

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (BT-Drucks. 19/4949)

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

1. Allgemeine Vorbemerkungen

1.1. Zu dem Gesetzesvorhaben

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll eine zeitlich befristete Sonderabschreibung für neugeschaffene, fremdgenutzte Wohnimmobilien eingeführt werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen hierdurch steuerliche Anreize geschaffen werden, im freifinanzierten Wohnungsmarkt neue Bautätigkeiten vorzunehmen, die wiederum neuen Wohnraum im bezahlbaren Mietsegment schaffen. Ein ähnliches Projekt wurde bereits mit dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus aus der vergangenen Legislaturperiode verfolgt.¹ Der nunmehr vorgelegte Gesetzentwurf orientiert sich an den Aussagen im Koalitionsvertrag im Hinblick auf die Einführung einer Sonderabschreibung und der konkreten Höhe der Sonderabschreibung.² Insofern ist zu begrüßen, dass zeitnah eine Umsetzung der im Koalitionsvertrag vorgenommenen Maßnahmen vorgenommen wird.

Der nun vorgelegte Gesetzesentwurf hat gegenüber dem Referentenentwurf inhaltlich eine deutliche Verbesserung erfahren. Insbesondere steuertechnische Detailfragen wurden nun deutlicher, in Teilen auch in der Begründung, angesprochen. So kommt nun klarer zum Ausdruck, welche einzelnen Baumaßnahmen und Maßnahmen zur Gewinnung von Wohnraum von der Sonderabschreibung begünstigt werden. Vor diesem Hintergrund sind die Klarstellungen im Gesetzesentwurf gegenüber dem Referentenentwurf zu begrüßen.

1.2. Zu den ökonomischen Wirkungen

Der Gesetzesentwurf sieht die Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung vor. Diese beträgt (maximal) 20% über eine Dauer von vier Jahren. Neben der Sonderabschreibung kann die reguläre (lineare) Abschreibung in Höhe von 2% p.a. in Anspruch genommen werden. Der ökonomische Vorteil aus der geplanten Neuregelung liegt demnach in einer zeitlichen Vorverlagerung von Abschreibungsmasse. Das Abschreibungsvolumen fällt in den ersten vier Jahren gegenüber der regulären linearen Abschreibung höher aus, was zu einer geringeren Steuerbelastung führt. Diese Vorverlagerung von Abschreibungsmasse wird im Zeitablauf durch geringere Abschreibungsbeträge (nach vier Jahren) wieder ausgeglichen. Insofern können weiterhin die aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu 100% abgeschrieben werden. Einzig der Abschreibungsverlauf wird zeitlich variiert. In den ersten vier Jahren mindert sich demzufolge die

¹ Vgl. BT-Drucks. 18/7736. Hier wurde eine zusätzliche Sonderabschreibung in Höhe von 29% über die Dauer von 3 Jahren angestrebt.

² Vgl. Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Zeilen 5158 – 5161.

Steuerbelastung aus einer Investition in begünstigte Wohnungen, wohingegen die Steuerbelastung in den verbleibenden 46 Jahren dann höher ausfällt. **Demzufolge liegt der ökonomische Vorteil aus der Sonderabschreibung in einem Zinsvorteil, der sich in einem höheren Steuerbarwert (Steuerersparnis) widerspiegelt. Dieser Vorteil wird maßgeblich von dem individuellen Steuersatz, möglichen Progressionseffekten im Zeitablauf und dem unterstellten Zinssatz beeinflusst.**

Der ökonomische Vorteil durch die Sonderabschreibung stellt eine indirekte Förderung des begünstigten Investitionsobjektes dar. Dieser Vorteil tritt zeitlich nachgelagert nach Durchführung der Investition ein und kann den Kapitalwert und damit die Rendite des Investitionsobjektes grundsätzlich positiv beeinflussen. Gleichzeitig ist aber auch anzumerken, dass andere Fördermaßnahmen vorstellbar sind. Hierzu zählen z.B. direkte Fördermaßnahmen, die bereits bei Durchführung der Investition einen Vorteil gewähren. **Insofern ist anzumerken, dass die Sonderabschreibung ein flankierendes Instrument der indirekten steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus darstellt. Im Ergebnis ist eine Sonderabschreibung im Allgemeinen dazu geeignet, zusätzliche ökonomische Anreize durch eine Minderung der Ertragsteuerbelastung zu setzen. Derartige Anreize können positive Effekte auf die Investitionsbereitschaft im Mietwohnungsneubau bewirken.** Neben dem wirtschaftlichen Umfeld bestimmt maßgeblich die konkrete Ausgestaltung der Sonderabschreibung (Dauer der Regelung, Abschreibungssätze), wie stark ein möglicher ökonomischer Anreiz ausfällt. Die volle Jahreswirkung aus der Sonderabschreibung wird mit Mindereinnahmen von 235 Mio. € quantifiziert.

