



Bundesrechnungshof • Postfach 12 06 03 • 53048 Bonn

Bonn, den 14. November 2018

Frau  
Bettina Stark-Watzinger, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Telefon 0228 99 721-1830

Unser Zeichen, unsere Nachricht vom  
VIII 3 - S 2196 SoBd. A (Bericht)

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom

**nur per E-Mail**

### **Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses am 19. November 2018**

Ihr Schreiben vom 8. November 2018  
Ihr Zeichen: PA 7 – 18/4949

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

vielen Dank, dass Sie dem Bundesrechnungshof Gelegenheit geben, sich dem Ausschuss gegenüber zu äußern.

Der Bundesrechnungshof wird durch Herrn Ministerialrat BRH Steinkamp und Herrn Ministerialrat Dr. Dingendorf vertreten.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2018 hatte der Bundesrechnungshof einen Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages übersandt. Ich bitte, diesen Bericht gleichzeitig als Stellungnahme für die öffentliche Anhörung am 19. November 2018 zu betrachten (Ausschussdrucksache 19(7)112).

Mit freundlichen Grüßen

Kornelia Bur

# ABDRUCK



Bundes  
rechnungshof

Bundesrechnungshof • Postfach 12 06 03 • 53048 Bonn

Bonn, den 24. Oktober 2018

Frau  
Bettina Stark-Watzinger, MdB  
Vorsitzende  
des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Telefon 0228 99 721-1592

Unser Zeichen, unsere Nachricht vom  
VIII 3 - S 2196 SoBd. A

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom

nachrichtlich:

Herrn  
Peter Boehringer, MdB  
Vorsitzender  
des Haushaltsausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Herrn  
Axel E. Fischer, MdB  
Vorsitzender  
des Rechnungsprüfungsausschusses  
des Haushaltsausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**vorab per E-Mail:**

[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)  
[haushaltsausschuss@bundestag.de](mailto:haushaltsausschuss@bundestag.de)  
[rechnungspruefungsausschuss@bundestag.de](mailto:rechnungspruefungsausschuss@bundestag.de)

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin

**nur per E-Mail:**

[za3@bmf.bund.de](mailto:za3@bmf.bund.de)

Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss

Ausschussdrucksache  
**19(7) - 112**

**19. Wahlperiode**

**Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus**

Anlage: Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

den Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus hat der Bundestag am 19. Oktober 2018 in erster Lesung beraten und dem Finanzausschuss zur federführenden Beratung überwiesen.


Mit dem beigefügten Bericht nimmt der Bundesrechnungshof zu dem Gesetzentwurf Stellung.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mitgeteilt, dass es sich zu dem laufenden Gesetzgebungsverfahren nicht äußert.

Wir weisen darauf hin, dass wir beabsichtigen, den Bericht nach Abschluss der parlamentarischen Beratungen zu veröffentlichen.

Für Ihre Fragen oder ein Gespräch stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

  
Bur

  
Dr. Dingendorf



# Bericht

an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

nach § 88 Abs. 2 BHO

zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen  
Förderung des Mietwohnungsneubaus

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Abs. 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Eine Weitergabe an Dritte ist erst möglich, wenn der Bericht vom Parlament abschließend beraten wurde. Die Entscheidung über eine Weitergabe bleibt dem Bundesrechnungshof vorbehalten.

Gz.: VIII 3 – S 2196 SoBd. A

Bonn, den 24. Oktober 2018

## Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Berichtsanlass	4
2	Vereinbarkeit mit subventionspolitischen Leitlinien fraglich	4
3	Probleme beim Steuervollzug	5
4	Mehrfache Inanspruchnahme von Fördermöglichkeiten	6
5	Europarechtliche Fragestellungen	7
5.1	Sonderabschreibung für nicht im Inland belegene Wohnungen	7
5.2	Sonderabschreibung als De-minimis-Beihilfe	8
6	Fazit des Bundesrechnungshofes	9

## 0 Zusammenfassung

Der Bundesrechnungshof nimmt aufgrund seiner Prüfungserfahrungen und aus grundsätzlichen Erwägungen zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus Stellung. Der Entwurf sieht mit dem Ziel, bezahlbaren Wohnraum zu schaffen, die Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung vor (§ 7b EStG-E).

