



Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

21. Mai 2025

Anwendungsschreiben zur Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b Einkommensteuergesetz

BMF-Schreiben vom 7. Juli 2020 (BStBl I S. 623), vom 21. September 2021 (BStBl I S. 1805) und vom 29. Mai 2024 (BStBl I S. 907)

Anlagen: 2

GZ: IV C 3 - S 2197/00009/011/024

DOK: COO.7005.100.2.12031180

Seite 1 von 35

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Dieses BMF-Schreiben regelt die Anwendung der Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b des Einkommensteuergesetzes (EStG). Mit Artikel 1 Nummer 2 des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 4. August 2019 (BGBl. I S. 1122) wurde mit § 7b EStG eine neue Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen eingeführt. Mit Artikel 1 Nummer 27 Buchstabe e des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) wurden der Anwendungsbereich des § 7b EStG auf den Veranlagungszeitraum 2018 erweitert (§ 52 Absatz 15a Satz 1 EStG) und der Abzug als Werbungskosten ermöglicht (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 7 EStG). Mit Artikel 4 Nummer 2 des Jahressteuergesetzes 2022 vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) wurde die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in modifizierter Form wieder ermöglicht. Mit Artikel 1 Nummer 3 des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovationen sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness vom 27. März 2024 (BGBl. I Nr. 108) wurde der zeitliche Anwendungsbereich der Sonderabschreibung verlängert und die maßgeblichen Kostenbezugsgrößen (Baukostenobergrenze und maximale Bemessungsgrundlage) aufgrund der veränderten Realitäten im Bausektor angehoben.



Anwendungsregelung

Das Schreiben ist ab dem Zeitpunkt seiner Bekanntgabe im Bundessteuerblatt in allen offenen Fällen anzuwenden.

Es ersetzt

- das BMF-Schreiben vom 7. Juli 2020 (BStBl I S. 623),
- das BMF-Schreiben vom 21. September 2021 (BStBl I S. 1805) und
- das BMF-Schreiben vom 29. Mai 2024 (BStBl I S. 907).

Abkürzungen

In diesem Schreiben werden die folgenden Abkürzungen verwendet:

ABl = Amtsblatt der Europäischen Union

AfA = Absetzung für Abnutzung

AO = Abgabenordnung

BewG = Bewertungsgesetz

BGBI. = Bundesgesetzblatt

BMF = Bundesministerium der Finanzen

BStBl = Bundessteuerblatt

BFH = Bundesfinanzhof

DAWI = Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse

DBA = Doppelbesteuerungsabkommen

EStG = Einkommensteuergesetz

EStH = Einkommensteuer-Hinweise

EStR = Einkommensteuer-Richtlinien

EUAHiG = EU-Amtshilfegesetz

HGB = Handelsgesetzbuch

KStG = Körperschaftsteuergesetz

Rn. = Randnummer

TIEA = Tax Information Exchange Agreement

WoFIV = Wohnflächenverordnung



Inhaltsverzeichnis

Inhalt	Randnummer
I. Einkommensteuerrechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG	1 - 82
1. Anspruchsvoraussetzungen	1 - 5
1.1 Persönliche Voraussetzungen	1 - 2
1.2 Sachliche Voraussetzungen	3 - 5
2. Fördergebiet	6 - 7
3. Förderzeitraum	8 - 17
3.1 Zeitpunkt des Bauantrags/der Bauanzeige	8 - 15
3.2 Begrenzung des Förderzeitraums	16 - 17
4. Förderobjekt	18 - 30
4.1 Nachhaltigkeitserfordernisse des Gebäudes	19
4.2 Wohnung i. S. d. § 7b EStG	20 - 24
4.3 Neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG	25 - 30
5. Nutzungsvoraussetzung	31 - 37
5.1 Entgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken	32 - 33
5.2 Wohnzwecke	34 - 37
6. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten	38 - 47
7. Baukostenobergrenze	48 - 52
8. Bemessungsgrundlage	53 - 60
8.1 Ermittlung der förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten	53 - 57
8.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage	58 - 60
9. Begünstigungszeitraum, Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und der AfA	61 - 67
9.1 Begünstigungszeitraum	61
9.2 Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG	62 - 64
9.3 Höhe der AfA	65 - 66
9.4 Kumulierung mit anderen Sonderabschreibungen/erhöhten Absetzungen	67
10. Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung	68 - 71
11. Rückgängigmachung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG	72 - 79
11.1 Veräußerung innerhalb des Nutzungszeitraums	73 - 76
11.2 Überschreiten der Baukostenobergrenze bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten	77 - 79
12. Anwendung weiterer Vorschriften des EStG	80 - 82
II. Beihilferechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG	83 - 116



1. Anwendung der De-minimis-Verordnung	83
2. Beihilfehöchstbeträge	84 - 86
3. Erklärung zu anderen De-minimis-Beihilfen	87 - 93
4. Ermittlung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG	94 - 106
4.1 Grundsatz: Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils	96 - 100
4.2 Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften	101 - 104
4.3 Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei gesonderten Feststellungen	105 - 106
5. Prüfung der Beihilfehöchstbeträge	107 - 124
5.1 Grundsatz	107 - 111
5.2 Prüfung bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften	112
5.3 Überschreiten der Beihilfehöchstbeträge	113 - 115
6. Bescheinigung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG	116
III. Prüfungserfordernisse für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG	117 - 118
Schlussbestimmung	



Seite 5 von 35

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Einkommensteuerrechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

1. Anspruchsvoraussetzungen

1.1 Persönliche Voraussetzungen

- 1 Zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG sind alle beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen i. S. d. EStG und des KStG berechtigt, die auch die beihilferechtlichen Voraussetzungen erfüllen (vgl. II. Beihilferechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG).
- 2 Bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften ist nach § 7a Absatz 7 Satz 1 EStG der einzelne Beteiligte anspruchsberechtigt. Das Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG darf sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nur einheitlich ausgeübt werden (§ 7a Absatz 7 Satz 2 EStG).
- 1.2 Sachliche Voraussetzungen
- 3 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann in Anspruch genommen werden für eine neue Mietwohnung (vgl. 4. Förderobjekt), die im entsprechenden Förderzeitraum (vgl. 3. Förderzeitraum) angeschafft oder hergestellt wird - unter Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung (vgl. 5. Nutzungsvoraussetzung) und Einhaltung der Baukostenobergrenze (vgl. 7. Baukostenobergrenze).
- 4 Beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland eine neue Mietwohnung herstellen oder anschaffen und mit den aus deren entgeltlichen Überlassung erzielten Einkünften im Inland steuerpflichtig sind, können die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen in Anspruch nehmen.
- 5 Wird eine neue Mietwohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur vom Erwerber in Anspruch genommen werden (§ 7b Absatz 1 Satz 3 EStG). Veräußert der Erwerber die neue Mietwohnung noch bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung weiter, kann nur der Zweit- bzw. Letzterwerber die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch nehmen.



Seite 6 von 35

2. Fördergebiet

- 6 Die Regelung gilt für jede neue Mietwohnung im Inland.
- 7 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG findet auch Anwendung, wenn die neue Mietwohnung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat belegen ist, der aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EUAHiG in einem Umfang leistet, der für die Überprüfung der Voraussetzungen dieser Vorschrift erforderlich ist. Soweit es sich um einen Drittstaat handelt, ist anhand der jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen mit diesem Staat zu prüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Anhaltspunkte hierfür ergeben sich aus der Anlage 1 (Anwendungsbereich des EUAHiG sowie der DBA und der TIEA) zum „Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen“ (BMF-Schreiben vom 29. Mai 2019 - BStBl I S. 480). Für die dort unter „A. Staaten mit großem Informationsaustausch“ aufgeführten Staaten ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen erfüllt sind.

3. Förderzeitraum

- 8 Förderzeitraum ist der Zeitraum, für den die Förderung nach § 7b EStG dem Grunde nach in Betracht kommt.
- 3.1 Zeitpunkt des Bauantrags/der Bauanzeige
- 9 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Bauantrag oder - sofern eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist - die Bauanzeige nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 bzw. nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellt bzw. getätigt worden ist. Für Mietwohnungen, die nach den baurechtlichen Vorschriften ohne Bauantrag bzw. Bauanzeige errichtet werden können, kann hinsichtlich des in Satz 1 genannten Zeitraums auf den Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung abgestellt werden.
- 10 Wurde der Bauantrag oder die Bauanzeige vor dem 1. September 2018 bzw. nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2023 gestellt bzw. getätigt, mit der tatsächlichen Bautätigkeit aber erst nach diesen Stichtagen begonnen, ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht zulässig, da die Regelung nicht auf den Beginn der Bautätigkeit, sondern auf den Zeitpunkt der Bauantragstellung bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige abstellt.
- 11 Ein Bauantrag bzw. eine Bauanzeige wird mittels des von der nach Landesrecht zuständigen Behörde veröffentlichten Vordrucks gestellt bzw. getätigt, mit dem die landesrechtlich vorgesehene Baugenehmigung für die beabsichtigte Herstellung der Mietwohnung angestrebt wird.