Gegenüber der Gesetzesinitiative aus 2016 sieht die nunmehr angedachte Regelung keine regionale Differenzierung mehr vor. Ferner gelten die angedachten Baukostenobergrenzen einheitlich für sämtliche Neubauten. Demzufolge bettet sich die Neuregelung in das derzeit vorzufindende allgemeine wirtschaftliche Umfeld ein. **Die ökonomischen Anreizwirkungen, die von der Neuregelung ausgehen können, werden folglich maßgeblich auch von diesem wirtschaftlichen Umfeld im Bereich des Mietwohnungsneubaus bestimmt.**

So ist zu konstatieren, dass der Baupreisindex in den vergangenen Jahren massiv gestiegen ist, mithin die Baukosten für Neubauten kontinuierlich gestiegen sind.³ Gleichzeitig ist auch ein massiver Anstieg der Preise für Bauland zu beobachten.⁴ Zudem verharren die erteilten Genehmigungen für Neubauten zu Wohnzwecken weiterhin auf einem sehr hohen Stand.⁵ Gleichzeitig ist zu erkennen, dass die Umsätze im Baugewerbe weiterhin steigen.⁶ All diese Indikatoren lassen den Schluss zu, dass derzeit Neubautätigkeiten auch im Bereich des Wohnungsbaus ohnehin sehr stark vorgenommen und wohl auch nachgefragt werden. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass infolge einer Niedrigzinsphase derzeit ohnehin bereits ökonomische Anreize bestehen, Investitionen in Neubauten für Wohnzwecke vorzunehmen. **Vor diesem Hintergrund ist zu konstatieren, dass unter Berücksichtigung der vorgenannten wirtschaftlichen Indikatoren eine Sonderabschreibung nur einen begrenzten Effekt auf den Mietwohnungsneubau entfalten kann. Auch kann nicht**

³ Vgl. Destatis (2018), Preisindizes für die Bauwirtschaft, Fachserie 17 Reihe 4. Die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr 2017 liegen bei Wohngebäuden in 2018 bei 4,1% - 4,6% (Preisindizes für den Neubau von Wohngebäuden einschl. Umsatzsteuer).

⁴ Vgl. Destatis (2018), Kaufwerte für Bauland.

⁵ Vgl. Destatis (2018), Bauen und Wohnen, Baugenehmigungen, Baufertigstellungen.

⁶ Vgl. Destatis (2018), Produzierendes Gewerbe, Tätige Personen und Umsatz der Betriebe im Baugewerbe, Fachserie 4 Reihe 5.1.

ausgeschlossen werden, dass reine Mitnahmeeffekte die intendierte Wirkung der Sonderabschreibung abschwächen.

Mit der Neuregelung soll neben der allgemeinen Förderung von Investitionen in Mietwohnungsbauten auch ein Anreiz gesetzt werden, dass entsprechende Mietwohnungsneubauten im bezahlbaren Mietsegment entstehen. Aus diesem Grund kann die Sonderabschreibung nur für bestimmte Investitionsprojekte in Anspruch genommen werden. Die grundsätzliche Beschränkung auf Investitionsprojekte im bezahlbaren Mietsegment ist zu begrüßen. Allerdings ist zu konstatieren, dass sich die Bestimmung des bezahlbaren Mietsegments nicht ausschließlich nach Größen richtet, die steuerrechtlich abgebildet und auch von der Sonderabschreibung erfasst werden. So ist zu berücksichtigen, dass sich das Preissegment maßgeblich durch die entstehenden Baukosten, die Kosten des Grundstücks usw. (Investitionsauszahlungen) insgesamt bestimmen. Hierbei sind u.a. auch die Grundstückskosten als Einflussgröße auf das gesamte Investitionsvolumen zu berücksichtigen. **Deutliche Steigerungen der Anschaffungskosten für Bauland (bzw. die Verfügbarkeit von Bauland insgesamt) gerade im Bereich von Ballungsgebieten haben auch dazu beigetragen, dass steigende Investitionskosten für neue Mietwohnungen und dem in Teilen folgend auch steigende Mieten zu beobachten sind.** Darüber hinaus hat letztendlich auch die Renditeerwartung von Investoren einen maßgeblichen Einfluss, inwieweit bei gegebenen Investitionsvolumina tatsächlich neuer Wohnraum im bezahlbaren Mietsegment entsteht.

Nach alledem existieren folglich diverse allgemeine restringierende Faktoren, die hemmend auf die Investitionsbereitschaft für Mietwohnungsneubauten im bezahlbaren Preissegment auch unter Einführung einer Sonderabschreibung einwirken können. Insgesamt ist damit festzuhalten, dass die beabsichtigte Sonderabschreibung ökonomische Anreize für den Mietwohnungsneubau im bezahlbaren Preissegment setzen kann. Allerdings wird diese Regelung sicherlich auch „nur“ eine begrenzte ökonomische Wirkung unter den derzeitigen wirtschaftlichen Parametern erzielen können. Die Regelung ist somit flankierend zu weiteren Maßnahmen zu verstehen.

2. Zu dem Gesetzesentwurf

2.1. Zur Sonderabschreibung im Allgemeinen

Der Gesetzesentwurf sieht die Einführung eines neuen § 7b EStG – Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau – vor. Im Ergebnis wird eine neue Sonderabschreibung implementiert, so dass die gemeinsamen Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nach § 7a EStG zu beachten sind.

