

## Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Einführung der Möglichkeit einer stl. Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (MietwohnFördG) v. 4.8.2019 (BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306).

### § 7b Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

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

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

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

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

zwecken dient; Wohnungen dienen nicht Wohnzwecken, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden.

(3) Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach Absatz 2 begünstigten Wohnung, jedoch maximal 2000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche.

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

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

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

(5) <sup>1</sup>Die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 werden nur gewährt, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf Deminimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1) (Deminimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind. <sup>2</sup>Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten Deminimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200 000 Euro nicht übersteigen. <sup>3</sup>Bei dieser Höchstgrenze sind auch andere in diesem Zeitraum an das Unternehmen gewährte Deminimis-Beihilfen gleich welcher Art und Zielsetzung zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Die Sonderabschreibungen werden erst gewährt, wenn der Anspruchsberechtigte in geeigneter Weise

den Nachweis erbracht hat, in welcher Höhe ihm in den beiden vorangegangenen sowie im laufenden Veranlagungszeitraum Deminimis-Beihilfen gewährt worden sind, für die die vorliegende oder andere De-minimis-Verordnungen gelten, und nur soweit, wie die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung bei dem Unternehmen im Sinne der De-minimis-Verordnung eingehalten werden.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

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

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

Autorin: Evelyn Hörhammer, Regierungsdirektorin, Berlin  
Mitherausgeber: Michael Wendt, Vors. Richter am BFH, München

**Schrifttum:** *Niermeyer*, Gesetzesinitiative zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus – Steuersubvention für ein bezahlbares Mietsegment, DStZ 2018, 784; *Anemüller*, Die neue Steuerabschreibung nach § 7b EStG, ErbStB 2019, 307; *Kaminski*, Förderung des Mietwohnungsbaus, Stbg 2019, 487; *Kaminski*, § 7b Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, AktStR 2019, 553; *Mohaupt*, Einführung einer Sonderabschreibung in § 7b EStG; NWB 2019, 2153; *Morawitz*, Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus – Einführung einer zeitlichen befristeten Sonderabschreibung, DStR 2019, 1345; *Seifert*, Überblick über das Gesetz zur Förderung des Mietwohnungsbaus, StuB 2019, 609; *Schmidt*, § 7b EStG – Ungelöste Fragen bei der neuen Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau, NWB 2019, 2777; *Karrenbrock/Keiper*, Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau; NWB 2020, 264.

## Kompaktübersicht

**Inhalt der Änderung:** Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (MietwohnFördG) v. 4.8.2019 (BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306) wurde die Möglichkeit einer stl. Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau eingeführt. Das Gesetz ist eine Maßnahme im Rahmen der von der BReg. gestarteten Wohnraumoffensive und zielt vorwiegend auf private Investoren ab, sich verstärkt im bezahl-

J 20-1

baren Mietwohnungsneubau in besonders angespannten Ballungsräumen zu engagieren. Zu diesem Zweck enthält die Vorschrift des § 7b folgende Regelungen:

- Eine Sonderabschreibung in Höhe von jährlich 5 % kann innerhalb eines Gesamtzeitraums von vier Jahren zusätzlich zur linearen Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG von 2 % jährlich in Anspruch genommen werden.

Voraussetzungen im Einzelnen:

- Begünstigte Investitionen: Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen im neuen wie auch in bestehenden Gebäuden.
- Vermietung zu fremden Wohnzwecken im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren.
- Von der Förderung ausgeschlossen sind Baukosten über 3.000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche.
- Die förderfähige Bemessungsgrundlage ist auf maximal 2.000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche begrenzt.
- Die Sonderabschreibung kann auch für Wohnungen in anderen Staaten der EU sowie in Staaten außerhalb der EU in Anspruch genommen werden (keine Beschränkung auf Inlandswohnungen).

Zeitliche Begrenzungen:

- Sonderabschreibung ist nur möglich, wenn die Baumaßnahme nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 begonnen wird (Datum der Beantragung der Baugenehmigung oder Bauanzeige)
- Letztmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist im Jahr 2026 möglich.

#### J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

► **MietwohnFördG v. 4.8.2019** (BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306): § 7b wird neu in das EStG eingefügt.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 7b ist am 9.8.2019 in Kraft getreten. (Art. 1 Nummer 2 MietwohnFördG v. 4.8.2019, BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306). Gemäß § 52 Absatz 15a kann die Sonderabschreibung nur befristet, d.h. letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2026 geltend gemacht werden.

Zudem sind nur solche Wohnungen begünstigt, die aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags geschaffen werden.

Die Sonderabschreibung kann im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung und in den folgenden drei Jahren in Anspruch genommen werden.

