

Leseprobe zu



Kirchhof, Einkommensteuergesetz

Kommentar

ISBN 978-3-504-23102-6

19. neu bearbeitete Auflage, 2020, rd. 2800 Seiten, gebunden, 170x240

179,00 €

sprünglichen Bemessungsgrundlage tritt.<sup>1</sup> Dieser Betrag ist für Gebäude, § 7 Abs. 4, sowie die in § 7 Abs. 5a genannten Gebäudeteile, Wohnungen und Räume auf die verbleibende – fiktive – Nutzungsdauer (= typisierte Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 S. 1 oder 2 ./. Begünstigungszeitraum) linear zu verteilen.<sup>2</sup> Auf diese Weise wird die Nutzungsdauer, v. der § 7 Abs. 4 ausgeht, nicht verlängert; vielmehr werden die in § 7 Abs. 4 genannten AfA-Sätze erhöht.<sup>3</sup> Bei den übrigen WG hat der StPfl. nach Abschluss des Begünstigungszeitraums die Restnutzungsdauer (neu) zu bestimmen und den Buchwert als neue Bemessungsgrundlage im Regelfall linear zu verteilen; nur wenn neben der Sonderabschreibung bereits die degressive AfA zulässig war, vgl. § 7g Abs. 5, kann der StPfl. während der Restnutzungsdauer weiterhin nach § 7 Abs. 2 abschreiben. § 7a Abs. 9 erfasst nicht die Restwert-AfA bei erhöhten Absetzungen; diese richtet sich nach den jeweiligen Einzelbestimmungen.

## § 7b Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

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

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

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

(3) Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach Absatz 2 begünstigten Wohnung, jedoch maximal 2 000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche.

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

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

<sup>2</sup>Steuer- oder Feststellungsbescheide, in denen Sonderabschreibungen nach Absatz 1 berücksichtigt wurden, sind insoweit aufzuheben oder zu ändern. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und für die folgenden drei Kalenderjahre beginnen insoweit mit Ablauf des

1 BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563 (565).

2 BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563 (565).

3 BFH v. 20.6.1990 – I R 155/87, BStBl. II 1992, 622 (623 f.).

Kalenderjahres, in dem das Ereignis im Sinne des Satzes 1 eingetreten ist.<sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden.

(5) <sup>1</sup>Die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 werden nur gewährt, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABL L 352 vom 24.12.2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind. <sup>2</sup>Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200 000 Euro nicht übersteigen. <sup>3</sup>Bei dieser Höchstgrenze sind auch andere in diesem Zeitraum an das Unternehmen gewährte De-minimis-Beihilfen gleich welcher Art und Zielsetzung zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Die Sonderabschreibungen werden erst gewährt, wenn der Anspruchsberechtigte in geeigneter Weise den Nachweis erbracht hat, in welcher Höhe ihm in den beiden vorangegangenen sowie im laufenden Veranlagungszeitraum De-minimis-Beihilfen gewährt worden sind, für die die vorliegende oder andere De-minimis-Verordnungen gelten, und nur soweit, wie die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung bei dem Unternehmen im Sinne der De-minimis-Verordnung eingehalten werden.

A. Grundaussagen der Vorschrift . . . . .	1
B. Sonderabschreibungen (Abs. 1 bis 3) . . . . .	6
I. Grundtatbestand und Rechtsfolge (Abs. 1) . . . . .	6
II. Begünstigte Wohnungen (Abs. 2) . . . . .	10
III. Bemessungsgrundlage (Abs. 3) . . . . .	13
C. Rückforderung der Sonderabschreibungen (Abs. 4) . . . . .	14
I. Rückforderungstatbestände (Abs. 4 S. 1) . . . . .	14
II. Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden (Abs. 4 Sätze 2 bis 4) . . . . .	18
D. Beihilfegrenzen (Abs. 5) . . . . .	19

**Literatur:** Scheffler, Finanzielle Effekte des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus – ein Update, DStR 2018, 2229; Anemüller, Die neue Sonderabschreibung nach § 7b EStG, ErbStB 2019, 307; Morawitz, Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus – Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung, DStR 2019, 1545; Mohaupt, Einführung einer Sonderabschreibung in § 7b EStG, NWB 2019, 2153.

## A. Grundaussagen der Vorschrift

Zeitlich befristet erlaubt § 7b **Sonderabschreibungen** – also keine erhöhten Absetzungen (vgl. zur Abgrenzung § 7a Rn. 2) – für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen. Hintergrund der Regelung ist der vor allem in Ballungsräumen zu beobachtende Mangel an bezahlbarem Wohnraum, dem durch den Bau zusätzlicher Wohnungen abgeholfen werden soll. Neben anderen Maßnahmen des Bundes und der Länder soll § 7b als stl. Förderinstrument vor allem private Investoren zum Bau bezahlbaren Mietwohnraumes anregen.<sup>1</sup> Damit verfolgt § 7b einen **außersteuerlichen Lenkungszweck** (s. Einl. Rn. 35), was bei der Auslegung der Vorschrift zu beachten ist. Systematisch hat der Gesetzgeber die Vorschrift zutr. nach § 7a, der als Rahmenregelung die allg. Bestimmungen für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen enthält, eingordnet. Frühere Fassungen des EStG enthielten in § 7b und § 7c bereits vergleichbare Lenkungsnormen zur Förderung des Wohnungsbaus.

