

C. Besondere Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung (§ 7b Abs. 2)

I. Förderzeitraum und Förderobjekt (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)

1. Förderzeitraum

a) Zeitpunkt des Bauantrags/der Bauanzeige

Die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Bauantrag oder – in den Fällen, in denen eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist – die Bauanzeige **nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022** (Altfälle) oder **nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029** (Neufälle) gestellt bzw. getätigt worden ist.¹ Wurde der Bauantrag vor dem 1.1.2018 gestellt oder die Bauanzeige vor diesem Zeitpunkt getätigt, mit der **tatsächlichen Bautätigkeit** aber erst nach diesem Stichtag begonnen, kann die Sonderabschreibung nach § 7b nicht in Anspruch genommen werden.² Gegenteiliges lässt sich weder dem Gesetzeswortlaut, der allein auf den Zeitpunkt der Antragsstellung bzw. der Tätigkeit der Bauanzeige und nicht auf den Beginn der Bautätigkeit abstellt, noch der Gesetzesbegründung³ entnehmen. Für Wohnungen, die nach den baurechtlichen Vorschriften ohne Bauantrag bzw. Bauanzeige errichtet werden können, ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung abzustellen.⁴

C 1
maßgeblicher
Zeitpunkt

Die **Form**, in der der Bauantrag bzw. die Bauanzeige zu stellen bzw. zu tätigen ist, richtet sich nach dem jeweiligen Landesrecht. In der Regel stellt die nach Landesrecht zuständige Behörde hierfür einen öffentlich zugänglichen Vordruck bereit. Für den **Zeitpunkt** des Bauantrags bzw. der Bauanzeige ist regelmäßig das **Datum des Eingangsstempels** der nach Landesrecht zuständigen Behörde maßgebend.⁵ 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.⁶

C 2
Form und Zeitpunkt der Antragstellung/Anzeige richtet sich nach dem jeweiligen Landesrecht

Im Fall der **Ablehnung** eines Bauantrags bzw. der **Untersagung** der angezeigten Bauausführung und der anschließenden Stellung eines neuen Bauantrags bzw. Tätigkeit einer neuen Bauanzeige, richtet sich der maßgebliche Zeitpunkt nach dem Eingang des erneut gestellten Bauantrags bzw. der erneut getätigten Bauanzeige.⁷ Dies gilt nach Verwaltungsauffassung auch, wenn sich die Bauplanung des Stpfl. **so grundlegend ändert**, dass ein neuer Bauantrag gestellt bzw. eine neue Bauanzeige getätigt werden muss.⁸ Bei einer **Annullierung** des Bauantrags bzw. der Bauanzeige und erneuten Stellung desselben Bauantrags bzw. Tätigkeit derselben

C 3
erneute/mehrmalige Antragstellung/Anzeige

1 BT-Drucks. 19/4949, 13.

2 FG Rheinland-Pfalz v. 20.4.2023 – 4 K 1614/22, EFG 2023, 916; BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 10; Anemüller ErbStB 2021, 25 (26).

3 BT-Drucks. 19/4949, 13.

4 BMF v. 21.9.2021, BStBl I 2021, 1805.

5 Mohaupt NWB 2019, 2153 (2161); vgl. auch Steck Stbg 2020, 344 (345): möglich sind „Vorrats-Bauanträge“ bis zum 31.12.2021.

6 BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 12.

7 Gummels SSP 2024, 26.

8 BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 13.

Bauanzeige, bleibt hingegen der Zeitpunkt des ursprünglich gestellten Bauantrags bzw. der bisherigen Bauanzeige maßgeblich.¹

C 4
*Anschaffungs-
fälle*

Wird eine neue Mietwohnung nicht hergestellt, sondern angeschafft, ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem der Stpfl., der die Wohnung hergestellt hat, den Bauantrag gestellt bzw. die Bauanzeige getätigt hat. Nicht entscheidend ist das Datum des Kaufvertrags.² Die Sonderabschreibung kann dann ausschließlich vom Anschaffenden in Anspruch genommen werden und nicht (auch) vom Bauherrn³ (§ 7b Abs. 1 Satz 3).⁴