Entsprechend der Gesetzesbegründung hat die Begrenzung der zeitlichen Anwendung zum Ziel, den Fokus der Förderung auf möglichst zeitnahe Bauinvestitionen sowohl in der Planung als auch in der Umsetzung zu legen. Die zeitliche Begrenzung des Förderzeitraums hat zur Folge, dass es nicht auf den Fertigstellungszeitraum ankommt. Die Sonderabschreibung daher auch in Anspruch genommen werden, wenn die Wohnung erst nach dem 31.12.2021 fertiggestellt wird (*Mohaupt*, NWB 2019, 2153).

### Grund und Bedeutung der Änderung:

J 20-4

In der 18. Legislaturperiode hatte die Bundesregierung bereits einen Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus in Gebieten mit angespanntem Wohnungsmarkt in Form einer Sonderabschreibung vorgelegt. Nachdem man sich im Gesetzgebungsverfahren hierzu nicht einigen konnte, wurde eine Sonderabschreibung als prioritäre Maßnahme im Koalitionsvertrag v. 12.3.2018 vorgesehen. Hierzu heißt es:

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

Der BTag hatte bereits am 29.11.2018 dem Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus zugestimmt. Der BRat hatte mit einiger Verzögerung seine Zustimmung am 28.6.2019 erteilt. Hintergrund war die Forderung einiger Länder, die Baukostenobergrenze für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung von 3 000 € je Quadratmeter Wohnfläche auf 3 500 € zu erhöhen.

Die „zählen“ Verhandlungen innerhalb der Gesetzgebungsverfahren (vgl. öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der BReg. „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“ (BTDrucks. 19/4949, 19/5417) am 19.11.2018)) haben aufgezeigt, dass durchaus Zweifel an der vorgesehenen Zielgenauigkeit der Lenkungswirkung dieser Regelung angebracht sein können. Insbesondere die Diskussion um die Baukostenobergrenze haben die grundsätzliche Frage aufgeworfen, was eigentlich „bezahlbarer“ Wohnraum im Sinne dieser Vorschrift ist. Zudem grenzt die zeitliche Begrenzung des Anwendungsbereichs die Inanspruchnahme erheblich ein: bedenkt man, dass zwischen erster Bauplanung und Baufertigstellung rund vier Jahre vergehen, ist absehbar, dass die Sonderabschreibung ihre Anreizwirkung für Bauinvestitionen erzeugen kann (so wohl auch: *Schmidt*, NWB 2019, 2777).

## Die Änderungen im Detail:

### ■ Absatz 1 (Sonderabschreibung bis 5 %)

J 20-5 In Abs. 1 sind die Grundlagen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung enthalten. Hier sind Abschreibungszeitraum und Abschreibungssätze geregelt: Die Sonderabschreibung beträgt im Jahr der Anschaffung oder der Herstellung und in den folgenden drei Jahren bis zu jährlich 5 %. Somit können innerhalb des Abschreibungszeitraums insgesamt bis zu 28 % ( $4 \times 5$  % Sonderabschreibung, zusätzlich zur linearen Abschreibung von  $4 \times 2$  %) der förderfähigen AHK stl. berücksichtigt werden. Wenn der Begünstigungszeitraum abgelaufen ist, richtet sich die AfA nach der Restwert-AfA gem. § 7a Abs. 9. Da die Sonderabschreibung ausschließlich für neue Wohnungen in Anspruch genommen werden kann, ist eine mehrfache Inanspruchnahme ausgeschlossen. Ebenso greift die Sonderabschreibung nur, soweit für das Gebäude, in dem die Wohnung belegen ist, eine Abschreibung nach § 7 Abs. 4 zulässig ist. Der Antrag auf Sonderabschreibung ist im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung zu stellen. Zar ist die Einhaltung der Nutzungsvoraussetzungen nicht jährlich nachzuweisen, aber es besteht die Verpflichtungen, Änderungen, die Auswirkungen auf die steuerlichen Förderungen haben, dem Finanzamt zeitnah mitzuteilen (*Mohaupt*, NWB 2019, 2153 (2166)).

Begünstigtes Objekt ist grds. eine im Wege der Anschaffung oder der Herstellung neu geschaffene Wohnung. Eine Wohnung ist nur dann hergestellt, wenn die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt: Die Wohnung muss zusätzlich und erstmalig und damit neu geschaffen werden. Eine begünstigte Wohnung liegt bei einem Neubau von Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäusern vor. Auch der Umbau von bestehenden Gebäudeflächen kann ein begünstigtes Objekt sein, wenn dadurch erstmals eine Wohnung entsteht. Auch das Aufstocken auf bestehende Gebäude oder Anbauten daran fallen ebenso in den Anwendungsbereich wie Dachgeschossausbauten (wenn hierdurch erstmals eine Wohnung entsteht). Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung kommt es nicht darauf an, dass damit ein selbständiges Wirtschaftsgut entsteht (*Mohaupt*, NWB 1990, 2153 (2155)). Es muss sich hier weder um eine Eigentumswohnung handeln, noch ist auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang innerhalb des Gebäudes, in dem die Wohnung geschaffen wird, abzustellen. Damit geht die Regelung über die in 2016 vorgesehene Sonderabschreibung hinaus, die eine Förderung ausschließlich für die Neuerrichtung eines Gebäudes vorsah, soweit die darin befindlichen Wohnungen vermietet werden sollten. Demgegenüber wird auch nach der Neuregelung eine Wohnung begünstigt unabhängig davon, ob es in dem Gebäude bereits andere Wohnungen gibt, die

