

§ 7k

Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) ¹Bei Wohnungen im Sinne des Absatzes 2 können abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 10 vom Hundert und in den folgenden fünf Jahren jeweils bis zu 7 vom Hundert der Herstellungskosten oder Anschaffungskosten abgesetzt werden. ²Im Fall der Anschaffung ist Satz 1 nur anzuwenden, wenn der Hersteller für die veräußerte Wohnung weder Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 vorgenommen noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat. ³Nach Ablauf dieser zehn Jahre sind als Absetzungen für Abnutzung bis zur vollen Absetzung jährlich 31/3 vom Hundert des Restwerts abzuziehen; § 7 Abs. 4 Satz 2 gilt entsprechend.

(2) Begünstigt sind Wohnungen im Inland,

1. a) für die der Bauantrag nach dem 28. Februar 1989 gestellt worden ist und die vom Steuerpflichtigen hergestellt worden sind oder
 - b) die vom Steuerpflichtigen nach dem 28. Februar 1989 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind,
2. die vor dem 1. Januar 1996 fertig gestellt worden sind,
3. für die keine Mittel aus öffentlichen Haushalten unmittelbar oder mittelbar gewährt werden,
4. die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren (Verwendungszeitraum) dem Steuerpflichtigen zu fremden Wohnzwecken dienen und
5. für die der Steuerpflichtige für jedes Jahr des Verwendungszeitraums, in dem er die Wohnungen vermietet hat, durch eine Bescheinigung nachweist, dass die Voraussetzungen des Absatzes 3 vorliegen.

(3) ¹Die Bescheinigung nach Absatz 2 Nr. 5 ist von der nach § 3 des Wohnungsbindungsgesetzes zuständigen Stelle, im Saarland von der durch die Landesregierung bestimmten Stelle (zuständigen Stelle), nach Ablauf des jeweiligen Jahres des Begünstigungszeitraums für Wohnungen zu erteilen,

1. a) die der Steuerpflichtige nur an Personen vermietet hat, für die
 - aa) eine Bescheinigung über die Wohnberechtigung nach § 5 des Wohnungsbindungsgesetzes, im Saarland eine Mieteranerkennung, dass die Voraussetzungen des § 14 des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland erfüllt sind, ausgestellt worden ist, oder
 - bb) eine Bescheinigung ausgestellt worden ist, dass sie die Voraussetzungen des § 88a Abs. 1 Buchstabe b des Zweiten Wohnungsbaugesetzes, im Saarland des § 51b Abs. 1 Buchstabe b des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland, erfüllen,

und wenn die Größe der Wohnung die in dieser Bescheinigung angegebene Größe nicht übersteigt, oder

- b) für die der Steuerpflichtige keinen Mieter im Sinne des Buchstaben a gefunden hat und für die ihm die zuständige Stelle nicht innerhalb von sechs Wochen nach seiner Anforderung einen solchen Mieter nachgewiesen hat,

und

- 2. bei denen die Höchstmiete nicht überschritten worden ist. ²Die Landesregierungen werden ermächtigt, die Höchstmiete in Anlehnung an die Beträge nach § 72 Abs. 3 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes, im Saarland unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland durch Rechtsverordnung festzusetzen. ³In der Rechtsverordnung ist eine Erhöhung der Mieten in Anlehnung an die Erhöhung der Mieten im öffentlich geförderten sozialen Wohnungsbau zuzulassen. ⁴§ 4 des Gesetzes zur Regelung der Miethöhe bleibt unberührt.

²Bei Wohnungen, für die der Bauantrag nach dem 31. Dezember 1992 gestellt worden ist und die vom Steuerpflichtigen hergestellt worden sind oder die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1992 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind, gilt Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a mit der Maßgabe, dass der Steuerpflichtige die Wohnungen nur an Personen vermietet hat, die im Jahr der Fertigstellung zu ihm in einem Dienstverhältnis gestanden haben, und ist Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b nicht anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7k 1

Erläuterungen zu Abs. 1:
Erhöhte Absetzungen für Sozialwohnungen

Anm.		Anm.
I. Begünstigungstatbestand 8		II. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen 11