Ob die Norm tatsächlich ihren Zweck, stl. Anreize zur Schaffung zusätzlichen Mietwohnraums zu setzen, erreichen wird, ist mehr als zweifelh. Der nahezu einhellig geäußerten Kritik der vom FinA des Deutschen Bundestages angehörten Verbände und Sachverständigen, wonach angesichts fehlender Kapazitäten der deutschen Bauwirtschaft, fehlender Bauflächen, einer in Anbetracht steigender Preise zu niedrig angesetzten Baukostenobergrenze, der beihilferechtlichen Problematik (s. Rn. 19) oder drohender Mitnahmeeffekte die Fördermaßnahme weitgehend wirkungslos bleiben werde, ist uE aus rechtspolitischer Sicht beizupflichten.<sup>2</sup>

§ 7b erfasst ausschließlich die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen im niedrig- oder mittelpreisigen Segment. Dieser **sachliche Anwendungsbereich** der Norm folgt aus den zahlreichen Einzelvoraussetzungen, die das begünstigte Objekt erfüllen muss. So darf die neue Wohnung insbes. eine Baukostenobergrenze (Abs. 2 Nr. 2; s. Rn. 11) nicht überschreiten und muss zudem bestimmte Nutzungsvoraussetzungen über einen Zeitraum von zehn Jahren erfüllen (Abs. 2 Nr. 3; s. Rn. 12). Aus unionsrechtlichen Gründen

<sup>1</sup> BT-Drucks. 19/4949, 9.

<sup>2</sup> Vgl. öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der BReg. „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“ (BT-Drucks. 19/4949, 19/5417) am 19.11.2018, abrufbar unter [www.bundestag.de/auschuesse/a07/022-sitzung-578440](http://www.bundestag.de/auschuesse/a07/022-sitzung-578440).

musste der Gesetzgeber den sachlichen Anwendungsbereich der Norm auch auf in EU-Mitgliedstaaten belebene Wohnungen erstrecken,<sup>1</sup> obgleich solche Wohnungen keinen Beitrag zur Lösung der Probleme auf dem deutschen Mietwohnungsmarkt leisten können. Unionsrechtliche Anforderungen führen damit wieder einmal mehr zu Inkonsistenzen im nationalen Recht.

- 3 Der **persönliche Anwendungsbereich** ist nicht eingeschränkt. Von der Sonderabschreibungsmöglichkeit können daher sowohl unbeschränkt als auch beschränkt StPfl. (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 6) profitieren. § 7b gilt über § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auch im Körperschaftsteuerrecht. Bei größeren Wohnungsbauunternehmen dürfen allerdings die in Abs. 5 enthaltenen beihilferechtlichen Einschränkungen dergestalt zum Tragen kommen, dass nur eine begrenzte Zahl der von ihnen errichteten und sodann vermieteten Wohnungen begünstigungsfähig ist (s. Rn. 20).
- 4 Hinsichtlich des **zeitlichen Anwendungsbereichs** der Norm ist dreierlei zu beachten. § 7b ist am 9.8.2019 in Kraft getreten.<sup>2</sup> Die Sonderabschreibung gilt gem. § 52 Abs. 15a allerdings nur **befristet**. Sie kann letztmalig für den VZ 2026 geltend gemacht werden. Dies gilt auch dann, wenn der vierjährige Sonderabschreibungszeitraum nach Abs. 1 dann noch nicht abgelaufen ist, dh. für eine zB im Jahr 2026 erworbene und sogleich vermietete Neubauwohnung kann die Sonderabschreibung nur noch für dieses eine Jahr in Anspr. genommen werden. Schließlich sind entspr. dem Förderzweck nur solche Wohnungen begünstigt, die aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags geschaffen werden (s. Rn. 10).
- 5 Da § 7b Sonderabschreibungen gewährt, ist bei ihrer Anwendung stets die „**Rahmenvorschrift**“ des § 7a EStG ergänzend anzuwenden. Fallen etwa bei der neuen Mietwohnung iSv. § 7b nachträgliche HK an, so regelt § 7a Abs. 1 deren Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage der Abschreibung. Da § 7b eine Vermietungstätigkeit voraussetzt, besteht bei nicht betrieblichen Vermietern ein enger Zusammenhang mit § 21. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus VuV sind bei Inanspruchnahme des § 7b zusätzlich zur linearen Gebäude-Afa Abschreibungsbeträge von den Mieteinnahmen abzuziehen. Dadurch kommt es zu dem vom Gesetzgeber gewünschten Steuerstundungseffekt. Berechnungen zeigen allerdings, dass dieser betragsmäßig relativ niedrig ausfällt und daher nur einen geringen Einfluss auf Investitionsentscheidungen haben dürfte.<sup>3</sup> Soweit die Sonderabschreibung Wohnungen betrifft, die zu einem BV gehören, führt § 7b iRd. Ermittlung des Gewinns gem. §§ 13, 15 oder 18 zum Abzug von (zusätzlichen) BA.

Der Gesetzgeber hat den neu geschaffenen § 7b auch in das **Vorauszahlungsverfahren** eingepasst. So können bereits ab dem Jahr der Fertigstellung der neuen Mietwohnung unter Inanspruchnahme der Sonderabschreibung geltend gemachte Verluste aus VuV berücksichtigt werden. Wegen Einzelheiten ist auf den neu gefassten § 37 Abs. 3 S. 10 zu verweisen (s. § 37 Rn. 22).