Seite 7 von 35

- 12 Für die Bestimmung des Zeitpunkts der Stellung des Bauantrags bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige ist regelmäßig das Datum des Eingangsstempels der nach Landesrecht zuständigen Behörde maßgebend. Dieses Datum gilt auch dann als entscheidender Zeitpunkt, wenn die Bauplanung nach dem Eingang des Bauantrags bzw. der Bauanzeige geändert wird, ohne dass ein neuer Bauantrag bzw. eine neue Bauanzeige erforderlich ist.
- 13 Ist ein Bauantrag abgelehnt bzw. eine angezeigte Bauausführung untersagt worden und die Baugenehmigung erst aufgrund eines unter neuen Bedingungen gestellten Bauantrags erteilt bzw. der Bau erst aufgrund einer veränderten Bauanzeige begonnen worden, ist der maßgebliche Zeitpunkt des Bauantrags bzw. der Bauanzeige der Eingang des unter neuen Bedingungen gestellten Bauantrags bzw. der neuen Bauanzeige bei der zuständigen Behörde. Dies gilt auch, wenn sich die Bauplanung des Steuerpflichtigen so grundlegend ändert, dass ein neuer Bauantrag gestellt bzw. eine neue Bauanzeige getätigt werden muss. Wird ein Bauantrag bzw. eine Bauanzeige allerdings annulliert und anschließend derselbe Bauantrag bzw. dieselbe Bauanzeige unverändert erneut gestellt bzw. getätigt, bleibt der Zeitpunkt des ursprünglich gestellten Bauantrags bzw. der bisherigen Bauanzeige maßgeblich.
- 14 Im Fall der Anschaffung einer neuen Mietwohnung ist der Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige des Steuerpflichtigen, der die Wohnung hergestellt hat, maßgebend. Nicht entscheidend ist das Datum des Kaufvertrags.
- 15 Für Mietwohnungen, die entgegen den baurechtlichen Vorschriften ohne Baugenehmigung errichtet wurden, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht in Anspruch genommen werden.

3.2 Begrenzung des Förderzeitraums

- 16 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nach § 52 Absatz 15a Satz 1 EStG für Baumaßnahmen, deren Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellt bzw. getätigt wurde, letztmalig im Veranlagungszeitraum 2026 bzw. in den Fällen des § 4a EStG letztmalig für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2027 enden, in Anspruch genommen werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2027 bzw. für nach dem 31. Dezember 2026 endende Wirtschaftsjahre kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in diesen Fällen auch dann nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn der vorgesehene Begünstigungszeitraum (Rn. 61) noch nicht abgelaufen ist (§ 52 Absatz 15a Satz 2 EStG).
- 17 Bei der Bestimmung und Einhaltung des Förderzeitraums kommt es - anders als beim Begünstigungszeitraum (Rn. 61) - nicht auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt der begünstigten Baumaßnahme an. Das Jahr der Fertigstellung der Baumaßnahme ist damit für die Einhal-



Seite 8 von 35

tung des Förderzeitraums der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht entscheidend. Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die neue Mietwohnung, für die der Bauantrag gestellt wurde oder die Bauanzeige erfolgt ist, erst nach dem 31. Dezember 2021 bzw. nach dem 30. September 2029 fertiggestellt wird. Der Förderzeitraum endet jedoch für Baumaßnahmen, deren Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellt bzw. getätigt wurde, spätestens im Veranlagungszeitraum 2026 bzw. in dem letzten vor dem 1. Januar 2027 endenden Wirtschaftsjahr. Der Förderzeitraum für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in der Fassung für Bauanträge oder Bauanzeigen nach dem 31. Dezember 2022 wird nicht in dieser Form begrenzt.

Beispiel 1:

Ein Mehrfamilienhaus wird im Jahr 2024 aufgrund eines im Jahr 2021 gestellten Bauantrags fertiggestellt. Zum 1. Dezember 2024 geht das Eigentum auf einen Erwerber über, der die Wohnungen ab diesem Zeitpunkt vermietet.

Der Erwerber kann für die Jahre 2024, 2025 und 2026 jährlich bis zu 5 % der förderfähigen Anschaffungskosten geltend machen. Das vierte Jahr des Begünstigungszeitraums für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG entfällt aufgrund der Begrenzung des Förderzeitraums auf den Veranlagungszeitraum 2026 (§ 52 Absatz 15a Satz 1 EStG). Die lineare AfA wird im Jahr 2027 gegenüber den Vorjahren unverändert berücksichtigt. Erst ab dem 5. Jahr, also nach Ablauf des vierjährigen Förderzeitraums, dem Jahr 2028, erfolgt die AfA nach § 7a Absatz 9 EStG (vgl. Rn. 66 ff.).

4. Förderobjekt

- 18 Gegenstand der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist die einzelne neue Mietwohnung einschließlich der zu ihr gehörenden Nebenräume (begünstigte Wohnung). Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird nicht - wie nach den üblichen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen - für die Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes oder selbständigen Gebäudeteils gewährt. So ist bei der linearen AfA nach § 7 Absatz 4 EStG bzw. der degressiven AfA nach § 7 Absatz 5a EStG Gegenstand der AfA das selbständige unbewegliche Wirtschaftsgut Gebäude. Die Vereinfachungsregelung zur Herstellung eines anderen Wirtschaftsgutes in R 7.3 Absatz 5 EStR findet für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG keine Anwendung. Begünstigt sind neue Mietwohnungen in neuen oder vorhandenen Gebäuden und anderen Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (Gebäude) sowie Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

4.1 Nachhaltigkeitserfordernisse des Gebäudes

- 19 Mietwohnungen, deren Bauantrag oder Bauanzeige nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellt bzw. getätigt wurde, müssen sich gemäß § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2



ESTG in einem Gebäude befinden, welches die Voraussetzungen eines "Effizienzhaus 40" mit Nachhaltigkeits-Klasse (EH 40 NH) erfüllt. Die Nachhaltigkeits-Klasse muss durch das Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude (QNG) nachgewiesen werden. Das QNG wird in zwei Qualitätsniveaus vergeben (QNG-PLUS und QNG-PREMIUM), die jeweils als Nachweis geeignet sind. Dieses Siegel wird im Wege eines Zertifizierungsverfahrens durch unabhängige für das QNG akkreditierte Zertifizierungsstellen entsprechend der Vorgaben des Siegelgebers Bundesministerium für Wohnen, Stadtentwicklung und Bauwesen (BMWSB) vergeben. Voraussetzung für die Vergabe des QNG ist der Nachweis der Erfüllung allgemeiner und besonderer Anforderungen an die ökologische, soziokulturelle und ökonomische Qualität von Gebäuden. Die Zertifizierung erfolgt nach Baufertigstellung anhand der realisierten Gebäudequalitäten und auf Grundlage eines der jeweiligen QNG-Siegelvariante entsprechenden Zertifizierungsprogramms, das ein bei der Deutschen Akkreditierungsstelle für das QNG registriertes Bewertungssystem beinhalten muss.

4.2 Wohnung i. S. d. § 7b EStG

- 20 Nach § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG muss die begünstigte Wohnung die bewertungsrechtlichen Anforderungen des § 181 Absatz 9 BewG erfüllen. Danach ist eine Wohnung in der Regel die Zusammenfassung mehrerer Räume, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist. Die Zusammenfassung der Räume muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbständigen Zugang haben. Daneben ist es erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Nach § 181 Absatz 9 Satz 4 BewG soll die Wohnfläche mindestens 20 m² betragen. Außerhalb der Wohnung belegene Räume werden dabei nicht berücksichtigt.
- 21 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann unter dieser Voraussetzung auch dann in Anspruch genommen werden, wenn es sich um eine Wohnung in einem Studentenwohnheim in Gestalt eines Appartementhauses oder um ein abgeschlossenes Appartement in einem Seniorenheim oder einer Unterkunft für betreutes Wohnen handelt. Die Wohnung muss in diesen Fällen aus einem Wohn-Schlafraum mit einer vollständig eingerichteten Küchenkombination oder zumindest einer Kochgelegenheit mit den für eine Kleinkücheneinrichtung üblichen Anschlüssen und einem Bad/WC bestehen und soll eine Gesamtwohnfläche von mindestens 20 m² haben (vgl. § 181 Absatz 9 BewG).
- 22 Abweichend zu den vorgenannten Voraussetzungen kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG auch in Anspruch genommen werden für in sich abgeschlossene Wohneinheiten mit separat vermieteten Wohnräumen (Teile der Wohneinheit) und einer in die jeweilige Wohneinheit integrierten Gemeinschaftsküche in einem Seniorenheim oder einer Unterkunft für betreutes



Wohnen. Schuldrechtliche Vereinbarungen über eine teilweise „Untervermietung“ innerhalb einer Wohnung sind für den Wohnungsbegriff unbeachtlich. Die Einstufung als Wohnung i. S. d. § 7b EStG kann in diesen Fällen jedoch nur erfolgen, wenn die einzelnen vermieteten Teile der Wohneinheit aus einem Wohn-Schlafräum und einem Bad/WC bestehen und eine Gesamtwohnfläche von mindestens 20 m² haben. Zudem müssen die vermieteten Teile der Wohneinheit der Führung eines selbstständigen Haushalts und nicht primär Pflege- und Betreuungszwecken dienen (vgl. § 181 Absatz 9 BewG).

23 Gemäß § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG gehören zu einer Wohnung auch Neben- bzw. Zuhörräume. Hierbei handelt es sich um Räume, die sich nicht im abgeschlossenen Bereich der Wohnung befinden, aber zu dieser gehören. Dies sind z. B. Keller- oder Abstellräume, gemeinschaftlich genutzte Räume (z. B. Waschküchen, Trocken- und Heizungsräume) im selben Gebäude, Stellplätze in Tiefgaragen sowie die zu einem Gebäude gehörenden Garagen.

24 Garagen, die neben dem Gebäude errichtet werden, gehören dann zu einer Wohnung, wenn Wohnung und Garagen als Bewertungseinheit i. S. d. BewG anzusehen sind.

4.3 Neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG

25 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kommt nur in Betracht, wenn eine neue Wohnung geschaffen wird, die bisher nicht vorhanden war.

