



Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus

- Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 4. August 2019 wurde eine neue Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen in § 7b des Einkommensteuergesetzes eingeführt.
- Damit setzt die Bundesregierung einen weiteren Baustein der Wohnraumoffensive in die Tat um. Mit der Förderung des Mietwohnungsneubaus werden steuerliche Anreize gesetzt, um insbesondere private Investoren zum Bau zusätzlicher Mietwohnungen zu bewegen.
- Die Sonderabschreibung in Höhe von jährlich 5 % kann über einen Gesamtzeitraum von vier Jahren zusätzlich zur linearen Absetzung für Abnutzung von 2 % jährlich in Anspruch genommen werden.

■ Einleitung

Im Koalitionsvertrag zur 19. Legislaturperiode hatten CDU, CSU und SPD vereinbart, eine Wohnraumoffensive zu starten. Im Rahmen dieser Wohnraumoffensive wurden auch steuerliche Anreize für den Mietwohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment vereinbart. Insgesamt soll der Bau von insgesamt 1,5 Mio. neuen Wohnungen und Eigenheimen angeregt werden.

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 4. August 2019 (Bundesgesetzblatt I S. 1122) setzt die Bundesregierung dies nun um. Der neu geschaffene § 7b des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthält eine Regelung zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung im Falle der Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen zu fremden Wohnzwecken. Die Maßnahme spricht vorwiegend private und gewerbliche Investorinnen und Investoren an, sich verstärkt im bezahlbaren Mietwohnungsneubau zu engagieren.

■ Überblick

§ 7b EStG enthält folgende Regelungen:

- Eine Sonderabschreibung in Höhe von jährlich 5 % kann über einen Gesamtzeitraum von vier Jahren zusätzlich zur linearen Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG von 2 % jährlich in Anspruch genommen werden.
- Begünstigte Investitionen sind Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen in neuen wie auch in bestehenden Gebäuden.
- Voraussetzung ist die Vermietung zu fremden Wohnzwecken im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren.
- Sonderabschreibungen sind nur möglich, wenn die Baumaßnahme nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 begonnen wird (Datum der Beantragung der Baugenehmigung oder Bauanzeige).
- Die letztmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist im Jahr 2026 möglich.



- Von der Förderung ausgeschlossen sind Baukosten über 3.000 € je m² Wohnfläche.
- Die förderfähige Bemessungsgrundlage ist auf maximal 2.000 € je m² Wohnfläche begrenzt.
- Die Sonderabschreibung kann auch für Wohnungen in anderen Staaten der Europäischen Union (EU) sowie in Staaten außerhalb der EU – mit denen entsprechende Amtshilfeabkommen bestehen – in Anspruch genommen werden (keine Beschränkung auf Inlandswohnungen).

■ Begünstigter Personenkreis

Von der Sonderabschreibung können alle nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz Steuerpflichtigen Gebrauch machen, die eine Wohnung entgeltlich zu fremden Wohnzwecken vermieten (d. h. daraus steuerpflichtige Einkünfte erzielen), wenn diese Wohnung die folgenden Voraussetzungen erfüllt.

■ Voraussetzungen

■ Begünstigte Objekte

Begünstigtes Objekt ist grundsätzlich eine im Wege der Anschaffung oder der Herstellung neu geschaffene Wohnung.

Das bedeutet für die Praxis, dass eine begünstigte Wohnung in folgenden Fällen entstehen kann:

- durch den Neubau von Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäusern,
- durch den Umbau von bestehenden Gebäudeflächen, wenn dadurch erstmals eine Wohnung entsteht,
- durch Aufstockungen oder Anbauten auf oder an bestehenden Gebäuden oder

- durch Dachgeschossausbauten, wenn dadurch erstmals eine Wohnung entsteht.

Nicht entscheidend ist die Frage, in welchem Nutzungs- und Funktionszusammenhang die neu geschaffene Wohnung zu den anderen Nutzflächen eines Gebäudes steht.

■ Was ist eine Wohnung?

