

Merkblatt

Die Sonderabschreibung beim Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

Inhalt

1 Einführung

2 Voraussetzungen der Förderung

2.1 Welche Wohnungen werden gefördert?

2.2 Wann handelt es sich um eine Wohnung?

2.3 Wie lauten die Voraussetzungen einer begünstigten Wohnungsvermietung?

2.4 Was gilt für eine entgeltliche Überlassung der Wohnungen?

2.5 Welche Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden begünstigt?

2.6 Wo liegt die Höchstgrenze der förderfähigen Baukosten?

2.7 Welche Förderhöchstgrenze ist zu beachten?

2.8 Welche Besonderheiten gibt es beim Begünstigungszeitraum?

2.9 Was beinhaltet die Zehnjahreshaltefrist?

3 Energie-Effizienzvorgaben

4 EU-Beihilferechtliche Voraussetzungen

5 Instandhaltungs- oder Herstellungsaufwand?

5.1 Anschaffungsnaher Aufwand

5.2 Abgrenzungsmerkmale für Gebäudeaufwendungen

5.3 Arbeitshilfen

1 Einführung

Bis zum Jahr 2021 wurde der Bau von neuen Mietwohnungen steuerlich gefördert. Mit § 7b Einkommensteuergesetz (EStG) wurde die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen ermöglicht. Da der Bedarf an günstigem Wohnraum stark gestiegen ist, wird ein steuerlicher Anreiz geschaffen, durch Baumaßnahmen neue Wohnungen herzustellen.

Die Regelung war zunächst zum 31.12.2021 ausgelaufen, wurde aber durch das Jahressteuergesetz 2022 mit einigen Änderungen reaktiviert. Die Neuregelungen ermöglicht es ab dem Jahr 2023 wieder, Neubauprojekte erhöht und dadurch schneller abzuschreiben. Es kommt aber hinzu, dass der Neubau bestimmte Energieeffizienzvorgaben erfüllen muss.

Durch das Wachstumschancengesetz ist außerdem eine weitere Anpassung der Regelung vorgenommen worden. Sie gilt nun für Bauvorhaben, für die ein Bauantrag oder eine Bauanzeige ab dem 01.01.2023 und bis zum 30.09.2029 gestellt wurde oder wird (bisher: Befristung der Sonderabschreibung bis Ende 2027). Außerdem wurden die Schwellen für Herstellungskosten sowie die Bemessungsgrundlage angepasst.

Die Intention des Gesetzgebers ist nach wie vor, dass Wohnungen durch Ausbaumaßnahmen in vorhandenen Gebäuden neu geschaffen werden sollen. Wenn Sie eine solche Ausbaumaßnahme vornehmen möchten, müssen Sie die Grenzen von **sofort abzugsfähigen Instandsetzungsaufwendungen** einerseits und **aktivierungspflichtigen Bau- und Herstellungskosten** andererseits kennen. Die Abgrenzungsmerkmale haben wir für Sie in diesem Merkblatt zusammengestellt.

Hinweis

Sonderabschreibungen werden auch Sonder-AfA genannt. „AfA“ steht hierbei für „Absetzung für Abnutzung“.

Das Wissen über die Abgrenzung von Instandsetzungsmaßnahmen, die als Werbungskosten in voller Höhe abzugsfähig sind, zu Herstellungskosten sowie zu den Voraussetzungen der Sonder-AfA ist für Sie in zweierlei Hinsicht von Bedeutung:

- Instandsetzungen sind in voller Höhe abzugsfähig und damit vorteilhafter als die Sonder-AfA.
- Die Sonder-AfA von Baumaßnahmen ist nach § 7b EStG durch festgelegte Höchstbeträge begrenzt.

Sie müssen also überlegen, ob zur Schaffung von Wohnraum im Rahmen der Nutzungsänderung von bisher anderweitig genutzten Flächen eine bloße Renovierung ausreicht, da deren Kosten sofort abzugsfähig sind. Des Weiteren sollten Sie eine zeitliche Trennung von Renovierungsarbeiten und Herstellungsaufwand prüfen.

Da erfahrungsgemäß im Zusammenhang mit Erweiterungsbaumaßnahmen (welche den Herstellungskosten zugerechnet werden) zugleich sofort abzugsfähige Renovierungsarbeiten anfallen, müssen Sie die jeweiligen steuerlichen Kriterien beachten, damit Handwerker für verschiedene Maßnahmen jeweils gesondert beauftragt werden und entsprechend abrechnen können.

Beispiel

Sie sind Eigentümer eines Mietwohnungshauses. Die Handwerker sind im Rahmen der Herstellung einer neuen Wohnung im Dachgeschoss tätig. Insoweit liegt Herstellungsaufwand vor. Wenn zugleich im übrigen Gebäude notwendige Renovierungen bzw. Verschönerungsarbeiten erfolgen, gelten diese als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand.

Darüber hinaus müssen Sie beachten, dass im Rahmen des § 7b EStG die Herstellungskosten der neuen Mietwohnungen nicht mehr als 5.200 € (bisher: 4.800 €) je Quadratmeter Wohnfläche betragen dürfen. Sie müssen also prüfen, ob bei einer möglichen Überschreitung dieser Grenze Kosten in spätere Jahre verlagert werden können – denn dann können diese Aufwendungen möglicherweise als Instandhaltungsaufwand sofort abgesetzt werden.