Der Bundesrechnungshof bezweifelt, dass die Zielsetzung mit dem Entwurf effektiv und effizient umgesetzt werden kann. Er befürchtet in erster Linie Probleme im Steuervollzug und sieht wesentliche Fragen nicht geklärt:

- Die Neuregelung ist seitens der Finanzämter nur schwer zu vollziehen und wird mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden sein. Auch gibt sie den Steuerpflichtigen erhebliche Nachweispflichten auf.
- Die Neuregelung gestattet Doppelförderungen derselben Investition durch die neue Sonderabschreibung und zusätzliche öffentliche Mittel. Dies ist dem Steuerrecht grundsätzlich fremd und führt zu intransparenten Förderungen.
- Die Voraussetzungen für eine De-minimis-Beihilfe dürften nicht gegeben sein. Die Bundesregierung müsste die Sonderabschreibung dann als neue Beihilfe bei der Europäischen Kommission notifizieren.
- Die Begründung für die Wirksamkeit einer zusätzlichen Steuersubvention neben direkten Fördermöglichkeiten erscheint nicht tragfähig. Zudem ist die vorgesehene Anwendung auch auf Auslandsimmobilien vor dem Hintergrund der sozialpolitischen Zielsetzung nicht hinreichend begründet.

Im Ergebnis hält der Bundesrechnungshof es nicht für empfehlenswert, die Gesetzesinitiative weiter zu verfolgen, wenn sie nicht in wesentlichen Punkten nachgebessert wird.

## 1 Berichts Anlass

Die Bundesregierung hat dem Bundestag unter dem 12. Oktober 2018 den Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus zugeleitet (BT-Drs. 19/4949). Die Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung soll als steuerliche Maßnahme ergänzend zu den bestehenden Förderprogrammen der Bundesländer Anreize setzen, Investoren zum Bau von Mietwohnungen anzuregen.

Aufgrund seiner Prüfungserfahrungen und aus grundsätzlichen Erwägungen nimmt der Bundesrechnungshof zu dem Gesetzentwurf Stellung. Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) hat bereits im Rahmen der Ressortabstimmung zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. August 2018 Stellung genommen.<sup>1</sup>

Das Bundesministerium der Finanzen hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat mitgeteilt, dass es sich zu dem laufenden Gesetzgebungsverfahren nicht äußert.

## 2 Vereinbarkeit mit subventionspolitischen Leitlinien fraglich

Es bestehen bereits vielfältige Möglichkeiten, den Neubau von Mietwohnungen zu fördern. Mit Finanzhilfen unterstützt die öffentliche Hand beispielsweise den sozialen Wohnungsbau. Eine solche Förderung entspricht den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung vom 28. Januar 2015, wonach neue Subventionen vorrangig als Finanzhilfen gewährt werden sollen.<sup>2</sup> Für Sachverhalte, die bereits mit Finanzhilfen gefördert werden, dürfen nach den Leitlinien keine neuen Steuersubventionen geschaffen werden. Zur Begründung wird in den Leitlinien angeführt, Steuervergünstigungen wiesen gegenüber Finanzhilfen eine Reihe von Nachteilen auf: Ihre Höhe sei nicht Gegenstand des Haushaltsaufstellungsverfahrens, sie begünstigten Mitnahmeeffekte, und sie seien schwer reformier- und steuerbar. Aus der Begründung des Gesetzentwurfs ist

---

<sup>1</sup> Schreiben des BWV an das Bundesministerium der Finanzen vom 6. September 2018, VIII 3 / VIII 4 – S 2196 SoBd. A.

<sup>2</sup> Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018 (26. Subventionsbericht) vom 28. August 2017, Seite 11 (Bundestagsdrucksache 18/13456).

nicht ersichtlich, weshalb Investitionsanreize nur über einen zusätzlichen steuerlichen Förderweg erhöht werden können.