Die begünstigte Wohnung muss die bewertungsrechtlichen Anforderungen des § 181 Abs. 9 des Bewertungsgesetzes erfüllen. Danach ist eine Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbstständigen 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 selbstständigen Zugang haben. Außerdem ist es erforderlich, dass die für die Führung eines selbstständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Die Wohnfläche muss mindestens 23 m² betragen. Im Hinblick auf Apartments für Studierende – die gelegentlich ein bisschen kleiner ausfallen, aber ansonsten den Wohnungsbegriff erfüllen – wird noch zu klären sein, ob entsprechend der Zielrichtung des Gesetzes ein nicht so strenges Festhalten an der Mindestgröße gerechtfertigt wäre.

Zu den begünstigten Räumen einer Wohnung gehören nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG) auch Nebenräume, 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 Wohngebäude gehörenden Garagen.

Beispiel:

In einem Gebäude, das im Jahr 2010 errichtet wurde, 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 zu drei 50 m² großen Wohnungen umgebaut, die ab dem 1. Dezember 2019 vermietet werden. Bei den drei Wohnungen handelt es sich um neue Wohnungen, die nach § 7b EStG begünstigt sind.

■ Wann ist eine Wohnung neu?

Die Sonderabschreibung hat zum Ziel, durch den Bau von neuen Wohnungen den Mietwohnungsmarkt deutlich zu entlasten. Daher wird bei der Förderung darauf abgestellt, dass tatsächlich neue Wohnungen geschaffen werden, die bisher nicht vorhanden waren. Keine neue Wohnung entsteht, wenn bereits vorhandener Wohnraum modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung damit deutlich verbessern. Auch dann, wenn Wohnraum verlegt wird oder die bestehende Wohnung um Wohnfläche erweitert wird, entsteht keine begünstigte neue Wohnung.

■ Förderzeitraum

Der Bauantrag oder – in den Fällen, in denen eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist – die Bauanzeige muss nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellt worden sein. Nicht entscheidend ist das Jahr der Fertigstellung der Baumaßnahme. Die Sonderabschreibung kann damit auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die Wohnung erst nach dem 31. Dezember 2021 fertiggestellt wird. Wurde der Bauantrag vor dem 1. September 2018 gestellt, mit den tatsächlichen Arbeiten aber erst nach diesem Stichtag begonnen, fällt die Investition aus der Förderung heraus, da nicht auf den Beginn der Bautätigkeit, sondern auf die Stellung des Bauantrags abzustellen ist.

Der Förderzeitraum ist jedoch nicht nur im Hinblick auf den Zeitpunkt der Beantragung der Baugenehmigung oder der Bauanzeige begrenzt, sondern auch im Hinblick auf das Jahr der letztmaligen Inanspruchnahme der Sonderabschreibung. So wird eine Geltendmachung von Sonderabschreibungen letztmalig im Jahr 2026 möglich sein. Die so gewählte Form der zeitlichen Begrenzung des Förderzeitraums hat zur Folge, dass es nicht auf den Fertigstellungszeitpunkt ankommt.

■ Begünstigungszeitraum

Die Sonderabschreibung kann im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung und den folgenden drei Jahren in Anspruch genommen werden. Es besteht keine Verpflichtung zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung, sondern ein Wahlrecht. So kann die Sonderabschreibung wahlweise nur in einem Jahr oder nur in zwei oder drei Jahren in Anspruch genommen werden. Eine beliebige Verteilung des Sonderabschreibungsvolumens innerhalb des Begünstigungszeitraums ist jedoch nicht möglich. Nicht in Anspruch genommenes Sonderabschreibungsvolumen wird nach Beendigung des Begünstigungszeitraums im Wege der Restwertabschreibung abgeschrieben.

Die reguläre lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG ist in jedem Fall in der gesetzlich vorgesehenen Höhe parallel vorzunehmen. Die Sonderabschreibung wird also zusätzlich zur linearen AfA gewährt.

■ Gebietsabgrenzung

Der neue § 7b EStG sieht keine Begrenzung des Fördergebiets vor. Während die „Vorläufer“-Gesetzesinitiative im Jahr 2016 noch die Förderung auf Gebiete mit angespanntem Wohnungsmarkt beschränkt hatte, entschied sich der Gesetzgeber



diesmal ganz bewusst dagegen. Gemäß dem Motto „Jede Wohnung zählt und entlastet damit auch die angespannten Wohnungsmärkte“ ist es jetzt egal, wo die Wohnung belegen ist. Dies gilt auch über die Grenze Deutschlands hinaus: Die Sonderabschreibung kann daher auch für Wohnungen in Anspruch genommen werden, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder einem Staat belegen sind, der aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leistet, der für die Überprüfung der Voraussetzungen dieser Vorschrift erforderlich ist.