## B. Sonderabschreibungen (Abs. 1 bis 3)

- 6 I. **Grundtatbestand und Rechtsfolge (Abs. 1).** Abs. 1 S. 1 enthält den Grundtatbestand und die Rechtsfolgeanordnung für die Sonderabschreibungen. Danach setzt § 7b zunächst eine Wohnung voraus, die in einem Mitgliedstaat der EU belegen ist. Das **Fördergebiet** ist demnach nicht auf Deutschland begrenzt. Über die EU hinaus erweitert Abs. 1 S. 3 das Fördergebiet auf alle Staaten, die aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entspr. dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leisten, der für die Überprüfung der Voraussetzungen dieser Vorschrift erforderlich ist. Da der stl. Informationsaustausch in der jüngeren Vergangenheit weltweit stark ausgebaut wurde, kommen zahlreiche Länder außerhalb der EU als taugliches Fördergebiet in Betracht. So ist uE ein mit dem Überprüfungsmöglichkeiten des EU-Amtshilfegesetzes vergleichbarer Auskunftsverkehr mit solchen Staaten gewährleistet, mit denen Deutschland bilateral in DBA eine mit Art. 26 Abs. 1 OECD-MA vergleichbare große Auskunftsklause vereinbart hat. Eine solche Klausel beschränkt sich nämlich nicht auf die Durchführung des Abkommens, sondern dient auch der Durchsetzung rein innerstaatlicher Steueransprüche.<sup>4</sup> Deutschland ist zudem wie zahlreiche weitere Staaten weltweit dem multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD vom 25.1.1988<sup>5</sup> beigetreten. Auch dieses Abkommen sieht, abgesehen von den Vorbehalten, die einzelne Staaten bei der Ratifikation gemacht haben, nach Art der großen Auskunftsklause einen umfassenden Informationsaustausch auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vor. Wegen weiterer Rechtsgrundlagen für die

---

1 BT-Drucks. 19/4949, 13.

2 Art. 3 des G zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus v. 4.8.2019, BGBl. I 2019, 1122.

3 Aufz. zu den finanziellen Effekten des § 7b Scheffler, DStR 2018, 2229.

4 Czakert in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 26 Rn. 51.

5 Vgl. BGBl. II 2015, 966; Seer in T/K, § 117 AO Rn. 83.

intern. Amtshilfe in Steuersachen muss auf die einschlägigen Kommentierungen verwiesen werden.<sup>1</sup> Die hiernach beachtliche Größe des Fördergebiets besagt allerdings noch nichts darüber, ob die stl. Förderung tatsächlich in großem Stil in ausländ. Immobilien fließt. Denn der Vermieter muss hierzu der deutschen Besteuerung unterliegen. Bei einem in Deutschland ansässigen Vermieter einer ausländ. Immobilie steht aber bei Bestehen eines DBA grds. dem ausländ. Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht für die Vermietungseinkünfte zu (Art. 6 OECD-MA). Deutschland stellt die Vermietungseinkünfte zumeist frei und berücksichtigt diese häufig noch nicht einmal bei der Bestimmung des Steuersatzes. So ist der Progressionsvorbehalt bei Belegenheit der Mietwohnung in einem EU-Staat gem. § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 iVm. S. 2 Nr. 3 ausgeschlossen (§ 32b Rn. 18).

Die im Fördergebiet belegene Wohnung muss der StPfl. angeschafft oder hergestellt haben. Die Begriffe der **Anschaffung und der Herstellung** sind nach allg. ertragsteuerlichen Grundsätzen zu definieren (s. § 6 Rn. 31 und Rn. 55). 7

Die **Wohnung** muss zudem **neu** sein. Im Fall der Anschaffung der Wohnung ist diese nur dann neu, wenn sie noch im Jahr der Wohnungsfertigstellung angeschafft wurde, **Abs. 1 S. 2**. Eine Wohnung ist in diesem Sinne dann fertiggestellt, wenn sie bezugsfertig, dh. nach Abschluss der wesentlichen Arbeiten bewohnbar ist. Maßgeblich ist lediglich die bautechnische Fertigstellung und nicht zB die Begründung zivilrechtlichen Wohnungseigentums.<sup>2</sup> Der Hersteller der Wohnung kann bei einer Anschaffung iSv. Abs. 1 S. 2 die Sonderabschreibungen nicht mehr in Anspr. nehmen. Vielmehr steht die alleinige Anspruchsberechtigung dem Anschaffenden zu, Abs. 1 S. 3. Durch diese Beschränkung verhindert der Gesetzgeber die ansonsten denkbare doppelte Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im ersten Jahr des vierjährigen Begünstigungszeitraums sowohl durch den Hersteller als auch den späteren Erwerber der Wohnung. Eine große praktische Bedeutung dürfte dem Abs. 1 S. 3 allerdings nicht zukommen, weil typischerweise der Anschaffende und nicht der veräußernde Hersteller die Wohnung anschließend zu Wohnzwecken vermieten wird. Von dem genannten Anschaffungsfall abgesehen wird in Abs. 1 nicht näher bestimmt, wann eine Wohnung neu ist. Diese Definition findet sich in Abs. 2 Nr. 1 (s. Rn. 10). 8