Erläuterungen zu Abs. 2:
Begünstigte Wohnungen

Anm.		Anm.
I. Wohnungen im Inland 14		III. Fertigstellung vor dem 1.1.1996 (Abs. 2 Nr. 2) 17
II. Bauantrag oder Anschaffung nach dem 28.2.1989 (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b) 15		IV. Verbot öffentlicher Förderung der Wohnung (Abs. 2 Nr. 3) 18

	Anm.		Anm.
V. Dienen zu fremden Wohnzwecken (Abs. 2 Nr. 4)	19	VI. Jährlicher Nachweis der Vermietung als Sozialwohnung (Abs. 2 Nr. 5)	20

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Bescheinigungsverfahren**

	Anm.		Anm.
I. Bescheinigung bei Vermietung an Sozialmieter (Abs. 3 Nr. 1a)	23	III. Einhaltung der Höchstmiete (Abs. 3 Nr. 2)	25
II. Bescheinigung bei Fehlen eines Sozialmieters (Abs. 3 Nr. 1b)	24	IV. Bescheinigung bei Dienst- und Werkwohnungen (Abs. 3 Satz 2)	26

Allgemeine Erläuterungen zu § 7k

Schrifttum: BIERGANS, Steuerfreie Entnahme von Grundstücken bei Vermietung an Personen mit Anspruch auf eine Sozialwohnung – ein Steuersparmodell?, FR 1990, 169; GEIGER/THIEDE, Die Vorteilhaftigkeit der Abschreibung nach § 7k EStG, DB 1990, 2495; GILLOX, Neue Abschreibungsvarianten beim Mietwohnungsbau – Die Stellung der §§ 7c und 7k im System des EStG –, DStZ 1990, 138; RICHTER/BOVELETH, Das Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 (Wohnungsbauförderungsgesetz – WoBauFG), StBp. 1990, 102 u. 128; SAUER/SPANKE, Erhöhte Absetzungen nach § 7k EStG und steuerfreie Entnahme bei Vermietung von Wohnungen mit Sozialbindung, DB 1990, 1254 u. 1305; SEITHEL, Neue steuerfreie Entnahmemöglichkeit von Betriebsgebäuden für Zwecke des sozialen Wohnungsbaus – Voraussetzungen der Sozialbindung, DStR 1990, 373; WEWERS, Erhöhte Absetzungen nach dem Wohnungsbauförderungsgesetz – Anwendung der §§ 7c und 7k EStG und der §§ 14c und 14d BerlinFG sowie des § 7b Abs. 8 EStG, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 17.2.1992, DB 1992, Beil. Nr. 4; STUHRMANN, Änderung des § 7k EStG durch das Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz, FR 1993, 192.

Verwaltungsanweisung: Anwendungsschreiben BMF v. 17.2.1992, BStBl. I 1992, 115.

Überblick: § 7k begünstigt durch erhöhte Abschreibungen Wohnungen, die nachweislich an Sozialmieter vermietet werden. Die Vorschrift gilt ab VZ 1989 für Wohnungen, die vor dem 1.1.1996 fertig gestellt worden sind, so dass letztmals für den VZ 2004 erhöhte Absetzungen gem. § 7k in Anspruch genommen werden können. Bei nach dem 31.12.1992 angeschafften oder hergestellten Wohnungen findet § 7k nur noch auf Dienstwohnungen bzw. Werkwohnungen Anwendung, dh. die Sozialmieter müssen zusätzlich ArbN des Stpfl. sein. Wird die begünstigte Vermietung an Sozialmieter nicht für jedes Jahr des zehnjährigen Begünstigungszeitraums durch Bescheinigung nachgewiesen, entfallen die erhöhten Absetzungen rückwirkend für den gesamten Begünstigungszeitraum.

Rechtsentwicklung des § 7k:

- ▶ *WoBauFG v. 22.12.1989* (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Die Vorschrift wurde in das EStG eingefügt.
- ▶ *StÄndG 1991 v. 24.6.1991* (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Der zeitliche Geltungsbereich wurde um drei Jahre auf Wohnungen, die vor dem 1.1.1996 fertig gestellt werden, verlängert.
- ▶ *Verbrauchssteuer-Binnenmarktgesetz v. 21.12.1992* (BGBl. I 1992, 2150; BStBl. I 1993, 96): Ab 1993 wurde der Anwendungsbereich auf Dienst- bzw. Werkwohnungen beschränkt.