26 Eine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG kann entstehen durch

- den Neubau von Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäusern,
- den Aus- oder Umbau von bestehenden Gebäudeflächen (insbesondere Dachgeschossausbauten, aber auch Teilung bestehender Wohnflächen) oder
- die Aufstockung oder den Anbau auf oder an einem bestehenden Gebäude (mit Flächenerweiterung).

Voraussetzung ist, dass der neu geschaffene Wohnraum die Anforderungen des Wohnungsbegriffs i. S. d. § 7b EStG erfüllt.

27 Keine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG entsteht hingegen, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung dadurch deutlich verbessern. Das gilt auch dann, wenn vorhandener Wohnraum innerhalb des Gebäudes verlegt oder die bestehende Wohnung um Wohnfläche erweitert wird. Dies gilt nicht, wenn vor Durchführung der Sanierung keine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorhanden war. Sind diese Anforderungen nach Durchführung der Sanierung erfüllt, ist eine neue Wohnung entstanden.



- 28 Eine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG kann auch dann entstehen, wenn unter Nutzung bestehender Gebäudeflächen neuer Wohnraum geschaffen wird, z. B. 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 erstmals die Anforderungen des Wohnungsbegriffs i. S. d. § 7b EStG erfüllt (vgl. 5.2. Wohnzwecke). Nicht entscheidend ist, dass mit der Wohnung auch ein neues selbständiges „Wirtschaftsgut“ entsteht. Auch wenn die neu geschaffene Wohnung ertragsteuerrechtlich nicht als selbständiges Wirtschaftsgut behandelt wird, sondern in einen bereits bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang (zu fremden Wohnzwecken vermietete Wohnungen) eingeht, kann abweichend von dieser ertragsteuerrechtlichen Zuordnung eine neue Wohnung i. S. d. § 7b EStG entstehen.

Beispiel 2:

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.

Die Büroräume werden im Jahr 2024 (Tätigung der Bauanzeige am 1. Februar 2024) zu zwei 80 m² großen Wohnungen umgebaut, die ab dem 1. Dezember 2024 vermietet werden.

Bei den zwei Wohnungen handelt es sich um neue Wohnungen, für die eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen werden kann.

- 29 Werden durch die Teilung einer Wohnung (unter Verwendung der vorhandenen Altbausubstanz) mehrere bisher nicht vorhandene, baulich getrennte und in sich abgeschlossene Wohneinheiten hergestellt, werden damit mehrere neue Wohnungen i. S. d. § 7b EStG geschaffen. Gehören allerdings die Räume, in denen sich vor der Teilung Bad und Küche der alten Wohnung befunden haben, nach der Teilung nur zu einer der neu entstandenen Wohnungen, so sprechen die objektiven Kriterien dafür, dass diese Wohnung nicht neu i. S. d. § 7b EStG, sondern an die Stelle der alten Wohnung getreten ist.
- 30 Im Fall der Anschaffung einer Wohnung gilt diese Wohnung für den Erwerber nur dann als neu i. S. d. § 7b EStG, 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, Nutzen 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.



Seite 12 von 35

Beispiel 3:

Ein Investor lässt in einem neu errichteten Gebäude mehrere Wohnungen herstellen.

Das Gebäude und auch die Wohnungen werden am 30. November 2024 (Bauantrag vom 10. Mai 2023) fertiggestellt.

a) Der Investor begründet durch Teilungserklärung Eigentumswohnungen, welche einzeln veräußert werden.

b) Das Gebäude wird als Ganzes veräußert.

In beiden Fällen können die Erwerber die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch nehmen, wenn die neuen Wohnungen oder das Gebäude bis zum 31. Dezember 2024 rechtswirksam unter Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erworben wurden.

5. Nutzungsvoraussetzung

31 Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG muss die begünstigte Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken dienen.

5.1 Entgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken

32 Wird eine Wohnung selbstgenutzt oder unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassen, liegt keine entgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken i. S. d. § 7b EStG vor. Ist die Nutzungsüberlassung gemäß § 21 Absatz 2 Satz 1 EStG in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, so ist auch die Sonderabschreibung nach § 7b EStG im gleichen Verhältnis aufzuteilen und nur in Höhe des auf die entgeltliche Nutzungsüberlassung entfallenden Anteils abzugsfähig.

33 Eine Wohnung dient der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken auch dann, wenn sie zwar vorübergehend leer steht, die entgeltliche Überlassung aber (weiterhin) vorgesehen ist und die Wohnung dafür bereitgehalten wird. Im Übrigen vgl. Rn. 24 bis 26 des BMF-Schreibens vom 8. Oktober 2004, BStBl I S. 933 („Einkünfteerzielung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“).

5.2. Wohnzwecke

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

35 Eine entgeltlich überlassene Wohnung dient Wohnzwecken i. S. d. § 7b EStG, wenn die entgeltliche Überlassung unbefristet oder mindestens für einen Zeitraum von einem Jahr mietvertraglich festgelegt ist. Wird eine kürzere Mietdauer vereinbart, kann dies unschädlich sein, wenn ein entsprechender Nachweis erbracht wird, dass die Wohnung nicht lediglich der vorübergehenden



Seite 13 von 35

Beherbergung von Personen, sondern der längerfristigen Nutzung zu Wohnzwecken dienen soll (z. B. Vermietung an einen Praktikanten für die Dauer des Praktikums, Vermietung an einen Studenten für die Dauer eines Semesters). Eine Untervermietung durch den Mieter ist unschädlich, wenn sie zu Wohnzwecken im vorstehenden Sinne erfolgt.

Wird eine Wohnung möbliert vermietet, steht dies dem Begriff „zu Wohnzwecken dienen“ nicht entgegen.

- 36 Eine Wohnung dient nach § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 2. Halbsatz EStG allerdings nicht Wohnzwecken, soweit sie lediglich zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt ist, insbesondere bei regelmäßig wechselnden Personen wie z. B. in Ferienwohnungen, Hotels und Boardinghouses sowie bei der Vermietung von Serviced Apartments (auch Aparthotels oder Apartment Hotels). Anhaltspunkt für eine nicht Wohnzwecken dienende, vorübergehende Beherbergung kann z. B. die Bereitstellung oder das Angebot von Serviceleistungen, wie z. B. Wäscheservice oder Mahlzeiten, sein.
- 37 Eine Wohnung dient auch Wohnzwecken, wenn sie aus besonderen betrieblichen Gründen an Betriebsangehörige überlassen wird, z. B. Wohnung für den Hausmeister, für das Fachpersonal oder für Angehörige der Betriebsfeuerwehr. Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters ist zur Vereinfachung den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen. Räume, die sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienen, sind je nachdem, welchem Zweck sie überwiegend dienen, entweder ganz den Wohnzwecken oder ganz den betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räumen zuzurechnen.

6. Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- 38 Die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Rahmen der Anschaffung oder der Herstellung einer begünstigten Wohnung entstehen und für die Prüfung der Baukostenobergrenze (Rn. 48 ff.) und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Rn. 53 ff.) heranzuziehen sind, werden gemäß § 255 HGB und den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen ermittelt.
- 39 Danach sind Anschaffungskosten eines Gebäudes oder einer Wohnung alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude/eine Wohnung zu erwerben und es/sie in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude/der Wohnung einzeln zugeordnet werden können, ferner die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. § 255 Absatz 1 Satz 1 und 2 HGB).
- 40 Typische Anschaffungsnebenkosten sind Maklergebühren, Provisionen, Notarkosten, Grundbuchgebühren, Grunderwerbsteuer, Gerichtskosten, Vermessungskosten, Gutachterkosten und



Erschließungskosten (sofern diese notwendigerweise im Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstücks bzw. des Gebäudes anfallen und die Benutzbarkeit oder den Wert des angeschafften Grundstücks erhöhen).

- 41 Nach § 255 Absatz 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes entstehen. Zu den Herstellungskosten gehören auch anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. d. § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG.
- 42 Kosten für die Grundstückerschließung, z. B. für Straßen, Versorgungsleitungen und Entsorgungsanlagen außerhalb des Grundstücks, sind dem Grund und Boden zuzuordnen. Anschlüsse vom Gebäude bis zur Grundstücksgrenze an Versorgungsnetze (Strom, Gas, Wasser, Wärme) sind hingegen dem Gebäude zuzurechnen und gehören zu den abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn sie zusammen mit dem Gebäude neu hergestellt werden.
- 43 Aufwendungen für den Grund und Boden sowie die hierauf entfallenden Anschaffungsnebenkosten sind keine abschreibungsfähigen Aufwendungen und können daher auch nicht für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG berücksichtigt werden.
- 44 Aufwendungen für ein Gebäude, das für Zwecke von Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten angeschafft wird (vgl. Rn. 26), gehören insoweit zu den abschreibungsfähigen Aufwendungen i. S. d. § 7b EStG, als die erworbene Altbausubstanz für die Errichtung der neuen Wohnung i. S. d. § 7b EStG verwendet wird. Dies gilt entsprechend für einen ggf. vorhandenen Restbuchwert eines Gebäudes, soweit Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten an einem Gebäude vorgenommen werden, das sich bereits im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet.
- 45 Für die Aufwendungen für Außenanlagen gilt R 21.1 Absatz 3 Satz 1 EStR.
- 46 Aufwendungen für die Möblierung einer neuen Mietwohnung stellen keine abschreibungsfähigen Aufwendungen i. S. d. § 7b EStG dar.
- 47 Im Fall der Anschaffung sind die Anschaffungskosten zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten sowie nachträglich anfallende Anschaffungskosten ggf. mittels einer Kaufpreisaufteilung in einen Grund- und Bodenanteil sowie einen Gebäude- oder Wohnungsanteil aufzuteilen (siehe hierzu auch die Arbeitshilfe und Anleitung des Bundesministeriums der Finanzen zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen [www.bundesfinanzministerium.de]).



