finanzamts vorzulegen.

IV. Anwendungsregelung

Rz. 128

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt I veröffentlicht und ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Checkliste zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 7b EStG

anzeigen/drucken

Fußnoten:

[1] 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 (ABl. L 114 vom 26. April 2012, S. 8).

Normen:

EStG:7b

Fundstellen:

DStR-2020-1501

Kontextbezogene Links

Zitate:

Rechtsprechung

- BFH Urteil II R 20/14 v. 04.12.2014

Verwaltungsanweisungen

- Bundesministerium der Finanzen IV B 6 - S 1320/07/10004 :008 v. 29.05.2019 BStBl 2019 I 480

Literatur

- Deubner Verlag Anmerkung Dok.-Nr. 0653755