

---

**Datum:** 07.09.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 925/08  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2016:0907.5K925.08.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, IX R 43/17

---

**Tenor:**

Die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 23.06.2006, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2008, werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten aufgegeben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

---

**Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die Höhe der Absetzung für Abnutzung (AfA) im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV). 1

Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. In den Streitjahren erklärten sie u.a. die streitigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des unter Denkmalschutz stehenden Objektes A-Straße ... in K. Das Objekt hatte der Kläger mit notariellem Grundstückskaufvertrag vom ....2003 erworben. Besitz, Nutzen und Lasten des Grundbesitzes sind am 01.12.2003 auf den Kläger übergegangen. Der Kaufpreis betrug 800.000,00 € und wurde bei Fälligkeit bezahlt. Die Anschaffungsnebenkosten betragen unstreitig 40.468,84 €. 3

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2003 machten die Kläger bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Objekt A-Straße ..., aus dem Mieteinnahmen von 5.634,00 € in 2003 und 73.776,00 € in 2004 erzielt wurden, als Werbungskosten u.a. AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) ohne Ansatz eines Wertes für den erworbenen Grund und Boden wie folgt geltend: 4

Anschaffungskosten	840.468,84 €	5
AfA gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG 4 %	33.618,75 €	
anteilig für einen Monat	2.801,56 €.	

Im Streitjahr 2004 wurde die ganzjährige AfA von 33.618,75 € geltend gemacht. 6

Zur Begründung des Umstandes, dass dem Grund und Boden des Objektes A?Straße ... kein eigenständiger Wert beizumessen sei, stützten sich die Kläger auf das Gutachten des öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen D vom ....2005, wonach aufgrund des Denkmalschutzes von einer unendlichen Restnutzungsdauer auszugehen sei, die dazu führe, dass das Grundstück aus gegenwärtiger Sicht nie wieder freigelegt werden könne und ein reiner Bodenwert somit auch in Zukunft nicht mehr erzielbar sein werde. Da ein eigenständiger Bodenwert demnach nicht anzunehmen sei, entfalle auch eine Bodenwertverzinsung sowie dementsprechend die Hinzurechnung des abgezinsten Bodenwertes. 7

Der Beklagte folgte dieser Argumentation nicht und gab eine baufachliche Stellungnahme in Auftrag. Nach dieser Stellungnahme des Finanzamtes K vom ....2006 beträgt der Bodenanteil des Objektes A-Straße ... in K unter Anwendung des sogenannten Residualwertverfahrens 59 %. Der Beklagte schloss sich der baufachlichen Stellungnahme an und ermittelte die AfA für das streitige Objekt A-Straße ... für das Jahr 2003 wie folgt: 8

Anschaffungskosten	840.468,84 €	9
abzüglich Anteil Grund und Boden (59 %)	- 495.876,61 €	
AfA-Bemessungsgrundlage	344.592,23 €	
AfA gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 2 b EStG 2,5 %	8.614,81 €	
anteilig für einen Monat	718,00 €.	

Für das Jahr 2004 erkannte der Beklagte dementsprechend eine ganzjährige AfA von 8.615,00 € an. In den streitigen Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 vom 23.06.2006, berücksichtigte der Beklagte entsprechend erhöhte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die hiergegen eingelegten Einsprüche wurden mangels näherer Begründung mit Einspruchsentscheidung vom 18.02.2008 als unbegründet zurückgewiesen. 10

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage tragen die Kläger wie folgt vor: 11

Der Beklagte gehe unzutreffend davon aus, dass der Kaufpreis für das Objekt A?Straße ... in K und die Anschaffungsnebenkosten anteilig mit 59 % auf Grund und Boden entfielen. 12

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG seien als AfA bei Gebäuden bestimmte Prozentsätze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen. Sei die tatsächliche Nutzungsdauer niedriger, so könne gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer 13