2 Voraussetzungen der Förderung

Für die Herstellung neuer Mietwohnungen können Sie im Rahmen der Einkommensteuer bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den ersten vier Jahren eine Sonderabschreibung von bis zu 20 % geltend machen. Diese wird zusätzlich zur linearen Gebäude-AfA von 3 % (bis 31.12.2021: 2%) gewährt, so dass sich in den ersten vier Jahren bis zu 32 % der Investition steuerlich über die reguläre Abschreibung und die Sonderabschreibung auswirken.

Erläuterung

Die Absetzung für Abnutzung beträgt bei neu erstellten Mietwohngebäuden generell 3 %.

In § 7b Abs. 1 EStG ist bestimmt worden, dass zusätzlich zur normalen AfA eine Sonderabschreibung (= Sonder-AfA) von 5 % für die Dauer von vier Jahren abgesetzt werden darf. Diese Sonderabschreibung unterliegt einigen Voraussetzungen, die in diesem Merkblatt erläutert werden.

Beispiel

Die Baukosten betragen	1.000.000 €
Die normale AfA beträgt 3 % jährlich	30.000 €
Die Sonder-AfA beträgt 5 % jährlich	50.000 €

Im Begünstigungszeitraum von vier Jahren beträgt die Sonder-AfA $4 \times 5 \% = 20 \%$, die zusätzlich zur normalen AfA von 3 % als Aufwand abgesetzt werden darf. Über ei-

nen Zeitraum von vier Jahren beläuft sich die normale AfA auf 12 %.

Somit betragen AfA und Sonder-AfA zusammen 32 %.

Die Voraussetzungen für die Sonder-AfA nach § 7b EStG lauten folgendermaßen:

- Die neue Förderung ab 2023 greift nur für Wohnungen, für die der Bauantrag (bzw. die Bauanzeige) im Zeitraum **nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.10.2029** gestellt wurde (bisher: Auslaufen der Regelung Ende 2027). Diese Zeitbegrenzung gilt auch für den Fall der Anschaffung eines neuen Gebäudes mit Mietwohnungen. Das Datum des Kaufvertrags ist dabei nicht maßgebend; maßgeblich ist nach wie vor regelmäßig das Datum des Eingangsstempels der zuständigen Behörde.

Hinweis

Um die Sonder-AfA nach § 7b EStG in Anspruch nehmen zu können, müssen Sie in einem Erwerbsfall den Kauf von Mietwohnungen bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung der Wohnungen abgeschlossen haben.

- Sie müssen neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen kaufen bzw. herstellen.
- Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dürfen nicht höher als 5.200 € je Quadratmeter Wohnfläche sein (bisher: 4.800 €).
- Die Wohnungen dürfen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den **folgenden neun Jahren** nicht selbst genutzt, sondern müssen entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.
- Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG beträgt in den ersten vier Jahren ab dem Jahr der Fertigstellung in jedem Jahr 5 % der Baukosten (insgesamt also 20 % für vier Jahre), begrenzt auf 4.000 € je Quadratmeter Wohnfläche (bisher: 2.500 €). Daneben kann die reguläre AfA von 3 % auf die tatsächlichen Herstellungskosten angesetzt werden.
- Die Sonderabschreibungen können erstmals im Jahr der **Fertigstellung der Wohnung** in Anspruch genommen werden.
- Wird eine neue Mietwohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft, kann die Sonder-AfA des § 7b EStG nur vom **Erwerber** in Anspruch genommen werden. Wird diese Mietwohnung noch im Jahr der Fertigstellung weiterveräußert, kann nur der **Zweit- bzw. Letzterwerber** die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch nehmen.

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums von vier Jahren bemisst sich die weitere AfA nach dem Restwert und dem maßgebenden Prozentsatz der Restnutzungsdauer.

Degressive Abschreibung

Außerdem gibt es, eingeführt durch das Wachstumschancengesetz, eine neue, zeitlich begrenzte degressive Abschreibung.

Für Gebäude, die Wohnzwecken dienen und neu hergestellt oder angeschafft werden, lässt sich wahlweise zur linearen AfA diese sogenannte degressive AfA in Höhe von fünf Prozent im Jahr in Anspruch nehmen.

Bei der linearen AfA wird über die Nutzungsdauer hinweg jedes Jahr ein gleichbleibender Betrag steuermindernd angesetzt. Anders verhält es sich bei der degressiven AfA: Die **steuerermindernden AfA-Beträge sind ungleichmäßig**. Sie fallen anfangs höher aus und reduzieren sich jährlich. Der abzuziehende Prozentsatz bleibt zwar gleich, aber die zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage (Restwert bzw. Restbuchwert bei Betriebsvermögen) wird jährlich um den Betrag der Abschreibung des Vorjahres reduziert.

Begünstigt sind Gebäude, deren Herstellung nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 beginnt. Bei Anschaffungen muss es sich um ein innerhalb der obigen Frist hergestelltes Gebäude handeln. Der Vertrag muss zwischen dem 01.10.2023 und dem 30.09.2029 rechtswirksam geschlossen werden.

Die Sonder-AfA für Mietwohnungsneubau lässt sich auch mit der neuen, befristeten degressiven AfA kombinieren. Hierdurch kann frühzeitig noch höherer steuerlicher Aufwand produziert werden, der dann steuermindernd wirkt.

Beispiel

Der Steuerpflichtige beteiligt sich am Bau eines Mehrfamilienhauses mit Eigentumswohnungen. Der Bauantrag für das Vorhaben wurde am 02.10.2023 gestellt. Die Herstellung der Eigentumswohnung mit 70 qm beginnt am 01.03.2024, die Fertigstellung erfolgt im Januar 2025. Die Herstellungskosten liegen bei 360.000 €. Folglich betragen die Herstellungskosten 5.142,86 € pro Quadratmeter.