7. Baukostenobergrenze

- 48 Nach § 7b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 und 2 EStG ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur zulässig, wenn die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 3.000 € je m² Wohnfläche für Wohnungen betragen, die aufgrund eines nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden. Für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, beträgt die Baukostenobergrenze 5.200 € je m² Wohnfläche. Fallen höhere abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies zum vollständigen Ausschluss der Sonderabschreibung nach § 7b EStG.
- 49 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 zugrunde zulegende Fläche ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes die Nutzfläche des gesamten Gebäudes, bei Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten die durch die Baumaßnahme insgesamt neu geschaffene Nutzfläche und bei der Anschaffung oder Herstellung einer Eigentumswohnung die den Eigentumsrechten entsprechende Nutzfläche des erworbenen Anteils.
- 50 Die Nutzfläche wird in sinngemäßer Anwendung der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (WoFIV) vom 25. November 2003 (BGBl. I S. 2346) in der jeweils geltenden Fassung ermittelt (vgl. R 4.2 Absatz 6 Satz 4 EStR). Bei der Ermittlung der Nutzfläche sind - in Abweichung zu § 2 Absatz 3 WoFIV - auch Neben- bzw. Zuhörräume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Bade- und Brauseräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., soweit sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und die zur begünstigten Wohnung gehörenden Garagen (vgl. Definition der Wohnung unter 4. Förderobjekt) einzubeziehen.
- 51 Für Zwecke einer sachgerechten Ermittlung der Baukosten je m² (Wohn)Fläche kann alternativ die Bruttogrundfläche (BGF) des aufgrund der Baumaßnahme entstandenen Gebäudes herangezogen werden. Die BGF ermittelt sich als Gesamtfläche aller Grundrissebenen eines Bauwerks, die nach der DIN 277 ermittelt werden. Die entsprechenden Angaben müssen anhand der Bauunterlagen nachgewiesen werden können.
- 52 Zur Ermittlung der Baukosten je m² (Wohn)Fläche sind die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die ermittelte gesamte Nutzfläche zu dividieren. Mehraufwendungen für Sonderausstattungen, z. B. bei einer barrierefreien Wohnung, gehen in die allgemeine Kostenaufteilung ein und werden nicht vorab individuell dieser Wohnung zugerechnet. Mehr-



Seite 16 von 35

aufwendungen für Sonderausstattungen können jedoch unberücksichtigt bleiben, wenn sie eindeutig und nachweisbar anderen Nutzflächen als der begünstigten Wohnung zuzurechnen sind.

Beispiel 4:

Ein Gebäude mit einer BGF von insgesamt 750 m² wird im Jahr 2021 neu errichtet.

Die Nutzung des Gebäudes stellt sich wie folgt dar:

300 m² Fläche entfallen auf Mietwohnungen,

350 m² Fläche entfallen auf vermietete gewerblich genutzte Flächen

50 m² Fläche entfallen auf gemeinschaftlich genutzte Nebenräume und

*50 m² Fläche entfallen auf Funktions- und Haustechnikflächen, Aufzüge und
Aufzugsschächte, Treppenläufe und -podeste.*

Die Herstellungskosten betragen insgesamt 1.850.000 €, darin enthalten sind Mehraufwendungen für Sonderausstattung der gewerblich genutzten Fläche i. H. v. 100.000 €.

Die Baukosten je m² (Wohn)Fläche ermitteln sich wie folgt:

a) Nach WoFIV und R 4.2 Absatz 6 Satz 4 EStR: $1.750.000 \text{ €} / 700 \text{ m}^2 = 2.500 \text{ € je m}^2$

b) Nach DIN 277: $1.750.000 \text{ €} / 750 \text{ m}^2 = 2.333 \text{ € je m}^2$

Die Baukostenobergrenze nach § 7b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 EStG ist damit in beiden Fällen nicht überschritten.

8. Bemessungsgrundlage

8.1. Ermittlung der förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

53 Zu den förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. d. § 7b EStG gehören entgegen § 2 Absatz 3 Nummer 1 und 2 WoFIV neben den abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die neue Mietwohnung selbst (Rn. 38 ff.) auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die zu dieser Wohnung gehörenden Neben- und Zubehörräume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Bade- und Brauseräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., gleichgültig, ob sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zur begünstigten Wohnung gehörenden Garagen (vgl. Definition der Wohnung unter Rn. 20 ff.).

54 Bei Neben- bzw. Zubehörräumen, die vollständig einer neuen Mietwohnung zugerechnet werden können, sind die darauf entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Für gemeinschaftlich genutzte Nebenräume werden



die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend dem Anteil der Nutzfläche der neuen Mietwohnung an der Nutzfläche des gesamten Gebäudes aufgeteilt.

- 55 Werden neben einer begünstigten Wohnung auch andere Nutzflächen, wie z. B. Büro- oder Gewerbeflächen oder eine eigengenutzte Wohnung angeschafft oder hergestellt, werden die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regelungen auf die einzelnen Gebäudeteile aufgeteilt. Für diese Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteiles zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes maßgebend (vgl. R 4.2 Absatz 6 EStR). Die Aufteilung der Kosten hat damit so zu erfolgen, dass die gesamten abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vollständig verteilt werden.
- 56 Entsteht eine begünstigte Wohnung durch Um- oder Ausbaumaßnahmen, ist ebenfalls eine entsprechende Aufteilung der abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen, wenn mit der Baumaßnahme weitere - nicht begünstigte - Flächen geschaffen werden. Das kann z. B. dann der Fall sein, wenn neben einer begünstigten Wohnung auch eine Wohnung für die Eigennutzung hergestellt wird. Bei der Kostenaufteilung sind alle von der Baumaßnahme betroffenen Flächen zu berücksichtigen.
- 57 Um die gesamten abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die begünstigte Wohnung und die nicht zu ihr gehörende Fläche aufzuteilen, ist die Nutzfläche, die mit der Baumaßnahme insgesamt geschaffen wurde, und die Nutzfläche der begünstigten Wohnung zu ermitteln. So können die gesamten Aufwendungen gleichmäßig auf alle Nutzflächen verteilt werden. Es erfolgt grundsätzlich keine individuelle Zuordnung der Kosten nach Ausstattungsmerkmalen.

Beispiel 5:

Fortführung des Beispiels 4:

Die Nutzfläche des Gebäudes beträgt 700 m², die Nutzfläche der begünstigten Wohnungen beträgt 323 m² (die gemeinschaftlich genutzten Nebenräume werden zu 46,15 % [300 / 650] den begünstigten Wohnungen zugerechnet). Die Funktionsflächen von 50 m² werden in die Berechnung der Nutzflächen nicht einbezogen.

Die auf die begünstigten Wohnungen entfallenden förderfähigen Herstellungskosten ermitteln sich nach dem Verhältnis der Nutzfläche der neuen Mietwohnungen zur Gesamtnutzfläche:

$$1.750.000 \text{ €} \times 323 \text{ m}^2 / 700 \text{ m}^2 = 807.500 \text{ €}$$



Seite 18 von 35

8.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

- 58 Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ermittelt sich aus den förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wohnung unter Berücksichtigung der Förderhöchstgrenze.
- 59 Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird nach § 7b Absatz 3 Nummer 1 und 2 EStG auf maximal 2.000 € je m² Wohnfläche für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, begrenzt (Förderhöchstgrenze). Für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, beträgt die Förderhöchstgrenze nach § 7b Absatz 3 Nummer 1 und 2 EStG maximal 4.000 € je m² Wohnfläche. Liegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je m² Wohnfläche jeweils darunter, sind diese in der tatsächlich angefallenen Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG zugrunde zu legen.
- 60 Betragen die grundsätzlich förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 2.000 € bzw. 4.000 € je m² Wohnfläche, ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wie folgt:
 $2.000 \text{ € bzw. } 4.000 \text{ €} \times \text{Nutzfläche der begünstigten Wohnung} = \text{Bemessungsgrundlage.}$

Beispiel 6:

Fortführung der Beispiele 4 und 5:

Herstellungskosten je m² Wohnfläche: $1.750.000 \text{ €} / 700 \text{ m}^2 = 2.500 \text{ € je m}^2$

Da die Herstellungskosten je m² Wohnfläche (wobei auf die Nutzfläche abgestellt werden darf) die Förderhöchstgrenze i. H. v. 2.000 € für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, überschreiten, ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG unter Berücksichtigung des Förderhöchstbetrages wie folgt:

$$2.000 \text{ €} \times 323 \text{ m}^2 = 646.000 \text{ €}$$

Die Förderhöchstgrenze i. H. v. 4.000 € je m² Wohnfläche für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, wäre hingegen nicht überschritten.



9. Begünstigungszeitraum, Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und der AfA

9.1. Begünstigungszeitraum

- 61 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und den folgenden drei Jahren (Begünstigungszeitraum) in Anspruch genommen werden (§ 7b Absatz 1 Satz 1 EStG). Zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG besteht keine Verpflichtung, sondern ein Wahlrecht. So kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG wahlweise nur in einem Jahr oder nur in zwei oder drei Jahren in Anspruch genommen werden (vgl. Rn. 64). Beteiligte von Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften dürfen dieses Wahlrecht nur einheitlich ausüben (§ 7a Absatz 7 Satz 2 EStG).