Die Sonderabschreibung kann für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen in Anspruch genommen werden. Die Sonderabschreibung beträgt bis zu 5% der Bemessungsgrundlage und kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren in Anspruch genommen werden. Darüber hinaus läuft die reguläre Abschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG parallel weiter. Die Regelung ist als Wahlrecht ausgestaltet hinsichtlich der Inanspruchnahme und der konkreten Höhe der Sonderabschreibung (bis zu 5%). **Insgesamt können über eine Dauer von vier**

Jahren (Jahr der Anschaffung oder Herstellung und folgende drei Jahre) maximal 20% der Abschreibungsmasse somit zeitlich vorverlagert werden.

Dem Gesetzestext ist nicht zu entnehmen, was als neue Wohnung bzw. neuer Wohnraum anzusehen ist. Die Ausführungen in der Begründung stellen allerdings schlüssig dar, dass die Schaffung neuen Wohnraums im Vordergrund steht. Insofern ist die Regelung m.E. sehr breit auszulegen. Die Schaffung neuen Wohnraums kann sowohl durch Neubauten als auch durch Umwidmungen entstehen. Hierbei muss nicht zwingend die physische Schaffung neuer Wohnungen bzw. Gebäude vorgenommen werden. **Ferner sind Erweiterungen und Aufstockungen bestehender Gebäude begünstigt (Verdichtung).** Die Erweiterung bisheriger Wohnungen ist demgegenüber nicht begünstigt.

Die Wohnung muss in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (oder EWR-Raum) oder in einem Staat liegen, die aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leisten, der für die Überprüfung der Voraussetzungen für die Sonderabschreibung erforderlich ist. **Im Ergebnis werden damit auch im Ausland belegene neue Wohnungen gefördert. Dies entspricht nicht unbedingt dem Ziel der Neuregelung, gleichwohl ist dieser gegenüber dem Referentenentwurf neu eingefügte Aspekt schlüssig, um europarechtliche Bedenken auszuräumen.** Im Übrigen dürften diese Fallkonstellationen eher untergeordnet sein.

Anzumerken ist, dass die Verwendung des Begriffs Sonderabschreibungen im Plural nicht stringent in § 7b EStG-E vollzogen wird. In der Überschrift wird der Singular verwendet. Auch ist unklar, inwieweit hierdurch das Wahlrecht einheitlich über alle vier Jahre auszuüben ist.

2.2. Anspruchsvoraussetzungen der Höhe nach

Die Sonderabschreibungen können dem Grunde nach nur in Anspruch genommen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000€ je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen. Die konkrete Höhe der Sonderabschreibung ist gedeckelt auf einen Wert von maximal 2.000€ je Quadratmeter Wohnfläche der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Mittels der Kappungsgrenze soll ausweislich der Gesetzesbegründung die Anschaffung oder Herstellung von hochpreisigen Mietwohnungen verhindert werden. Vielmehr sollen die Grenzen dazu beitragen, dass Mietwohnungen im unteren bis mittleren Preissegment entstehen. **Die Unterschiede der Grenzen hinsichtlich Inanspruchnahme und konkreter Förderhöhe sollen ferner einem Härteausgleich bei nachträglichen Kostensteigerungen dienen.** Im Übrigen sollen so regionale Unterschiede berücksichtigt werden.

Die vorgeschlagenen Maßnahmen von differenzierten Förder- und Kappungsgrenzen sind von dem Grundsatz geeignet, Investitionen im unteren bis mittleren Preissegment zu befördern. Insbesondere erscheint es sinnvoll, eine höhere Kappungsgrenze gegenüber der Förderobergrenze zu verwenden. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die Grenzen identisch mit jenen der Gesetzesinitiative aus 2016 sind. Mittlerweile sind allerdings Steigerungen der Baukosten zu beobachten.⁷ Insofern stellt sich die Frage, inwieweit mit diesen Grenzen der empirische Durchschnitt derzeit sachgerecht abgebildet wird.

⁷ Die Veränderung des Baupreisindex gegenüber August 2016 beträgt im August 2018 ca. 8%.

Im Folgenden wird zur Darstellung der empirischen Baukosten für das Jahr 2018 die Datensammlung des *Baukosteninformationszentrums Deutscher Architektenkammern (BKI) GmbH, Stuttgart, verwendet*.⁸ Die folgende Übersicht stellt die empirischen Baukosten inkl. Umsatzsteuer für ausgewählte Baustandards von Mehrfamilienhäusern des Jahres 2018 dar. Es werden das arithmetische Mittel (Bundesdurchschnitt) sowie ein Streubereich⁹ (Darstellung in Klammern) dargestellt. **Die Kosten beziehen sich auf die Wohnfläche in Quadratmetern. Es werden die Baukosten der 1. Ebene der Kostengruppen 300 und 400 nach DIN 276 angegeben.**