ebenfalls vermietet sind. Es werden nicht Baumaßnahmen umfasst, die zu einer Verlegung von Wohnraum oder Erweiterung der Wohnfläche innerhalb eines Gebäudes führen. Keine neue Wohnung entsteht, wenn bereits vorhandener Wohnraum modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies die Ausstattungsmerkmale der Wohnung deutlich verbessert. Die Wohnfläche muss mindestens 23 m<sup>2</sup> betragen.

Entsprechend der Rspr. des EuGH (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Busley und Cibrian Fernandez, Slg 2009, I-9807) ist die Sonderabschreibung nicht auf im Inland belegene Wohnungen beschränkt. Sie kann auch für Wohnungen in Anspruch genommen werden, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder einem Staat belegen sind, der in vergleichbarer Weise Amtshilfe leistet, um die Möglichkeit zur Überprüfung der Einhaltung der Voraussetzung der Sonderabschreibung im jeweiligen Staat sicherzustellen.

### ■ Absatz 2 (Voraussetzungen für die Sonderabschreibung)

Das Abschreibungsobjekt muss dem bewertungsrechtlichen Begriff einer Wohnung entsprechen. Abs. 2 Nr. 1 verweist dazu auf § 181 Abs. 9 BewG. Das heißt, dass die Räume eine in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden müssen. Die förderfähigen Räume müssen über einen separaten Zugang verfügen und die für die selbstständige Haushaltsführung unerlässlichen Nebenräume (Küche, WC) verfügen. Nebenräume, die sich räumlich außerhalb der „eigentlichen“ Wohnung befinden, zB Kellerabteile, Stellplätze in Tiefgaragen, Speicherräume, gehören nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung (Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2) zur begünstigten Wohnung (BTDrucks. 19/4949, 12f.). Aus dem Verweis auf § 181 Abs. 9 BewG ergibt sich eine Mindestfläche von 23 qm. Diese Voraussetzung könnte sich vor allem bei sog. Studentenapartments als auslegungswürdig in der Praxis erweisen (*Mohaupt*, NWB 2019, 2153 (2156)).

Die Sonderabschreibung wird in der Weise beschränkt, dass sie nur bei zeitnahen Investitionsentscheidungen, bei Bauanträgen oder Bauanzeigen nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gelten soll. Bei der Anschaffung eines neuen Gebäudes wird auf das Datum des Bauantrags oder der Bauanzeige abgestellt. Damit gilt die Sonderabschreibung auch, wenn die Fertigstellung nach dem 31.12.2021 erfolgt. Die Sonderabschreibung kann erstmals im Jahr der Fertigstellung in Anspruch genommen werden.

Es werden ausschließlich AHK begünstigt, die zur Anschaffung oder Herstellung einer neuen Wohnung entstehen. Nicht begünstigt sind Aufwendungen für das Grundstück und für die Außenanlage. Zu den AHK gehören auch Aufwendungen, soweit diese auf die zur Wohnung gehörenden Nebenräume entfallen. Dabei sind die AHK für gemeinschaftlich

genutzte Nebenräume entsprechend der Zuordnung zur Wohnung einzu beziehen. Für gemeinschaftlich genutzte Flächen werden die Kosten entsprechend dem Nutzungsanteil aufgeteilt.

Es besteht eine Baukostenobergrenze. Nach Abs. 2 Nummer 2 knüpft die Förderung an die Voraussetzung an, dass die abschreibungsfähigen AHK nicht mehr als 3 000 € je Quadratmeter Wohnfläche betragen. Wenn höhere AHK anfallen, führt dies zum vollständigen Ausschluss von der Förderung. Wie die Aufteilung der abschreibungsfähigen Kosten und der Gesamtfläche, auf die diese Kosten entfallen, vorzunehmen ist, nimmt die Gesetzesbegründung: Danach ist allein ein Flächenschlüssel anzuwenden. Eine individuelle Zuordnung von Einzelaufwendungen auf bestimmte Wohnungen unterschiedlicher Nutzung und Ausstattung, wie es etwa in einem neuen, gemischt genutzten Mehrfamilienhaus vorkommen mag, ist hingegen nicht erforderlich (BTDrucks. 19/4949, 14; kritisch wohl: *Schmidt, NWB, 2777*).