9.2. Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

- 62 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG beträgt jährlich bis zu 5 % der Bemessungsgrundlage einer begünstigten Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den darauffolgenden drei Jahren (§ 7b Absatz 1 Satz 1 EStG).
- 63 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist eine Jahresabschreibung. Sie wird daher ohne zeitanteilige Aufteilung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraumes vorgenommen.
- 64 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann mit „bis zu“ 5 % der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Es besteht somit eine Wahlmöglichkeit für den Steuerpflichtigen, jährlich auch weniger als 5 % Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch zu nehmen. Ein nicht ausgeschöpfter Anteil des Sonderabschreibungsvolumens erhöht den nach § 7a Absatz 9 EStG verbleibenden Restwert, der über die Restnutzungsdauer ab dem vierten Jahr nach dem Jahr der Fertigstellung linear oder degressiv abgeschrieben wird. Ein darüber hinaus gehendes individuelles Verteilen des Sonderabschreibungsvolumens in Höhe von insgesamt 20 % innerhalb des vierjährigen Begünstigungszeitraums ist nicht zulässig.

9.3. Höhe der AfA

- 65 Die AfA nach § 7 Absatz 4 EStG oder § 7 Absatz 5a EStG ist in jedem Fall in der gesetzlich vorgesehenen Höhe vorzunehmen (§ 7a Absatz 4 bzw. § 7b Absatz 1 Satz 1 EStG). Die lineare AfA nach § 7 Absatz 4 EStG bzw. die degressive AfA nach § 7 Absatz 5a EStG wird entsprechend der für diese Regelungen vorgesehenen Bemessungsgrundlage ermittelt, d. h. maßgebend sind - unabhängig von der Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung nach § 7b EStG - die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wohnung. Eine Begrenzung auf den Förderhöchstbetrag je m² Wohnfläche erfolgt für die lineare AfA nach § 7 Absatz 4 EStG bzw. die degressive AfA nach § 7 Absatz 5a EStG nicht.

- 66 Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung nach § 7b EStG von vier Jahren bemisst sich die weitere reguläre AfA nach § 7a Absatz 9 EStG. Danach ermittelt sich die weitere Abschreibung bei Gebäuden nach dem Restwert nach Ablauf des Begünstigungszeitraums und dem nach § 7 Absatz 4 EStG unter Berücksichtigung der rechnerischen Restnutzungsdauer oder dem nach § 7 Absatz 5a EStG maßgebenden Prozentsatz. Die Begrenzung des Förderzeitraums (Rn. 16) führt nicht zu einer Verkürzung des Begünstigungszeitraums.

Beispiel 7:

a) Fortführung der Beispiele 4 bis 6:

	1. Jahr (in Euro)	2. Jahr (in Euro)	3. Jahr (in Euro)	4. Jahr (in Euro)	5. Jahr (in Euro)
Sonderabschreibung nach § 7b EStG i. H. v. 5 % (Bemessungsgrundlage von 646.000 €)	32.300	32.300	32.300	32.300	0
reguläre AfA 1. bis 4. Jahr: Lineare AfA nach § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a bzw. b EStG (Bemessungsgrundlage von 807.500 €) ab 5. Jahr: Restwert-AfA	16.150*	16.150	16.150	16.150	13.342
insgesamt	48.450	48.450	48.450	48.450	13.342

* Hinweis: bei Fertigstellung nach dem 31. Januar wäre eine zeitanteilige Kürzung der linearen AfA im Jahr der Fertigstellung erforderlich.

Bei vollständiger Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und bei regulärer linearer AfA von 2 % bei Fertigstellung der neuen Wohnung vor dem 1. Januar 2023 nach § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b EStG beträgt der Restwert:

$$807.500 \text{ €} - (4 \times 48.450 \text{ €}) = 613.700 \text{ €}.$$

Die Restwert-AfA gemäß § 7a Absatz 9 EStG beträgt ab dem fünften Jahr bei einer Restnutzungsdauer von 46 Jahren 13.342 €.

b) Abwandlung: Fertigstellung im Jahr 2026 bei Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur für ein Jahr in Höhe von 32.300 € in Anspruch genommen werden. Bis zum Ende des vierjährigen Begünstigungszeitraums, d. h. in den Jahren 2026 bis 2029 wird die lineare AfA mit 24.225 € (3 % nach § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG x 807.500 €) berücksichtigt.



Ab dem 5. Jahr, dem Jahr 2030, erfolgt die AfA dann verteilt über die Restnutzungsdauer.

Der Restwert beträgt:

$$807.500 \text{ €} - 32.300 \text{ €} - (4 \times 24.225 \text{ €}) = 678.300 \text{ €}.$$

Die AfA beträgt ab dem 5. Jahr bei einer Restnutzungsdauer von 29 Jahren 23.390 €.

c) Kombination mit degressiver AfA nach § 7 Absatz 5a EStG

Ein Wohngebäude, welches die Voraussetzungen der § 7 Absatz 5a, § 7b EStG erfüllt und aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellten Bauantrags hergestellt wurde, wird zum 1. Januar 2025 fertiggestellt oder mit Fertigstellung zum 1. Januar 2025 angeschafft. Der Beginn der Herstellung bzw. der Kaufvertrag datieren jeweils nach dem 30. September 2023. Die Nutzfläche der begünstigten Wohnungen beträgt 250 m². Die auf das begünstigte Gebäude entfallenden förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen 1 Mio. €

Da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je m² Wohnfläche die Förderhöchstgrenze des § 7b EStG in Höhe von 4.000 € nicht überschreiten, entspricht die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG den vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. H. v. 1 Mio. €.

	1. Jahr (in Euro)	2. Jahr (in Euro)	3. Jahr (in Euro)	4. Jahr (in Euro)	5. Jahr (in Euro)
<u>Sonderabschreibung</u> nach § 7b EStG i. H. v. 5 % (Bemessungsgrundlage 1 Mio. €)	50.000	50.000	50.000	50.000	0
<u>reguläre AfA</u> 1. bis 4. Jahr: degressive AfA nach § 7 Absatz 5a EStG (Bemessungsgrundlage von 1 Mio. €) ab 5. Jahr: degressive Restwert-AfA (§ 7a Absatz 9 EStG)	50.000	47.500	45.125	42.869	30.725
insgesamt	100.000	97.500	95.125	92.869	30.725

Die degressive Restwert-AfA gemäß § 7a Absatz 9 EStG ermittelt sich ab dem 5. Jahr von dem um die Sonderabschreibung nach § 7b EStG geminderten Restbuchwert. Bei vollständiger Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und bei gleichzeitiger Inanspruchnahme der degressiven AfA nach § 7 Absatz 5a EStG beträgt der Restwert am Ende des vierten Jahres 614.506 € (1 Mio. € abzüglich 385.494 € (Summe aller Abschreibungen der ersten 4 Jahre)).

Damit ergibt sich als Abschreibungswert für das 5. Jahr ein Betrag von 30.725 € (614.506 € x 5 %).



9.4. Kumulierung mit anderen Sonderabschreibungen/erhöhten Absetzungen

- 67 Liegen für einzelne Baumaßnahmen innerhalb des selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsguts Gebäude (vgl. Rn. 18) sowohl die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG als auch für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h, 7i EStG vor, dürfen nach dem Kumulationsverbot gemäß § 7a Absatz 5 EStG die erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h, 7i EStG oder die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur aufgrund einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h und 7i EStG an die Stelle der linearen AfA nach § 7 Absatz 4 EStG bzw. der degressiven AfA nach § 7 Absatz 5a EStG treten und die lineare AfA nach § 7 Absatz 4 EStG bzw. die degressive AfA nach § 7 Absatz 5a EStG neben der Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen werden muss.

10. Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung

- 68 Die begünstigte Wohnung muss nach § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 EStG im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen (zehnjähriger Nutzungszeitraum).
- 69 Der Nachweis über die Einhaltung der mindestens zehnjährigen Nutzung zur entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken ist vom Steuerpflichtigen jährlich in geeigneter Art und Weise zu erbringen (vgl. Rn. 117).
- 70 Wird die Nutzung zur entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken vor Ablauf des zehnjährigen Nutzungszeitraums beendet, hat der Steuerpflichtige dies mit der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums, in den die Beendigung fällt, in geeigneter Art und Weise anzuzeigen.
- 71 Wird eine Wohnung, für die die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, vor Ablauf des Nutzungszeitraums veräußert, hat der Veräußerer nachzuweisen, dass die begünstigte Wohnung innerhalb des Nutzungszeitraums auch beim Erwerber der weiteren entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken gedient hat. Daher ist es grundsätzlich auch möglich, eine begünstigte Wohnung, für die die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums zu veräußern, ohne dass die in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 EStG rückgängig zu machen ist (beachte Rn. 72 ff.). Die Vorschriften zu privaten Veräußerungsgeschäften von Grundstücken i. S. d. § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und Absatz 3 EStG (insbesondere zur Erhöhung der Anschaffungs- und Herstellungskosten gemäß § 23 Absatz 3 Satz 4 EStG um in Anspruch genommene Sonderabschreibungen) bleiben unberührt. Der entsprechende Nachweis ist vom Veräußerer im Rahmen der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums, in den der Ablauf des zehnjährigen Nutzungszeitraums fällt, in geeigneter Art und Weise zu erbringen. Aus-



Seite 23 von 35

reichend ist eine Bestätigung des Erwerbers über die Einhaltung der Nutzungsvoraussetzung. Die Nutzungsvoraussetzung ist auch bei den in Rn. 76 geregelten Vorgängen einzuhalten.