Es ist darauf hinzuweisen, dass typischerweise zur Ermittlung der aktivierungsfähigen Herstellungskosten zudem noch weitere Baunebenkosten der Kostengruppe 700 zu berücksichtigen sind (u.a. abhängig von der konkreten Frage der Aktivierung). Weiterhin hängt es vom Typ des Investors ab, inwieweit die Umsatzsteuer zu berücksichtigen ist. Im Falle einer Anschaffung wäre ferner noch ein entsprechender Gewinnzuschlag des Bauträgers zu berücksichtigen. Unter den zuvor genannten Rahmenbedingungen ergeben sich folgende Werte für die Baukosten in 2018:

	einfacher Standard	mittlerer Standard	hoher Standard
Mehrfamilienhaus mit bis zu 6 WE	1.510€ (1.340€ - 1.760€)	2.020€ (1.550€ - 2.570€)	2.580€ (2.070€ - 3.300€)
Mehrfamilienhaus mit 6 bis 19 WE	1.620€ (1.230€ - 1.950€)	2.000€ (1.620€ - 2.380€)	2.140€ (1.840€ - 2.880€)
Mehrfamilienhaus mit 20 oder mehr WE		1.910€ (1.580€ - 2.260€)	2.320€ (1.850€ - 2.770€)

Die dargestellten Zahlen lassen den Schluss zu, dass über die derzeit angedachten Förder- und Kappungsgrenzen mit einer gewissen Unschärfe eine Steuerung des Standards der Mietwohnungen erfolgen kann. Insofern ist das verwendete Instrument grundsätzlich geeignet, eine grobe Differenzierung des Mietpreissegmentes herstellen zu können.

Allerdings ist auch festzustellen, dass die betrachteten Mittelwerte einer breiten regionalen Streuung unterworfen sind. Mit der Sonderabschreibung sollen ja typischerweise Investitionen in Gebieten angeregt werden, in denen ein angespannter Wohnungsmarkt im bezahlbaren Mietpreissegment vorherrscht. **Typischerweise dürften hier aber Regionen angesprochen sein, in denen die tatsächlichen Baukosten von den berichteten bundeseinheitlichen Mittelwerten nach oben hin abweichen.**

Zur Darstellung der empirischen Evidenz der regionalen Unterschiede werden Regionalfaktoren verwendet. Diese drücken als Faktor aus, inwieweit die Mittelwerte nach oben oder unten zu korrigieren sind. Die Regionalfaktoren beziehen sich auf Kreise und kreisfreie Städte in Deutschland und wurden erneut der Datensammlung BKI Baukosten 2018, Neubau, entnommen. Die folgende Abbildung stellt entsprechende regional Unterschiede dar.

⁸ *Baukosteninformationszentrum Deutscher Architektenkammern (BKI) GmbH, Stuttgart.* Vgl. BKI Baukosten 2018, Neubau, Teil 1, statistische Kostenwerte für Gebäude. Ich danke der Baukosteninformationszentrum Deutsche Architektenkammer GmbH für die freundliche Unterstützung und die Bereitstellung entsprechender Daten mittels Überlassung der Datensammlung in Buchform.

⁹ Der Streubereich wird unter Beachtung der Standardabweichung ermittelt. Es erfolgt eine getrennte Ermittlung für Abweichungen vom Mittelwert nach oben und nach unten. Vgl. zu den methodischen Erläuterungen BKI Baukosten 2018, Neubau, Teil 1, statistische Kostenwerte für Gebäude, S. 9.

