

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (BT-Drucks. 18/7736)

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein

1.1. Regelungsinhalt

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf der Bundesregierung soll das Instrument einer Sonderabschreibung (§ 7b EStG-E) für neue Gebäude, die Wohnzwecken zur Vermietung dienen, eingeführt werden. Das Instrument stellt sich somit als indirekte Förderung über eine im Zeitablauf erhöhte Abschreibungen zu Beginn der Abschreibungsperiode dar. Mittels dieser Sonderabschreibung sollen private und gewerbliche Investoren zum Neubau von Mietwohnungen angeregt werden. Dies wiederum soll zu einer Entspannung auf dem Wohnungsmarkt führen.

Gerade in Ballungsgebieten zeigt sich zunehmend der Trend eines verknappten Angebotes an Mietwohnungen. Nicht zuletzt durch den Nachfrageüberhang nach bezahlbarem Wohnraum entstehen Preiswirkungen, die letztendlich auch zu einem Anstieg der Mieten geführt haben. Infolge der zunehmenden Attraktivität von Ballungsgebieten erhöht sich die Nachfrage nach Wohnraum in diesen Regionen kontinuierlich. Darüber hinaus besteht infolge der Aufnahme von schutzbedürftigen Menschen zusätzlich die Notwendigkeit, ökonomische Anreize zu schaffen, die die Schaffung neuen Wohnraums begünstigen. **Vor diesem Hintergrund ist die Intention des Gesetzentwurfes insgesamt zu begrüßen und positiv zu werten.**

Gleichwohl besteht auch – abseits der konkreten materiellen Ausgestaltung des § 7b EStG-E – Anlass, die Eckpunkte des Gesetzentwurfes zu kritisieren. Konkret betrifft dies die Diskussion um Alternativen und die Darstellung der ökonomischen Effekte.

1.2. Alternativen zur Einführung einer Sonderabschreibung

Mittels einer Sonderabschreibung sollen ökonomische Anreize im Bereich der Ertragsbesteuerung gesetzt werden, so dass Investoren vermehrt angeregt werden, Investitionsprojekte zur Schaffung neuen Wohnraums anzustoßen. Die Sonderabschreibung kann hierfür ein geeignetes Instrument darstellen. Aus empirischen Studien ist bekannt, dass Steuerpflichtige auf verbesserte Abschreibungsbedingungen reagieren. **Allerdings hängt der Effekt – neben der Ausgestaltung der Abschreibung - maßgeblich von dem Steuersatz ab. Im Bereich der progressiven Einkommensbesteuerung ergeben sich damit unterschiedliche Effekte für die Steuerpflichtigen in Abhängigkeit von den persönlichen Verhältnissen. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass durch die beabsichtigte Regelung sich die Höhe des gesamten Abschreibungsvolumens nicht verändert. Es erfolgt vielmehr eine Verschiebung der Abschreibungen in der Zeit.**

Abseits der Sonderabschreibung lassen sich auch andere Instrumente vorstellen, z.B. eine direkte Förderung über Zuschüsse oder Zulagen. **Vor diesem Hintergrund ist es unverständlich, wieso unter Punkt „C. Alternativen“ der Gesetzentwurf als alternativlos bezeichnet wird. Es mag durchaus**

schlüssige Gründe geben, wieso eine indirekte Förderung in dem hier konkreten Fall einer direkten Förderung vorzuziehen ist. Gleichwohl ist weder eine direkte noch eine indirekte Förderung für sich genommen alternativlos. Auch sind die Aussagen im Gesetzentwurf widersprüchlich, da unter dem Punkt „VII. Befristung; Evaluierung“ plötzlich doch das Instrument der direkten Förderung genannt wird, ohne dies jedoch als Alternative darzustellen.

Es schadet der inhaltlichen Auseinandersetzung, wenn nicht anhand der konkreten Fakten und Überlegungen der Bundesregierung dargelegt wird, aus welchem Grund die Bundesregierung die indirekte Förderung einer direkten Förderung vorzieht. So ermöglicht die indirekte Förderung mittels der Sonderabschreibung unter Einbezug von Förderobergrenzen eine detaillierte Steuerung der begünstigten Objekte. Überdies dürfte die Förderung über das System der Ertragsbesteuerung gegenüber einer direkten Förderung zu verminderten administrativen Kosten führen. Derartige Gründe bleiben derzeit aber insgesamt im spekulativen Bereich.