entsprechende AfA vorgenommen werden. Erwerbe ein Steuerpflichtiger durch einen einheitlichen Vertrag mehrere Wirtschaftsgüter, so sei der Kaufpreis zur Ermittlung der Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter anhand objektiver Maßstäbe aufzuteilen. Dieser Grundsatz gelte auch beim Erwerb eines bebauten Grundstückes, da es sich hierbei in der Regel um zwei selbständig bewertbare und verkehrsfähige Wirtschaftsgüter handele, so dass eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und das Gebäude erforderlich sei. Vorliegend handele es sich jedoch um ein Grundstück, das mit einem Baudenkmal bebaut sei. Der Grund und Boden sei daher nicht selbständig verkehrsfähig. Wegen der bestehenden Erhaltungspflicht könne aus dem Boden nie ein Erlös erzielt werden, er sei vielmehr auf Dauer dem Markt entzogen. Wenn aber kein Erlös zu erzielen sei, könne auch kein Wert für den Grund und Boden angenommen werden. Aus diesem Grund müsse bei einem Grundstück, das mit einem denkmalgeschützten Gebäude bebaut sei, ein Bodenwert außer Ansatz bleiben. Dies habe auch der Sachverständige D bestätigt. Diesbezüglich verweisen die Kläger auch auf ein Verkehrswertgutachten des Büros P betreffend das vom streitgegenständlichen Objekt ca. 15 m entfernte Kino vom ....2005. Auch diese Gutachter seien zu dem Ergebnis gekommen, dass für Grund und Boden bei dem unter Denkmalschutz stehenden Objekt kein Wert anzusetzen sei. Zu diesem Ergebnis sei auch das Finanzamt S in einem anderen Verfahren gekommen, wie sich aus dessen Bericht an den Beklagten vom 06.03.2006 ergebe. Demgegenüber überzeugten die Ausführungen in der baufachlichen Stellungnahme des Finanzamtes K vom 13.01.2006 nicht.

Das zu bewertende Grundstück sei ein Geschäftsgrundstück, welches nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich im Ertragswertverfahren zu bewerten sei, wie es auch der Sachverständige gemacht habe. Bei der Ermittlung des Ertragswertes könne auch für ertragsteuerliche Zwecke die Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (ImmoWertV) herangezogen werden. 14

§ 17 Abs. 2 Nr. 2 ImmoWertV bestimme, dass im Ertragswertverfahren auf der Grundlage marktüblich erzielbarer Erträge der Ertragswert aus dem nach § 20 ImmoWertV kapitalisierten Reinertrag (§ 18 Absatz 1 ImmoWertV) und dem nach § 16 ImmoWertV ermittelten Bodenwert, der mit Ausnahme des von selbständig nutzbaren Teilflächen auf den Wertermittlungsstichtag § 20 ImmoWertV abzuzinsen sei (vereinfachtes Ertragswertverfahren). 15

Der vom Gericht beauftragte Sachverständige habe jedoch keinen abgezinsten Bodenwert gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 2 ImmoWertV ermittelt. Festgestellt worden sei der Wert der ganzen Liegenschaft. Den Bodenwert habe der Sachverständige nur aus dem Bodenrichtwert, also in einem Vergleichswertverfahren für die Ermittlung des Wertes von unbebauten, insbesondere nicht mit einem Denkmal bebauten, Grundstücken entnommen. 16

Für den Abzinsungsfaktor seien die erwartete Restnutzungsdauer des Gebäudes sowie der Liegenschaftszins von 6 % maßgeblich, den auch der Sachverständige angenommen habe. 17