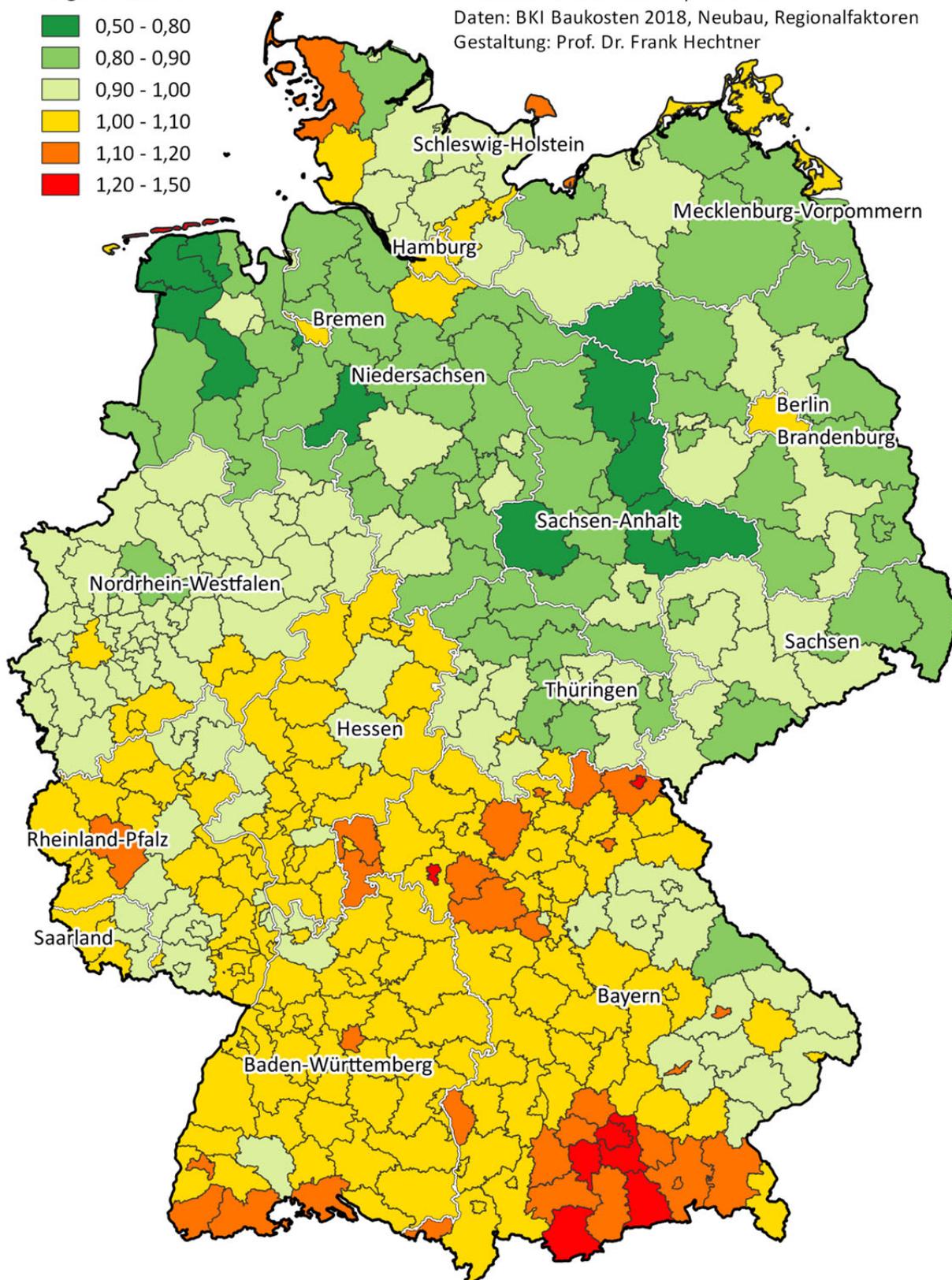
Regionalfaktoren

- 0,50 - 0,80
- 0,80 - 0,90
- 0,90 - 1,00
- 1,00 - 1,10
- 1,10 - 1,20
- 1,20 - 1,50

Geodaten: © GeoBasis-DE / BKG 2018

Daten: BKI Baukosten 2018, Neubau, Regionalfaktoren

Gestaltung: Prof. Dr. Frank Hechtner



Hinweis: Die obige Abbildung wurde von Prof. Dr. Frank Hechtner mit Daten der *Baukosteninformationszentrum Deutscher Architektenkammern (BKl) GmbH* erstellt (vgl. BKl Baukosten 2018, Neubau, Teil 1, statistische Kostenwerte für Gebäude, S. 864 – 868). Sowohl die Baukosten als auch die Regionalfaktoren sind bei BKl erhältlich und werden jährlich aktualisiert. BKl behält sich insbesondere alle Veröffentlichungs-, Vervielfältigungs-, Bearbeitungs- und Verwertungsrechte an den Daten vor.

So wird z.B. ersichtlich, dass der Regionalfaktor für die Stadt München bei 1,459 liegt. Tendenziell liegen die Regionalfaktoren in den südlichen Regionen höher, wohingegen in den nördlichen bzw. nordöstlichen Regionen eher Regionalfaktoren von unter eins zu beobachten sind. **Insgesamt kann demnach nicht ausgeschlossen werden, dass für einzelne Regionen die bisher angedachten Grenzen nicht ausreichen werden.** Dies betrifft insbesondere die Kappungsgrenze von 3.000€ je Quadratmeter Wohnfläche der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Frage der Inanspruchnahme dem Grunde nach). Demgegenüber wird über die Förderhöchstgrenze von 2.000€ je Quadratmeter Wohnfläche der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (neben den Abschreibungssätzen) vielmehr gesteuert, wie hoch ein ökonomischer Anreiz konkret ausfällt.

Überdies ist anzumerken, dass die Frage, inwieweit neuer Mietwohnraum im bezahlbaren Mietpreissegment geschaffen wird, primär von der verlangten Nettokaltmiete abhängen wird. Diese dürfte zwar schwach mit den Baukosten korreliert sein, allerdings kann über die Baukosten eben nicht direkt auf die Höhe der Nettokaltmiete abgestellt werden. Eben diese dürfte aber aus Sicht des Mieters maßgeblich für die Frage sein, inwieweit der Wohnraum individuell bezahlbar ist. **Im Ergebnis wäre damit eine Steuerung eines bezahlbaren Mietpreissegmentes über das angedachte Mietpreisniveau deutlich zielgerichteter.**

2.3. Höhe der Sonderabschreibungen

Die Höhe der Sonderabschreibung beträgt (bis zu) 5% der aktivierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Hierbei erfolgt ferner eine Deckelung nach oben, so dass maximal 2.000€ je Quadratmeter Wohnfläche abgeschrieben werden können. **Bei der Ermittlung der Sonderabschreibung ist es folglich entscheidend, wie diese mathematisch ermittelt wird.** Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass sich die Obergrenze auf die jeweilige begünstigte Wohnung bezieht und nicht (unbedingt) auf das insgesamt abzuschreibende Wirtschaftsgut (Gebäude).