Kombinierte Abschreibung

Jahr	Degressive AfA	§ 7b EStG	Summe
2025	18.000 €	14.000 €	32.000 €
2026	16.400 €	14.000 €	30.400 €
2027	14.880 €	14.000 €	28.880 €
2028	13.436 €	14.000 €	27.436 €
2029	12.064 €	-	12.064,20 €
2030	11.460 €	-	11.460,99 €
Summe	86.240 €	56.000 €	142.240 €

Zum Vergleich: Lediglich lineare Abschreibung

Jahr	Lineare AfA	§ 7b EStG	Summe
2025	10.800 €	-	10.800 €
2026	10.800 €	-	10.800 €
2027	10.800 €	-	10.800 €
2028	10.800 €	-	10.800 €
2029	10.800 €	-	10.800 €
2030	10.800 €	-	10.800 €
Summe	64.800 €		64.800 €

Vorteil

Nach den neuen Regelungen können mehr als 140.000 € in den ersten sechs Jahren steuerlich geltend gemacht werden. Das wirkt sich bei Unternehmen gewinnmindernd aus. Bei Privatpersonen mindert es die Einkünfte, womit die Steuerlast niedriger ausfällt.

2.1 Welche Wohnungen werden gefördert?

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur geltend gemacht werden, wenn durch Baumaßnahmen **neue Wohnungen** hergestellt werden oder die Anschaffung von Wohnungen im Jahr der Fertigstellung dieser Wohnungen erfolgt und die Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken dient.

Hinweis

Sie müssen sich als Käufer einer zur Vermietung vorgesehenen Eigentumswohnung absichern, dass die Wohnung im Jahr des Kaufabschlusses fertiggestellt wird. Für den Fall, dass die Fertigstellung des Wohnraums erst später erfolgt, sollten Sie daher entweder einen Widerruf des Kaufvertrags oder eine Kaufpreisminderung in Höhe des Steuernachteils aus der verlorenen Sonder-AfA vereinbaren.

Es werden also **nur Wohnungen gefördert**, die **zusätzlich, erstmalig und damit neu geschaffen** werden. Es genügt nicht, wenn bereits vorhandene Wohnungen lediglich modernisiert werden.

2.1.1 Neue Wohnung gemäß § 7b EStG

Eine neue Wohnung im Sinne des § 7b EStG kann entstehen durch

- den Neubau von Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäusern,
- den Aus- oder Umbau von bestehenden Gebäudeteilen (insbesondere Dachgeschossausbauten),
- die Teilung bestehender Wohnflächen,

- die Aufstockung oder den Anbau auf oder an einem bestehenden Gebäude (mit Flächenerweiterung),
- Umbaumaßnahmen an einem bisher gewerblich genutzten Gebäude.

Voraussetzung ist, dass der neu geschaffene Wohnraum die Anforderungen des Wohnungsbegriffs nach § 7b EStG erfüllt (siehe Punkt 2.2).

Im Fall der **Anschaffung** einer Wohnung gilt diese Wohnung für den Erwerber nur dann als neu, 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, Nutzung 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.

Hinweis

Kein neuer Wohnraum wird geschaffen (und die Förderbedingungen werden somit nicht erfüllt), wenn die Baumaßnahmen zu einer Verlegung von vorhandenem Wohnraum oder nur zur Erweiterung der Wohnfläche innerhalb eines Gebäudes führen. Das Gleiche gilt, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale dadurch deutlich verbessern.

2.1.2 Neuer Wohnraum durch Umbaumaßnahmen

Eine neue Wohnung kann auch dann entstehen, wenn unter Nutzung bestehender Gebäudeteile neuer Wohnraum geschaffen wird, beispielsweise 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 **erstmalig** die Anforderungen des Wohnungsbegriffs erfüllt. Nicht entscheidend ist, dass mit der Wohnung auch ein neues selbständiges Wirtschaftsgut entsteht. Auch wenn die neu geschaffene Wohnung ertragsteuerlich nicht als selbständiges Wirtschaftsgut behandelt wird, sondern in einen bereits bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang (zu fremden Wohnzwecken vermietete Wohnungen) eingeht, kann abweichend von dieser ertragsteuerlichen Zuordnung eine neue Wohnung im Sinne des § 7b EStG entstehen.

Beispiel

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. Im Jahr 2023 werden die Büroräume zu zwei Wohnungen umgebaut, die anschließend vermietet werden.

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

Begünstigt sind Wohnungen in neuen oder vorhandenen Gebäuden. Bei Eigentumswohnungen werden auch das der Wohnung zugeordnete Teileigentum (= nicht zu Wohnzwecken dienende Räume) und das Miteigentum an gemeinschaftlichen Flächen anteilig der Wohnung zugeordnet.

Hinweis

Werden durch die Teilung einer Wohnung mehrere neue Wohnungen geschaffen, sind diese begünstigt. Eine Wohnung, in der bereits vor der Teilung Bad und Küche vorhanden waren, erfüllt nicht die Voraussetzungen einer neuen Wohnung.