11. Rückgängigmachung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

72 Wird eine begünstigte Wohnung, für die die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Anspruch genommen wurde, innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums dem Mietwohnungsmarkt entzogen oder veräußert, ohne dass der Veräußerungsgewinn der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt, oder wird die Baukostenobergrenze nachträglich innerhalb der ersten drei Kalenderjahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wohnung durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten, ist die in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Absatz 4 EStG in voller Höhe verzinslich rückgängig zu machen und die bisher in Anspruch genommene lineare oder degressive AfA (ohne Berücksichtigung von § 7a Absatz 9 EStG) entsprechend anzupassen (Berichtigungszeitraum). Für diese Fälle sieht § 7b Absatz 4 Satz 3 EStG eine Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist vor. Die Änderung erfolgt nach § 7b Absatz 4 Satz 2 EStG. Die Verzinsung erfolgt gemäß § 233a Absatz 2 i. V. m. Absatz 5 AO. § 233a Absatz 2a AO ist insoweit nicht anzuwenden (§ 7b Absatz 4 Satz 4 EStG).

11.1. Veräußerung innerhalb des Nutzungszeitraums

73 Eine Veräußerung innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums, bei der der Veräußerungsgewinn nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt, führt in voller Höhe zu einer Rückgängigmachung der in Anspruch genommenen Sonderabschreibung nach § 7b EStG (§ 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG). Dies gilt nicht nur im Fall der Erzielung eines Veräußerungsgewinns, sondern auch im Fall des Vorliegens eines Veräußerungsverlustes. Entscheidend ist allein, ob die Veräußerung grundsätzlich steuerbar ist.

74 Bei der Veräußerung langfristig gehaltener Grundstücke des Privatvermögens, die der Steuerpflichtige erst neu bebaut hat, liegt regelmäßig keine steuerbare Veräußerung vor, denn bei der Berechnung der in § 23 EStG vorgesehenen zehnjährigen Veräußerungsfrist wird ausschließlich an den Zeitpunkt der Anschaffung des Grund und Bodens und nicht an den Zeitpunkt der Herstellung des Gebäudes angeknüpft.

Beispiel 8:

a) Grundfall:

A erwarb im Jahr 2010 einen Bauplatz. Am 1. Oktober 2018 stellte er einen Bauantrag zur Errichtung eines Zweifamilienhauses. Das Gebäude wurde am 1. Juli 2020 fertiggestellt und A vermietet es seitdem entgeltlich zu Wohnzwecken. A beansprucht in den Jahren 2020, 2021 und 2022 Sonderab-



Seite 24 von 35

schreibungen nach § 7b EStG. Ende des Jahres 2022 verkauft A das vermietete Gebäude an B, der dieses weiterhin entgeltlich zu Wohnzwecken überlässt.

Der zehnjährige Nutzungszeitraum läuft vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2030. A veräußert das Gebäude innerhalb des zehnjährigen Nutzungszeitraums. Der Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes an B im Jahr 2022 ist nicht nach § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG steuerbar.

Die zehnjährige Veräußerungsfrist des § 23 EStG begann mit dem Erwerb des Bauplatzes im Jahr 2010 und endet im Jahr 2020; sie ist deshalb im Jahr 2022 bereits abgelaufen.

Gemäß § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bei A - trotz entgeltlicher Weitervermietung des Gebäudes durch B - in voller Höhe verzinslich rückgängig zu machen.

b) Abwandlung:

A erwarb den Bauplatz erst im Jahr 2017.

Der Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes an B im Jahr 2022 ist nach § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG steuerbar. Die zehnjährige Veräußerungsfrist des § 23 EStG ist im Jahr 2022 noch nicht abgelaufen. Im Umkehrschluss zu § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 EStG ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bei A sodann nicht rückgängig zu machen, da der Erwerber B das Gebäude weiterhin entgeltlich zu Wohnzwecken vermietet.

- 75 Ist eine Veräußerung steuerbar, hat die Bundesrepublik Deutschland aber aufgrund einer Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen kein Recht zur Besteuerung des Veräußerungserlöses, ist der Tatbestand des § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG nicht erfüllt.
In diesen Fällen liegt ein grundsätzlich steuerbarer Vorgang vor.
- 76 Kein schädlicher Vorgang i. S. d. § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG liegt vor, wenn eine Übertragung nicht als Veräußerung anzusehen ist (z. B. unentgeltliche Übertragung im Wege der Erbfolge). Der Tausch und die verdeckte Einlage in eine Körperschaft gelten jeweils als Veräußerungsvorgang.
- 11.2. Überschreiten der Baukostenobergrenze bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- 77 Wird die Baukostenobergrenze in Höhe von 3.000 € bzw. 5.200 € je m² Wohnfläche innerhalb der ersten drei Kalenderjahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Fertigstellung der begünstigten Wohnung durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten, ist die bisher in Anspruch genommene Sonderabschreibung nach § 7b Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG in voller Höhe verzinslich rückgängig zu machen.



78 Es handelt sich um eine kalenderjahrbezogene Betrachtung; eine taggenaue Fristberechnung bezogen auf den Anschaffungs- oder Fertigstellungszeitpunkt ist dabei nicht vorgesehen. Bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ist auch auf das Kalenderjahr abzustellen.

79 Unschädlich sind nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nach einer Veräußerung innerhalb des Begünstigungszeitraums beim Erwerber des Förderobjekts anfallen, wenn der Erwerber keinen Anspruch auf die Sonderabschreibung nach § 7b EStG hat.

12. Anwendung weiterer Vorschriften des EStG

80 Im Übrigen gelten die gemeinsamen Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nach § 7a EStG vollumfänglich auch für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG.

81 Die Anwendung des § 7b EStG ist nicht auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beschränkt, d. h. die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Anspruch genommen werden (vgl. § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 7 EStG).

82 Die Regelung des § 6b Absatz 6 EStG findet im Zusammenhang mit der Sonderabschreibung nach § 7b EStG keine Anwendung.

II. Beihilferechtliche Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

1. Anwendung der De-minimis-Verordnung

83 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann aufgrund von § 7b Absatz 5 EStG nur in Anspruch genommen werden, 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 De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24. Dezember 2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) oder der Verordnung (EU) Nr. 360/ 2012 der Kommission vom 25. April 2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen (ABl. L 114 vom 26. April 2012, S. 8) (sog. DAWI-de-minimis-Verordnung), in der jeweils geltenden Fassung, eingehalten sind. Für Baumaßnahmen, deren Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellt/getätigt wurde, gilt dies nur, wenn die Sonderabschreibung nach § 7b EStG im Rahmen der Gewinnermittlung von Einkünften im Sinne der §§ 13, 15 oder 18 EStG beansprucht wird.



2. Beihilfehöchstbeträge

- 84 Werden Beihilfen auf der Grundlage der De-minimis- oder DAWI-de-minimis-Verordnung gewährt, so darf der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis- oder DAWI-de-minimis-Beihilfen - unabhängig davon, aus welchen Förderprogrammen diese gewährt worden sind - in einem Zeitraum von drei Kalenderjahren die folgenden Beihilfehöchstbeträge nicht übersteigen:

Nach der De-minimis-Verordnung: 200.000 € bzw. 300.000 €

Nach der DAWI-de-minimis-Verordnung: 500.000 € bzw. 750.000 €

- 85 Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der nach der De-minimis-Verordnung maximal zulässige Beihilfehöchstbetrag von 200.000 € bzw. 300.000 € (ab Kalenderjahr 2024) unter Einbeziehung des Beihilfewertes aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nicht überschritten wird. Soweit ein Steuerpflichtiger auch Beihilfen nach der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten hat, sind insoweit Beihilfen bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 € bzw. 1.050.000 € (ab Kalenderjahr 2024) - unter Einhaltung der 200.000 bzw. 300.000-Euro-Grenze der De-minimis-Verordnung - zulässig. Ab dem Kalenderjahr 2024 werden die Höchstbeträge der De-minimis- und der DAWI-de-minimis-Verordnung nicht mehr auf den nach der DAWI-de-minimis-Verordnung geltenden Höchstbetrag beschränkt, sodass insoweit Beihilfen bis zu einem Betrag in Höhe von 1.050.000 € - unter Einhaltung der jeweilig geltenden Höchstgrenzen - gewährt werden dürfen. Zur Prüfung der Beihilfehöchstbeträge vgl. Rn. 107 ff.

- 86 Werden für die nach § 7b EStG förderfähigen Kosten auch noch andere staatliche Beihilfen gewährt, ist dies nur insoweit zulässig, als dass die höchste einschlägige Beihilfeintensität oder der höchste einschlägige Beihilfebetrags, die bzw. der im Einzelfall in einer Gruppenfreistellungsverordnung oder einem Beschluss der Europäischen Kommission festgelegt ist, nicht überschritten wird.

3. Erklärung zu anderen De-minimis-Beihilfen

- 87 Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG muss der Steuerpflichtige nach § 7b Absatz 5 Satz 3 EStG für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums Angaben zu den von ihm im jeweiligen Kalenderjahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und in den jeweils zwei vorausgegangenen Kalenderjahren erhaltenen anderen Beihilfen auf der Basis der De-minimis-Verordnung und der DAWI-de-minimis-Verordnung machen. Maßgeblich ist hierbei der Zeitpunkt der Gewährung (Datum des Bewilligungsbescheides) und nicht der Zuflusszeitpunkt der Beihilfe. Für Baumaßnahmen, deren Bauantrag oder Bauanzeige nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellt oder getätigt wurde, muss die Erklärung nur erfolgen, wenn die Sonderabschreibung nach § 7b EStG im Rahmen der Gewinnermittlung



Seite 27 von 35

von Einkünften i. S. d. §§ 13, 15 oder 18 EStG beansprucht wird (§ 7b Absatz 5 Satz 1 i. V. m. § 52 Absatz 15a Satz 3 EStG).