Es werden daher Fragen auftreten, wie die Anschaffungs- und Herstellungskosten einzelnen Wohnungen zugeordnet werden können, wenn eine solche Zuordnung für übrige steuerliche Neuregelungen nicht erforderlich ist. Derartige Fragestellungen sollten zeitnah in einem BMF-Schreiben geklärt werden. Der Gesetzentwurf führt in der Begründung aus, dass eine Zuordnung nicht zu erfolgen hat, wenn ein komplettes Gebäude der entgeltlichen Nutzung zu Wohnzwecken gewidmet wird. **Demgegenüber können sich Fragen der Aufteilung ergeben, wenn ein Gebäude gemischt genutzt wird.**

Weiterhin bestimmt das Gesetz nicht, wie die Wohnfläche zur Bestimmung der Obergrenze zu ermitteln ist. Die Wohnfläche (im Nenner) zur Ermittlung des Quotienten (Obergrenzen) hat aber einen maßgeblichen Einfluss auf die Bestimmung eben jener Obergrenzen. Ferner wird in der Gesetzesbegründung angeführt, dass die abschreibungsfähigen Kosten auf die Gesamtfläche aufzuteilen seien. Die Gesamtfläche ist aber nicht mit der Wohnfläche gleichzusetzen. **Es wird daher angeregt, klarstellend in den Bericht des Finanzausschusses aufzunehmen, dass im Nenner auf die Wohnfläche berechnet nach der Wohnflächenverordnung abzustellen ist.**

2.4. Nachträgliche Ausschlussgründe für die Sonderabschreibung

Das Gesetz sieht in § 7b Abs. 4 EStG-E drei nachträgliche Ausschlussgründe vor, in denen die Sonderabschreibung rückgängig zu machen ist: keine entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken innerhalb von 10 Jahren, keine Besteuerung eines möglichen Veräußerungsgewinns innerhalb von 10 Jahren und (nachträgliches) Überschreiten der Kappungsgrenze in den ersten drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung. **Die genannten Ausschlussgründe sind inhaltlich geeignet, das gesetzgeberische Ziel der Schaffung von neuem Mietwohnraum zu fördern. Demnach bewirkt ein Verstoß gegen die Regelungen die komplette Versagung bisher in Anspruch genommener Sonderabschreibungen.**

Die laufende Überwachung der oben genannten Regelungen führt zu zusätzlichen bürokratischen Kosten sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung. Hierbei ist zu eruieren, inwieweit geeignete Nachweispflichten vereinfacht werden können.

M.E. erscheint es gleichwohl zielführend, dass an den entsprechenden Ausschlussgründen festgehalten wird. Eine zielgerichtete Steuerung der Sonderabschreibung nur für bestimmte Investitionsprojekte führt stets zu zusätzlichen Überwachungskosten. **Trotz des zunehmenden Aufwands für die Finanzverwaltungen der Länder ist m.E. davon auszugehen, dass die angedachte Neuregelung administrierbar ist.** Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass die Finanzbehörden geübt sind in Kontrolle und Überwachung von Vorgängen im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (z.B. durch Tätigkeiten im Bereich der Liebhaberei und der Kontrolle von marktüblichen Mieten). **Gleichzeitig ist aber auch darauf hinzuweisen, dass es gerade bei einem Verkauf für den Verkäufer diverse administrative Hürden darstellen wird, wenn dieser die Verwendung zur fremden Wohnzwecken beim Käufer nachzuweisen hat. Diese Problematik entfielen bei einer Änderung nach den Vorschlägen des Bundesrates zu § 7b Abs. 4 EStG-E.**¹⁰

2.5. De-Minimis-Regelung

Die Neuregelung sieht unter Beachtung einer De-minimis-Regelung eine Obergrenze für den wirtschaftlichen Vorteil aus der Sonderabschreibung vor (§ 7b Abs. 5 EStG-E). **Hintergrund dieser Überlegung ist, dass die Sonderabschreibung als unzulässige Beihilfe nach Artikel 107 AEUV eingestuft werden könnte. Demgegenüber ist die Gewährung einer De-minimis-Beihilfe nach Artikel 3 Abs. 1 der Verordnung über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen nicht als schädliche Beihilfe anzusehen.**

M.E. bestehen erhebliche Bedenken, die Sonderabschreibung ohne die De-minimis-Regelung umzusetzen. **So dürfte prima facie ein selektiver Vorteil aus der Gewährung der Sonderabschreibung anzunehmen sein.** Die Sonderabschreibung gilt nur für ein bestimmtes Preissegment, ist zeitlich befristet und kann nur für bestimmte Gebäude (genauer: Mietwohnungen) in Anspruch genommen werden. **M.E. sprechen diese Gründe sehr stark für einen selektiven Charakter (materielle Selektivität) der Sonderabschreibung.**

¹⁰ Vgl. BT-Drucks. 19/5417, S. 2, Anmerkung 3.