Wie sich aus der Verwendung des Wortes „können“ in Abs. 1 S. 1 ergibt, steht dem StPfl. bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen auf der **Rechtsfolgenseite** der Norm ein **Wahlrecht** zu, ob er die Sonderabschreibungen in Anspr. nimmt. Nimmt er sie in Anspr., dann können in einem **Begünstigungszeitraum** von maximal vier Jahren zusätzlich zur linearen Gebäude-AfA gem. § 7 Abs. 4 Sonderabschreibungen iHv. bis zu 5 % jährlich abgezogen werden. Geht man vom Regelfall der linearen Gebäude-AfA iHv. 2 % aus (§ 7 Abs. 4 Nr. 2 lit. a), so können im Begünstigungszeitraum insgesamt 28 % abgeschrieben werden. Aus der Formulierung „bis zu“ folgt, dass der StPfl. die höchstmögliche Sonderabschreibung nicht in Anspr. nehmen muss. Er kann etwa auch nur 3 % geltend machen. In diesem Fall erhöht der nicht ausgeschöpfte Anteil die Bemessungsgrundlage für die Restwertabschreibung gem. § 7a Abs. 9 (§ 7a Rn. 26). Der nicht ausgeschöpfte Anteil kann also in späteren Jahren des vierjährigen Begünstigungszeitraums nicht nachgeholt werden. Das würde dem Gesetzeswortlaut („bis zu jährlich 5 %“) widersprechen.<sup>3</sup> Nimmt der StPfl. die Sonderabschreibungen in voller Höhe in Anspr., dann stellt sich der Abschreibungsverlauf beispielhaft wie folgt dar (die Einhaltung der Baukostenobergrenze und der Förderhöchstgrenze, s. Rn. 11 und 13, wird unterstellt): Auf die Herstellung der neuen Mietwohnung entfallen HK iHv. 100.000 Euro. Davon können im vierjährigen Begünstigungszeitraum maximal 28 % (2 % lineare AfA zzgl. 5 % Sonderabschreibungen × vier Jahre) abgeschrieben werden. Damit verbleibt für die Restnutzungsdauer von 46 Jahren ein Abschreibungsvolumen von 72.000 Euro. Die lineare AfA ab dem fünften Jahr errechnet sich gem. § 7a Abs. 9 und beträgt 1,5652 % (72 000 : 46), was einem jährlichen AfA-Betrag von 1 565 Euro entspricht.<sup>4</sup>

Die Sonderabschreibungen beginnen im Jahr der Anschaffung oder der Herstellung der Wohnung. Für die Bestimmung dieses Erstjahres gelten die allg. Grundsätze (s. § 7 Rn. 29). Unseres Erachtens steht dem StPfl. im ersten Jahr des Begünstigungszeitraums auch bei einer unterjährigen Fertigstellung oder Anschaffung der Wohnung der volle Jahresbetrag der Sonderabschreibungen zu.<sup>5</sup> Der Jahresbetrag von bis zu 5 % der Bemessungsgrundlage wird also nicht zeitanteilig (pro rata temporis) gekürzt. Das geht hinreichend klar aus dem Wortlaut des Abs. 1 S. 1 hervor. Davon unberührt bleibt die Behandlung der linearen AfA, sie ist gem. § 7 Abs. 1 S. 4 zwingend nur zeitanteilig zu gewähren.

<sup>1</sup> Vgl. zB Seer in T/K, § 117 AO Rn. 11 ff.

<sup>2</sup> BFH v. 26.1.1999 – IX R 53/96, BStBl. II 1999, 589, zu einer vergleichbaren Regelung.

<sup>3</sup> GIA Anemüller, ErbStB 2019, 307.

<sup>4</sup> Scheffler, DStR 2018, 2229, mit weiteren Berechnungsbeispielen.

<sup>5</sup> GIA Anemüller, ErbStB 2019, 307.

Die konkrete Höhe der Sonderabschreibungen hängt von deren Bemessungsgrundlage ab. Diese wird in Abs. 1 lediglich erwähnt, aber nicht näher bestimmt. Hierzu enthält Abs. 3 eine spezielle Regelung, die auch eine praktisch wichtige „Deckelung“ für die Höhe der Sonderabschreibungen enthält (s. Rn. 13).