Der Sachverständige habe folgende Werte ermittelt: 18

Bodenrichtwert: 9.250,00 €/qm, 19

Restnutzungsdauer: 40 Jahre, 20

Liegenschaftszins: 6 % und 21

Reinertrag gemäß § 8 Abs. 1 ImmoWertV: 65.878,00 €. 22

Daraus ergebe sich gemäß § 17 Abs. 2 Ziffer 2 ImmoWertV:	23
<u>Reinertrag:</u>	24
65.878,00 € x 15,05 = 991.463,00 € und	25
<u>Bodenwert:</u> 583.000,00 € x 0,0972 = 56.667,00 €	26
<u>Ertragswert:</u>	27
Reinertrag + Bodenwert = 1.048.000,00 €.	28
Im Ergebnis stimme der so ermittelte Verkehrswert der streitigen Liegenschaft mit dem vom Sachverständigen ermittelten Liegenschaftswert überein. Auch unter Berücksichtigung der Zahlen des Gutachtens, insbesondere der Restnutzungsdauer von 40 Jahren, ergebe sich ein abgezinster Bodenwert von 56.667,00 €. Der Sachverständige gehe selber in der von ihm vorgelegten Formel für die Berechnung des Ertragswertes unmissverständlich und völlig zutreffend davon aus, dass gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 3 ImmoWertV ein abgezinster Bodenwert zu ermitteln sei.	29
Tatsächlich könne jedoch auf die Ermittlung des abgezinster Bodenwertes verzichtet werden, wenn die Restnutzungsdauer, wie vorliegend, 100 Jahre oder mehr betrage. Denn die Abzinsung führe dann zu einem solch geringen Betrag, dass sie vernachlässigt werden könne. Diese Auffassung entspreche auch der Kommentierung von Professor Kleiber (siehe Kleiber/Simon, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, Seite 1892, Rdnr. 230) und auch der bereits genannte Bausachverständige des Finanzamtes S sei in einer anderen Sache in seinem Bericht vom 06.03.2006 zur gleichen Auffassung gekommen.	30
Entgegen der Ansicht des Beklagten sei wegen des Denkmalschutzes auch von einer unendlichen Restnutzungsdauer auszugehen. Die gegenteilige Auffassung des Sachverständigen beruhe auf einer Mindermeinung, wonach die Restnutzungsdauer auch in Fällen des Denkmalschutzes zeitlich begrenzt sein soll. Diese Rechtsauffassung des Sachverständigen treffe nicht zu. Vielmehr ordne § 7 Abs. 1 Denkmalschutzgesetz NW (DSchG) gerade den dauerhaften Erhalt von Denkmälern ausdrücklich an. Entgegen § 7 Abs. 1 DSchG NW gehe der Sachverständige zudem davon aus, dass der Denkmalschutz nicht auf ewig bestehen würde. Er folgere dies daraus, dass die Untere Denkmalschutzbehörde in Ausnahme - bzw. Sonderfällen den Denkmalschutz aufgehoben und die Niederlegung von unter Denkmalschutz stehenden Gebäuden gestattet habe. Es sei jedoch unzutreffend, dass allgemein nicht von einer Pflicht zur Instandhaltung von Denkmälern ausgegangen werden könne, weil die Denkmalschutzbehörde den Denkmalschutz in Ausnahmefällen wieder aufgehoben habe. Diese allgemeine und theoretische Möglichkeit einer Aufhebung des Denkmalschutzes bedeute nicht, dass auch im hier vorliegenden konkreten Fall konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen würden, dass das streitige Objekt jetzt oder in Zukunft niedergelegt werden dürfte. Im Gegenteil spreche vorliegend absolut nichts dafür. Es sei vielmehr zu erwarten, dass der Denkmalschutz gerade in der Ker Innenstadt in Zukunft weiter äußerst streng gehandhabt werde.	31
Der Vortrag des Beklagten, die Abzinsung des Bodenwertes sei unsachgemäß, weil Boden und Gebäude gesondert zu bewerten seien und die Denkmaleigenschaft nur den Wert des Gebäudes berühre, treffe aus verschiedenen Gründen nicht zu. Erstens gehe es schon nicht um eine Wertminderung. Es gehe vielmehr darum, dass der Wert der Liegenschaft, also sowohl der Gebäudewert als auch der Bodenwert im Wege des Ertragswertverfahrens zu	32

ermitteln sei. Auch übersehe der Beklagte, dass es nicht zu abweichenden Ergebnissen führe, wenn zur Ermittlung des Bodenwertes der Vergleichswert gemäß § 16 Abs.1 Satz 1 ImmoWertV herangezogen werde. Denn dort sei vorgesehen, dass der Wert des Bodens „ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen“ zu ermitteln sei. Da ein Grundstück, das mit einem Denkmal bebaut sei, nicht unbebaut sei, müsse der Verkehrswert abgezinst werden und zwar für die Restnutzungsdauer des denkmalgeschützten Gebäudes. Damit werde dann der Vergleichswert auf den Einzelfall angepasst.

Es sei auch nicht richtig, dass Grundstück und Gebäude immer als Einheit bewertet würden. 33  
Vielmehr würden Liegenschaften nicht selten auch auf Abriss erworben, um sie neu zu bebauen. Unerheblich sei es auch, dass der Denkmalschutz, wie vom Beklagten hypothetisch angenommen, aufgehoben werden bzw. durch Zerstörung des Gebäudes erlöschen könne. Denn insoweit handele es sich um ungewisse, zukünftige Ereignisse. Dem Verkehrswert seien jedoch Fakten und nicht Fiktionen zugrunde zu legen.