### 3 Probleme beim Steuervollzug

Die geplanten Neuregelungen sind äußerst komplex. Der sich daraus ergebende Verwaltungsaufwand wird erheblich sein.

So müssten die Finanzbehörden Vorgänge über einen Zeitraum von zehn Jahren nach der erstmaligen Beantragung und Gewährung der Steuervergünstigung beobachten und gegebenenfalls tätig werden. Problematisch dürfte dies regelmäßig sein, wenn der Begünstigte die Wohnung veräußert. Er müsste dann nachweisen, dass auch der Erwerber weiter vermietet. Investiert der Eigentümer in den ersten vier Jahren nach Anschaffung oder Herstellung in die neue Wohnung, kann dies Auswirkungen auf die Höhe der Sonderabschreibung oder sogar deren grundsätzliche Gewährung haben. Die Finanzämter müssen dafür die Investitionen beobachten und gegebenenfalls die für die Neuregelung maßgeblichen Kosten neu ermitteln.

Daneben dürfte sich die Handhabung der De-minimis-Beihilfe-Regelung in § 7b Absatz 5 EStG-E als besonders verwaltungsaufwendig erweisen. Im Gegensatz zu sonstigen Beihilfen, die aus Wettbewerbsgründen von der Europäischen Kommission vorab zu genehmigen sind, können als geringfügig anzusehende Förderbeträge eines Mitgliedsstaates an Unternehmen der De-minimis Verordnung unterliegen und dann genehmigungsfrei sein. Voraussetzung ist, dass die dem Unternehmen innerhalb des laufenden und der letzten zwei Kalenderjahre gewährten De-minimis-Beihilfen insgesamt nicht über dem Schwellenwert von 200.000 Euro liegen. Die sich dafür nach § 7b Absatz 5 EStG-E ergebenden Prüf- und Mitteilungspflichten stellen hohe Anforderungen an die Finanzämter. Denn maßgebend für die Höhe der Beihilfe ist nicht die Sonderabschreibung selbst. Vielmehr haben die Finanzämter den – schwer zu beziffernden – wirtschaftlichen Vorteil aus der Abschreibung für bis zu drei Veranlagungszeiträume zu ermitteln und ihn dem Steuerpflichtigen gesondert mitzuteilen (vgl. auch die Anmerkungen unter Tz. 5.2). Die Finanzämter dürfen die Sonderabschreibung nur gewähren, wenn diese Summe nicht über 200 000 Euro liegt. Die Prüfung müssen sie in jedem Jahr, für das die Sonderabschreibung beantragt wird, erneut durchführen.



Erheblicher Verwaltungsaufwand entsteht ferner, wenn in den in § 7b Absatz 4 EStG-E genannten Fällen die Rückgängigmachung der Sonderabschreibung notwendig ist. Denn je nach Fallkonstellation müssen die Finanzämter rückwirkend für bis zu neun Jahre eine neue Veranlagung durchführen und geänderte Steuerbescheide erlassen.

Der Gesetzentwurf steht darüber hinaus im Widerspruch zu den Zielen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016<sup>3</sup>.

Wesentliches Ziel des Gesetzes ist es u. a., die Steuererklärungen weitestgehend automatisiert zu veranlagern und nur risikobehaftete Steuerfälle / Sachverhalte personell zu bearbeiten. Es erscheint schwer vorstellbar, wie die umfangreichen Anspruchsvoraussetzungen des § 7b EStG-E in ein maschinelles Risikomanagementsystem eingebunden werden sollen, ohne dass alle Fälle personell zu bearbeiten sind.

Es wäre zu prüfen, ob die mit dem Gesetz verfolgten Ziele auch mit einer besser handhabbaren Regelung erreicht werden können.