2.2 Wann handelt es sich um eine Wohnung?

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

Die neu geschaffene Wohnung muss zudem die bewertungsrechtlichen Anforderungen im Sinne des **Bewertungsgesetzes** erfüllen. Danach ist eine Wohnung die Zusammenfassung von Räumen, die in ihrer Gesamtheit die Führung eines **selbständigen Haushalts** ermöglichen. Baulich muss es sich um eine abgeschlossene Wohneinheit mit einem eigenen Zugang handeln. Notwendige Nebenräume, wie Küche, Bad/Dusche und Toilette, müssen ebenfalls vorhanden sein. Die Mindestgröße einer Wohnung beträgt 23 qm. Die Räume müssen Wohnzwecken dienen. Außerhalb der Wohnung gelegene Räume werden dabei nicht berücksichtigt.

Hinweis

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann auch für Wohnungen geltend gemacht werden, die kleiner als 23 qm sind, wenn es sich um Wohnungen in einem **Studentenwohnheim**, ein abgeschlossenes Appartement in einem **Seniorenheim** oder eine Unterkunft für **betreutes Wohnen** handelt.

Die Wohnung muss in diesen Fällen bestehen aus einem Wohn-/Schlafraum mit einer vollständig eingerichteten Küchenkombination (oder einer Kochgelegenheit mit den für eine Kleinkücheneinrichtung üblichen Anschlüssen) sowie einem Bad/WC. Zudem muss sie eine Gesamtwohnfläche von mindestens 20 qm haben.

Zu einer Wohnung gehören auch Nebenräume, die sich nicht im abgeschlossenen Bereich der Wohnung befinden,

aber zu dieser gehören. Dies sind beispielsweise Keller- oder Abstellräume, gemeinschaftlich genutzte Räume im selben Gebäude, Stellplätze in Tiefgaragen sowie die zu einem Gebäude gehörenden Garagen. Garagen, die neben einem Gebäude errichtet werden, gehören dann zur Wohnung, wenn beide als Bewertungseinheit im Sinne des Bewertungsgesetzes (siehe oben) anzusehen sind.

2.3 Wie lauten die Voraussetzungen einer begünstigten Wohnungsvermietung?

Eine Wohnungsvermietung im Sinne von § 7b EStG liegt vor, wenn die entgeltliche Überlassung unbefristet oder mindestens für einen Zeitraum von einem Jahr mietvertraglich festgelegt ist. Eine vereinbarte kürzere Mietzeit kann unschädlich sein, wenn nachgewiesen wird, dass eine längerfristige Nutzung beabsichtigt ist. Dies gilt beispielsweise bei

- Vermietung an Praktikanten für die Dauer des Praktikums,
- Vermietung an Studenten für die Dauer eines Semesters.

Eine Untervermietung durch den Mieter ist unschädlich, wenn sie zu Wohnzwecken im obenstehenden Sinne erfolgt. Die Vermietung einer möblierten Wohnung steht dem Begriff „zu Wohnzwecken dienen“ nicht entgegen.

Zu den Räumen, die Wohnzwecken dienen, gehören

- Wohn- und Schlafräume,
- Küche,
- Nebenräume,
- die zur räumlichen Ausstattung einer Wohnung gehörenden Räume, wie zum Beispiel Boden- und Kellerräume, Waschküchen, Trockenräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume, und
- die zum Wohngebäude gehörenden Garagen.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob die jeweilige Benutzung einer einzelnen Wohnung zugeordnet oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt ist.

Zu Wohnzwecken dienen auch Wohnungen, die aus betrieblichen Gründen an Werksangehörige (z.B. Hausmeister, Fachpersonal oder Betriebsfeuerwehr) überlassen werden. Auch in diesen Fällen kann die Sonder-AfA nach § 7b EStG von $4 \times 5\%$ angesetzt werden.

Hinweis

Räume, die sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen Zwecken dienen, sind entweder ganz den Wohnzwecken oder ganz den betrieblichen Zwecken zuzuordnen.

Das Kriterium für die Zuordnung bestimmt sich dann über die jeweils überwiegende Nutzung.

Das **häusliche Arbeitszimmer eines Mieters** ist den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen.

Eine Wohnung dient nicht Wohnzwecken, wenn sie lediglich zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt ist, wie zum Beispiel:

- Ferienwohnungen,
- Hotels,
- *boarding houses*,
- Serviced Apartments (Apartmenthotels).

Anhaltspunkt für eine nicht Wohnzwecken dienende, vorübergehende Beherbergung kann beispielsweise das Angebot von Serviceleistungen (z.B. Wäscheservice oder Mahlzeiten) sein.

2.4 Was gilt für eine entgeltliche Überlassung der Wohnungen?

Die begünstigten Wohnungen müssen Sie **mindestens zehn Jahre** lang nach der Anschaffung oder Herstellung entgeltlich vermieten. Ein vorübergehender Leerstand ist unschädlich, sofern Sie aktiv eine Vermietung anstreben. Wird für die Überlassung einer Wohnung weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete gezahlt, gilt die Nutzungsüberlassung als unentgeltlich. Dann erhalten Sie keine Förderung oder Sie verlieren für diese Wohnung die bisher gewährte Förderung und müssen die Einkommensteuersparnis zurückzahlen. Sie sollten daher auf jeden Fall anhand des Mietspiegels die Höhe der örtlichen Mieten feststellen. Gegebenenfalls können Sie dann die Miete im gesetzlich vorgegebenen Rahmen anheben.

Hinweis

Die Grenze von 66 % ist auch bedeutsam für die Berechtigung, die laufenden Grundstücksaufwendungen in voller Höhe als Werbungskosten geltend zu machen.

2.5 Welche Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden begünstigt?

Nach § 7b EStG werden nur die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigt, soweit sie zur Anschaffung oder Herstellung einer neuen Wohnung – einschließlich der zur Wohnung gehörenden Nebenräume – aufgewendet wurden.