1.3. Quantifizierung der ökonomischen Effekte

Zentrales Element des Gesetzentwurfes ist die Einführung einer neuen Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten, die bei den Investoren zu ökonomischen Anreizen führen soll. Konkret soll durch den ökonomischen Anreiz (infolge geminderter Steuerzahlungen) ein kausaler Effekt auf die Bautätigkeit für bestimmte Investitionen bewirkt werden. **Vor diesem Hintergrund ist es unverständlich, wieso eben dieser Effekt in dem gesamten Gesetzentwurf nicht quantifiziert wird. Damit entzieht sich der Gesetzentwurf derzeit einer inhaltlichen Auseinandersetzung, inwieweit die im Gesetzentwurf genannte Problemstellung durch das Förderinstrument in welchem Ausmaß gelöst bzw. gemindert wird.**

So stellt sich die Frage, mit welcher Anzahl von zusätzlichen Neubauten die Bundesregierung in dem genannten Förderungszeitraum rechnet, wie viele neue Abschreibungsobjekte entstehen und mit welcher zusätzlichen Wohnfläche gerechnet wird. Hierbei gilt es auch zu bedenken, dass die geschilderten Bauprojekte eher mittel- bis langfristige Investitionsprojekte sind, so dass der ökonomisch Anreiz vermutlich erst mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung eintreten wird. Überdies zeigen Zahlen des statistischen Bundesamtes¹, dass die Baugenehmigungen im Januar 2016 gegenüber Januar 2015 für Wohnungen in Mehrfamilienhäusern um 28,0% (2.300 Wohnungen) und für Wohnungen in Zweifamilienhäusern um 24,1% (300 Wohnungen) gestiegen sind. Es ist folglich davon auszugehen, dass auch abseits der diskutierten Sonderabschreibung im Jahr 2016 positive Effekte in Bezug auf den Neubau von Mietwohnungen zu erwarten sind. So kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass die Sonderabschreibung auch Mitnahmeeffekte auslösen wird.

Insgesamt ist folglich zu bemängeln, dass die Bundesregierung die erwarteten ökonomischen Effekte aus der Sonderabschreibung nicht quantifiziert, gleichwohl Steuermindereinnahmen für die Kassenjahre 2016 bis 2020 benennt. Aus den Fiskalwirkungen kann jedenfalls nicht direkt abgeleitet werden, in welcher Höhe die Sonderabschreibung stimulierend auf den Neubau von Mietwohnungen wirkt.

¹ Vgl. Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung vom 8. April 2016 – 127/16, Genehmigte Wohnungen im Januar 2016: + 34,5 % gegenüber Vorjahresmonat.

1.4. Zur Zielerreichung des Gesetzentwurfs

Kernpunkt des Gesetzentwurfes ist die gesetzliche Implementierung von ökonomischen Anreizen zur Schaffung neuer Mietwohnungen im einfachen bis mittleren Preissegment. **Der komplette Gesetzentwurf ist eben nach diesem gesetzgeberischen Ziel zu beurteilen und mögliche Änderungsvorschläge im Gesetzgebungsverfahren sollten letztendlich diesem Ziel folgen. Dies betrifft z.B. die Frage, inwieweit die sachliche Förderung ausgeweitet werden kann.**

Es ist zudem zu begrüßen, dass die Bundesregierung auf weiterführende Beschränkungen hinsichtlich der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung jenseits der Kappungsgrenzen verzichtet hat. Letztendlich kann die Sonderabschreibung nur das intendierte Ziel entfalten, wenn das Instrument auch administrierbar bleibt. Allerdings ergeben sich aus dem derzeitigen Gesetzentwurf noch diverse Unklarheiten, wie die steuerlichen Regelungen im Detail konkret zu verstehen bzw. anzuwenden sind.