C 5
*„Schwarz-
bauten“*

Für Mietwohnungen, die entgegen der baurechtlichen Vorschriften ohne Baugenehmigung errichtet wurden, kann die Sonderabschreibung nach § 7b nicht in Anspruch genommen werden.⁵

C 6–7
einstweilen frei

b) Begrenzung des Förderzeitraums

C 8
*letztmalige
Möglichkeit der
Inanspruch-
nahme*

Die Sonderabschreibung nach § 7b kann bei Altfällen (Bauantrag bzw. Bauanzeige nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022) letztmals im VZ 2026 bzw. in dem letzten vor dem 1.1.2027 endenden Wj. in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 15a Satz 1). Ab dem VZ 2027 bzw. für nach dem 31.12.2026 endende Wj. kann die Sonderabschreibung nach § 7b auch dann nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn der vorge-sehene Begünstigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist (§ 52 Abs. 15a Satz 2). Bei Neufällen (Bauantrag bzw. Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029) ist die Inanspruchnahme zeitlich nicht begrenzt (§ 52 Abs. 15a Satz 3).

C 9
*Unterschied
zum Begünsti-
gungszeitraum*

Für die Bestimmung und Einhaltung des Förderzeitraums kommt es – anders als beim Begünstigungszeitraum (Rn. B 6) – nicht auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt der begünstigten Baumaß-nahme an. Das Jahr der Fertigstellung der Baumaßnahme ist damit für die Einhaltung des Förderzeitraums der Sonderabschreibung nach § 7b nicht entscheidend. Die Sonderabschreibung nach § 7b kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die neue Mietwohnung erst nach dem 31.12.2021 (Altfälle) bzw. nach dem 1.10.2029 (Neufälle) fertigge-stellt wird. Für ein Gebäude, das im Jahr 2022 auf Grund eines im Jahr 2020 gestellten Bauantrags fertiggestellt wird und im Jahr der Fertigstel-lung mit einem rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag angeschafft wird, kann der Käufer die Sonderabschreibung in Anspruch nehmen.⁶ Der Förderzeitraum endet für Altfälle jedoch spätestens im VZ 2026 bzw. in dem letzten vor dem 1.1.2027 endenden Wj.⁷ Demgegenüber ist der Förderzeitraum für Neufälle nicht begrenzt.

C 10
einstweilen frei

1 Gummels SSP 2024, 26.

2 BT-Drucks. 19/4949, 13.

3 Zum Begriff des Bauherrn vgl. § 15 Abs. 1 EStDV 2000 und die hierzu ergangene Rspr.

4 Vgl. Steck Stbg 2020, 344, Inanspruchnahme nur vom „Letzterwerber“.

5 BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 15.

6 BT-Drucks. 19/4949, 13.

7 BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 17.

2. Förderobjekt

Gegenstand der Sonderabschreibung nach § 7b sind neue Mietwohnungen in neuen oder vorhandenen Gebäuden und anderen Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume einschließlich der zugehörigen Nebenräume (begünstigte Wohnung). Aufwendungen für das Grundstück und für Außenanlagen sind – auch im Fall der Anschaffung – nicht begünstigt.¹

C 11
„neue
Wohnung“

a) Wohnung i.S.d. § 7b

Der Wohnungsbegriff richtet sich nach § 7b Abs. 2 Nr. 1 zunächst nach den **bewertungsrechtlichen Anforderungen** des § 181 Abs. 9 BewG. Danach ist eine Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein muss, dass die **Führung eines selbständigen Haushalts** möglich ist. Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insb. Wohnräumen, baulich getrennte, **in sich abgeschlossene Wohneinheit** bilden und einen **selbständigen Zugang** haben. Außerdem ist es erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Nach § 181 Abs. 9 Satz 4 BewG muss die **Wohnfläche mindestens 23 m²** betragen.² Außerhalb der Wohnung belegene Räume werden dabei nicht berücksichtigt.

