

---

# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

Jens Wingenfeld, StB



# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



## Agenda

- 1** Begriffliche Abgrenzungen
- 2** Entstehung und Gesamtüberblick über die Norm
- 3** Die Voraussetzungen im Einzelnen
- 4** Fallbeispiele
- 5** De-Minimis Beihilfe



## ► Begriffsdefinition





# Entstehungshistorie des aktuellen § 7b EStG





## Die wichtigsten Aussagen der Norm

- Sonderabschreibung in Höhe von 5 % p. a. über vier Jahre zusätzlich zur linearen AfA.
- Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen in neuen wie auch in bestehenden Gebäuden.
- Vermietung zu fremden Wohnzwecken im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren.
- Befristung durch Bauantragsstellung nach dem 31.8.2018 bis 31.12.2021.
- Letztmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr 2026.
- Keine Förderung bei Baukosten über 3.000 € je qm Wohnfläche.
- Begrenzung der förderfähigen Bemessungsgrundlage auf maximal 2.000 € je qm Wohnfläche.
- Belegenheitsort der Immobilie auch in anderen EU-Staaten sowie solche Staaten, mit denen entsprechende Amtshilfeübereinkommen bestehen.
- Anwendung der beihilferechtlichen Vorschriften der De-minimis-Verordnung.



# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

## ▶ Die speziellen Voraussetzungen

### Positivkatalog § 7b Abs. 1 EStG



- Neubauobjekt einer Wohnung/Wohneinheit
- Herstellung oder Anschaffung im Jahr der Fertigstellung
- Belegenheit in EU oder einem solchen Staat, der vergleichbare Amtshilfe leistet
- Wohnung im Sinne § 189 BewG, d. h.
  - Möglichkeit der Führung eines selbständigen Haushaltes
  - in sich abgeschlossene Einheit mit baulichem Abschluss und eigenem Zugang
  - Möglichkeit der Nutzung Küche, Bad, Toilette
  - Wohnfläche grundsätzlich mindestens 23 qm!
- erstmalige Schaffung von neuem Wohnraum, d. h. z. B. Umbau Industriebau zu Wohnraum

### Negativkatalog § 7b Abs. 1 EStG



- keine reinen Grundstückskosten bzw. Kosten für die Außenanlage
- keine Anschaffung nach dem Ende des ersten Jahres der Fertigstellung
- nicht nur lediglich die Renovierung/Sanierung einer bestehenden Wohnung