1.5. Zur Notwendigkeit einer Evaluierung

Die Sonderabschreibung soll fünf Jahre nach dem Inkrafttreten hinsichtlich der Zielerreichung evaluiert werden. Dies ist prinzipiell zu begrüßen. Allerdings ist kritisch anzumerken, dass unter Beachtung der aktuellen Datenlage m.E. eine wissenschaftliche Evaluation insbesondere unter Berücksichtigung der steuerlichen Aspekte nur sehr eingeschränkt möglich ist. Es werden derzeit keine gesonderten statistischen Aufzeichnungen über die unterschiedlichen Abschreibungskomponenten (Differenzierung nach § 7 Abs. 4 Nr. 1,2 EStG, auch nach Objekten, Daten im (Zeitablauf) Panel) geführt. Damit dürfte es m.E. nicht möglich sein, anhand von Steuerdaten Elastizitäten zu schätzen, so dass abgeleitet werden kann, wie konkret die Sonderabschreibung die Investitionstätigkeit im Bereich der Mietneubauten beeinflusst hat.

Es ist daher dringend anzuraten, dass mit Einführung der Sonderabschreibung zusätzliche statistische Angaben zu erfassen sind, die dann auch in der Bundesstatistik und im Zeitablauf verfügbar sind. Hierbei wäre auch zu überlegen, ob diesbezüglich die entsprechenden Angaben des Steuerpflichtigen auf einem separaten Formular zu tätigen sind, so dass eine vereinheitlichte Erfassung und Auswertung möglich ist.

2. Zu dem Gesetzentwurf

2.1. Förderung dem Grunde nach

2.1.1 Begünstigte Objekte

Nach § 7b Abs. 1 EStG-E können Sonderabschreibungen für begünstigte Investitionen in Anspruch genommen werden. Was unter begünstigte Investitionen zu verstehen ist, wird in § 7b Abs. 2 EStG-E erläutert. Förderungsfähig sind neue Gebäude, neue Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume oder andere selbständige Gebäudeteile. **Hinsichtlich der Voraussetzungen sollten keine Unterschiede zwischen der Anschaffung und der Herstellung bestehen. Vor diesem**

Hintergrund sollte auch die Herstellung von Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehender Gebäude gefördert werden.

Förderungsfähig sind m.E. nach dem Wortlaut nur Gebäude bzw. Gebäudeteile, die sich als eigenständiges Wirtschaftsgut darstellen und somit einzeln abzuschreiben sind. **Damit aber dürften Aufstockungen und Umbauten, die typischerweise keine neuen Wirtschaftsgüter (außerhalb von Wohnungs-/Teileigentum) darstellen, gleichwohl aber zu nachträglichen Herstellungskosten führen, von der Förderung ausgeschlossen sein. Da auch durch Aufstockungen und Umbauten neuer Wohnraum geschaffen werden kann, sollten auch derartige Investitionen von der Förderung erfasst werden.** Eine Förderung sollte daher möglich sein, wenn durch die Aufstockungen und Umbauten neuer Wohnraum geschaffen wird. Führen Aufstockungen und Umbauten ohnehin zu neuen Wirtschaftsgütern, dann ergibt sich bereits aus der jetzigen Fassung eine Förderungsmöglichkeit.

Die gemischte Nutzung eines Gebäudes z.B. zu eigenen Betriebszwecken und zu fremden Wohnzwecken führt zu sonstigen selbstständigen Gebäudeteilen, die jeweils hinsichtlich der Abschreibungen getrennt zu behandeln sind. **Eine Umwidmung der betrieblichen Nutzung hin zu Wohnzwecken müsste m.E. folgerichtig dann auch zu einer zeitweisen Begünstigung mittels Sonderabschreibung führen.** Inwieweit auch Fälle einzubeziehen sind, in denen Gebäude im Privatvermögen, die bisher nicht zu (fremden) Wohnzwecken genutzt wurden, bei einer Nutzungsänderung zu fremden Wohnzwecken auch einer Förderung bedürfen, wäre ebenfalls zu klären. In den genannten Fällen ist allerdings darauf hinzuweisen, dass diese sich nicht als Herstellung neuer Gebäude im Sinne des § 7b Abs. 2 EStG-E verstehen dürften.