Zeitlicher Geltungsbereich: § 7k ist erstmals für den VZ 1989 anwendbar (§ 52 Abs. 12a idF des Ges. v. 22.12.1989), für Wohnungen im Gebiet der ehemaligen DDR und von Ost-Berlin erstmals auf Tatbestände, die nach dem 31.12.1990 verwirklicht worden sind (§ 57 Abs. 1). Da nur Wohnungen begünstigt sind, die vor dem 1.1.1996 fertig gestellt worden sind, können letztmals für den VZ 2004 erhöhte Absetzungen gem. § 7k in Anspruch genommen werden.

Bedeutung des § 7k: Die Vorschrift dient der Förderung des Mietwohnungsbaus mit dem speziellen Ziel, das Angebot von Wohnungen für sozial schwächere Mieter zu verbessern, alternativ zur direkten Förderung im sozialen Wohnungsbau. Angesichts der Abschreibungsmöglichkeiten nach § 7 Abs. 5 und § 7c, die keine Mietzins- und Belegungsbindung verlangen, ist die Akzeptanz der Vorschrift zweifelhaft; sie wird – abgesehen von den Fällen der Buchwertentnahme gem. § 6 Abs. 4 Nr. 4 Satz 4 aF; s.u. – als uninteressant angesehen (SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7k Rn. 1; GEIGER/THIEDE, DB 1990, 2495 mit Be-

rechnungen). In den neuen Bundesländern konkurriert die Vorschrift zudem mit den Sonderabschreibungen für Baumaßnahmen gem. §§ 3, 4 FördG.

Geltungsbereich des § 7k: Die Vorschrift begünstigt nur Wohnungen im Inland, unabhängig davon, ob sie sich im Privat- oder Betriebsvermögen befinden. Die Vorschrift gilt für unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche und juristische Personen.

Geltung in West-Berlin: Die Anwendung des § 7k in West-Berlin regelt § 14d BerlinFG, dort eingefügt durch das *WoBauFG v. 22.12.1989*. Aufgrund § 14d BerlinFG können bei in West-Berlin belegenen Wohnungen höhere Absetzungen als nach § 7k vorgenommen werden (zB jeweils bis zu 20 vH im Jahr der Fertigstellung und in dem darauffolgenden Jahr, vgl. § 14d Abs. 1 Nr. 1 BerlinFG). Diese erhöhten Absetzungen werden auch für öffentlich geförderte Wohnungen gewährt (§ 14d Abs. 2 BerlinFG). Die Absetzungen können – anders als bei § 7k – bereits für Teilerstellungskosten und für Anzahlungen auf Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden (§ 14d Abs. 3 Satz 1 BerlinFG). Die Anwendung des § 14d BerlinFG ist auf vor dem 1.1.1993 fertiggestellte Wohnungen beschränkt. Im Zuge des Abbaus der Berlinförderung wurde die Vorschrift – anders als § 7k – nicht verlängert.

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG idF des *StandOG v. 13.9.1993* (s. Dok. 1 Anm. 441): In der Zeit vom 1.1.1989 bis zum 31.12.1992 konnte ein Stpfl. Betriebsgebäude (ganz oder teilweise) mit dazugehörendem Grund und Boden ohne Aufdeckung der stillen Reserven zum Buchwert entnehmen, wenn er sie in Wohnungen umwandelte und gem. § 7k anschließend zehn Jahre lang vermietete. Werden die Voraussetzungen des § 7k nicht während des gesamten Begünstigungszeitraums erfüllt, so entfallen rückwirkend gem. § 175 Abs. 2 AO auch die Voraussetzungen für die Entnahme zum Buchwert (BFH v. 2.11.2004 – XI B 142/03, BFH/NV 2005, 489).

Einstweilen frei.

