



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste
Finanzbehörden der
Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 22. Februar 2023

BETREFF **Absetzung für Abnutzung (AfA) von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Absatz 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz)**

GZ **IV C 3 - S 2196/22/10006 :005**

DOK **2023/0158670**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Urteil vom 28. Juli 2021 – IX R 25/19, BFH/NV 2022 S. 108, hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Steuerpflichtige, die sich nach § 7 Absatz 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) auf eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes berufen, sich jeder Darlegungsmethode bedienen können, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint, soweit daraus Rückschlüsse auf die maßgeblichen Determinanten (z. B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen) möglich sind.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Inanspruchnahme der AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer folgende Grundsätze:

Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ist ab dem Zeitpunkt seiner Bekanntgabe im Bundessteuerblatt (BStBl) auf alle offenen Fälle anzuwenden.

1. AfA von Gebäuden nach typisierten festen AfA-Sätzen

- 1 Gemäß § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG und § 52 Absatz 15 EStG gelten für die lineare AfA von zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäuden typisierte feste Prozentsätze (AfA-Sätze), die in Abhängigkeit von der Nutzungsart (Betriebsgebäude, soweit nicht zu Wohnzwecken genutzt, oder andere) und dem Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Stellung des Bauantrages oder des rechtswirksamen Abschlusses des obligatorischen Vertrags 2 oder 2,5 oder 3 oder 4 Prozent betragen. Der jeweils für ein Gebäude anzusetzende AfA-Satz ist unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes und auch unabhängig vom tatsächlichen Alter des Gebäudes anzuwenden. Er gilt daher auch für die Abschreibung einer erworbenen Bestandsimmobilie. Die AfA-Zeiträume für die einzelnen AfA-Sätze sind nicht gleichbedeutend mit der Gesamtnutzungsdauer im Sinne des Bewertungsgesetzes bzw. der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV). In der Regel wird die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes länger als der AfA-Zeitraum sein.

2. AfA von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer

- 2 Ist die tatsächliche Nutzungsdauer bei einem Gebäude kürzer als die sich aus der Anwendung des AfA-Satzes ergebende Nutzungsdauer, kann – in begründeten Ausnahmefällen – anstelle der AfA nach § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA vorgenommen werden (§ 7 Absatz 4 Satz 2 EStG).
Den Steuerpflichtigen steht insoweit die Option zu, die Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer statt nach typisierten festen AfA-Sätzen vorzunehmen.
- 3 Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG ist gemäß § 11c Absatz 1 Satz 1 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann.
- 4 Die AfA nach § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG setzt voraus, dass die tatsächliche Nutzungsdauer
 - bei einem Gebäude, das zu einem Betriebsvermögen gehört und nicht Wohnzwecken dient und
 - o für das der Bauantrag/obligatorische Vertrag nach dem 31. März 1985 und vor dem 1. Januar 2001 gestellt/rechtswirksam abgeschlossen wurde, weniger als 25 Jahre (§ 52 Absatz 15 EStG) oder
 - o für das der Bauantrag/obligatorische Vertrag nach dem 31. Dezember 2000 gestellt/rechtswirksam abgeschlossen wurde, weniger als 33 1/3 Jahre (§ 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1; § 52 Absatz 15 EStG),
 - bei einem Gebäude, das die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt und
 - o das nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt wurde, weniger als 33 1/3 Jahre (sinngemäße Anwendung von § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG in den Fällen des § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG)
 - o das vor dem 1. Januar 2023 und nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt wurde, weniger als 50 Jahre (§ 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b EStG) oder

- das vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt wurde, weniger als 40 Jahre (§ 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG)

beträgt.

- 5 Ob der AfA eine die gesetzlich vorgesehenen, typisierten Zeiträume (§ 7 Absatz 4 Satz 1 EStG) unterschreitende kürzere tatsächliche Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG zugrunde gelegt werden kann, beurteilt sich nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls.

3. Rechtfertigungsgründe für eine AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer

- 6 Für die Bemessung der linearen Gebäude-AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer bedarf es einer konkreten Rechtfertigung auf Grund der objektiven Gegebenheiten. Entscheidend ist, ob das Gebäude vor Ablauf des sich aus § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG oder § 52 Absatz 15 EStG ergebenden AfA-Zeitraums objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist.
- 7 Bei Anwendung des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG ist die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer – prognostisch – zu bestimmen; dabei sind auch ungewisse künftige Ereignisse zu berücksichtigen. Der Bestimmung der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist eine an der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit orientierte Schätzung zu Grunde zu legen. Hierbei finden alle – von den Steuerpflichtigen darzulegenden (BFH-Urteil vom 28. September 1971, VIII R 73/68, BStBl II 1972 S. 176; BFH-Beschluss vom 22. April 2013, IX B 181/12, BFH/NV S. 1267) – technischen und wirtschaftlichen Umstände des betreffenden Gebäudes Berücksichtigung.
- 8 Bei der Glaubhaftmachung der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer sind die Steuerpflichtigen in erhöhtem Maße zur Mitwirkung verpflichtet, weil die bei der Schätzung zu berücksichtigenden Faktoren im Einfluss- und Wissensbereich der Steuerpflichtigen liegen.