■ Bemessungsgrundlage

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Rahmen der Anschaffung oder Herstellung einer neuen Wohnung entstehen, bilden grundsätzlich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung. Auch zu den begünstigten Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören Aufwendungen, soweit diese auf die zur Wohnung gehörenden Nebenräume entfallen. Anschaffungs- und Herstellungskosten für Nebenräume, gemeinschaftlich genutzte Flächen u. Ä. sind entsprechend der Zuordnung zur Wohnung einzubeziehen. Für gemeinschaftlich genutzte Flächen werden die Kosten entsprechend dem Nutzungsanteil aufgeteilt.

Aufwendungen für das Grundstück und für die Außenanlagen sind auch im Falle der Anschaffung nicht begünstigt. Anschaffungskosten sind gegebenenfalls mittels einer Kaufpreisaufteilung in einen Grund- und Bodenanteil sowie einen Gebäudeanteil aufzuteilen.

■ Baukostenobergrenze

§ 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG knüpft die Förderung an die Voraussetzung, dass die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 3.000 € je m² Wohnfläche betragen. Fallen höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies ohne weiteren Ermessensspielraum zum vollständigen Ausschluss von der Förderung.

Mit dieser Begrenzung soll die Anschaffung oder Herstellung hochpreisigen Mietwohnraums vermieden werden. Mietwohnungen mit hohem Standard (Luxusausstattung) bedürfen keiner staatlichen Förderung und werden somit vollständig von der Förderung ausgeschlossen.

■ Förderhöchstgrenze

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung wird auf maximal 2.000 € je m² Wohnfläche begrenzt. Liegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten darunter, sind diese in der tatsächlich angefallenen Höhe der Sonderabschreibung zugrunde zu legen. Betragen die grundsätzlich förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 2.000 € je m² Wohnfläche, dann ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung wie folgt:

$$2.000 \text{ €} \times \text{begünstigungsfähige Wohnfläche} = \text{Bemessungsgrundlage}$$



Beispiel:

Ein Gebäude wird neu errichtet. Die Nutzung des Gebäudes stellt sich wie folgt dar:

- 400 m² Fläche entfallen auf Mietflächen mit exklusivem Nutzungsrecht Wohnen.
- 200 m² Fläche entfallen auf Mietflächen mit exklusivem Nutzungsrecht Gewerbe.
- 50 m² Fläche entfallen auf Mietflächen mit gemeinschaftlichem Nutzungsrecht.
- 50 m² Fläche zählen nicht zur Mietfläche (Funktions- und Haustechnikflächen, Aufzüge und Aufzugsschächte, Treppenläufe und -podeste).
- Die Herstellungskosten betragen 1,5 Mio. €.
- Die Baukosten je m² Wohnfläche betragen 1,5 Mio. € / 700 m² = 2.142,86 € pro m².

Die Baumaßnahme ist grundsätzlich förderfähig, da die Kosten nicht mehr als 3.000 € je m² betragen.

Förderfähige Wohnfläche: 400 m² exklusive Mietfläche + 33,33 m² anteilig ($\frac{2}{3}$) gemeinsam genutzte Fläche (die nicht zur Mietfläche zählende Fläche bleibt unberücksichtigt)

2.000 € x 433 m² = 866.000 € Bemessungsgrundlage

■ Höhe der Sonderabschreibung

Die Sonderabschreibung beträgt bis zu jährlich 5 % der förderfähigen Bemessungsgrundlage im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung einer neuen Wohnung und in den folgenden drei Jahren. Die Sonderabschreibung ist als volle Jahresabschreibung vorgesehen. Das heißt, dass auch bei Fertigstellung oder Anschaffung im zweiten Halbjahr eines Jahres die volle Jahresabschreibung geltend gemacht werden kann.