Insgesamt dürfte es dem Ziel des Gesetzgebungsvorhabens entsprechen, wenn die Förderung dann greift, wenn neuer Wohnraum geschaffen wird. Hierbei sollte es unerheblich sein, ob dieser mittels bautechnisch neuer Gebäude, mittels Um-/Ausbauten bestehender Gebäude oder durch Nutzungsumwidmungen bestehender Gebäude entsteht. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die hier skizzierte Ausweitung der Förderungstatbestände zu einer nicht unerheblichen Komplexitätssteigerung der Norm führt.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist nur die Herstellung/Anschaffung neuer Gebäude förderungsfähig. Das Gesetz enthält keine Definition, was unter einem neuen Gebäude zu verstehen ist. Einzig die Begründung verweist auf das Jahr der Fertigstellung. Die Fertigstellung hängt wiederum davon ab, wann das Wirtschaftsgut zum Zweck der Einnahmeerzielung einsatzbereit ist. Zur Vermeidung von Streitigkeiten sollte dieser Begriff im Gesetz näher konkretisiert werden, da der Begriff auch maßgeblich bestimmt, ob ein möglicher Erwerber im Jahr der Fertigstellung noch ein neues Gebäude erwirbt, so dass dieser die volle Sonderabschreibung in Anspruch nehmen kann.

2.1.2 Verwendungszweck der Immobilie

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die „Gebäude mindestens zehn Jahre nach der Anschaffung oder der Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken“ dienen müssen. Die Formulierung ist m.E. ungenau, da auf Gebäude referenziert wird, gleichwohl in § 7b Abs. 2 Nr. 1-4 EStG-E unterschiedliche „Kategorien“ genannt werden (Eigentumswohnungen). M.E. sollte auf die in den Nr. 1-4 genannten Gebäudetypen referenziert werden.

Die Bindungswirkung an den Nutzungszweck ist zu begrüßen. M.E. ist die Regelung so zu verstehen, dass eine Verletzung der Nutzungsbedingung zu einem kompletten Verfall der Sonderabschreibung – ggf. auch Rückwirkung – führt. Vor diesem Hintergrund sollten verfahrensrechtliche Korrekturvorschriften diesbezüglich in das Gesetz aufgenommen werden. Die Bundesregierung hatte diesem Anliegen aus den Ländern bereits zugestimmt.

Unklar ist allerdings, wie sich teilweise Änderungen in der Gebäudenutzung auswirken. Wie ist z.B. zu verfahren, wenn in einem Gebäude mit 10 Wohneinheiten, welches insgesamt als eigenständiges Objekt abgeschrieben wird, eine der Wohneinheiten die Kriterien nicht mehr erfüllt. Nach einer strengen Auslegung des Gesetzes würde die Sonderabschreibung insgesamt wegfallen. Dieser Aspekt sollte im Gesetzgebungsverfahren konkretisiert werden.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass bei einem Verkauf innerhalb der Zehnjahresfrist (Überlassung zu fremden Wohnzwecken) u.U. der ehemalige Eigentümer die negativen Rechtsfolgen mittragen muss, wenn der Käufer die Nutzungskriterien nicht mehr einhält. Der Verkäufer kann aber nach Abschluss des Verkaufes nur noch bedingt auf die Nutzung einwirken. Dieser Aspekt wäre vermutlich bei Verkauf vertraglich zu fixieren.

Es ist positiv zu werten, dass der Gesetzentwurf keine weiteren „Mietrestriktionen“ enthält. Insbesondere sollte auf eine Bindung an das Mietniveau verzichtet werden. So unterliegt die regionale Miethöhe einer noch stärkeren Schwankung, so dass unklar ist, wie eine sachgerechte Obergrenze aussieht. **Auch erscheint eine Mietbindung an das Vielfache der Miete für Wohnungen mit Sozialbindung m.E. nicht sachgerecht.** Der Gesetzentwurf verfolgt das Ziel, zusätzlichen preiswerten Wohnraum zu schaffen. Dies ist allerdings nicht gleichzusetzen mit dem sozialen Wohnungsbau. **Der Gesetzentwurf entbindet daher nicht die Länder und den Bund, weitere Anstrengungen im Bereich des sozialen Wohnungsbaus zu unternehmen. Aus diesem Grund sollte eine völlige Entkoppelung dieser beiden Instrumente sichergestellt sein.**