## ▶ Wohnungsanforderung

### Rz. 21 BMF vom 7.7.2020:

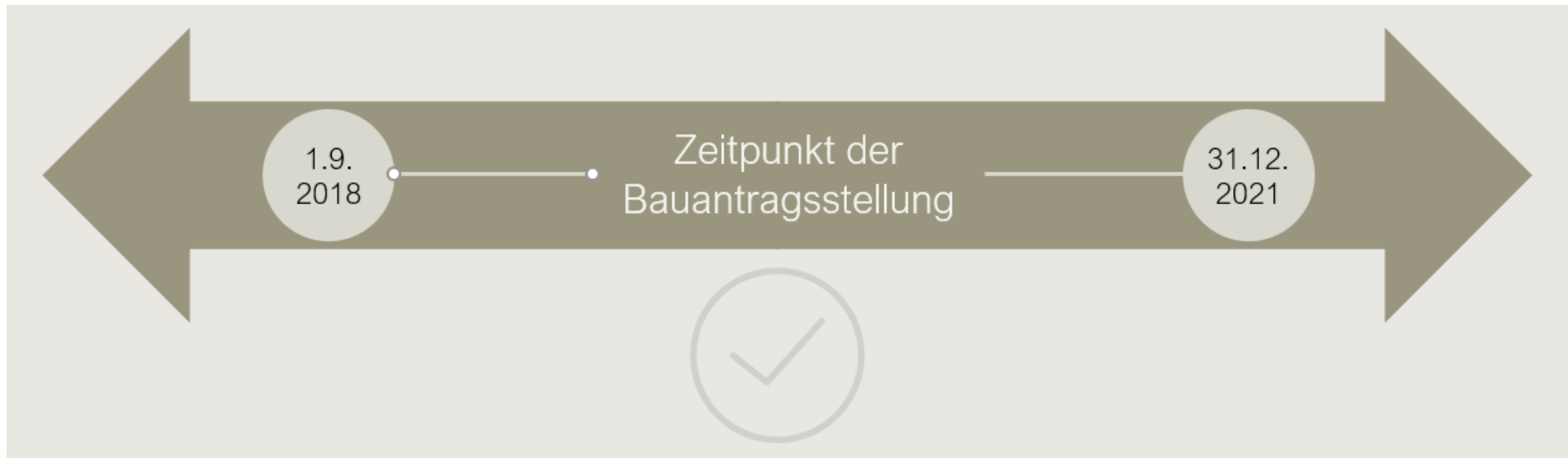
Ist die Wohnfläche der neuen Mietwohnung **kleiner als 23 m<sup>2</sup>**, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG auch dann in Anspruch genommen werden, wenn es sich um eine Wohnung in einem **Studentenwohnheim in Gestalt eines Appartementhauses oder um ein abgeschlossenes Appartement in einem Seniorenheim oder einer Unterkunft für betreutes Wohnen handelt**. Die Wohnung muss in diesen Fällen aus einem Wohn-Schlafrum 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 m<sup>2</sup> haben** (BFH v. 4.12.2014, BStBl. II 2015, 610, DStRE 2015, 602). Vgl. auch § 249 Abs. 10 BewG wonach – für Zwecke der Grundsteuer – eine Wohnung eine Wohnfläche von mindestens 20 m<sup>2</sup> aufweisen soll.



## zeitliche Restriktionen des Förderzeitraums

Es ist auf den Zeitpunkt der Bauantragstellung abzustellen (gilt sowohl für den Fall der Herstellung als auch für die Anschaffung).

- Datum des Antragseingangs der zuständigen Behörde
- wenn Bauantrag nicht erforderlich: Datum der Bauanzeige







## Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



### Kostenobergrenze und Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung (§ 7b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 EStG)

- Baukostenobergrenze: 3.000 € je qm
- Fallbeileffekt, sofern Baukosten > 3.000 € je qm
- Definition analog § 255 HGB bzw. R 6.2 EStR sowie § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG
- schädliche nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung, § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG
- BMG der Sonderabschreibung max. 2.000 € je qm



# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



## Fallbeispiel 1

Steuerpflichtiger Reich möchte sein Geld in eine Wohnimmobilie investieren.

Er erwirbt direkt vom Bauträger bei Fertigstellung am 2.1.2019 eine 100 qm große Eigentumswohnung in Würzburg für insgesamt 400.000 €, wovon 100.000 € auf den Grund und Boden entfallen.

Reich möchte die Wohnung zu Wohnzwecken vermieten.

**Frage: Kann die Sonderabschreibung vorliegend in Anspruch genommen werden?**



# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



## Fallbeispiel 1

Auf das Gebäude entfallen 300.000 € und somit auf den qm 3.000 €.

Die Grenze der Anschaffungskosten von 3.000 € je qm sind damit nicht überschritten nach § 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG, so dass eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG möglich ist.