- 10 **II. Begünstigte Wohnungen (Abs. 2).** Abs. 2 enthält in Ergänzung zum Grundtatbestand des § 7b Abs. 1 S. 2 weitere, wohnungsbezogene Voraussetzungen für die Sonderabschreibungen. Begünstigt sind danach nur Wohnungen, die **kumulativ die folgenden Voraussetzungen** erfüllen. Zunächst muss das Abschreibungsobjekt dem bewertungsrechtlichen Begriff einer **Wohnung entsprechen**. **Abs. 2 Nr. 1** verweist dazu auf § 181 Abs. 9 BewG. Danach müssen die Räume ua. eine in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden, über einen separaten Zugang und die für die selbstständige Haushaltsführung unerlässlichen Nebenräume (Küche, WC) verfügen. Nebenräume, die sich räumlich außerhalb der „eigentlichen“ Wohnung befinden, zB Kellerabteile, Stellplätze in Tiefgaragen, Speicherräume, gehören nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung (Abs. 2 Nr. 1 HS 2) zur begünstigten Wohnung.<sup>1</sup> Problematisch und praktisch sehr bedeutsam, wie das Bsp. von Studentenappartements zeigt, ist die bewertungsrechtliche Vorgabe, dass die Wohnung eine Mindestwohnfläche von 23 qm haben muss (§ 181 Abs. 9 S. 4 BewG). Auch wenn der Förderzweck für eine andere Sichtweise sprechen könnte, so ist uE das G beim Wort zu nehmen. Sehr kleine Wohnungen werden danach von § 7b nicht begünstigt.<sup>2</sup> Entspricht die Wohnung den bewertungsrechtlichen Anforderungen, dann muss sie zudem **neu** sein. Für die Neuheit der Wohnung verlangt der Gesetzgeber entspr. dem Förderzweck der Norm, dass diese durch Baumaßnahmen entstanden ist, die auf einem zw. dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrag bzw. einer Bauanzeige beruhen. Baumaßnahmen (zB Sanierungen oder Modernisierungen) an bestehenden Wohnungen sind nicht begünstigt. Denn der Gesetzgeber verlangt ausdrücklich, dass eine neue, bisher nicht vorhandene Wohnung geschaffen werden sein muss. Dies kann geschehen durch die Neuerrichtung ganzer Wohngebäude (Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäuser), aber auch durch Arbeiten iZ mit vorhandener Gebäudesubstanz. So sind Aufstockungen, Dachgeschoossausbauten oder Anbauten, aber auch der Umbau eines bisher gewerblich genutzten Objekts zu einem Mietshaus begünstigt, wenn dadurch erstmals neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen entstehen.
- 11 Als zweite wohnungsbezogene Voraussetzung verlangt das Gesetz die Einhaltung einer **Baukostenobergrenze**, **Abs. 2 Nr. 2**. Die AK/HK dürfen 3 000 Euro je qm Wohnfläche nicht übersteigen. Damit nimmt der Gesetzgeber Wohnungen der gehobenen und der Luxusklasse aus der Förderung heraus. Die Anwendung der Grenze setzt eine Rechenoperation voraus. Zu ermitteln ist nach der Gesetzesbegründung der Quotient der abschreibungsfähigen Kosten und der Gesamtfläche, auf die diese Kosten entfallen.<sup>3</sup> Nach der Gesetzesbegründung ist damit allein ein Flächenschlüssel anzuwenden und eine individuelle Zuordnung von Einzelaufwendungen auf bestimmte Wohnungen unterschiedlicher Nutzung und Ausstattung, wie es etwa in einem neuen, gemischt genutzten Mehrfamilienhaus vorkommen mag, nicht erforderlich.<sup>4</sup> Zu den abschreibungsfähigen Kosten gehören iÜ die AK/HK der neuen Wohnung einschl. dazu gehörender Nebenräume, nicht aber die Kosten für Grund und Boden oder Außenanlagen. Ferner sind auszuscheiden diejenigen Kosten, die eigen- oder fremdbetrieblichen Zwecken oder eigenen Wohnzwecken dienen. Zwingende Rechtsfolge einer Grenzüberschreitung ist der vollständige Entfall der Sonderabschreibungen. Dazu kann es auch kommen, wenn die Grenze zunächst noch eingehalten wurde, später aber nachträgliche AK/HK anfallen. Für diesen speziellen Fall sieht das G ausdrücklich eine Rückforderungsregelung in Abs. 4 Nr. 3 vor (Rn. 17)
- 12 **Abs. 2 Nr. 3** statuiert eine wohnungsbezogene **Nutzungsvoraussetzung**. Während eines zehnjährigen Zeitraums, beginnend im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung, muss die Wohnung durchgehend der **entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken** dienen. Die Begriffe sind in Übereinstimmung mit § 21 Abs. 2 auszulegen (s. § 21 Rn. 75). Ein vorübergehender Leerstand der Wohnung in der Absicht, diese alsbald wieder zu vermieten, schadet nicht. Dagegen werden Ferienwohnungen sowie sonstige Räumlichkeiten zur vorübergehenden Beherbergung von Personen nicht begünstigt. Das (betrieblich oder beruflich genutzte) Arbeitszimmer innerhalb der neuen Mietwohnung wird nach der Gesetzesbegründung der unschädlichen Wohnnutzung zugeordnet.<sup>5</sup> Das ist im Interesse der Praktikabilität der Vorschrift gut vertretbar. Den Fall der **teilentgeltlichen Vermietung** hat der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung gesehen. Darauf soll insgesamt ein Fall der Unentgeltlichkeit gegeben sein, wenn die vereinbarte Miete weniger als

---

1 Vgl. BT-Drucks. 19/4949, 12 f.

2 Wohl aA Mohaupt, NWB 2019, 2153.

3 BT-Drucks. 19/4949, 14.

4 Vgl. Mohaupt, NWB 2019, 2153, mit Einzelheiten zur Berechnung.

5 BT-Drucks. 19/4949, 14.

66 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt.<sup>1</sup> Dem ist nicht zu folgen.<sup>2</sup> Das G hält in § 21 Abs. 2 klare Vorgaben für teilentgeltliche Vermietungen bereit und es ist nicht ersichtlich, weshalb diese Vorgaben im Anwendungsbereich des § 7b nicht angewendet werden sollten. Danach sind unterhalb der in § 21 Abs. 2 genannten 66 %-Schwelle die Sonderabschreibungen gem. § 7b, wie die anderen WK auch, iHd. entgeltlichen Teils der Vermietung anteilig zu gewähren. § 7b ist daher nur dann nicht erfüllt, wenn die Wohnung insgesamt unentgeltlich einem anderen, etwa einem nahen Angehörigen, zur Nutzung überlassen wird. Wird die 66 %-Schwelle überschritten, dann liegt ein Fall der vollentgeltlichen Vermietung vor (§ 21 Abs. 2 S. 2) und die Sonderabschreibungen gem. § 7b sind in voller Höhe zu gewähren.

Kommt es innerhalb des zehnjährigen Zeitraums zu einem Verstoß gegen die Nutzungsvoraussetzungen (zB Übergang zur Eigennutzung, gewerbliche Nutzung, Nutzung als AirBnB-Wohnung), dann führt dies zu einer rückwirkenden Versagung der bereits in Anspr. genommenen Sonderabschreibungen gem. Abs. 4 S. 1 Nr. 1 (Rn. 15). Die Nutzungsvoraussetzung ist nicht personen-, sondern objektbezogen ausgestaltet, dh., veräußert der StPfl. die geförderte Mietwohnung und verwendet sie der Erwerber fortan nicht mehr zu fremden Wohnzwecken, dann ist Abs. 3 Nr. 3 tatbestandlich nicht mehr erfüllt und es kommt zur Rückgängigmachung der Sonderabschreibung gem. Abs. 4 S. 1 Nr. 1. In Veräußerungsfällen hat also der StPfl. durch eine entspr. Vertragsgestaltung Sorge dafür zu tragen, dass eine steuerunschädliche Weiternutzung des Objekts stattfindet.<sup>3</sup> Diese steuerunschädliche Weiternutzung der Wohnung durch den Erwerber ist vom Veräußerer, der die Sonderabschreibungen in Anspr. genommen hat, nachzuweisen.<sup>4</sup> Ansonsten droht ihm eine Nachversteuerung. Aus dem Gesagten folgt, dass der Umstand der Wohnungsvorübertragung für sich genommen grds. unschädlich für die Förderung gem. § 7b ist. Davon macht der Gesetzgeber allerdings dann eine Ausnahme, wenn die Veräußerung des mit einem begünstigten Mietobjekt bebauten Grundstücks nicht der ESt oder KSt unterliegt, Abs. 4 S. 1 Nr. 2 (Rn. 16). In Veräußerungsfällen kann der Erwerber der geförderten Wohnung von der Förderung gem. § 7b keinen Gebrauch machen. Denn er schafft regelmäßig keine „neue“ Mietwohnung iSv. Abs. 1 an.