Weiterhin ist zu betonen, dass die beabsichtigte Sonderabschreibung nur dann ökonomische Effekte entfalten kann, wenn die Norm insgesamt - sowohl für die Verwaltung als auch für den Steuerpflichtigen - administrierbar bleibt. **Vor diesem Hintergrund sollten weitere „Hürden“ zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nicht in das Gesetz aufgenommen werden.**

Zwar kann nicht völlig ausgeschlossen werden, dass z.B. eine beschränkte Doppelförderung durch weitere (auch indirekte) Förderungsmaßnahmen eintritt, gleichwohl ist eine solche mögliche indirekte Doppelförderung in Grenzen hinzunehmen. Ferner sind Konstellationen denkbar, in denen die begünstigte Investition im Privatvermögen außerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG steuerfrei veräußert werden kann. **Gleichwohl sollten aus Gründen der Administrierbarkeit auch solche Fälle hingenommen werden, ohne dass Gesetz durch weitere „Zusatzregelungen für die Inanspruchnahme“ weiter zu komplizieren.** Letztendlich betrifft dies auch den Vorschlag der Länder, dass die Sonderabschreibung bereits im Zuge der Einkommensteuervorauszahlungen zu berücksichtigen ist. Sicherlich sind Einkommensteuervorauszahlungen nicht der entscheidende Punkt, der einen Investor zum Bau neuer Mietwohnungen bewegt.

2.2. Ermittlung der Förderhöhe

2.2.1 Offene Fragen bei der konkreten Ermittlung der Förderhöhe

Der Gesetzentwurf sieht eine Sonderabschreibung in Höhe von bis zu 29% (der Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 5 EStG-E) über drei Jahre neben der regulären Abschreibung vor. Diese Sonderabschreibung stellt für den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht dar, welche allerdings nicht in späteren Jahren (auch nicht teilweise) nachgeholt werden kann. Weiterhin ist der Gesetzentwurf m.E. so zu verstehen, dass die Abschreibung nicht pro rata temporis erfolgt, sondern der Investor bzw. Käufer eines neuen Gebäudes gegen Ende des Jahres die volle (Jahres-) Abschreibung geltend machen kann.

Zentrales Anliegen des Gesetzentwurfes ist es, mittels indirekter Förderung neuen preiswerten Wohnraum zu schaffen. **Vor diesem Hintergrund erscheint es sinnvoll, dies über die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wohnimmobilien zu steuern. Durch eine entsprechende Deckelung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ergeben sich Folgewirkungen auf die (erwünschte) Miethöhe, so dass m.E. eine zusätzliche Bindung der Förderung an den Mietpreis nicht mehr nötig ist. Weiterhin ist es zu begrüßen, dass der Gesetzentwurf einen Korridor vorsieht, in welchem prinzipiell eine Förderung möglich ist, die Förderung aber in der konkreten Höhe bereits früher gekappt wird (Bemessungsgrundlage).**

Die (anteiligen) Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden eine zentrale Rolle des Förderinstruments, da sie zum einem bis zu Kappungsgrenze die Bemessungsgrundlage der Förderung darstellen, zum anderen aber auch determinieren, ob überhaupt eine Förderung möglich ist (weitere Kappungsgrenze). Die Anschaffungs- und Herstellungskosten (ohne Kosten des Grundstücks) sind dabei auf die Wohnfläche zu beziehen. **Da dieses Verhältnis (Anschaffungs-/Herstellungskosten zu Wohnfläche) zentraler Punkt der Förderung ist, sollte festgelegt werden, wie eben dieser Wert zu ermitteln ist. Der Gesetzentwurf enthält keine Aussagen, wie der Wohnraum zu ermitteln ist. Einzig in der Begründung finden sich Aussagen, welche Räume und Gebäudebestandteile als Wohnraum gelten. Da dieser Punkt letztendlich auch in der praktischen Anwendung zu Streitfragen führen wird, sollte in das Gesetz aufgenommen werden, wie der Wohnraum und wie die hierauf entfallenden Kosten zu ermitteln sind.**