### **Achtung:**

Nicht die Anschaffungskosten des Gebäudes (300.000 €), sondern gemäß § 7b Abs. 2 EStG max. 2.000 € je qm kommt **als BMG für die Sonderabschreibung in Betracht.**



# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



## Fallbeispiel 1

Die gesamte Abschreibung für die Wohnung im Jahr 2019 beträgt somit bei Ausnutzung der Sonderabschreibung:

reguläre AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG:	6.000 €
<u>Sonderabschreibung:</u>	<u>10.000 €</u>
<b>Summe der Abschreibungen in 2019:</b>	<b>16.000 €</b>



## Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



### Beibehaltung der Wohnung sowie entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken (§ 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG)

- § 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG:  
Die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen.
- Nach der Gesetzesbegründung lag zunächst eine unentgeltliche Überlassung vor, wenn weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete gezahlt wird! (gemäß der damals gültigen Norm des § 21 Abs. 2 EStG).
- Nach BMF-Schreiben vom 7.7.20, Rz. 33 gilt nun, sofern eine Nutzungsüberlassung gemäß § 21 Abs. 2 EStG (aktuelle Fassung durch das JStG 2020) in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, **dass auch die Sonderabschreibung nach § 7b EStG im gleichen Verhältnis aufzuteilen und nur in Höhe des auf die entgeltliche Nutzungsüberlassung entfallenden Anteils abzugsfähig!**



Mittlerweile Gleichlauf § 7b EStG zu Wortlaut § 21 Abs. 2 S. 1 EStG nach dem JStG 2020!



## ▶ Subventionsvorschrift § 21 Abs. 2 EStG

(2) <sup>1</sup>Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 Prozent der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.

<sup>2</sup>Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich

**Änderung durch das  
JStG 2020!!!**



## ▶ Subventionsvorschrift § 21 Abs. 2 EStG

1. Miete beträgt weniger als 50 % der ortsüblichen Miete  
=> Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil, nur die Werbungskosten für den entgeltlichen Anteil sind abziehbar

2. Miete beträgt mindestens 50 %, jedoch weniger als 66 % der ortsüblichen Miete

a)  
Totalüberschussprognose negativ:  
Aufteilung in einen entgeltlichen  
und einen unentgeltlichen Anteil,  
nur die Werbungskosten für den  
entgeltlichen Anteil sind abziehbar



b)  
Totalüberschussprognose positiv:  
voller Werbungskostenabzug

3. Miete beträgt mindestens 66 % der ortsüblichen Miete: voller Werbungskostenabzug



## Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

### ▶ Beibehaltung der Wohnung sowie entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken (§ 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG)

- schädliches Ereignis, § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG:
  - Veräußerung im Jahr der Anschaffung oder der Herstellung oder in den folgenden neun Jahren, ohne dass der Veräußerungsgewinn der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt.
- Hintergrund im Rahmen der ESt, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG:

*„Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden;...“*





# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



## Fallbeispiel 2

Steuerpflichtiger Superschlau hat mit Notarvertrag vom 2.1.2010 ein unbebautes Grundstück erworben.

Am 1.9.2018 stellt er einen Bauantrag, so dass er ein Wohngebäude mit Fertigstellungsdatum 2.1.2019 errichtet. Er findet sogleich auch Mieter.

Die AK des insgesamt 500 qm Wohnfläche umfassenden Gebäudes liegen bei 1,4 Mio. €. Superschlau macht in 2019 von der Sonderabschreibung von insgesamt 50.000 € Gebrauch.

Er veräußert das Wohngebäude am 3.1.2020, da er sich ausrechnet, dass der Verkauf nicht mehr der Einkommensteuer unterliegt, da er das damals unbebaute Grundstück ab diesem Zeitpunkt seit mehr als 10 Jahre im Eigentum hat.