Weitere Voraussetzung für die Sonderabschreibung ist nach Abs. 2 Nummer 3 die entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken. n im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren.

Hinsichtlich einer Teilentgeltlichkeit verweist die Gesetzesbegründung auf die 66 %-Grenze in § 21 Absatz 2: Danach soll insgesamt ein Fall der Unentgeltlichkeit gegeben sein, wenn die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt (BTDrucks. 19/4949, 12). Fälle der Selbstnutzung oder der unentgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken eigener Wohnung sind damit ausgeschlossen (*Mohaupt, NWB, 2153*). Werden für die Überlassung der Wohnung weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete gezahlt, ist die Nutzungsüberlassung als unentgeltlich anzusehen.

Die begünstigten Wohnungen müssen mindestens zehn Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Auch wenn das Gebäude vorübergehend leer steht, dient es der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken, wenn die Vermietung weiterhin vorgesehen ist und die Wohnung dafür bereitgehalten wird (vgl. BTDrucks. 17/4949, 14). Eine zeitliche Begrenzung des Leerstands gibt es dabei nicht; entscheidend ist allein der Wille zur Vermietung, der sich in den nach außen hin erkennbaren Aktivitäten zur Vermietung dokumentieren muss.

### ■ Absatz 3 (Bemessungsgrundlage)

J 20-7 Es besteht gem. Abs. 2 Nr. 2 eine Förderhöchstgrenze. Betragen die Anschaffungs- und Herstellungskosten mehr als 2 000 € je Quadratmeter Wohnfläche, so ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung wie folgt:



2000 € × begünstigte Wohnfläche = Bemessungsgrundlage.

Liegen die AHK darunter, sind diese in der tatsächlich angefallenen Höhe der Sonderabschreibung zugrunde zu legen.

#### ■ Absatz 4 (Rückgängigmachung der Sonderabschreibung)

Die in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen werden rückgängig gemacht, wenn die begünstigte Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren nicht der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient. Ebenso ist die Sonderabschreibung rückgängig zu machen, wenn die Baukostenobergrenze von 3000 € pro Quadratmeter Wohnfläche innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wohnung durch nachträgliche AHK überschritten wird. Liegt ein Verstoß gegen die zehnjährige Nutzungsfrist vor, sind die bereits in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen rückgängig zu machen. Dies gilt auch bei der Überschreitung der Baukostenobergrenze nach Abs. 2 Nr. 2 innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung durch nachträgliche AHK. Dadurch soll ein Gestaltungsmissbrauch verhindert werden, bei dem Wohnungen zunächst kostengünstig fertiggestellt werden, um in den Genuss der Sonderabschreibung zu kommen, sie dann aber innerhalb kurzer Zeit zu Wohnungen im Luxussegment aufgewertet werden.

J 20-8

Liegt einer dieser schädlichen Tatbestände vor, sind die Steuer- oder Feststellungsbescheide, mit denen die Sonderabschreibung zunächst gewährt wurde, aufzuheben oder zu ändern. Die Regelung in Absatz 4 Satz 2 ist damit eine spezialgesetzliche Korrektornorm iSd § 172 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 lit. D AO. Die Änderung wird auch dann gesetzlich angeordnet, wenn die Steuer- oder Festsetzungsbescheide bereits bestandskräftig geworden sind. Für diesen Fall ordnet Absatz 4 Satz 3 Halbs. 2 eine Ablaufhemmung an. Die sich aus der Änderung der Steuerfestsetzung ergebenden Anspruch sind zu verzinsen (§ 233a AO). Dabei ist die Sonderregelung des § 233a Absatz 2a AO zum aufgeschobenen Beginn des Zinslaufs bei rückwirkenden Ereignissen kraft ausdrücklicher Anordnung in Absatz 4 Satz 4 nicht anzuwenden.

#### ■ Absatz 5 (De-minimis-Beihilfe)

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

J 20-9

schreibung nur in Anspruch genommen werden kann, wenn der Gesamtbetrag der einem einzelnen Investor gewährten De-minimis-Beihilfen in einem Zeitraum von drei VZ einschließlich des wirtschaftlichen Vorteils aus der Sonderabschreibung 200 000 € nicht übersteigt. Sonderabschreibungen können also erst dann gewährt werden, wenn die Anspruchsberechtigten Angaben darüber gemacht haben, in welcher Höhe ihnen in den beiden vorangegangenen sowie im laufenden VZ De-minimis-Beihilfen gewährt wurden.