Gleiches Problem ergibt sich bei der Ermittlung der relevanten Kosten zwecks Kostenaufteilung. **Bei der Ermittlung der (anteiligen) Kosten pro Wohnfläche ist zu vermuten, dass sämtliche angefallenen Kosten (Kostenarten) der Anschaffung-/Herstellung, die zu aktivieren sind, linear zu verteilen sind.** Auszuschließen wären wohl jene Kosten, die direkt oder als Nebenkosten dem Grundstück/der Anschaffung zuzuordnen wären (z.B. für Makler, Notar, Steuern usw.) oder selbst direkt Aufwand darstellen. **Allerdings lassen sich auch andere Aufteilungsmaßstäbe als die lineare Aufteilung finden. Hierbei ist auch zu erörtern, inwieweit Einzelkosten und „Gemeinkosten“ der Wohnraumerstellung zu berücksichtigen bzw. aufzuteilen oder völlig auszuschließen sind.** Dies betrifft insbesondere die Problematik, dass bestimmte Kostenkomponenten eben nicht direkt auf die Erstellung des Wohnraums entfallen, sondern weitere nichtselbständige Gebäudeteile betreffen (z.B. Tiefgarage), die gleichwohl zu den steuerlich aktivierten Anschaffungs-/Herstellungskosten gehören. **Mithin tritt eben das Problem auf, dass sich die steuerlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes von den „Anschaffungs-/Herstellungskosten der Wohnfläche“ wohl unterscheiden werden. Da auch diese Fragestellung immanent für Inanspruchnahme der Förderung ist, sollten in**

das Gesetz (ggf. in die Begründung) entsprechende Darstellungen/Erläuterungen aufgenommen werden. Hierbei sollte auch klargestellt werden, dass auch nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten zu berücksichtigen sind.

2.2.2 Höhe der Kappungsgrenzen

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass bis zu einem (maximalem) Wert von 2.000€ Anschaffungs- und Herstellungskosten pro qm Wohnfläche (Bemessungsgrundlage) eine Sonderabschreibung gewährt wird, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten pro qm Wohnfläche den Wert von 3.000€ nicht übersteigen. **Es ist positiv zu hervorzuheben, dass durch diese „doppelte Grenze“ (Kappungsgrenzen) eine Puffer in Höhe von 1.000€ eingezogen wird, so dass leichte Änderungen in der Kostenstruktur nicht sofort zu einem Ausschluss der Förderung führen.**

Allerdings ist fraglich, ob die genannten Grenzen wirklich zielführend mit Blick auf das einfache bis mittlere Preissegment an Wohnraum sind. Es existieren nur sehr beschränkt amtliche Statistiken, die diese Fragestellung empirisch beantworten könnten. Indizien über die aktuelle Höhe der Baukosten liefern teilweise die Daten des Statistischen Bundesamtes als auch konkrete Angebote von Bauherren. Problematisch dürfte allerdings sein, dass die Baukosten auch regional abhängig sind, obgleich nach § 7b EStG Kosten für die Anschaffung des Grundstücks nicht zu berücksichtigen sind.

Unter Auswertung ausgewählter Daten erscheint es m.E. geboten, die genannten Grenzen zu senken. So finden sich z.B. im Raum Berlin Angebote um bzw. unter 3.000€ (inkl. Grundstück), die bereits im Bereich des gehobenen Segmentes beworben werden. Damit die Sonderabschreibung zielführend ausgestaltet ist – die Förderung einer gehobenen bis luxuriösen Ausstattung sollte über § 7b EStG-E nicht erfolgen –, sollte daher erwogen werden, die Grenzen jeweils um 200€ auf 1.800€ bzw. 2.800€ zu senken. Bei einer Senkung der Grenzen sollte allerdings beachtet werden, dass zwischen Bemessungsgrundlage der Förderung und Kappungsgrenze für förderfähige Objekte weiterhin ein Abstand von ca. 1.000€ liegt, so dass Änderungen in der Kostenstruktur in Grenzen weiterhin abgefangen werden. Es ist ferner anzumerken, dass infolge allgemeiner und spezieller Preissteigerungen im Baugewerbe ohne eine Anpassung der Grenzen im Zeitablauf diese vermutlich im Zeitablauf schneller greifen werden.