**Frage: Auswirkungen i. R. d. ESt des Superschlau?**



# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG



## Fallbeispiel 2

- Zunächst korrekte Argumentation i. R. des § 23 EStG: nicht steuerbare Grundstücksveräußerung, da diese nach mehr als zehnjähriger Haltedauer des Grundstücks erfolgte.
- Für die in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b EStG gilt jedoch die Rückfallklausel des § 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG, die dann greift, sofern das von Superschlau errichtete begünstigte Gebäude innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren nach dessen Fertigstellung veräußert wird **und der hierbei entstehende Gewinn nicht der Einkommensteuer unterliegt, was hier vorliegt.**
- Somit würde eine Rückgängigmachung der 50.000 € gewährten Sonderabschreibung erfolgen, verfahrenstechnisch immer möglich wegen § 7b Abs. 4 S. 2-4 EStG.
- Was wäre der „Mitnahmeeffekt“, gäbe es Rückfallklausel nicht?
- Superschlau hätte die Sonderabschreibung in 2019 von 50.000 € in Anspruch genommen ohne diese bei einer privaten Veräußerung nach § 23 Abs. 3 S. 4 EStG nicht von den Anschaffungskosten i. R. der Gewinnermittlung aus dem Vorgang abziehen müssen, da § 23 EStG dann nicht mehr anwendbar ist.



## Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

### Korrekturvorschrift und Anlaufhemmung in der Norm

Rückgängigmachung der  
Sonderabschreibung, wenn...

nicht 10 Jahre entgeltlich  
zu Wohnzwecken  
überlassen

§ 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG

steuerfreie Veräußerung  
innerhalb von 10 Jahren

§ 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG

Überschreitung der  
Baukostenobergrenze von 3.000  
EUR je qm innerhalb von 4 Jahren

§ 7b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG

bei Verstoß: Änderung der Steuerbescheide, in denen die  
Sonderabschreibung geltend gemacht wurde, § 7b Abs. 4 S. 2 EStG!

## Verfahrensrecht im § 7b EStG

### § 7b Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

(4)<sup>1</sup> ...

<sup>2</sup>Steuer- oder Feststellungsbescheide, in denen Sonderabschreibungen nach Absatz 1 berücksichtigt wurden, sind insoweit aufzuheben oder zu ändern.

<sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und für die folgenden drei Kalenderjahre beginnen insoweit mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis im Sinne des Satzes 1 eingetreten ist.

<sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden.

**eigenständige  
Korrekturvorschrift!**

**eigenständige  
Anlaufhemmung!**

**Zinslauf beginnt  
trotz rückwirkendem  
Ereignis 15 Monate  
nach dem Jahr der  
Steuerentstehung.**



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Fall:

Steuerpflichtiger Clever hat am 2.1.19 vom Bauträger eine förderfähige Eigentumswohnung erworben und sodann entgeltlich vermietet bis zum 31.12.27.

Ab dem 1.1.28 nutzt er die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken.

### Frage:

Welche Rechtsfolge löst dies aus?



# ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Lösung:

Dies bedeutet einen Verstoß gegen § 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG: Die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung (2019) sowie in den folgenden 9 Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen

### nächste Frage:

Wie soll die Verwaltung die Rückfallklausel umsetzen? Sind die Steuerbescheide, in denen die Sonderabschreibung geltend gemacht wurde (2019-2022), nicht festsetzungsverjährt (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO) zum Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses 1.1.28?



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Lösung:

Sofern die Erklärungen im Folgejahr abgegeben werden, würde sich die reguläre Festsetzungsfrist für das letzte zu ändernde Jahr (2022) wie folgt ermitteln:

Beginn:	§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO:	Ablauf des Jahres 2023
Dauer:	§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO:	4 Jahre
Ende:		Ablauf 2027

=> Im Zeitpunkt der schädlichen Nutzung (2028) ist die **reguläre** Festsetzungsfrist abgelaufen.



## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

### Lösung:

#### § 7b Abs. 4 S. 3 Hs. 2 EStG:

Festsetzungsfristen beginnen für die Bescheide des Jahres der Anschaffung sowie den folgenden 3 Kalenderjahren erst mit Ablauf des Kalenderjahres des schädlichen Ereignisses.