■ Nutzungsvoraussetzungen

Um dem Grundgedanken der Förderung auch nachhaltig zu entsprechen, wird die Förderung an die Einhaltung der Nutzung zu Wohnzwecken

gekoppelt. Damit soll verhindert werden, dass die Wohnungen zunächst als Mietwohnungen fertiggestellt, dann aber kurzfristig dem Wohnungsmarkt wieder entzogen werden und eine andere – z. B. gewerbliche – Nutzung vorgesehen wird. Die begünstigten Wohnungen müssen daher mindestens im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und den darauf folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Eine Wohnung dient auch der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken, wenn sie zwar vorübergehend leer steht, die Vermietung aber weiterhin vorgesehen ist und die Wohnung dafür bereitgehalten wird. Eine zeitliche Begrenzung des Leerstands gibt es dabei nicht; wichtig ist allein der Wille zur Vermietung, der sich in den nach außen hin erkennbaren Aktivitäten der Vermieterin oder des Vermieters dokumentieren muss.

Bemessung der Abschreibung nach Ablauf des Begünstigungszeitraums

Die Abschreibung nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bemisst sich nach § 7a Abs. 9 EStG. Danach ermittelt sich die künftige AfA bei Gebäuden und bei Wirtschaftsgütern im Sinne des § 7 Abs. 5a EStG nach dem Restwert nach Ablauf des Begünstigungszeitraums und dem nach § 7 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgeblichen Prozentsatz.

Beihilferechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung

Mit der Entscheidung, die Sonderabschreibung so auszugestalten, dass die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung eingehalten werden, hat der Gesetzgeber das beihilferechtliche Risiko eines ansonsten anstehenden Notifizierungsverfahrens vermieden. Die Anwendung der De-minimis-Verordnung bietet in beihilferechtlicher Hinsicht mehr Rechts- und damit Planungssicherheit für die Investorinnen und Investoren. Denn die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Gesamtbetrag der einer einzelnen Investorin oder einem einzelnen Investoren gewährten De-minimis-Beihilfen – egal aus welchen Förderprogrammen diese gewährt worden sind – in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen einschließlich des wirtschaftlichen Vorteils aus der Sonderabschreibung 200.000 € nicht übersteigt. Die Sonderabschreibungen können daher erst gewährt werden, wenn die Anspruchsberechtigten Angaben darüber gemacht haben, in welcher Höhe ihnen in den beiden vorangegangenen sowie im laufenden Veranlagungszeitraum De-minimis-Beihilfen gewährt worden waren.

Die De-minimis-Verordnung

dient dazu, dass Subventionen, die unterhalb einer bestimmten Bagatellgrenze liegen, bei der Europäischen Kommission nicht angemeldet und von ihr genehmigt werden müssen. Die Europäische Kommission geht davon aus, dass diese kleineren Subventionen keine spürbaren Auswirkungen auf den Handel und den Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten haben.

Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Europäischen Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (Amtsblatt L 352 vom 24. Dezemberr 2013, S. 1, De-minimis-Verordnung).

Der für die Einhaltung der maßgeblichen Höchstgrenze von 200.000 € zugrunde zu legende steuerliche Vorteil entspricht jedoch weder der Höhe der Sonderabschreibung selbst noch dem Steuervorteil, der sich aus der Inanspruchnahme jährlich ergibt. Zu ermitteln ist vielmehr der relevante wirtschaftliche Vorteil durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit innerhalb des 50-jährigen Referenzzeitraums.

Fazit

Viermal 5 % Sonderabschreibung im Gegenzug für die Verpflichtung, die geförderten Wohnungen mindestens zehn Jahre entgeltlich zu vermieten, bieten – zusätzlich zu den anderen Maßnahmen der Wohnraumoffensive – einen steuerlichen Anreiz für Investorinnen und Investoren, verstärkt in den Neubau von Mietwohnungen zu investieren. Da der Zeitraum, in dem begünstigte Maßnahmen realisiert werden können, nicht lang ist, sollte die Entscheidung zur Investition nicht lange aufgeschoben werden. Die Förderung kann auch gerade deswegen ihre Wirkung entfalten, weil es keine Begrenzungen beim Fördergebiet gibt und Aufstockungen, An- und Umbauten grundsätzlich förderfähig sind.