Wird ein Gebäude neu errichtet und dient dieses Gebäude ausschließlich der Überlassung zu Wohnzwecken, sind die gesamten Baukosten förderfähig.

Die Aufwendungen für Anschlüsse des Gebäudes an Versorgungsnetze (Strom, Gas, Wasser, Wärme) sind bis zur Grundstücksgrenze dem Gebäude zuzurechnen.

Sie sind abschreibungsfähig, wenn sie zusammen mit dem Gebäude neu hergestellt werden.

Hinweis

Eine Aufteilung der Baukosten auf die einzelnen Wohnungen ist nicht erforderlich.

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude bzw. eine Wohnung zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit diese einzeln zugerechnet werden können. Dazu zählen auch die Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten.

Hinweis

Typische Anschaffungsnebenkosten eines Gebäudes oder einer Eigentumswohnung sind

- Maklergebühren,
- Provisionen,
- Notarkosten,
- Grundbuchgebühren,
- Gerichtskosten,
- Grunderwerbsteuer,
- Gutachterkosten,
- Vermessungs- und Erschließungskosten, soweit sie den Wert der angeschafften Wohnung erhöhen.

Sowohl bei einer teilweisen gewerblichen Nutzung als auch der Nutzung für eigene Wohnzwecke ist der nicht begünstigte Wert anteilig aus den Gesamtkosten des Gebäudes prozentual herauszurechnen, da die gewerbliche Nutzung bzw. Eigennutzung nicht begünstigt ist.

Hinweis

Aufwendungen für die Möblierung einer neuen Mietwohnung stellen keine begünstigten Aufwendungen dar.

Keine Begünstigung des Grundstückskaufs und der Erschließung

Aufwendungen für den Erwerb des Grundstücks sowie die anteiligen Anschaffungsnebenkosten sind nicht abschreibungsfähig und können daher nicht im Rahmen der Sonderabschreibung nach § 7b EStG berücksichtigt werden. Dies gilt auch für die Aufwendungen der Grundstückserschließung (Straßen, Versorgungs- und Entsorgungsleitungen), soweit sie außerhalb des Grundstücks anfallen.

Wird beim Erwerb eines bebauten Grundstücks ein Gesamtkaufpreis vereinbart, müssen Sie nach dem Grundsatz der Einzelbewertung den Kaufpreis in einem angemessenen Verhältnis auf das Gebäude einerseits und dem Grund und Boden andererseits aufteilen. Dabei müssen Sie externe Berechnungen und Gutachten vorlegen, die Grundlage der Kaufpreisfindung waren.

Die Aufteilung ist nach dem Verhältnis der **Verkehrswerte** vorzunehmen.

Beispiel

Der Kaufpreis für ein Grundstück, bebaut mit einem älteren Bürogebäude, beträgt:	2.000.000 €
Ein Gutachten bemisst den Wert des Grund und Bodens mit:	500.000 €
und den Wert des Gebäudes mit:	1.500.000 €

Die Anschaffungsnebenkosten sind demgemäß im Verhältnis **25 % für Grund und Boden** und **75 % für das Gebäude** aufzuteilen.

2.6 Wo liegt die Höchstgrenze der förderfähigen Baukosten?

Die **Sonder-AfA** nach § 7b EStG beträgt **5 % auf Herstellungskosten von maximal 4.000 €** (bisher: 2.500 €) je Quadratmeter. Die abschreibungsfähigen **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** dürfen **nicht höher als 5.200 €** (bisher: 4.800 €) je Quadratmeter Wohnfläche sein.

Hinweis

Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 5.200 €, ist der Ansatz der Sonder-AfA von $4 \times 5 \%$ **nicht** zulässig – auch nicht anteilig.

Ziel der Förderung ist es, Anreize zum Bau von Mietwohnungen im unteren und mittleren Mietpreissegment zu schaffen.

Die Höchstgrenze der Baukosten von soll einen Puffer für unvorhergesehene Kostensteigerungen während der Bauzeit bilden. Außerdem sollen damit regionale Unterschiede in den Baupreisen berücksichtigt werden.

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 zugrundeliegende Fläche ist die durch die Baumaßnahme insgesamt neu geschaffene Nutzfläche. Bei der Anschaffung oder Herstellung einer Eigentumswohnung wird die den Eigentumsrechten entsprechende Nutzfläche des erworbenen Anteils zugrunde gelegt.

Die Baumaßnahmen können bestehen aus

- Neubau,
- Aufstockung,
- Aus- und Umbauten,
- An- oder Aufbauten.

Die Nutzfläche wird gemäß der Wohnflächenverordnung ermittelt. Zusätzlich werden Nebenräume einbezogen, wie zum Beispiel

- Bodenräume,

- Waschküchen,
- Kellerräume,
- Trockenräume,
- Speicherräume,
- Bade- und Brauseräume,
- Fahrrad- und Kinderwagenräume,

soweit diese zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind. Auch die zur Wohnung gehörende Garage wird einbezogen.

Aufgrund der Einbeziehung der vorgenannten Nebenräume erhöht sich die zu teilende Fläche mit der Folge, dass die Baukosten je Quadratmeter niedriger sind und die begünstigte Obergrenze von 5.200 € je Quadratmeter eher einzuhalten ist.

Hinweis

Berechnet wird der Quadratmeterpreis durch Division der abschreibungsfähigen Aufwendungen durch die Quadratmetergesamtläche der neu geschaffenen Wohnungen.