Festsetzungsfrist für die Jahre 2019–2022 (zur Korrektur der Sonderabschreibungen ... “insoweit“ ...):

Beginn: Ablauf 2028  
Dauer: 4 Jahre

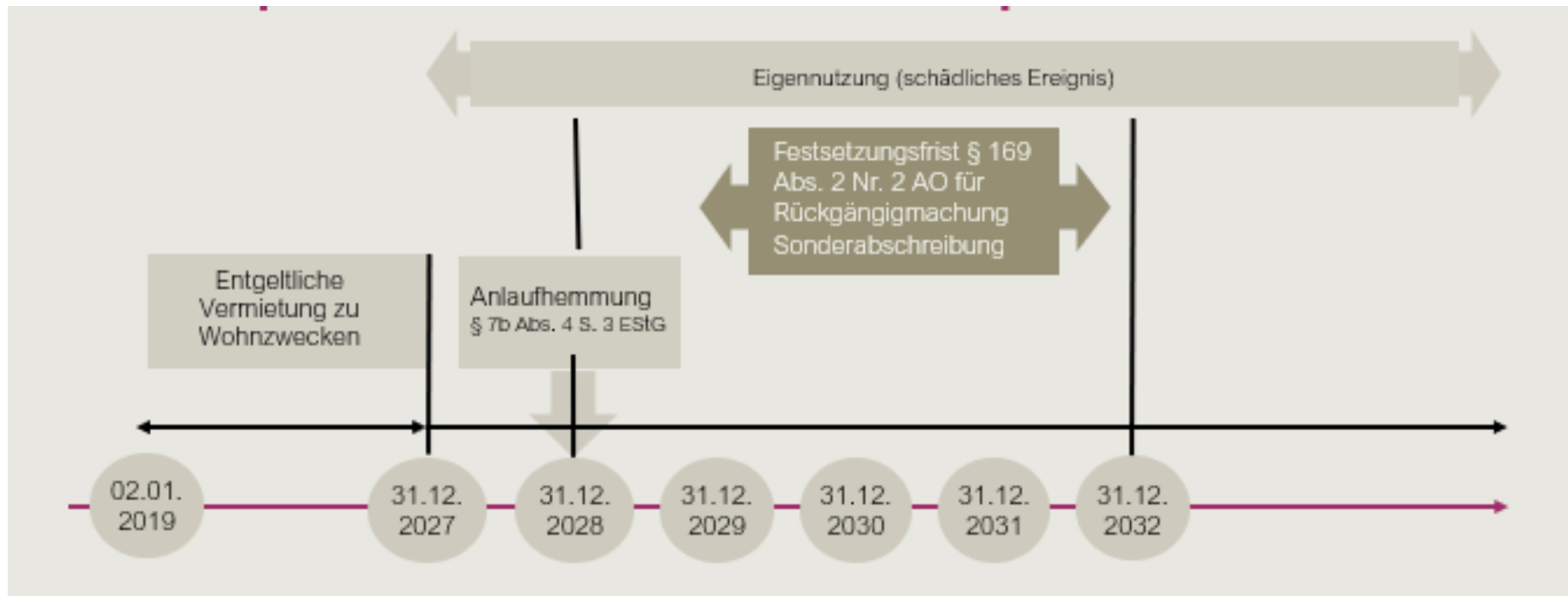
→ **Die Korrektur der Sonderabschreibungen in den Bescheiden 2019–2028 ist vorliegend bis zum Ablauf des Jahres 2032 möglich!**





## ▶ Verfahrensrechtliche Umsetzung

Lösung:





# ▶ zusammenfassendes Fallbeispiel inkl. Zahlenwerk

### Fall:

Steuerpflichtiger Schlau hat von der neuen Fördervorschrift des geplanten § 7b EStG gehört.

Da er im aktuellen Niedrigzinsumfeld sowieso nach einer lukrativen Anlagemöglichkeit sucht, nutzt er die Gelegenheit und erwirbt direkt nach Fertigstellung vom Bauträger am 2.1.2019 drei Eigentumswohnungen in Frankfurt am Main (Bauantrag je 1.9.2018) zu je 100 qm für insgesamt 1 Mio. € inklusive aller Nebenkosten. Auf den Grund und Boden fallen hierbei 20 %.