#### 4 Mehrfache Inanspruchnahme von Fördermöglichkeiten

Der Referentenentwurf des BMF sah in § 7b Absatz 4 EStG-E ursprünglich vor, dass die Sonderabschreibung nicht kumulativ neben weiteren Förderungen aus öffentlichen Mitteln für dieselbe Investition gewährt werden sollte. Der BWV hat in seiner Stellungnahme darauf hingewiesen, dass nach den Prüfungserkenntnissen des Bundesrechnungshofes Mehrfachförderungen in entsprechenden Fällen in der Vergangenheit von der Steuerverwaltung nicht verhindert werden konnten. Er hat sich dafür ausgesprochen, in der Gesetzesbegründung darauf einzugehen, wie die Steuerverwaltung ungerechtfertigte Mehrfachbegünstigungen erkennen und wirksam unterbinden kann.

Im nunmehr vorliegenden Regierungsentwurf ist das Kumulationsverbot nicht mehr enthalten. Damit ist es möglich, für ein und dasselbe Objekt neben der steuerlichen Begünstigung durch die Sonderabschreibung weitere Förderungen aus öffentlichen Mitteln zu erhalten, beispielsweise Zuschüsse für den sozialen Wohnungsbau.

---

<sup>3</sup> BGBl. I 2016, Seite 1679.

Grundsätzlich werden im deutschen Steuerrecht steuerliche Förderungen nicht neben weiteren Fördermaßnahmen gewährt. So sind Kumulationsverbote beispielsweise in § 7h Absatz 1 Satz 4 EStG, in § 35a Absatz 3 Satz 2 EStG oder in § 92a Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe c EStG enthalten. Dies folgt dem Grundsatz, wonach öffentliche Gelder sparsam und wirtschaftlich einzusetzen sind.<sup>4</sup> Der Gesetzentwurf lässt nicht erkennen, warum von diesem Grundsatz bei der steuerlichen Förderung von Mietwohnungsneubau abgewichen werden soll.

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes sollte das Kumulationsverbot wieder in den Gesetzestext aufgenommen werden. Denn gerade bei der vorliegenden Maßnahme ist es möglich, dass einzelne Fördertatbestände aufeinander aufbauend erfüllt werden. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn erst durch Baukostenzuschüsse die Obergrenze der Herstellungskosten nach § 7a Absatz 2 Nummer 2 EStG-E in Höhe von 3 000 Euro je m<sup>2</sup> eingehalten werden kann. In der Folge müsste sichergestellt werden, dass sich die Finanzämter bei der Prüfung, ob Ausschlussgründe vorliegen, nicht allein auf die Erklärung der Steuerpflichtigen verlassen. Vielmehr müssten sie die erforderlichen Auskünfte bei den Trägern der Förderprogramme selbst einholen oder von diesen erhalten.

## 5 Europarechtliche Fragestellungen

### 5.1 Sonderabschreibung für nicht im Inland belegene Wohnungen

Nach dem Gesetzentwurf soll die Sonderabschreibung unter bestimmten Voraussetzungen auch für neue Wohnungen gewährt werden, welche nicht im Inland belegen sind. Ausweislich der Gesetzesbegründung „dürfte“ es gegen die weltweit zu gewährleistende Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, die Sonderabschreibung auf inländische Wohnungen zu beschränken.

Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes wäre es nicht von vornherein ausgeschlossen, die Sonderabschreibung auf Inlandsimmobilien zu begrenzen.

Gemäß Artikel 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaa-

---

<sup>4</sup> § 7 Absatz 1 Satz 1 BHO.

ten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten grundsätzlich nicht zulässig. Eine auf Inlandsimmobilien begrenzte Abschreibung würde die Kapitalverkehrsfreiheit beschränken. Denn sie wäre „geeignet, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten“.<sup>5</sup>

Allerdings dürfen die Mitgliedstaaten aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit vorsehen. Artikel 65 Absatz 1 Buchstabe b AEUV erlaubt in engen Grenzen Eingriffe aus „Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit“ und anderer öffentlicher Interessen. Vorliegend könnte eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Inlandsimmobilien gegebenenfalls mit sozialpolitischen Zielen begründet werden (sozialer Wohnungsbau gemäß dem Ziel des Gesetzes, Mangel an Wohnraum in Deutschland für Menschen mit geringen und mittleren Einkommen zu beheben). Der Gesetzentwurf legt nicht dar, ob eine auf Inlandsimmobilien begrenzte Sonderabschreibung zum Erreichen dieses Ziels geeignet, erforderlich und angemessen wäre.