Inwieweit gleichwohl die Kommission eine solche Regelung im Zuge eines Notifizierungsverfahrens akzeptieren würde (Rechtfertigungsgründe zur Verfolgung externer Ziele), bleibt völlig offen. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass ein solches Verfahren eine gewisse Dauer in Anspruch nehmen würde. Bis dahin wäre die Regelung nicht anzuwenden. Vor diesem Hintergrund kann ein solches Verfahren nicht empfohlen werden. Vielmehr erscheint es sachgerecht, die Sonderabschreibung unter den genannten Grenzen als De-minimis-Beihilfe anzusehen. Es wird hierbei auch davon ausgegangen, dass die De-minimis-Verordnung auf die entsprechenden Sachverhalte angewendet werden kann.¹¹

Nach der De-minimis-Verordnung liegt eine De-minimis-Beihilfe vor, wenn der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen von einem Mitgliedstaat gewährten De-minimis-Beihilfen in einem Zeitraum von drei Steuerjahren den Betrag von 200.000€ nicht übersteigt. Hierbei stellt sich zutreffend die Frage, wie der wirtschaftliche Vorteil zu ermitteln ist.

Aus ökonomischer Sicht sollte zur Ermittlung des wirtschaftlichen Vorteils ein Vergleich von Steuerbarwerten vorgenommen werden. Hierbei könnte ein Zinssatz von 0,82% unterstellt werden.¹² Der wirtschaftliche Vorteil hängt dabei maßgeblich von dem verwendeten Steuersatz auf die Abschreibungen und auf die Alternativanlage ab. Weiterhin müsste wohl die Differenz der Steuerbarwerte auf die zeitliche Dauer der Sonderabschreibung verteilt werden (4 Jahre, ggf. differenziert nach monatlicher Inanspruchnahme). Unter diesen Prämissen ergeben sich beispielhaft die folgenden wirtschaftlichen Vorteile insgesamt für die Sonderabschreibung über vier Jahre. Die aktivierten Herstellungskosten betragen genau 1 Mio. €. Der Steuervorteil wird mit dem Zinssatz der Kommission diskontiert ohne eine steuerliche Adjustierung vorzunehmen.

Ertragsbesteuerung	Steuersatz	Σ ökon. Vorteil	Vorteil § 7b EStG-E
Einkommensteuer (45%), Solidaritätszuschlag (5,5%)	47,475%	16.737€	94.950€
Einkommensteuer (42%), Solidaritätszuschlag (5,5%)	44,310%	15.622€	88.620€
Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (5,5%)	15,825%	5.579€	31.650€
Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (5,5%), Gewerbsteuer (Hebesatz 410%)	30,175%	10.638€	60.350€

Anzumerken ist, dass sich der Vorteil mit der Höhe der aktivierten Herstellungskosten linear verschiebt. Der ökonomische Vorteil in der Gesamtsumme (Spalte 3) stellt sich damit als ein Bruchteil des nominellen Vorteils nach § 7b EStG-E für die ersten vier Jahre dar (Spalte 4). **Insgesamt wäre**

¹¹ Vgl. auch Erwägung (14) zur transparenten Ermittlung eines Bruttosubventionsäquivalents, Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 vom 18.12.2013.

¹² Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union, 2018/C 327/09, Mitteilung der Kommission über die aktuellen bei Beihilfe-Rückforderungen angewandten Zinssätze sowie über die aktuellen Referenz- und Abzinsungssätze für 28 Mitgliedstaaten, anwendbar ab 1. Oktober 2018. Fraglich ist hierbei allerdings, inwieweit dieser Zinssatz für die Ermittlung von Barwerten noch um den Steuersatz zu mindern ist. Aus ökonomischer Sicht wäre dies geboten.

unter der hier angedachten Rechenmethodik ein Investitionsvolumen nach § 7b Abs. 4 EStG-E realisierbar, das ca. sechsmal höher ausfällt gegenüber einer rein nominellen Betrachtung.

2.6. Zeitlicher Anwendungsbereich

Der Gesetzentwurf enthält keine explizite Regelung, wann die Sonderabschreibung erstmalig anzuwenden ist. Vielmehr wird geregelt, wann die Sonderabschreibung letztmalig angewendet werden kann (VZ 2026, Bauantrag bis 31.12.2021). Ferner ist zu diskutieren, inwieweit die zeitliche Regelung ausgeweitet werden könnte.