Abbruchabsicht

- 9 Die Absicht, ein zunächst noch genutztes Gebäude abzureissen oder zu veräußern, rechtfertigt es nicht, eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes zugrunde zu legen (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1981, VIII R 116/79, BStBl II 1982 S. 385). Eine Verkürzung der Nutzungsdauer kann erst angenommen werden, wenn die Gebäudeabbruchvorbereitungen soweit gediehen sind, dass die weitere Nutzung in der bisherigen oder einer anderen Weise so gut wie ausgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 8. Juli 1980, VIII R 176/78, BStBl II S. 743). Die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA kann erst vorgenommen werden, wenn der Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung des Gebäudes fest steht, z. B. weil sich die Steuerpflichtigen verpflichtet haben, das Gebäude zu einem bestimmten Zeitpunkt abzureissen (BFH-Urteil vom 22. August 1984, I R 198/80, BStBl II 1985 S. 126).

3.1 Besondere Betriebsgebäude und bestimmte Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind

- 10 Als Gebäude unterliegen auch die in den Randnummern 11 bis 14 angeführten besonderen Betriebsgebäude und Gebäudeteile grundsätzlich der AfA nach typisierten festen AfA-Sätzen. Allerdings kann für diese auch eine kürzere Nutzungsdauer angenommen werden, ohne dass hierfür eine gesonderte Nachweispflicht besteht.
- 11 Für bestimmte betrieblich genutzte Gebäude (z. B. Hallen in Leichtbauweise oder bei Ställen und Schuppen) kann sich jeweils in Abhängigkeit von der Bauart, der Bauweise und der Nutzung aus den amtlichen AfA-Tabellen eine kürzere Nutzungsdauer ergeben.
- 12 Die Abschreibung kann auch bei bestimmten Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (z. B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten, soweit sie keine Betriebsvorrichtungen oder Scheinbestandteile sind, und sonstige selbständige unbewegliche Gebäudeteile (R 4.2 Absatz 3 Satz 3 EStR)), nach den in den amtlichen AfA-Tabellen (BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2000, BStBl I S. 1532) enthaltenen Richtwerten bemessen werden (§ 7 Absatz 5a in Verbindung mit § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG).
- 13 Berufen sich die Steuerpflichtigen auf die in den AfA-Tabellen enthaltenen Richtwerte, sind diese anzusetzen. Wer eine von den amtlichen AfA-Tabellen abweichende Nutzungsdauer geltend macht, hat entsprechende Gründe substantiiert vorzutragen (BFH-Urteil vom 14. April 2011, IV R 46/09, BStBl II S. 696).
- 14 Bei Mietereinbauten und -umbauten (R 4.2 Absatz 3 Satz 3 Nummer 4 EStR), kann sich abweichend zu den für das Gebäude geltenden typisierten AfA-Sätzen eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer aufgrund einer ggf. kürzeren Mietdauer ergeben.

3.2 Gebäude, bei denen die objektiven Umstände im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer vermuten lassen

- 15 Bei Gebäuden, bei denen die objektiven Umstände im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer vermuten lassen als die sich aus der Anwendung des typisierten festen AfA-Satzes ergebende Nutzungsdauer, kann – in begründeten Ausnahmefällen – anstelle der AfA nach § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA vorgenommen werden (§ 7 Absatz 4 Satz 2 EStG).
Den Steuerpflichtigen steht insoweit unter Erbringung eines Einzelnachweises die Option zu, die Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer statt nach typisierten festen AfA-Sätzen vorzunehmen (Randnummern 17 ff.).
- 16 Die AfA von Musterhäusern erfolgt in der Regel nach § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG. Für die AfA nach § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG ist zu beachten, dass auch der Zeitraum einer nach dem Ausscheiden aus dem Betrieb sich voraussichtlich anschließenden Nutzung des Hauses als Wohngebäude einzubeziehen ist. Das gilt auch für auf fremdem Grund und Boden errichtete Fertighäuser, die zum Zwecke der Veräußerung demontiert und andernorts wiederaufgebaut werden müssen (BFH-Urteil vom 23. September 2008, I R 47/07, BStBl II 2009 S. 986).