2–7

Erläuterungen zu Abs. 1: Erhöhte Absetzungen für Sozialwohnungen

I. Begünstigungstatbestand

8

Begünstigte Vermietung: § 7k verlangt die Vermietung einer neu hergestellten oder angeschafften (s.u.) Wohnung (s. Anm. 14) an *Sozialmieter*. Zu den Anforderungen an den Mieter und an die Wohnung als Sozialwohnung s. Anm. 23. Voraussetzung ist Einkunftserzielungsabsicht (zur Miethöhe vgl. BMF v. 17.2.1992, BStBl. I 1992, 120 Tz. 38), so dass unentgeltliche Überlassung abschreibungsschädlich ist.

Unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b kann der Stpfl. die erhöhten Absetzungen nach § 7k im Rahmen der Höchstmiete auch bei Vermietung einer Wohnung an einen Mieter in Anspruch nehmen, *der kein Sozialmieter ist*, nämlich wenn er nach eigener Suche keinen Sozialmieter gefunden hat und ihm die zuständige Stelle innerhalb von sechs Wochen nach seiner Anforderung einen solchen auch nicht nachweisen konnte. Zur Bescheinigung in diesen Fällen s. Anm. 24. Der Leerstand der Wohnung während der eigenen Suche ist unschädlich. Der Stpfl. muss zumutbare Anstrengungen über einen angemessenen Zeitraum zur Suche eines Sozialmieters unternehmen (glA FROTSCHER/FROST,

§ 7k Rn. 27), insbesondere Annoncen aufgeben und Kontakt zu inserierenden Wohnungssuchenden aufnehmen. Bei nachweislicher Erfolglosigkeit der eigenen Suche muss er das Benennungsverfahren bei der zuständigen Stelle einleiten.

Begünstigte Personen sind sowohl der Bauherr wie auch der Erwerber einer Sozialwohnung. Mehrere an der Wohnung Beteiligte können die erhöhten Absetzungen nur einheitlich in Anspruch nehmen (s. § 7a Anm. 112 und 118). Erfüllen einzelne Beteiligte die Voraussetzungen nicht (zB bei Anteilserwerb außerhalb der zeitlichen Grenzen), so können die erhöhten Absetzungen von den berechtigten Beteiligten nur anteilig in Anspruch genommen werden (vgl. § 7a Anm. 114–116).

Herstellung einer Sozialwohnung: Zum Begriff der Herstellung s. § 6 Anm. 275–276. Es muss ein bisher noch nicht geschaffenes WG, also eine neue Wohnung, entstehen. Die Wohnung kann daher im Rahmen eines Neubaus oder durch Ausbau bereits vorhandener Bausubstanz entstehen (s. § 6 Anm. 275 und § 7 Anm. 386). Schwarzbauten sind nicht begünstigt (s. § 7 Anm. 388).

Anschaffung einer Sozialwohnung: § 7k begünstigt die Anschaffung (zum Begriff s. § 6 Anm. 273–274) vom Bauherrn und vom Zwischenerwerber. Anschaffungsfälle sind nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 begünstigt, wenn also der Bauherr oder der/die Zwischenerwerber weder degressive noch erhöhte Abschreibungen noch Sonderabschreibungen in Anspruch genommen haben.

9–10 Einstweilen frei.

11

II. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen

Bemessungsgrundlage sind die AK oder HK der Wohnung (Abs. 1 Satz 1). Zur Aufteilung der Kosten auf einzelne Wohnungen eines Zwei- oder Mehrfamilienhauses s. § 6 Anm. 387; vgl. auch BMF v. 17.2.1992, BStBl. I 1992, 120 Tz. 44 und 45.

Im Jahr der Anschaffung/Herstellung der Wohnung und in den vier darauf folgenden Jahren beträgt die AfA jeweils bis zu 10 vH der AK bzw. HK, in den weiteren fünf Jahren des zehnjährigen Begünstigungszeitraums jeweils bis zu 7 vH. Danach können im Begünstigungszeitraum bis zu 85 vH der Bemessungsgrundlage abgeschrieben werden. Wird die höchstmögliche AfA von 10 vH bzw. 7 vH in einem VZ nicht ausgeschöpft, so ist eine Nachholung des Differenzbetrags nicht möglich; dieser erhöht die Bemessungsgrundlage der Restwert-AfA (glA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7k Rn. 11; BLÜMICH/ERHARD, § 7k Rn. 21; FROTSCHER/FROST, § 7k Rn. 30). Zur Mindest-AfA nach § 7 Abs. 4 s. § 7a Abs. 3.