**III. Bemessungsgrundlage (Abs. 3).** Maßgeblich für die Höhe der Sonderabschreibungen sind die AK/HK der neuen Wohnung. Es gelten diesbezüglich die für die lineare AfA geltenden Grundsätze entspr. (s. § 7 Rn. 39 ff.). Für die Sonderabschreibungen gem. § 7b wird die Bemessungsgrundlage sodann nach oben hin „gedeckelt“: Maximal können 2 000 Euro AK/HK pro qm Wohnfläche berücksichtigt werden. Zusätzlich zur Baukostenobergrenze (Rn. 11) hat der Gesetzgeber mit dieser **Förderhöchstgrenze** seine erklärte Absicht, allein den Wohnungsniedbau im unteren und mittleren Preissegment fördern zu wollen, gesetztechnisch umgesetzt. Zugleich spielen aber auch fiskalische Gründe eine Rolle. Die Belastung für die staatlichen Haushalte sollte überschaubar bleiben.<sup>5</sup>

## C. Rückforderung der Sonderabschreibungen (Abs. 4)

**I. Rückforderungstatbestände (Abs. 4 S. 1).** § 7b Abs. 4 S. 1 enthält drei voneinander unabhängige Tatbestände, die zwingend zur Rückgängigmachung der bereits gewährten Sonderabschreibungen führen. Diese materiell-rechtlichen Regelungen ergänzen Abs. 4 S. 2–4 in verfahrensrechtlicher Hinsicht durch spezielle Korrektur-, Verjährungs- und Verzinsungsregelungen.

Der erste Rückforderungstatbestand knüpft an die wohnungsbezogene Nutzungsvoraussetzung des Abs. 2 Nr. 3 an und sieht zwingend („sind“) die Rückgängigmachung der Sonderabschreibungen vor, wenn die neue Wohnung innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren **nicht der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient**, Abs. 4 S. 1 Nr. 1. Entsprechend dem Förderzweck des § 7b soll mit dem Rückforderungstatbestand verhindert werden, dass die neue Wohnung zunächst gebaut und vermietet, dann aber zeitnah dem Mietwohnungsmarkt wieder entzogen wird. Unseres Erachtens verlangt der Gesetzeswortlaut für die Dauer von zehn Jahren eine durchgehende Nutzung als Mietwohnung, sodass zB auch eine vorübergehende Eigennutzung der Wohnung nach einer Mieterkündigung zum vollständigen Verlust der Sonderabschreibungen führt. Von Vermietungsaussicht getragene Leerstandszeiten bei einem Mieterwechsel sind aber unschädlich.

Ebenfalls an den von Abs. 2 Nr. 3 geforderten zehnjährigen Nutzungszeitraum knüpft der Rückforderungstatbestand der **nicht steuerbaren Veräußerung der Mietwohnung gem. Abs. 4 S. 1 Nr. 2** an. Vorausgesetzt wird eine Veräußerung der begünstigten Wohnung bzw. des Gebäudes mit den begünstigten Wohnungen

1 BT-Drucks. 19/4949, 14.

2 GLA Morawitz, DStR 2019, 1545.

3 Morawitz, DStR 2019, 1545.

4 BT-Drucks. 19/4949, 14.

5 Vgl. BT-Drucks. 19/6140, 12.

innerhalb des Nutzungszeitraums. Kumulativ wird gefordert, dass der Veräußerungsgewinn nicht der ESt oder KSt unterliegt. Letzteres richtet sich im Wesentlichen danach, ob bei einem im PV gehaltenen Objekt die zehnjährige Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 abgelaufen ist. Diesbezüglich ist nicht auf die neue Wohnung oder das neue Wohngebäude iSv. § 7b abzustellen, sondern auf den Grund und Boden. Dies eröffnet Steuergestaltungsmöglichkeiten, denen der Gesetzgeber mit Abs. 4 S. 1 Nr. 2 einen Riegel vorschreiben wollte.<sup>1</sup> Anhand eines einfachen Beispiels kann das mutmaßliche Anliegen des Gesetzgebers verdeutlicht werden: Hält der StPfl. seit zehn Jahren ein unbebautes Grundstück und errichtet er hierauf ein neues Mietwohngebäude, dann könnte er zunächst die Sonderabschreibungen gem. § 7b vollständig in Anspr. nehmen und nach Ablauf des vierjährigen Begünstigungszeitraums das Grundstück samt Gebäude stfrei verkaufen. Wie Beispielrechnungen zeigen, können mit dieser Gestaltung die größten Steuerspareffekte realisiert werden.<sup>2</sup> Für die Rückforderung gem. Abs. 4 S. 1 Nr. 2 ist es unerheblich, ob der Erwerber die Wohnung weiterhin bis zum Ablauf der Zehnjahresfrist des Abs. 2 Nr. 3 vermietet. Selbst wenn also die Wohnung nach der Veräußerung weiterhin dem Mietwohnungsmarkt zur Verfügung steht, ordnet der Gesetzgeber die Rückgängigmachung der Sonderabschreibungen an.