4. Maßgebliche Kriterien für die Schätzung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer

- 17 Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung wird die zu schätzende kürzere tatsächliche Nutzungsdauer durch bestimmte Einflussfaktoren bestimmt (sog. maßgebliche Determinanten). Zu diesen Einflussfaktoren gehören:
- der technische Verschleiß,
 - die wirtschaftliche Entwertung sowie
 - rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können.
- 18 Auszugehen ist regelmäßig von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Gebäude substanstechnisch abnutzt. Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fallen in der Regel zusammen. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer ausnahmsweise kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, können sich die Steuerpflichtigen hierauf berufen (BFH-Urteile vom 28. Juli 2021, a. a. O.; vom 19. November 1997, X R 78/94, BStBl II 1998 S. 59; und vom 18. September 2003, X R 54/01, BFH/NV 2004 S. 474, m. w. N.).
- 19 Ausgangspunkt für die Beurteilung des technischen Verschleißes ist die Nutzungsdauer der Tragstruktur des Bauwerks (Dachkonstruktion, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken und Fundament) als Hauptbestandteil des Gebäudes. Für die Annahme einer kürzeren technischen Nutzungsdauer genügt es nicht, dass lediglich einzelne unselbständige Teile des Gebäudes zur Erneuerung oder Ersetzung anstehen. Dies gilt auch dann nicht, wenn der Aufwand zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes führt und steuerlich den Herstellungskosten zuzurechnen ist (BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003, BStBl I S. 386).
- 20 Erforderlich ist vielmehr, dass durch technischen Verschleiß der tragenden Teile, d. h. insbesondere der Tragstruktur des Bauwerks, das Gebäude in seiner Gesamtheit in seiner Nutzungsfähigkeit beeinträchtigt ist (BFH-Beschluss vom 10. Juli 2015, IX B 34/15, BFH/NV S. 1429).
- 21 Eine mit wirtschaftlicher Entwertung begründete kürzere tatsächliche Nutzungsdauer kann der AfA nur zugrunde gelegt werden, wenn das Gebäude vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich verbraucht ist, d.h. wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen ist (BFH-Urteil vom 4. März 2008, IX R 16/07, BFH/NV S. 1310).

5. Nachweismethoden

- 22 Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen.

- 23 Im Rahmen des Nachweises ist der Zustand des Gebäudes in seinen die Nutzungsdauer bestimmenden Elementen (Tragstruktur des Bauwerks) darzustellen und begründet darzulegen, weshalb am Ende der geltend gemachten (kürzeren) Nutzungsdauer voraussichtlich keine wirtschaftlich sinnvolle (anderweitige) Nachfolgenutzung mehr möglich ist und kein Restwert mehr vorhanden ist. Ein Bausubstanzgutachten im Sinne des sog. ERAB-Verfahrens (Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen) ist nicht zwingend erforderlich, kann aber hilfreiche Anhaltspunkte zur Beurteilung des Einzelfalls enthalten (BFH-Urteil vom 28. Juli 2021, a. a. O.).
- 24 Die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten ist nicht als Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG geeignet. Auch der alleinige Verweis auf die Modellansätze für die Gesamtnutzungsdauer in Verbindung mit dem Modell zur Ermittlung der Restnutzungsdauer bei Modernisierungen nach der Anlage 1 und 2 der Immobilienwertermittlungsverordnung¹ ist **nicht ausreichend**. Der Gutachtenzweck muss sich ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten und zwingend die maßgeblichen Determinanten (Randnummer 17) berücksichtigen. Hierbei ist auch eine mögliche Nachfolgenutzung des Gebäudes und deren Auswirkung auf die Nutzungsdauer einzubeziehen. Die Restnutzungsdauer und die Gesamtnutzungsdauer nach der ImmoWertV entsprechen nicht der tatsächlichen Gesamt- bzw. Restnutzungsdauer eines einzelnen Gebäudes, sondern sind Modellansätze, die nur im Gesamtkontext einer Verkehrswertermittlung zu sachgerechten Ergebnissen führen. Eine isolierte Verwendung der Modelle bzw. Modellansätze der ImmoWertV bzw. der Anlagen zur ImmoWertV für Zwecke des Nachweises einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG ist nicht sachgerecht.

6. Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.

¹ vormals Anlage 3 und 4 der Sachwertrichtlinie vom 5. September 2012, BAnz AT 18.10.2012 B1