Beispiel

Sie sind Eigentümer eines Mietshauses. Um die Förderungen des § 7b EStG in Anspruch zu nehmen, lassen Sie 2023 das Dachgeschoss zu einer Wohnung ausbauen (Maßnahme A) und erweitern zusätzlich die Erdgeschosswohnung um einen Anbau (Maßnahme B). Zugleich werden die Gemeinschaftsanlagen (unter anderem Treppenhaus und Keller) renoviert (Maßnahme C).

Maßnahme A – Ausbau Dachgeschoss:

Es entsteht eine Wohnung mit 60 qm Wohn- und Nutzfläche.

Baukosten	360.000 €
Kosten je qm ($= 360.000 \text{ €} \div 60 \text{ qm}$)	6.000 €/qm

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG von $4 \times 5 \%$ auf 300.000 € kann nicht in Anspruch genommen werden, da die Höchstgrenze von 5.2000 € pro Quadratmeter überschritten wird. Die Baukosten werden mit 3 % abgeschrieben.

Maßnahme B – Erweiterung im Erdgeschoss:

Der Anbau hat eine Wohnfläche von 40 qm.

Baukosten	60.000 €
Kosten je qm ($= 60.000 \text{ €} \div 40 \text{ qm}$)	1.500 €/qm

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann in Anspruch genommen werden. Die AfA beträgt im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden vier Jahren 5 % von 60.000 € je 4.000 €, und zusätzlich besteht die normale AfA von 3 %.

Maßnahme C – Renovierung Altbestand:

Aufwand	30.000 €
---------	----------

Der Renovierungsaufwand von 30.000 € kann in voller Höhe im Jahr der Zahlungen als Instandhaltungsaufwand abgesetzt werden.

Hinweis

Bei den Gesamtkosten der Maßnahme A (Ausbau Dachgeschoss) sollten Sie prüfen, ob darin Aufwand enthalten ist, der als Instandhaltungsaufwand herausgerechnet werden kann. So könnte der Preis pro Quadratmeter unter die Grenze von 5.200 € gesenkt werden.

Bei der Berechnung des Quadratmeterpreises werden nur die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt. Aufwendungen für den Grund und Boden und für den Bau von Außenanlagen werden nicht einbezogen.

Hinweis

Die Grunderwerbsteuer sowie Makler-, Notar- und weitere Kosten, die beim Kauf des Grundstücks (einschließlich des halbfertigen Gebäudes) im Jahr der Fertigstellung anfallen, werden nach den für die Einkommensbesteuerung maßgeblichen Kriterien dem Grund und Boden oder dem Gebäude zugeordnet.

Wird innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung die Grenze von 5.200 € pro Quadratmeter nachträglich aufgrund von zusätzlich anfallenden Baukosten überschritten, werden die bereits in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen rückgängig gemacht.

Werden neben begünstigten Wohnungen auch andere Flächen, wie zum Beispiel Büro- oder Gewerberäume oder eine eigengenutzte Wohnung, angeschafft oder hergestellt, müssen die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes auf die einzelnen Gebäudeteile aufgeteilt werden. Hierfür ist das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes maßgebend. Somit müssen die gesamten abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vollständig verteilt werden.

Um- und Ausbaumaßnahmen

Entsteht eine begünstigte Wohnung durch Um- oder Ausbaumaßnahmen, sind die entstandenen Aufwendungen sachgerecht aufzuteilen und den begünstigten Flächen zuzuordnen. Zu beachten ist, dass bei verschiedenen Nutzungen die gesamten Aufwendungen auf alle Nutzflächen zu verteilen sind.

Hinweis

Eine individuelle Zuordnung der Kosten, beispielsweise nach Ausstattungsmerkmalen, ist nicht zulässig.

Die Verteilung der Aufwendungen erfolgt im Verhältnis der begünstigten Wohnflächen zu nicht begünstigten Gewerbe- oder Eigennutzungsflächen. Zugeordnet

werden jeweils die zugehörigen Nebenflächen. Funktionsflächen, die das gesamte Gebäude betreffen (z.B. das Treppenhaus), werden nicht in die Verteilungsrechnung einbezogen.

Beispiel

Fläche der Mietwohnungen	300 qm
gewerbliche Flächen	350 qm
gemeinschaftliche Nutzflächen	60 qm
<u>allgemeine Funktionsflächen</u>	<u>50 qm</u>
Gesamtnutzfläche des Gebäudes	760 qm
Fläche für Verteilungsrechnung = Gesamtfläche - Funktionsfläche	710 qm
Wohnfläche = Mietwohnungen + ½ Nutzflächen	330 qm
Das ist ein Anteil von	46,48 %

Rechensatz: $(300 + (60 \div 2)) \div (760 - 50) \times 100$

Erklärung: $(\text{Mietwohnungsfläche} + \text{Hälfte der gemeinschaftlichen Nutzfläche}) \div (\text{Gesamtfläche} - \text{Funktionsfläche}) \times 100$

2.7 Welche Förderhöchstgrenze ist zu beachten?

Die Förderhöchstgrenze für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG liegt bei maximal 4.000 € je Quadratmeter Wohnfläche. Liegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten darunter, werden die tatsächlich angefallenen Kosten mit 5 % der begünstigten Aufwendungen angesetzt.

2.8 Welche Besonderheiten gibt es beim Begünstigungszeitraum?

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und den folgenden drei Jahren in Anspruch genommen werden. Es besteht insoweit ein Wahlrecht. Die Sonderabschreibung ist ein Jahresbetrag. Sie wird daher im ersten Jahr nicht zeitanteilig aufgeteilt.