- 17 Das **nachträgliche Überschreiten der Baukostenobergrenze** iSd. Abs. 2 Nr. 2 führt gem. **Abs. 4 S. 1 Nr. 3** zur Rückforderung bereits gewährter Sonderabschreibungen. Dem Gesetzgeber ging es bei dem Rückforderungstatbestand offenbar um die Verhinderung von Umgehungsgestaltungen, bei denen zunächst „günstig“ und damit förderfähig gebaut wird, um sodann durch weitere Baumaßnahmen schließlich eine Wohnung des hochpreisigen Segments herzustellen. Weil der Gesetzgeber solche Wohnungen von der stl. Förderung ausschließen will, lösen nachträgliche (maßgeblich sind die ersten drei Jahre nach dem Jahr der Herstellung oder Anschaffung) AK/HK, die zur Überschreitung der Baukostenobergrenze führen, die Rückforderung der Sonderabschreibungen aus. Allerdings werden tatbeständlich von der Rückforderung auch Fälle erfasst, die nicht auf stl. Gestaltungsüberlegungen beruhen, etwa Kostensteigerungen aufgrund unvorhersehbarer Ereignisse oder Preiserhöhungen der Baubranche. Der Wortlaut lässt uE allerdings keinen Raum, solche Fälle von der Rückforderung auszunehmen.<sup>3</sup>
- 18 II. Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden (Abs. 4 Sätze 2 bis 4). Um die materiell-rechtlich gem. Abs. 4 S. 1 gebotene Rückgängigmachung der Sonderabschreibungen verfahrensrechtlich umsetzen zu können, ordnet Abs. 4 S. 2 an, dass **Steuer- oder Feststellungsbescheide**, in denen solche Abschreibungen berücksichtigt wurden, punktuell („insoweit“) **aufzuheben oder zu ändern** sind. Ein Ermessen wird den FinBeh. hierbei nicht eingeräumt („sind ... aufzuheben“). Es handelt sich um eine spezialgesetzliche **Korrekturmögl.** iSv. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. d AO, die allg. für solche Normen geltenden Bestimmungen der AO (zB §§ 176, 177 AO) sind daher ergänzend heranzuziehen. Geradezu selbstverständlich mutet der **Abs. 4 S. 3** an, der klarstellt, dass die Korrektur auch dann durchzuführen ist, wenn die besagten Bescheide bereits in Bestandskraft erwachsen sind. Denn in ihrer bestandskraftdurchbrechenden Wirkung liegt die eigentliche Bedeutung der Korrekturmögl. Damit die verfahrensrechtliche Umsetzung der Rückgängigmachung der Sonderabschreibungen nicht an der Festsetzungsverjährung scheitert, ordnet Abs. 4 S. 3 HS 2 eine **Ablaufhemmung** an. Die sich aus der Änderung der Steuerfestsetzung ergebenen Anspr. sind zu verzinsen (§ 233a AO). Dabei ist die Sonderregelung des § 233a Abs. 2a AO zum aufgeschobenen Beginn des Zinslaufs bei rückwirkenden Ereignissen kraft ausdrücklich Anordnung in **Abs. 4 S. 4** nicht anzuwenden.

#### D. Beihilfegrenzen (Abs. 5)

- 19 Abs. 5 enthält in vier Sätzen beihilferechtliche Einschränkungen für die Gewährung der Sonderabschreibungen. Die Regelungen zeigen, dass der Gesetzgeber im Grundsatz davon ausgegangen ist, dass die Sonderabschreibungen gem. Abs. 1 eine stl. Beihilfe iSv. Art. 107 AEUV darstellen, deshalb gem. Art. 108 Abs. 3 AEUV das Durchführungsverbot zum Tragen kommt und zunächst das Notifizierungsverfahren (Anmeldepflicht bei der Europäischen Kommission) eingeleitet werden muss.<sup>4</sup> Dies hätte allerdings zu Rechtsunsicherheit geführt, die Einf. des § 7b erheblich verzögert<sup>5</sup> und dessen Hauptzweck, zeitnah Anreize zum Bau neuer Wohnungen zu setzen, konterkariert. Der Gesetzgeber hat sich daher entschlossen, die Förderung von der Einhaltung der Voraussetzungen für De-minimis-Beihilfen abhängig zu machen. De-minimis-Beihilfen

1 BT-Drucks. 19/4949, 14.

2 Scheffler, DStR 2018, 2229.

3 GlA Morawitz, DStR 2019, 1545.

4 Vgl. BT-Drucks. 19/5417, 2, zu Zweifeln des BR am Vorliegen einer Beihilfe und der damit verbundenen Beschränkung der Sonderabschreibungen auf den Rahmen der De-minimis-VO.

5 So haben sich zB auch die Einschätzungen des Gesetzgebers zur Dauer des Notifizierungsverfahrens iRd. § 32c als völlig unrealistisch herausgestellt (s. § 32c Rn. 2).

stellen der Sache nach Bagatell-Beihilfen dar. Ihre finanzielle Bedeutung ist so gering, dass sie nicht dem für „normale“ Beihilfen geltenden Prüfungsverfahren der Europäischen Kommission unterworfen werden müssen.<sup>1</sup> Auch mit diesem beihilferechtlichen Ansatz sind allerdings nicht unerhebliche Rechtsanwendungsprobleme verbunden, die zu Rechtsunsicherheit und zu finanziellen Risiken für einen potenziellen Investor im Mietwohnungsneubau führen können (Rückforderung der Steuervergünstigung als „beihilferechtliches Damoklesschwert“).<sup>2</sup>