- 88 Nicht anzugeben sind in diesem Zusammenhang Beihilfen, die aufgrund einer genehmigten Beihilferegelung oder aufgrund einer auf der Basis der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) gewährten Beihilferegelung (z. B. Zentrales Innovationsprogramm Mittelstand - ZIM) bewilligt worden sind.
- 89 Beihilfen, die einem Steuerpflichtigen auf der Basis der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung gewährt wurden, sind für diesen regelmäßig ersichtlich, da von jeder beihilfegewährenden Stelle eine Mitteilung über den erhaltenen Beihilfewert ausgestellt werden muss.
- 90 Hat der Steuerpflichtige im jeweiligen Kalenderjahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und in den jeweils zwei vorausgegangenen Kalenderjahren Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten, so hat er den Beihilfegeber, das Datum der Gewährung und die Höhe des bescheinigten Beihilfewertes dieser Beihilfen gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt zu erklären. Diese Erklärung ist Voraussetzung für die jeweilige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG. Wurden keine anderen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung in diesem Zeitraum bezogen, ist dies ebenfalls schriftlich zu erklären.
- 91 Handelt es sich bei dem anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen um einen Beteiligten einer Mitunternehmerschaft oder einer Gemeinschaft, für die die Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt werden, sind die Angaben über die erhaltenen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung für die Mitunternehmerschaft oder die Gemeinschaft im Rahmen der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums zu tätigen.
- 92 Werden die Einkünfte des anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen gesondert festgestellt, sind die Angaben über die erhaltenen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung im Rahmen der Erklärung zur gesonderten Feststellung für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums zu tätigen.
- 93 Beträgt der Beihilfewert aus weiteren Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung insgesamt bereits 200.000 € bzw. 300.000 € oder mehr bzw. aus weiteren Beihilfen nach der DAWI-De-minimis-Verordnung insgesamt bereits 500.000 € bzw. 750.000 € oder mehr, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG gemäß § 7b Absatz 5 EStG im betreffenden Jahr des Begünstigungs-



zeitraums nicht in Anspruch genommen werden. Ggf. kommt eine Inanspruchnahme im folgenden Jahr/in den folgenden Jahren des Begünstigungszeitraums in Betracht.

4. Ermittlung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

94 Sind im Kalenderjahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG und in den zwei vorausgegangenen Kalenderjahren die Beihilfehöchstbeträge durch weitere De-minimis-Beihilfen nicht erreicht worden oder wurden in diesem Zeitraum bisher keine De-minimis-Beihilfen bezogen, muss der Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ermittelt werden.

95 Bei der Ermittlung des sich aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ergebenden Beihilfewerts ist nicht auf die Höhe der Sonderabschreibung nach § 7b EStG selbst, sondern nur auf den relevanten wirtschaftlichen Vorteil, der durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit entsteht, abzustellen.

4.1. Grundsatz: Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils

96 Der zugrunde zu legende relevante wirtschaftliche Vorteil der Maßnahme entsteht durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit innerhalb des Referenzzeitraums des Abschreibungszeitraums des Förderobjekts. D. h. der relevante wirtschaftliche Vorteil aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG wird mittels einer Barwertberechnung über den gesamten Abschreibungszeitraum von 33 1/3 bzw. 50 Jahren ermittelt. Denn den durch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG entstehenden Steuervorteilen stehen im Zeitraum der Gewährung der Restwert-AfA Steuernachteile durch eine niedrigere Restwert-AfA gegenüber. Beides ist für die Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils in der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen.

97 Bei der Barwertberechnung werden jährlich die jeweiligen nominalen Vor- bzw. Nachteile auf den Investitionszeitpunkt diskontiert. Die Summe der entsprechenden Barwerte über den Abschreibungszeitraum eines Gebäudes (33 1/3 bzw. 50 Jahre) ergibt den Liquiditätsvorteil der Investition insgesamt, welcher auf die Jahre aufgeteilt wird, in denen durch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG Steuervorteile eintreten. Dabei wird in Einkommensteuerfällen auf den prozentualen Durchschnittssteuersatz abgestellt. Dieser ermittelt sich aus der tariflichen Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag (soweit erhoben), dividiert durch das zu versteuernde Einkommen (nach Berücksichtigung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG). In Körperschaftsteuerfällen wird auf den Körperschaftsteuersatz (15 %) zuzüglich Solidaritätszuschlag und dem individuellen Gewerbesteuersatz abgestellt. Maßgebend sind die Werte des Jahres der erstmaligen Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG. Zur Diskontierung ist der Abzinsungszinssatz entsprechend der Mitteilung der Kommission über die Änderung der Methode zur Festsetzung der Referenz- und Abzinsungssätze (ABl. C 14 vom



Seite 29 von 35

19. Januar 2008, S. 6), der zum Ende des Jahres, das der erstmaligen Inanspruchnahme der Sonderabschreibung vorausgeht, gilt, zu verwenden.

- 98 Der für die Berechnung des Referenz- und Abzinsungssatzes maßgebende Basissatz wird regelmäßig aktualisiert und im Internet unter der folgenden Adresse veröffentlicht:
http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/reference_rates.html.
- 99 Zur Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG steht im Internet auf den Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Steuern/arbeitshilfe-sonderabschreibung-7b-estg.html>) ein Berechnungsschema zur Verfügung. Der relevante wirtschaftliche Vorteil, der sich daraus ergibt, wird über den vierjährigen Begünstigungszeitraum gleichmäßig verteilt.
- 100 Der relevante wirtschaftliche Vorteil wird einmalig im ersten Jahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ermittelt. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb der Baukostenobergrenze, eine Veräußerung oder eine Nutzungsänderung des Förderobjekts innerhalb des Abschreibungszeitraumes führen daher nicht rückwirkend zu einer Neuberechnung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils.
- 4.2. Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften
- 101 Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung sind entsprechend dem für die Mitunternehmerschaft oder Gemeinschaft geltenden Einkünfteverteilungsschlüssel
1. der verbrauchte Beihilfewert der Mitunternehmerschaft oder Gemeinschaft (bereits erhaltene Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung)
- und
2. die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung nach § 7b EStG (vgl. Rn. 53 ff.) auf die Feststellungsbeteiligten aufzuteilen.
- 102 Im Feststellungsbescheid ist für jeden Feststellungsbeteiligten der auf ihn entfallende Anteil am verbrauchten Beihilfewert und an der Bemessungsgrundlage nach § 7b EStG auszuweisen. Der verbrauchte Beihilfewert ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums auszuweisen.
- 103 Bei mehrstöckigen Personengesellschaften ist entsprechend zu verfahren.

- 104 Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer des einzelnen Feststellungsbeteiligten wird für die Ermittlung des wirtschaftlichen Vorteils der Sonderabschreibung nach § 7b EStG der im Feststellungsbescheid festgestellte Anteil an der Bemessungsgrundlage nach § 7b EStG der Barwertberechnung wie unter 4.1 dargestellt zugrunde gelegt.

Beispiel 9:

Die A-KG, bestehend aus der Komplementär-GmbH [K-GmbH] (Anteil 0 %) und den Kommanditisten A und B (Anteil jeweils 50 %), hat mit Fertigstellung im Jahr 2020 ein Gebäude mit ausschließlich Mietwohnungen errichten lassen.

Die nach § 7b EStG förderfähigen Herstellungskosten betragen 2.000.000 € (eine Begrenzung der Bemessungsgrundlage i. S. d. § 7b Absatz 3 EStG erfolgt nicht).

Die A-KG erklärt im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung für 2020 folgende bereits erhaltene Beihilfen für das laufende und die beiden vorausgegangenen Kalenderjahre:

nach der De-minimis-Verordnung: 80.000 € (erhalten im Jahr 2019)

nach der DAWI-de-minimis-Verordnung: 400.000 € (erhalten im Jahr 2019)

Die A-KG erzielte im Jahr 2020 unter Berücksichtigung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG i. H. v. 50.000 €.

Der Feststellungsbescheid enthält für die Feststellungsbeteiligten folgende Werte:

<i>Feststellungs- beteiligter</i>	<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Euro</i>	<i>Bemessungs- grundlage nach § 7b EStG in Euro</i>	<i>verbrauchter Bei- hilfewert nach De-minimis-Ver- ordnung in Euro</i>	<i>verbrauchter Bei- hilfewert nach DAWI-de-mini- mis-Verordnung in Euro</i>
<i>K-GmbH</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>A</i>	<i>25.000</i>	<i>1.000.000</i>	<i>40.000</i>	<i>200.000</i>
<i>B</i>	<i>25.000</i>	<i>1.000.000</i>	<i>40.000</i>	<i>200.000</i>

Weil die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in voller Höhe (5 %) in Anspruch genommen wurde, muss keine Aussage hierzu aufgenommen werden.

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer werden über die in den Est 4 B-Mitteilungen für die jeweiligen Feststellungsbeteiligten mitgeteilten Werte die für die Feststellungsbeteiligten maßgeblichen Beihilfewerte aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG mittels des Berechnungsschemas wie unter 4.1 dargestellt ermittelt.



Seite 31 von 35

4.3 Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils bei gesonderten Feststellungen

105 Bei gesonderten Feststellungen nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b AO sind im Feststellungsbescheid der verbrauchte Beihilfewert und die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung nach § 7b EStG auszuweisen. Der verbrauchte Beihilfewert ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums auszuweisen.