Andererseits haben Sie ein Wahlrecht, die Sonderabschreibung mit einem geringeren Betrag geltend zu machen. Eine Nachholung in einem späteren Jahr ist nicht zulässig. Soweit Sie die Sonderabschreibung nicht angesetzt haben, erhöht sich der Restwert am Ende des Begünstigungszeitraums.

Ab dem fünften Jahr wird die Bemessungsgrundlage für die weitere Absetzung für Abnutzung wie folgt ermittelt (ab 2023):

Anschaffungskosten

- Sonderabschreibung vier Jahre

- lineare AfA

= Bemessungsgrundlage ab dem fünften Jahr

÷ 29 Jahre

= Absetzungsbetrag

2.9 Was beinhaltet die Zehnjahreshaltefrist?

Die Wohnungen, für die Sie eine Sonder-AfA nach § 7b EStG von 5 % geltend gemacht haben, müssen Sie im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren entgeltlich für Wohnzwecke überlassen.

Hinweis

Die Einhaltung dieser Zehnjahreshaltefrist ist von Ihnen jährlich im Rahmen der Steuererklärung nachzuweisen.

Eine Veräußerung des geförderten Gebäudes vor Ablauf des Zeitraums von zehn Jahren ist unschädlich, wenn Sie die volle Vermietungszeit von zehn Jahren nachweisen können: Falls Sie die vermietete Immobilie veräußern, müssen Sie mit dem Käufer die Vermietungspflicht und den entsprechenden jährlichen Nachweis für die verbleibenden Jahre vertraglich vereinbaren. Gegebenenfalls können Sie zusätzlich im Vertrag eine Vertragsstrafe bei Nichterfüllung dieser Verpflichtung (in Höhe der Steuerrückzahlung) festlegen.

Ein Verstoß gegen die Nutzungsvoraussetzung führt zur rückwirkenden Versagung der in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen, verbunden mit entsprechenden Nachzahlungszinsen.

Für den Fall der Veräußerung eines Gebäudes innerhalb der Zehnjahreshaltefrist wird eine Nachversteuerung ausnahmsweise immer durchgeführt, wenn der Veräußerungserlös des Gebäudes nach § 23 EStG nicht besteuert wird. Auf die Einhaltung der Vermietungspflicht kommt es in diesen Fällen nicht an.

Hinweis

Nach § 23 EStG wird für die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns die Haltefrist des Grundstücks zugrunde gelegt. Nicht berücksichtigt wird der Zeitpunkt der Herstellung eines Gebäudes oder einzelner Wohnungen.

3 Energie-Effizienzvorgaben

Als neue Vorgabe ab 2023 müssen die Gebäude nun **zusätzlich** die Kriterien eines „**Effizienzhaus 40**“ mit Nachhaltigkeitsklasse erfüllen. Dies muss durch das **Qualitätssiegel „Nachhaltiges Gebäude“** (QNG) nachgewiesen werden. Ohne diesen Nachweis ist keine Förderung von Projekten in den Jahren 2023 bis 2026 möglich.

Bei dem QNG handelt sich um ein staatliches Gütesiegel des Bundesministeriums für Wohnen, Stadtentwicklung und Bauwesen für Gebäude. Es soll sicherstellen, dass Anforderungen an die ökologische, soziokulturelle und ökonomische Qualität von Gebäuden sowie an die Qualität der Planungs- und Bauprozesse eingehalten wurden. Die Vergabe des QNG erfolgt durch eine Zertifizierung mit einem Bewertungssystem für nachhaltiges Bauen, welches die Einhaltung von besonderen Anforderungen im öffentlichen Interesse, die aktuelle Ziele in den Bereichen Klimaschutz, Ressourcenschonung, Gesundheitsschutz und Teilhabe aufgreift.

4 EU-Beihilferechtliche Voraussetzungen

Die Sonder-AfA nach § 7b EStG wird nur gewährt, wenn die Grenzen der Förderung im Rahmen der **De-minimis-Beihilfen** nicht überschritten werden. Das bedeutet, dass in einer Periode von drei Veranlagungszeiträumen der Gesamtbetrag der einem Unternehmen gewährten Beihilfen eine Grenze von 200.000 € nicht übersteigen darf. Als Anspruchsberechtigter müssen Sie Ihrem Finanzamt entsprechende Nachweise in geeigneter Weise vorlegen.

Im Rahmen der Neuregelung ab 2023 wurde die Anwendung der De-minimis-Verordnung auf **Anspruchsberechtigte beschränkt**, die **Gewinneinkünfte** erzielen und damit **unternehmerisch tätig** sind. Anspruchsberechtigte mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung müssen damit die Voraussetzungen im Rahmen der De-minimis-Verordnung nicht mehr erfüllen.

5 Instandhaltungs- oder Herstellungsaufwand?

Im Rahmen der Schaffung neuer Wohnungen in vorhandenen Gebäuden müssen Sie Aufwendungen regelmäßig dahingehend abgrenzen, ob laufende Instandhaltungsaufwendungen vorliegen oder ob es sich um Herstellungskosten für die neu geschaffenen Wohnungen handelt.

Grundsätzlich liegen **Instandhaltungen** (und damit Erhaltungsaufwand) vor, wenn die Maßnahmen das Gebäude in seinem ordnungsmäßigen Zustand erhalten und nicht seine Art verändern. Diese Kosten sind sofort und in voller Höhe steuerlich abziehbar.