C 12
Anforderungen
nach § 181
Abs. 9 BewG
maßgeblich

Ist die Wohnfläche der neuen Mietwohnung **kleiner als 23 m²**, kann die Sonderabschreibung nach § 7b – entgegen dem Wortlaut („Mehrheit von Räumen“)³ – 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.⁴ Die Wohnung muss in diesen Fällen aus einem Wohn-Schlafräum mit einer vollständig eingerichteten Küchenkombination oder zumindest einer Kochgelegenheit mit den für eine Kleinkücheneinrichtung üblichen Anschlüssen und einem Bad/WC bestehen und eine Gesamtwohnfläche von mindestens 20 m² haben.⁵

C 13
Ausnahmen

Zu einer Wohnung gehören gem. § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 auch Nebenräume. 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** im selben Gebäude, **Stellplätze** in Tiefgaragen sowie die zu einem Gebäude gehörenden **Garagen**.⁶ Garagen, die neben dem Gebäude errichtet werden, gehören dann zu einer Wohnung, wenn Wohnung und Garagen als Bewertungseinheit i.S.d. BewG anzusehen sind.⁷

C 14
Nebenräume

1 BT-Drucks. 19/4949, 13.

2 Krit. Schmidt NWB 2019, 2777, da sich aus § 181 Abs. 9 BewG keine Definition der Wohnfläche ergibt.

3 Kulosa in Schmidt⁴³ § 7b Rn. 4.

4 BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 21.

5 Vgl. BFH v. 4.12.2014 – II R 20/14, BFHE 248, 193 = BStBl II 2015, 610 für Zwecke der Grundsteuer; vgl. auch § 249 Abs. 10 BewG.

6 BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 22.

7 BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 23.

b) Neue Wohnung i.S.d. § 7b

C 15
gefördert werden Neu-, Aus-, Um- und Anbauten

Die Sonderabschreibung nach § 7b kommt nur in Betracht, wenn eine neue Wohnung geschaffen wird, die bisher nicht vorhanden war („zusätzlich und erstmalig“¹). Diese kann entstehen durch

- den **Neubau** von Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäusern,
- den **Aus-** oder **Umbau** von bestehenden Gebäudeflächen oder
- die **Aufstockung** oder den **Anbau** auf oder an einem bestehenden Gebäude.²

Demgegenüber sind Baumaßnahmen, die zu einer Verlegung von Wohnraum oder einer Erweiterung der Wohnfläche innerhalb des Gebäudes führen, nicht begünstigt.³

C 16
Modernisierung und Sanierung führen grundsätzlich zu keiner neuen Wohnung i.S.d. § 7b

Eine Wohnung ist demgegenüber nicht neu, 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.⁴ Das gilt auch dann, wenn vorhandener Wohnraum innerhalb des Gebäudes verlegt oder die bestehende Wohnung um Wohnfläche erweitert wird.⁵ Etwas anderes gilt, wenn vor Durchführung der Sanierung keine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorhanden war. In diesem Fall entsteht erstmalig eine neue Wohnung, für die die Sonderabschreibung nach § 7b in Anspruch genommen werden kann.

C 17
Umwidmung

Der **Aus-** oder **Umbau** bereits bestehender Gebäudeflächen führt zu einer förderungsfähigen neuen Wohnung, wenn damit neuer Wohnraum geschaffen wird, z.B. im Wege der **Umgestaltung** von gewerblich genutzten Flächen oder durch den Ausbau eines bisher nicht genutzten Dachgeschosses. Erforderlich ist aber, dass hierdurch die bisherige Wohnung nicht lediglich erweitert wird,⁶ sondern dass der neu geschaffene Wohnraum erstmals die Anforderungen des Wohnungsbegriffs i.S.d. § 7b erfüllt;⁷ die Entstehung eines neuen selbständigen „Wirtschaftsguts“ ist hingegen nicht erforderlich.⁸ Wird Wohnraum lediglich verlegt (bisher gewerblich genutzte Fläche wird zu Wohnzwecken vermietet und gleichzeitig wird eine bisher zu Wohnzwecken vermietete Wohnung nunmehr gewerblich genutzt), ist dies nicht förderungswürdig, da kein neuer Wohnraum geschaffen wird.⁹

C 18
Teilung

Die Teilung einer Wohnung führt zu mehreren neuen Wohnungen i.S.d. § 7b, wenn hierdurch mehrere bisher nicht vorhandene baulich getrennte und in sich abgeschlossene Wohneinheiten hergestellt werden. Voraussetzung ist, dass jede einzelne dieser Wohneinheiten für sich selbst den

1 *Apitz* EStB 2020, 100 (101).