106 Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer des Steuerpflichtigen wird über die im Feststellungsbescheid mitgeteilten Werte der maßgebliche Beihilfewert aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG mittels des Berechnungsschemas wie unter 4.1 dargestellt ermittelt.

5. Prüfung der Beihilfehöchstbeträge

5.1. Grundsatz

107 Die Prüfung, ob die Beihilfehöchstbeträge eingehalten werden, ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums gesondert vorzunehmen. Für Baumaßnahmen, deren Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 1. Oktober 2029 gestellt/getätigt wurde, gilt dies nur, wenn die Sonderabschreibung nach § 7b EStG im Rahmen der Gewinnermittlung von Einkünften im Sinne der §§ 13, 15 oder 18 EStG beansprucht wird (vgl. Rn. 83).

108 Im ersten Jahr des Begünstigungszeitraums werden 25 % des ermittelten Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG in die Berechnung einbezogen. Ist die Summe der erklärten anderen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung für das laufende und für die zwei vorausgegangenen Kalenderjahre sowie des für das erste Jahr des Begünstigungszeitraums anzusetzenden Teilbetrags des ermittelten Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG kleiner als 200.000 € bzw. 300.000 €, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG gewährt werden. Hat der Steuerpflichtige zusätzlich auch Beihilfen nach der DAWI-de-minimis-Verordnung erhalten, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG gewährt werden, wenn der ermittelte Beihilfewert aus den De-minimis-Beihilfen kleiner ist als 200.000 € bzw. 300.000 € und bei Hinzurechnung der DAWI-de-minimis-Beihilfen den Betrag von 500.000 € bzw. ab dem Kalenderjahr 2024 den Betrag von 1.050.000 € (unter Einhaltung des Höchstbetrags der DAWI-de-minimis-Verordnung) nicht überschreitet.

109 Im zweiten Jahr des Begünstigungszeitraums sind die erklärten anderen De-minimis-Beihilfen für das laufende und für die zwei vorausgegangenen Kalenderjahre und die anteiligen Beihilfewerte der Sonderabschreibung nach § 7b EStG für das erste und das zweite Jahr des Begünstigungszeitraums (jeweils 25 % des gesamten im ersten Jahr des Begünstigungszeitraums ermittelten Beihilfewertes) einzubeziehen. Im dritten Jahr des Begünstigungszeitraums sind die anteiligen Beihilfewerte der Sonderabschreibung nach § 7b EStG des ersten bis dritten Jahres des



Seite 32 von 35

Begünstigungszeitraums zu den aktualisiert mitgeteilten weiteren De-minimis-Beihilfen zu addieren. Im vierten Jahr des Begünstigungszeitraums sind die anteiligen Beihilfewerte der Sonderabschreibung nach § 7b EStG des zweiten bis vierten Jahres des Begünstigungszeitraums zu den aktualisiert mitgeteilten weiteren De-minimis-Beihilfen zu addieren.

- 110 Macht der Steuerpflichtige in späteren Jahren Sonderabschreibungen nach § 7b EStG für weitere begünstigte Förderobjekte geltend, ist für Zwecke der Prüfung der Beihilfehöchstbeträge entsprechend zu verfahren: d. h. die Beihilfewerte aus diesen Sonderabschreibungen nach § 7b EStG sind entsprechend zu ermitteln und in die in Rn. 109 erläuterte Prüfung einzubeziehen.
- 111 Werden für den Steuerpflichtigen Einkünfte gesondert festgestellt, ist anhand der im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Werte sowie der im Rahmen der Einkommensteuererklärung ggf. gemachten Angaben über weitere De-minimis-Beihilfen entsprechend zu verfahren.

5.2. Prüfung bei Mitunternehmerschaften oder Gemeinschaften

- 112 Der für einen Feststellungsbeteiligten ermittelte Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist der Prüfung der Einhaltung der Beihilfehöchstbeträge zugrunde zu legen. Neben eigenen De-minimis-Beihilfen eines Feststellungsbeteiligten sind auch die festgestellten, anteilig auf den Feststellungsbeteiligten entfallenden verbrauchten Beihilfewerte aus anderen De-minimis-Beihilfen der Mitunternehmerschaft oder Gemeinschaft in die Berechnung des bereits verbrauchten Beihilfewerts für den Feststellungsbeteiligten einzubeziehen.

Beispiel 10:

Fortführung des Beispiels 9:

Die Feststellungsbeteiligten der A-KG haben im Jahr 2020 und den beiden vorausgegangenen Kalenderjahren bereits De-minimis-Beihilfen mit den folgenden Beihilfewerten erhalten:

K-GmbH:	200.000 €
A:	10.000 €
B:	5.000 €

Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG werden für die Feststellungsbeteiligten die folgenden Beihilfewerte ermittelt:

K-GmbH:	0 €, d. h. 0 €/Jahr
A:	10.384 €, d. h. 2.596 €/Jahr
B:	7.632 €, d. h. 1.908 €/Jahr

<i>Feststellungs- beteiligter</i>	<i>Beihilfewert der Son- derabschreibung nach § 7b EStG in Euro</i>	<i>verbraucher Beihilfewert nach De-minimis- Verordnung in Euro</i>	<i>verbraucher Beihilfewert nach DAWI-de-mini- mis-Verord- nung in Euro</i>	<i>Beihilfewerte bereits erhalte- ner De-minimis- Beihilfen in Euro</i>
<i>K-GmbH</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>200.000</i>
<i>A</i>	<i>2.596</i>	<i>40.000</i>	<i>200.000</i>	<i>10.000</i>
<i>B</i>	<i>1.908</i>	<i>40.000</i>	<i>200.000</i>	<i>5.000</i>

Da die Feststellungsbeteiligten A und B für das Jahr 2020 den Beihilfehöchstbetrag sowohl nach der De-minimis-Verordnung (A: 52.596 €; B: 46.908 €) als auch nach der DAWI-de-minimis-Verordnung (A: 252.596 €; B: 246.908 €) noch nicht überschritten haben, kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Für die K-GmbH ergibt sich aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG durch die A-KG keine Auswirkung.

5.3 Überschreiten der Beihilfehöchstbeträge

- 113 Ergibt die Prüfung der Einhaltung der Beihilfehöchstbeträge nach der De-minimis-Verordnung und der DAWI-de-minimis-Verordnung, dass mit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG der Beihilfehöchstbetrag von 200.000 € bzw. 300.000 € nach der De-minimis-Verordnung bzw. von 500.000 € bzw. 750.000 € nach der DAWI-de-minimis-Verordnung überschritten wird, ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur in der Höhe zulässig, wie der Beihilfewert aus allen De-minimis-Beihilfeprogrammen 200.000 € / 300.000 € bzw. 500.000 € / 750.000 € nicht überschreitet. In diesen Fällen ist die Sonderabschreibung nach § 7b EStG für das betreffende Jahr anteilig zu kürzen.
- 114 Das Überschreiten der Beihilfehöchstbeträge führt nur dann zur vollständigen Versagung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG, wenn die Beihilfehöchstbeträge bereits ohne Hinzurechnung des Beihilfewerts aus der Sonderabschreibung nach § 7b EStG erreicht sind.
- 115 Bei Überschreiten der Beihilfehöchstbeträge hat eine entsprechende Mitteilung über die Höhe der zu gewährenden Sonderabschreibung nach § 7b EStG (ggfs. mit 0 €) an das für die (gesonderte bzw. gesondert und einheitliche) Feststellung zuständige Finanzamt bzw. an die zuständige Dienststelle zu ergehen. In der Folge ist ein nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO geänderter Feststellungsbescheid zu erlassen.



Seite 34 von 35

Beispiel 11:

Abwandlung des Beispiels 10:

B hat weitere Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung mit Beihilfewerten von insgesamt 160.000 € erhalten.

Die Prüfung des Beihilfehöchstbetrags für B ergibt, dass der Beihilfehöchstbetrag nach der De-minimis-Verordnung i. H. v. 200.000 € bereits erreicht ist (40.000 € aus der Beteiligung an der A-KG und 160.000 € für weitere Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung). B kann die Sonderabschreibung nach § 7b EStG damit nicht mehr in Anspruch nehmen. Nach einer entsprechenden Mitteilung der für die Veranlagung zur Einkommensteuer zuständigen Dienststelle an die für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständige Dienststelle ergeben sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung folgende Änderungen (die bislang erklärten bereits verbrauchten Beihilfewerte bleiben unverändert):

Feststellungs- beteiligter	Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Euro			Bemessungsgrundlage nach § 7b EStG in Euro
	Gesamt	nach Quote verteilt	Ergänzungs- vermögen	
K-GmbH	0	0		0
A	25.000	25.000	0	1.000.000
B	75.000	25.000	50.000*	1.000.000

*Hinweis: Die Einkünfte des Ergänzungsvermögens i. H. v. 50.000 € ergeben sich aus der vollständigen Versagung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ($1.000.000 \text{ €} \times 5 \%$).

6. Bescheinigung des Beihilfewerts der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

- 116 Der Beihilfewert der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist für jedes Jahr des Begünstigungszeitraums im entsprechenden Bescheid über die Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer auszuweisen.

III. Prüfungserfordernisse für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG

- 117 Für die Prüfung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG sind die in den Anlagen zu diesem Schreiben zusammengestellten Angaben („Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG“) erforderlich.
- 118 Die erforderlichen Angaben sind nach den diesem Schreiben beigefügten Anlagen an das örtlich zuständige Finanzamt zu übersenden. Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben sind mit



Seite 35 von 35

der Unterschrift des Steuerpflichtigen bzw. des gesetzlichen Vertreters zu bestätigen.
Die Angaben sind spätestens auf Anforderung des Finanzamts vorzulegen.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.