Von diesem sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand zu unterscheiden sind die **Herstellungskosten**. Diese fallen bei Gebäuden an, wenn etwas bisher nicht Vorhandenes geschaffen wird – etwa durch Aufstockung, Anbau oder Vergrößerung.

Beispiel

Dabei kann es sich um die nachträgliche Errichtung weiterer Treppen, den Einbau eines Fahrstuhls, das erstmalige Anbringen von Rollläden, den Einbau eines Kachelofens

oder offenen Kamins sowie den Umbau von Groß- in Kleinwohnungen handeln.

Dieser Herstellungsaufwand ist wiederum aufzuteilen in Aufwendungen, die zur Schaffung einer oder mehrerer neuer Wohnungen dienen, und die zuvor erwähnten sonstigen Maßnahmen wie Aufstockung, Anbau oder Vergrößerung.

5.1 Anschaffungsnaher Aufwand

Ein Kriterium ist die Beurteilung als **anschaffungsnaher Aufwand**. Ein anschaffungsnaher Aufwand liegt vor, wenn ein erheblich instandsetzungsbedürftiges Gebäude preiswert erworben und anschließend erneuert wird. Dann können die aufgewendeten Kosten lediglich zusammen mit dem Kaufpreis abgeschrieben werden – auch wenn es sich eigentlich um Erhaltungsaufwand handelt. Diese für Immobilienbesitzer nachteilige Steuerregel wird angewendet

- bei Aufwendungen **innerhalb von drei Jahren** nach dem Kauf – auch wenn diese zur Beseitigung von Funktionsuntüchtigkeit anfallen oder der Hebung des Standards dienen,
- bei Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen, wenn die Kosten (netto ohne Umsatzsteuer) zusammen mindestens 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Hinweis

Die 15%-Grenze bezieht sich auf das gesamte Gebäude und nicht nur auf einzelne Gebäudeteile.

Liegen anschaffungsnahe Aufwendungen vor, erhöhen diese die Anschaffungskosten des Gesamtgebäudes. Sind einzelne Gebäudeteile vorhanden, ist die Aufteilung der Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteils zur Nutzfläche des ganzen Gebäudes vorzunehmen. Damit sind diese Kosten nicht direkt als Werbungskosten abzugsfähig, sondern werden nur über die Abschreibungen steuerlich wirksam. Sie wirken sich damit über einen deutlich längeren Zeitraum steuermindernd aus.

Nach Ablauf der Dreijahresfrist führen Aufwendungen nur noch bei einer wesentlichen Gebäudeverbesserung zu Anschaffungskosten. Die Feststellungslast obliegt hier aber grundsätzlich dem Finanzamt.

5.2 Abgrenzungsmerkmale für Gebäudeaufwendungen

Nachstehend werden einige häufig anfallende Gebäudeaufwendungen erläutert:

- **Abbruchkosten** sind Werbungskosten. Erwerben Sie jedoch eine Immobilie, um sie abzureißen und anschließend neu zu bauen, zählen die Kosten zu den Herstellungskosten des Neubaus oder zu den Anschaffungskosten von Grund und Boden. Gleiches

gilt, wenn Sie im Rahmen der Herstellung einer Wohnung vorhandene Gebäudeteile (z.B. Wände) abreißen.

- **Anschlusskosten** und Aufwendungen für die Verlegung von Leitungen für Gas, Strom und Wasser sind Herstellungskosten. Werden die Anschlüsse hingegen lediglich erneuert, liegt Erhaltungsaufwand vor.
- Die Herstellungskosten von **Garage, Carport oder Stellplatz** können der neu gebauten Wohnung zugeordnet werden, so dass diese Aufwendungen in die Bemessung der Sonder-AfA einbezogen werden können. Sofern die Grenze von 4.800 € pro Quadratmeter überschritten wird, sollten diese Aufwendungen nachweisbar den alten Wohnungen zugerechnet werden.
- **Grundbuchkosten** sind Teil der Anschaffungskosten. Entfallen sie auf die Hypothekeneintragung, sind sie als Finanzierungskosten sofort absetzbar.
- Die **Grunderwerbsteuer** ist auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Nur der Teil, der auf das Gebäude entfällt, kann abgesetzt werden.

5.3 Arbeitshilfen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat Formulare als Arbeitshilfen und Anleitungen für die Darstellung komplexer steuerrechtlicher Sachverhalte herausgegeben.

Kaufpreisaufteilung von Immobilien

Im Fall der Anschaffung von bebauten Grundstücken sind die Anschaffungskosten zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten sowie nachträglich anfallende Anschaffungskosten gegebenenfalls mittels einer Kaufpreisaufteilung in einen Grund- und Bodenanteil sowie einen Gebäude- oder Wohnungsanteil aufzuteilen. Hierzu dient als Arbeitshilfe und Anleitung ein Formular zur „Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück“ (kurz: Kaufpreisaufteilung).

Die Arbeitshilfe können Sie hier finden:

<https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/frei-nutzbare-produkte/Anwendungen/Kaufpreisaufteilung-Grundstuecke/Kaufpreisaufteilung-Grundstuecke.html>

Angaben zur Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Für den Nachweis der Nutzungsvoraussetzungen zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und zur Angabe der erforderlichen Grenzwerte und Höchstbeträge hat das BMF eine Checkliste „Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG“ herausgegeben.

Die Arbeitshilfe können Sie hier herunterladen:

<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Steuern/arbeitshilfe-checkliste-7b-estg.pdf>

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Mai 2024

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.