2 *BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 25.*

3 *Anemüller* ErbStB 2019, 307.

4 *Anemüller* ErbStB 2021, 25 (27); *Apitz* EStB 2020, 100 (102).

5 *BMF v. 7.7.2020, BStBl I 2020, 623 Rn. 26.*

6 *Kaminski* Stbg 2019, 487 (488).

7 *Anemüller* ErbStB 2021, 25 (27).

8 *Mohaupt* NWB 2019, 2153 (2155).

9 *Graw in BeckOK EStG, § 7b Rn. 33; Steck* StB 2020, 89 (90); *ders.* Stbg 2020, 344 (347).

Wohnungsbegriff erfüllt (insb. muss jede Wohneinheit ein eigenes Bad und eine eigene Küche haben).¹ Dies steht auch mit dem Gesetzeszweck in Einklang, wonach die Sonderabschreibung nach § 7b auf die Schaffung neuen Wohn-„Raums“ und nicht auf die Schaffung neuer Wohn-„Fläche“ abzielt.

Im Fall der **Anschaffung** ist eine Wohnung neu, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird (§ 7b Abs. 1 Satz 2). Eine Wohnung ist fertiggestellt, wenn sie entsprechend ihrer Zweckbestimmung genutzt werden kann. Zeitpunkt der Anschaffung ist derjenige der Lieferung (§ 9a EStDV 2000), also der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Abzustellen ist somit den Übergang von Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber.² Unerheblich ist hingegen der Zeitpunkt des Abschlusses des obligatorischen Rechtsgeschäfts (notariell beurkundeter Kaufvertrag).³

C 19

Anschaffung

II. Effizienzkriterien (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist für Wohnungen, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 gestellt wird (sog. Neufälle), an bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt. Das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wird, muss fortan die Kriterien für ein „**Effizienzhaus 40**“ mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllen.⁴ Dies entspricht dem aktuellen Neubaustandard.⁵ Der Nachweis erfolgt über das „**Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude**“ (QNG). Bei dem QNG handelt es sich um ein staatliches Gütesiegel des Bundesministeriums für Wohnen, Stadtentwicklung und Bauwesen für Gebäude, das durch akkreditierte Zertifizierungsstellen vergeben wird und soll die Erfüllung von Anforderungen an die ökologische, soziokulturelle und ökonomische Qualität sicherstellen.⁶ Voraussetzung für die Vergabe des QNG durch eine akkreditierte Zertifizierungsstelle ist eine Zertifizierung mit einem Bewertungssystem für Nachhaltiges Bauen und die Einhaltung von besonderen Anforderungen im öffentlichen Interesse, die aktuelle Ziele in den Bereichen Klimaschutz, Ressourcenschonung, Gesundheitsschutz und Teilhabe aufgreifen.⁷ Da die erhöhten Anforderungen an die Gebäudequalität mit höheren Baukosten einhergehen,⁸ wurde die Baukostenobergrenze für diese sog. Neufälle heraufgesetzt (Rn. C 40 ff.).

C 20

Effizienzhaus
40

einstweilen frei

C 21–22

1 A.A. Dornheim in Bordewin/Brandt § 7b Rn. 21a; krit. Steck StB 2020, 89 (91).

2 BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl II 2003, 751.

3 Anemüller ErbStB 2019, 307.

4 BT-Drucks. 20/4729, 137.

5 Graw in BeckOK EStG, § 7b Rn. 65b; Kulosa in Schmidt⁴³ § 7b Rn. 10.

6 BT-Drucks. 20/4729, 137.

7 BT-Drucks. 20/4729, 137.

8 Kleinmanns BB 2023, 555, 556.