Die erstmalige Anwendung des § 7b EStG-E bestimmt sich derzeit nach § 52 Abs. 1 EStG. Diese Regelung wird zum 01.01.2019 durch das Familienentlastungsgesetz verändert (allgemeines Inkrafttreten ab dem 01.01.2019 für den VZ 2019). Zwar sieht § 7b EStG-E eine erstmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung vor (damit für Neubauten mit Bauanzeigen nach dem 31.08.2018), allerdings ist m.E. unklar, ob sich hieraus direkt eine allgemeine Anwendung von § 7b EStG-E auch für den VZ 2018 ergibt, insbesondere dann, wenn das Gesetz erst in 2019 abgeschlossen würde. **Angesichts des bisher unklaren Zeitplans für die weiteren parlamentarischen Beratungen sollte erwogen werden, eine konkrete Anwendungsregelung in § 52 EStG aufzunehmen, wenn eine erstmalige Anwendung für den VZ 2018 beabsichtigt ist.**

3. Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD (Änderung der Steuerbefreiung für Wohnungsgenossenschaften und -vereine, § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG-E)¹³

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG sind Wohnungsunternehmen in der Rechtsform der Genossenschaft oder des Vereins steuerbefreit für bestimmte in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG genannte Tätigkeiten. Begünstigt sind hiernach insbesondere die Herstellung und der Erwerb von Wohnungen sowie deren Vermietung bzw. genossenschaftliche Nutzungsüberlassung an Mitglieder. Die Steuerbefreiung entfällt insgesamt, wenn in nicht unwesentlichem Maße zu den begünstigten Einnahmen weitere aus nicht begünstigten Tätigkeiten hinzutreten. Hierbei liegt die Grenze bei (bis zu) 10%. **Wird diese Grenze überschritten, entfällt insgesamt die Steuerbefreiung. Liegen die nicht begünstigten Tätigkeiten unterhalb dieser Grenze, so gilt für diese Einnahmen eine partielle Körperschaftsteuerpflicht (über § 3 Nr. 15 GewStG entsprechende für die Gewerbesteuer).**

Mit dem vorliegenden Änderungsantrag soll eine eigene Prüfgrenze für Einnahmen aus der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen eingeführt werden. Hierdurch soll ein stärkerer Anreiz gesetzt werden, dass sich Wohnungsbaugenossenschaften und Vereine im Bereich der Solarstromerzeugung mittels Mieterstrommodellen stärker engagieren. Für Einnahmen aus der Zahlung des Mieterstromzuschlags für Strom aus Solaranlagen (§ 21 Abs. 3 EEG, Strom aus Blockheizkraftwerken wird nicht erfasst) soll daher eine eigene Höchstgrenze von 20% (Unschädlichkeitsgrenze) eingeführt werden, **die dann an die Stelle der bisherigen Grenze von 10%**

¹³ In rot Änderungen gegenüber der Fassung vom 16.11.2018.

tritt (nach § 34 Abs. 3b KStG-E erstmalig ab dem VZ 2019 anzuwenden). Diese **einheitliche Grenze von 20%** greift **(nur)** dann **für alle Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten**, wenn einzig durch die Einnahmen aus dem Mieterstromzuschlag die bestehende 10%-Grenze überschritten wird. **Ansonsten gilt die bisherige Grenze von 10%.** Folglich können sich Wohnungsbaugenossenschaften stärker in dem Bereich der Solarstromerzeugung mittels Mieterstrommodellen betätigen, ohne dass insgesamt die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG verloren geht. Im Übrigen bleibt es bei der partiellen Steuerpflicht der nicht begünstigten Einnahmen.

Zur Vermeidung von Missverständnisse wäre zu überlegen, inwieweit in § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 KStG-E die Voraussetzungen gleich zu Beginn des Satzes genannt werden und daran anschließend die Rechtsfolgen. Hierbei könnte auch noch stärker darauf hingewiesen werden, dass sich die neue Grenze von 20% in den beschriebenen Fallkonstellationen dann auf alle Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten bezieht. Eine Formulierung hierzu wäre:

„Erzielt das Unternehmen Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus Anlagen, für den es unter den Voraussetzungen des § 21 Absatz 3 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes einen Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags hat, und wird durch diese Einnahmen die Grenze des Satzes 2 überschritten, so erhöht sich die Grenze des Satzes 2 auf 20 Prozent für die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten insgesamt.“

Die vorgeschlagene Regelung ist zu begrüßen und setzt das politische Anliegen eines stärkeren Engagements von Wohnungsbaugenossenschaften im Bereich der Solarstromerzeugung mittels Mieterstrommodellen um.

Anzumerken ist hierzu weiterhin, dass bei Vorliegen bestimmter nicht begünstigter Tätigkeiten nun eine eigene Wesentlichkeitsgrenze (genauer: Wesentlichkeitsprüfung) eingeführt wird, was die bestehende Regelung stärker verkompliziert. **Allerdings ist dieser Lösungsansatz einer allgemeinen Erhöhung der bestehenden 10%-Grenze vorzuziehen, da mit der nun vorgeschlagenen zusätzlichen Grenze für Einnahmen aus der Solarstromerzeugung mittels Mieterstrommodellen eine zielgenauere Steuerung erfolgen kann. Die Regelung ist damit insgesamt zu begrüßen.**

Berlin, den **17.11.2018**

Prof. Dr. Frank Hechtner