**Abs. 5 S. 1** legt den Grundsatz fest, dass die Sonderabschreibungen nur gewährt werden dürfen, wenn die unionsrechtlichen Voraussetzungen einer De-minimis-Beihilfe vorliegen. Hierzu verweist das G auf die einschlägige VO (EU) Nr. 1407/2013 v. 18.12.2013 (De-minimis-VO)<sup>3</sup>. Art. 4 Abs. 1 De-minimis-VO fordert zunächst eine **transparente Beihilfe**. Daher ist die VO nur auf solche Beihilfen anwendbar, deren Höhe (der wirtschaftliche Vorteil als Bruttosubventionsäquivalent) im Voraus berechnet werden kann. Das ist allerdings bei § 7b nur mit großen Schwierigkeiten möglich, da der Abschreibungsvorteil im maximal vierjährigen Begünstigungszeitraum durch die Verminderung der linearen AfA im Restabschreibungszeitraum wieder ausgeglichen wird (s. Rn. 9) und lediglich ein Zinsvorteil aus der Steuerstundung erzielt werden kann. Zwar wurde im Gesetzgebungsverfahren ein kompliziertes Berechnungsbeispiel zur Ermittlung des wirtschaftlichen Vorteils gegeben,<sup>4</sup> doch veranschaulicht dieses Bsp. nur die Zweifel an der Einhaltung des Transparenzgebots.<sup>5</sup> **Abs. 5 S. 2** greift eine weitere („unter anderem“) Voraussetzung der De-minimis-VO auf, in dem er bestimmt, dass der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem **Zeitraum von drei VZ 200.000 Euro nicht übersteigen** darf (vgl. Art. 3 Abs. 2 De-minimis-VO). Dieser Wert stellt der Sache nach die Bagatellgrenze dar. Der Wert ist einerseits relativ niedrig und kann daher zu einem Förderausschluss von größeren Wohnungsbauunternehmen führen.<sup>6</sup> Andererseits ist die Feststellung, ob im Einzelfall die Grenze eingehalten ist, mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Der Gesetzgeber geht, was uE zutr. ist,<sup>7</sup> davon aus, dass nicht die Höhe der Sonderabschreibungen selbst oder die durch sie bewirkte jährliche Mindersteuer, sondern der wirtschaftliche Vorteil, der durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit entsteht, maßgeblich ist. Hierzu muss über den gesamten 50-jährigen Abschreibungszeitraum hinweg eine Berechnung des Liquiditäts- und Zinsvorteils unter Berücksichtigung des von der EU jeweils veröffentlichten Abzinsungszinssatzes und des individuellen Steuersatzes des StPfl. vorgenommen werden.<sup>8</sup> Der in Abs. 5 S. 2 verwendete Unternehmensbegriff ist ebenfalls nach Maßgabe der De-minimis-VO zu bestimmen. Unternehmen ist danach jede, eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und Finanzierung.<sup>9</sup> Dieser sehr weite Unternehmensbegriff erfasst uE auch die Vermietungstätigkeit einer Privatperson, da der Vermieter weder bloß Verbraucher noch Arbeitnehmer ist.<sup>10</sup> Aus der in Abs. 5 S. 2 enthaltenen Formulierung „unter anderem“ ergibt sich, dass sämtliche in der De-minimis-VO enthaltenen Anforderungen eingehalten werden müssen. So greift der Gesetzgeber die dort in Art. 5 enthaltene Regelung zur **Kumulierung** in **Abs. 5 S. 3** auf. Danach ist der sich aus der Anwendung des § 7b ergebende wirtschaftliche Vorteil mit dem Betrag anderer De-minimis-Beihilfen, die im selben Zeitraum demselben Unternehmen gewährt wurden, bei der Anwendung des Schwellenwerts von 200.000 Euro zusammenzurechnen. Im Anwendungsbereich des § 7b kommen vor allem Subventionen, Zuschüsse oÄ in Betracht, die im Rahmen sonstiger Wohnungsbauförderprogramme des Bundes oder der Länder gewährt werden. Wird der Schwellenwert wg. der Gewährung anderer De-minimis-Beihilfen überschritten, dann können die Sonderabschreibungen nur anteilig beansprucht werden. Dies folgt uE aus der Formulierung „soweit“ in Abs. 5 S. 1 und S. 4. Gemäß **Abs. 5 S. 4** obliegt dem StPfl. der vorab zu erbringende Nachweis, in welcher Höhe ihm De-minimis-Beihilfen gewährt worden sind. Erst wenn dieser Nachweis geführt wurde, darf die Sonderabschreibung gewährt werden.

1 Koenig/Paul in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 109 AEUV Rn. 17.

2 Im Gesetzgebungsverfahren hat der Bundesrechnungshof an der Ausgestaltung als De-minimis-Beihilfe Kritik geäußert, abrufbar unter [www.bundestag.de/ausschuesse/a07/022-sitzung-578440](http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/022-sitzung-578440).

3 ABIEU 2013 Nr. L 252, 1.

4 BT-Drucks. 19/6140, 13.

5 Der Gesetzgeber geht von einer Einhaltung des Transparenzgebots aus, s. BT-Drucks. 19/4949, 15.

6 So die berechtigte Kritik des BR, BT-Drucks. 19/5417, 2.

7 GLA Mohaupt, NWB 2019, 2153, wonach die BReg. die Modalitäten der Berechnung der 200 000 Euro-Grenze mit der Europäischen Kommission vorab informell abgestimmt habe.

8 Ausf. mit Berechnungsbeispiel Mohaupt, NWB 2019, 2153.

9 BT-Drucks. 19/4949, 15, mit Verweis auf Erwägungsgrund 4 der De-minimis-VO.

10 Vgl. Koenig/Förtsch in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 107 AEUV Rn. 74.