2.3. Gebietsförderung

Der Gesetzentwurf bildet in § 7 Abs. 4 EStG-E jene Fördergebiete ab, in denen die Sonderabschreibung vorgenommen werden kann. Als Fördergebiete werden jene Regionen ausgewiesen,

- in denen die Mietstufen IV bis VI der Wohngeldverordnung vorliegen,
- die „Mietpreisbremse“ nach § 556d BGB oder
- die abgesenkte Kappungsgrenze nach § 558 BGB greift.

Die somit verwendeten Instrumente sind m.E. sachgerecht im Hinblick auf das Ziel des Gesetzentwurfes, in Regionen mit angespannten Wohnungsmärkten ökonomische Anreize zum Bau neuer Wohnungen zu schaffen. Im Übrigen können die jeweiligen Landesregierungen über die

„Mietpreisbremse“ und über die abgesenkte Kappungsgrenze individuell steuern, welche Regionen sie infolge der angespannten Wohnungslage als förderwürdig ansehen. **Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass fünf Länder bisher noch keine Gebiete durch Rechtsverordnung ausgewiesen haben, in denen angespannte Wohnungsmärkte vorliegen.**

Es ist davon abzuraten, weitere Kriterien aufzunehmen, anhand derer zusätzliche Fördergebiete ausgewiesen werden können. Die bisherigen Kriterien sind geeignet und ausreichend, um entsprechende Gebiete mit angespannter Wohnraumsituation zu identifizieren. So sollte die Regelung auch nicht dahingehend „missbraucht“ werden, um den Wohnungsbau und das Preisniveau außerhalb der Gebiete, in denen keine angespannte Wohnraumsituation vorliegt, zu steuern, um die regionalen Wohnraummärkte beeinflussen zu können. **Hierbei ist auch darauf hinzuweisen, dass zusätzliche Verordnungsermächtigungen zu Gunsten der Länder vermutlich derart unbestimmt wären, dass diese von der EU-Kommission im Zuge der notwendigen Beihilfeprüfung nicht akzeptiert würden.**

2.4. Förderung steuerbegünstigter Körperschaften

Die Förderung über eine Sonderabschreibung hat für den Steuerpflichtigen nur dann einen Effekt, wenn dieser nicht (komplett) von der Steuer befreit ist. **Typischerweise können steuerbefreite Genossenschaften nur in engen Grenzen von der Sonderabschreibung profitieren.** Bis zu einer Grenze von 10% der Einnahmen ist es zulässig, auch weitere Tätigkeiten (z.B. Mietwohnungsneubauten zur Verwendung für Personen, die nicht Genossen sind) auszuüben, die nicht den Anforderungen des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a KStG genügen. **Diese weiteren Tätigkeiten unterliegen dann der regulären Besteuerung, so dass hier eine Anwendung von § 7b EStG-E möglich wäre.**

Allerdings führt ein Überschreiten der 10%-Grenze zu einem kompletten Verfall der Steuerbefreiung für die übrigen Tätigkeiten. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass eher eine geringe Anzahl an Genossenschaften auch im Bereich nicht steuerbegünstigter Tätigkeiten aktiv ist. **Somit ist zu überlegen, inwieweit auch für steuerfreie Genossenschaften weitere Anreize im Sinne des Gesetzentwurfs bewirkt werden können.**

Die Länder haben hierzu einen Vorschlag unterbreitet. Konkret handelt es sich um Fallkonstellationen, in denen eine juristische Person des öffentlichen Rechtes Genosse ist und diese wiederum entsprechende begünstigte Investitionsobjekte nach § 7b EStG-E an Personen im Sinne des § 53 AO vermietet. **Inwieweit diese Regelung einen Anreiz für die Genossenschaften bietet, kann hier nicht abschließend beurteilt werden. Alternativ ist jedenfalls vorstellbar, die geschilderte Grenz von 10% für Einnahmen aus Investitionsobjekten nach § 7b EStG zu erhöhen.**

Berlin, den 24.04.2016

Prof. Dr. Frank Hechtner