Restwert-AfA: Gem. Abs. 1 Satz 3 beträgt die AfA nach Ablauf des zehnjährigen Begünstigungszeitraums $3\frac{1}{3}$ vH jährlich. Diese lineare Restwert-AfA ist zwingend, auch wenn die Wohnung nach Ablauf des Begünstigungszeitraums vom Stpfl. frei vermietet wird (glA SCHMIDT/DRENECK aaO Rn. 11). Ein anderer AfA-Satz kommt bei einer nachweislich kürzeren Nutzungsdauer der Wohnung in Betracht (§ 7k Abs. 1 Satz 3 iVm. § 7 Abs. 4 Satz 2) oder beim Übergang von der wohnwirtschaftlichen zur betrieblichen Nutzung (SCHMIDT/DRENECK aaO).

12–13 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Begünstigte Wohnungen

I. Wohnungen im Inland

14

Zum Begriff der Wohnung s. § 1 Anm. 63 sowie BMF v. 17.2.1992, BStBl. I 1992, 120 Tz. 1 und 29. Begünstigt sind nur inländische Wohnungen. Es kommt nicht darauf an, ob die Wohnung zum Privatvermögen oder einem Betriebsvermögen gehört, wie andere im selben Baukörper befindliche Wohnungen oder Räumlichkeiten genutzt werden und ob Wohnungen in einem Gebäude unterschiedlich abgeschrieben werden. Zum zusätzlichen Erfordernis einer Dienst- bzw. Werkwohnungen ab 1993 s. Anm. 26.

II. Bauantrag oder Anschaffung nach dem 28.2.1989 (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b)

15

Im Falle der Herstellung einer Wohnung muss der Bauantrag nach dem 28.2.1989 gestellt worden sein. Zu Begriff und Zeitpunkt des Bauantrags s. § 7 Anm. 388. Genehmigungspflichtige Bauvorhaben ohne Bauantrag können nicht nach § 7k abgeschrieben werden. Ist eine Baugenehmigung nicht erforderlich, so ist nach hM auf den Zeitpunkt des Beginns der Herstellung abzustellen (vgl. SCHMIDT/DRESECK XXIII § 7k Rn. 3; s. auch § 7 Anm. 388).

Im Falle der Anschaffung muss die Wohnung aufgrund eines nach dem 22.2.1989 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erworben worden sein. Zum Begriff der Anschaffung vgl. § 6 Anm. 273–274. Über rechtswirksam abgeschlossene obligatorische Verträge s. § 7 Anm. 483. Die Wohnung muss bis zum Ende des Jahres ihrer Fertigstellung (s. Anm. 17) angeschafft worden sein. Über Anschaffung vom Zwischenerwerber s. Anm. 8 aE.

Einstweilen frei.

16

III. Fertigstellung vor dem 1.1.1996 (Abs. 2 Nr. 2)

17

Durch das *StÄndG 1991 v. 24.6.1991* (s. Anm. 1) wurden die erhöhten Absetzungen auf Wohnungen erstreckt, die vor dem 1.1.1996 fertig gestellt worden sind. Fertig gestellt ist eine Wohnung, sobald sie bezugsfertig ist (Abschluss der wesentlichen Bauarbeiten; s. § 7 Anm. 160).

IV. Verbot öffentlicher Förderung der Wohnung (Abs. 2 Nr. 3)

18

Wohnungen, für die „Mittel aus öffentlichen Haushalten unmittelbar oder mittelbar gewährt werden“, können nicht nach § 7k abgeschrieben werden. Es wird dann nicht die Bemessungsgrundlage um die öffentlichen Mittel gekürzt, sondern die erhöhten Absetzungen entfallen ganz, auch bei einer geringfügigen Zuwendung öffentlicher Mittel. Die nachträgliche Finanzierung durch öffentliche Mittel lässt die erhöhten Absetzungen ebenfalls von Anfang an entfallen (so der Wortlaut: „keine Mittel“; glA SCHMIDT/DRESECK XXIII. § 7k Rn. 6; aA BLÜMICH/ERHARD, § 7k Rn. 25).