Direkt zum 1.2.2018 findet er drei nette Familien (mit Kindern, jedoch ohne Hund), die in die Wohnungen einziehen.

### Aufgabe:

Stellen Sie dar, wie sich die regulären AfA-Beträge sowie die Sonderabschreibungen jeweils zahlenmäßig auswirken vom Jahr des Erwerbs bis zum Abschreibungsende

## Lösung:

	2019	2020	2021	2022	2023 bis 2068
Summe AK in €	800.000				
lineare Afa in €	16.000	16.000	16.000	16.000	je 13.391
maximale Sonderabschreibung in €	40.000	40.000	40.000	40.000	je 0
bezogen auf BMG 2.000 €/qm	30.000	30.000	30.000	30.000	je 0
Summe aller Abschreibungen in €	46.000	46.000	46.000	46.000	je 13.391



## ▶ Europarechtliche Vorgaben (§ 7b Abs. 5 EStG)

§ 7b Abs. 5 EStG:

- Gesamtbetrag der einem Unternehmen gewährten Beihilfen darf in 3 VZ 200.000 € nicht übersteigen.
- Maßgebend ist nicht die Sonderabschreibung bzw. der daraus resultierende Steuervorteil, sondern der wirtschaftliche Vorteil auf die 50-jährige Gesamtabschreibungszeit.
- Abzinsung in 2021 mit aktuellem Diskontierungszinssatz: 100 Basispunkte über dem von der EU vorgegebenen Prozentsatz zum Ablauf des vorigen Jahres, siehe Auflistung EU

[https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-08/reference\\_rates\\_base-rates2021\\_09\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-08/reference_rates_base-rates2021_09_en.pdf)

- Vorteile können vorliegend nur in den ersten 4 Jahren bei Vornahme der Sonderabschreibung vorliegen.



## ▶ Europarechtliche Vorgaben (§ 7b Abs. 5 EStG)

### Aufgabe:

Steuerpflichtiger Schlawu erwirbt am 1.01.2019 eine Immobilie, die alle Voraussetzungen der Förderfähigkeit nach § 7b EStG erfüllt und vermietet diese entsprechend über den gesamten Abschreibungszeitraum von 50 Jahren.

Die förderfähige Bemessungsgrundlage beträgt 500.000 € (d. h. die tatsächlichen AK betragen nicht mehr als 2000 € je qm), der individuelle Einkommensteuersatz beträgt 42 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag.

Schlawu möchte die maximale Sonderabschreibung des § 7b EStG in den ersten 4 Jahren von jeweils 5 % der förderfähigen Bemessungsgrundlage in Anspruch nehmen.

**Bitte stellen Sie nachfolgend den wirtschaftlichen Vorteil i. S. des § 7b Abs. 5 EStG dar und beurteilen Sie entsprechend, ob die „De-minimis-Regel“ eingehalten wird!**

	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5-50
Bemessungsgrundlage	500.000,00	500.000,00	500.000,00	500.000,00	je 500.000,00
maximale Sonderabschreibung	5,00 %	5,00 %	5,00 %	5,00 %	
lineare AfA	2,00 %	2,00 %	2,00 %	2,00 %	je 1,565 %
maximale Sonderabschreibung	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	je 0,00
lineare AfA	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	je 7.826,09
Summe gesamter Abschreibungen	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00	je 7.826,09
Differenz zu dem Fall, dass keine Sonderabschreibung in Anspruch genommen wäre	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	je -2.173,91
Steuervorteil	11.077,50	11.077,50	11.077,50	11.077,50	je -963,26
Barwert	11.077,50	10.987,40	10.898,04	10.809,40	-932,30 bis -645,59
wirtschaftlicher Vorteil	1.968,72	1.968,72	1.968,72	1.968,72	



# Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

noch Fragen?