## 5.2 Sonderabschreibung als De-minimis-Beihilfe

Artikel 4 Absatz 1 der Verordnung 1407/2013 vom 18. Dezember 2013 (De-minimis-Verordnung)<sup>6</sup> fordert eine transparente Beihilfe. Deshalb ist diese Verordnung nur auf Beihilfen anwendbar, deren Höhe (der wirtschaftliche Vorteil als Bruttosubventionsäquivalent) im Voraus genau berechnet werden kann. Dies ist vorliegend jedoch kaum möglich. Denn die Sonderabschreibung führt lediglich zu einer Steuerstundung, deren Vorteil sich durch geringere Abschreibungssätze bereits ab dem ersten Jahr nach dem vierjährigen Begünstigungszeitraum sukzessive während der Restnutzungsdauer der Immobilie wieder egalisiert. Zur Berechnung des wirtschaftlichen Vorteils der Sonderabschreibung müsste deshalb die gesamte Nutzungsdauer betrachtet werden – das sind steuerrechtlich 50 Jahre.

Aufgrund der kaum zu beziffernden Höhe der Beihilfe erfüllt die Sonderabschreibung nach Auffassung des Bundesrechnungshofes nicht die Vorausset-

---

<sup>5</sup> Siehe Calliess/Ruffert, Kommentar zu Artikel 63 AEUV, RN 48.

<sup>6</sup> Verordnung (EU) Nummer 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (Amtsblatt der Europäischen Union L 352/1 vom 24. Dezember 2013).

zungen zur Einordnung als De-minimis-Beihilfe.<sup>7</sup> Die Bundesregierung müsste deshalb die Sonderabschreibung als neue Beihilfe nach Artikel 108 Absatz 3 AEUV bei der Europäischen Kommission notifizieren.

## 6 Fazit des Bundesrechnungshofes

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die geplante Neuregelung das Steuerrecht verkompliziert. Eine ordnungsgemäße Umsetzung ist nur schwer möglich und wird angesichts der Vielzahl zu erwartender Fälle mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden sein. Dies gilt vor allem dann, wenn die vielfältigen Anspruchsvoraussetzungen der Sonderabschreibung nicht im maschinellen Steuerfestsetzungsverfahren mittels eines Risikomanagements überprüft werden können. Die Neuregelung erscheint mit den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung nicht vereinbar. Daneben wirft sie erhebliche europarechtliche Fragen auf. Das nach Auffassung des Bundesrechnungshofes notwendige Notifizierungsverfahren zur Genehmigung der Sonderabschreibung als Beihilfe dürfte geraume Zeit in Anspruch nehmen.

Der Bundesrechnungshof verkennt nicht die Notwendigkeit, bezahlbaren Wohnraum insbesondere für Menschen mit niedrigem oder mittlerem Einkommen zu schaffen. Aufgrund der geschilderten ungeklärten Fragen und des zu erwartenden erheblichen Vollzugsaufwands bezweifelt er jedoch, dass die gesetzgeberische Zielsetzung mit dem vorliegenden Regelungsentwurf effektiv und effizient umgesetzt werden kann. Ohne wesentliche Nachbesserungen hält er es deshalb nicht für empfehlenswert, die Gesetzesinitiative weiter zu verfolgen.

Bur

Dr. Dingendorf

Steinkamp

---

<sup>7</sup> Siehe hierzu auch das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF Nummer 03/2017 zu Steuervergünstigungen und EU-Beihilferecht; Tz. 2.1, Seite 14. Danach komme der De-minimis-Verordnung bei steuergesetzlichen Maßnahmen keine Bedeutung zu.