Zur Gewährung öffentlicher Mittel s. § 3 Nr. 11 Anm. 9 und BMF v. 17.2.1992, BStBl. I 1992, 120 Tz. 9. Öffentliche Mittel stellen insbes. Aufwendungszuschüsse nach §§ 88, 88d des Zweiten WoBauFG sowie Baudarlehen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus 1991 aus Landes- und Bundesmitteln des Dritten Förderungsweges dar (Nds. FG v. 2.3.2000, EFG 2001, 65; FG Nürnberg v. 14.8.1998, EFG 2001, 883).

19

V. Dienen zu fremden Wohnzwecken (Abs. 2 Nr. 4)

Die Wohnung muss „dem Steuerpflichtigen“ im „Verwendungszeitraum“ (dem stl. Begünstigungszeitraum) zu fremden Wohnzwecken dienen, also die vollen 10 Jahre lang (aA SAUER/SPANKE, DB 1990, 1255: kurzfristige anderweitige Nutzung soll unschädlich sein; uE unzutreffend, so auch BMF v. 17.2.1992 aaO Tz. 12 und 37). Über Dienen zu fremden Wohnzwecken s. BMF aaO Tz. 11–12. § 7k geht danach von einer Identität zwischen dem Hersteller/Erwerber der Wohnung und demjenigen aus, der sie vermietet. Die Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung der Wohnung innerhalb des Verwendungszeitraums ist daher – im Gegensatz zur Gesamtrechtsnachfolge – nach dem Gesetzeswortlaut auch dann schädlich, wenn der Erwerber bzw. der Zweiterwerber die Vermietungsvoraussetzungen bis zum Ende des Verwendungszeitraums einhält (BMF v. 17.2.1992 aaO Tz. 37; glA STUHRMANN in B/B, § 7k Rn. 19, 20; FROTSCHER/FROST, § 7k Rn. 16; STEPHAN in LBP, § 7a Rn. 7; LADEMANN/BOEKER, § 7k Rn. 14; SAUER/SPANKE, DB 1990, 1256; aA SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 7k Rn. 7; BLÜMICH/ERHARD, § 7k Rn. 25). Zur rückwirkenden Versagung der erhöhten Absetzungen s. Anm. 20.

20

VI. Jährlicher Nachweis der Vermietung als Sozialwohnung (Abs. 2 Nr. 5)

Der Stpfl. hat für jedes Jahr des zehnjährigen Begünstigungszeitraums die qualifizierte Vermietung (an Sozialmieter oder ausnahmsweise an andere Mieter; s. dazu Anm. 8) durch eine Bescheinigung gem. Abs. 3 (zum Inhalt s. Anm. 23–25) nachzuweisen (Abs. 2 Nr. 5). Die Bescheinigung muss jedes Jahr aufs Neue vorgelegt werden (BFH v. 2.11.2004 – XI B 142/03, BFH/NV 2005, 489). Die Nichtvorlage der Bescheinigung ist ein nachträgliches Ereignis iSd. § 175 Abs. 2 AO, das rückwirkend die gesamten erhöhten Absetzungen entfallen lässt; das Versäumen früher möglicher Bescheidänderungen durch das FA führt nicht zu einem „Änderungsverbrauch“ (BFH aaO).

21–22 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Bescheinigungsverfahren

23

I. Bescheinigung bei Vermietung an Sozialmieter (Abs. 3 Nr. 1a)

Die Bescheinigung iSd. Abs. 2 Nr. 5 ist von der in Abs. 3 festgelegten zuständigen Stelle zu erteilen, die dem Stpfl. nach positiver Prüfung bescheinigt, dass – für den Mieter ein Wohnberechtigungsschein oder eine Bescheinigung nach § 88a Abs. 1 Buchst. b des Zweiten WoBauFG ausgestellt worden ist;

- die Größe der Wohnung die in der Bescheinigung angegebene m²-Zahl nicht übersteigt und
- die festgesetzte Höchstmiete eingehalten ist (s. dazu Anm. 25).

Hinsichtlich der persönlichen Voraussetzungen des Mieters ist auf den Beginn des jeweiligen Mietverhältnisses abzustellen. Es ist unschädlich, wenn der Mieter später die maßgebenden Einkommensgrenzen überschreitet oder eine Verringerung des Raumbedarfs der Familie, zB infolge des Auszugs eines Kindes, eintritt (BMF v. 17.2.1992, BStBl. I 1992, 120 Tz. 41).

Für die FinVerw. ist die Bescheinigung bindend; bei Zweifeln hat sie die ausstellende Behörde zu einer Überprüfung zu veranlassen (BMF aaO Tz. 42). Die Prüfung der FinBeh. beschränkt sich auf die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Abs. 1 und 2 (BMF aaO Tz. 43).

II. Bescheinigung bei Fehlen eines Sozialmieters (Abs. 3 Nr. 1b)

24

Zu den Voraussetzungen für die Gewährung erhöhter Absetzungen ohne Sozialmieter s. Anm. 8.

Hat der Stpfl. durch eigene Suche keinen Sozialmieter gefunden und konnte ihm auch durch die zuständige Stelle innerhalb von sechs Wochen nach seiner Anforderung ein solcher nicht nachgewiesen werden, so ist dies in die Bescheinigung aufzunehmen. Ferner ist in diesem Fall die Einhaltung der Höchstmiete zu prüfen und zu bescheinigen, da der Stpfl. auch bei Vermietung an einen nicht wohnungsberechtigten Mieter an die Höchstmiete gebunden ist.

III. Einhaltung der Höchstmiete (Abs. 3 Nr. 2)

25

Der Mietzins für die Wohnung darf die Höchstmiete nicht überschreiben (Abs. 3 Nr. 2 Satz 1). Die jeweilige Höchstmiete ergibt sich aus den von den Landesregierungen aufgrund der Ermächtigung gem. Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 erlassenen HöchstmietenVOen (zu den Fundstellen vgl. Anlage zu BMF v. 17.2.1992 aaO). Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 regelt die Zulassung von Mieterhöhungen, Abs. 3 Nr. 2 Satz 4 die Festsetzung der Betriebskosten der Wohnung. Die Höchstmiete ist auch bei Vermietung an Personen iSd Abs. 3 Satz 1 Nr. 1b (keine Sozialmieter) einzuhalten (s. Anm. 24).

IV. Bescheinigung bei Dienst- und Werkswohnungen (Abs. 3 Satz 2)

26

Wohnungen, für die der Bauantrag nach dem 31.12.1992 gestellt worden ist oder die nach dem 31.12.1992 vertraglich erworben worden sind, kann der Stpfl. nur dann nach § 7k abschreiben, wenn die Vermietung an Sozialmieter erfolgt, „die im Jahr der Fertigstellung zu ihm in einem Dienstverhältnis gestanden haben“. Ab 1993 hat § 7k daher nur noch für Dienst- und Werkswohnungen Bedeutung. Beschäftigt der Stpfl. keine Sozialmieter, so kommen erhöhte Absetzungen nach § 7k nicht in Betracht, weil nach dem Gesetzeswortlaut „Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b nicht anzuwenden“ ist.

Die Bescheinigung muss daher die persönlichen Voraussetzungen gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1a enthalten, ferner die Einhaltung der Höchstmiere gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und zusätzlich die ArbN-Eigenschaft des Sozialmieters bestätigen. Es gilt der allg. ArbN-Begriff (s. § 19 Anm. 60–61); Neben- und Aushilfstätigkeiten genügen (glA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7k Rn. 8; STUHRMANN, FR 1993, 192). Als zulässig wird auch die Vermietung eines Mitunternehmers an ArbN der PersGes. angesehen (SCHMIDT/DRENECK aaO). Das Gesetz knüpft an die ArbN-Eigenschaft im Jahr der Fertigstellung an. Nach hM genügt es bei einem Mieterwechsel während des Begünstigungszeitraums, wenn der neue Mieter im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages ArbN des Stpl. ist (FinMin. Schl.-Holst. v. 5.7.1994, DStR 1994, 1119; SCHMIDT/DRENECK aaO; BLÜMICH/ERHARD, § 7k Rn. 27a).