Zwar könne die Denkmaleigenschaft zu steuerlichen Vorteilen führen. Auch vorliegend 34  
bestehe die Möglichkeit zur Wahrnehmung erhöhter Abschreibungen. Allerdings seien die Mehrkosten für eine denkmalgerechte Instandsetzung des streitigen Objektes so hoch, dass die Abschreibungsvorteile überkompensiert würden und der Denkmalschutz trotz Steuervorteilen ein Nachteil sei. Denn allein die Erneuerung der Fenster eines denkmalgeschützten Objektes sei um ein Vielfaches teurer als der Einbau von normalen Fenstern, die in Neubauten üblich seien. Zudem müsse jede Maßnahme von den Denkmalschutzämtern genehmigt werden, so dass eine Kostenersparnis durch eine preisgünstige Sanierung faktisch ausgeschlossen sei. Im Übrigen wirke sich der Denkmalschutz entgegen der Ansicht des Beklagten sehr wohl auf die Nutzbarkeit aus. Die Denkmalschutzeigenschaft bedeute nämlich regelmäßig, dass ein Gebäude nicht den wirtschaftlichen Erfordernissen der Gewerbenutzung angepasst werden könne.

Die vom Beklagten zitierte Rechtsprechung stütze dessen Auffassung nicht. Das Urteil des 35  
Bundesfinanzhofes (BFH) vom 02.04.2008 II R 59/06, BStBl II 2009, 983, betreffe den Sonderfall der Schätzung des Einheitswertes im Beitrittsgebiet, der ehemaligen DDR, auf den 01.01.1935. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin vom 30.11.2005 2 K 2418/03, EFG 2006, 476, behandle die pauschalierende Berücksichtigung des Denkmalschutzes bei der rückwirkenden Feststellung der Einheitswerte. Diese Entscheidungen könnten schon deswegen nicht herangezogen werden, weil die Bewertungsanlässe der Feststellung eines Einheitswertes und der ertragsteuerlichen Aufteilung des Kaufpreises, wie vorliegend, völlig unterschiedlich seien.

Das Gericht hat den Diplom-Ingenieur und Architekten E als Sachverständigen mit einem 36  
Gutachten zum Verkehrswert des streitigen Objektes A-Straße ... in K im Jahre 2003 und mit der Bewertung des Grund und Bodens beauftragt. Das vom Sachverständigen am ...2012 erstellte Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass der Verkehrswert des Objektes 1.015.000 € und der Bodenwert 583.000 € beträgt, wobei eine Abzinsung nicht erfolgte.

Die Kläger beantragen, 37

1. den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 23.06.2006 in Gestalt der 38  
Einspruchsentscheidung vom 18.02.2008 aufzuheben und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung einer AfA von 2,5 % für das Objekt A-Straße ... in K in Höhe von 1.750,97 € neu festzusetzen,

2. den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 23.06.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2008 aufzuheben und die Einkommensteuer 2004 unter Berücksichtigung einer AfA von 2,5% für das Objekt A-Straße ... in K in Höhe von 21.011,72 € neu festzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 40

die Klage abzuweisen, soweit ein geringerer Bodenwertanteil als der vom Gutachter E ermittelte begehrt wird, hilfsweise die Revision zuzulassen. 41

Zur Begründung trägt er wie folgt vor: 42

Gemäß § 16 Abs. 1 ImmoWertV sei der Wert des Bodens vorbehaltlich der Absätze 2-4 ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück vorrangig im Vergleichsverfahren nach § 15 ImmoWertV zu ermitteln. Dabei könne der Bodenwert insbesondere auf der Grundlage geeigneter Bodenrichtwerte ermittelt werden. 43

Zu dem in § 16 Abs. 4 ImmoWertV vorgesehenen Vorbehalt habe der Sachverständige zutreffend ausgeführt, dass das Grundstück ohne denkmalgeschütztes Gebäude nicht höher ausnutzbar wäre. Die vom Sachverständigen vorgenommene Bodenwertermittlung entspreche somit den Vorgaben. 44

Ein Abschlag beim Bodenwert als abgezinster Bodenwert aufgrund der Denkmaleigenschaft des Gebäudes sei nicht sachgerecht, da die Werte des Grund und Bodens sowie des Gebäudes gesondert und unabhängig voneinander zu ermitteln seien. Vorliegend handele es sich um ein Baudenkmal, das entsprechend in der Denkmalliste eingetragen sei. Dies bedeute aber, dass lediglich das Gebäude als Denkmal geschützt sei. Die Einschränkungen des Denkmalschutzes beträfen daher auch nur das Gebäude und hätten grundsätzlich keinen Einfluss auf den Grund und Boden. Folglich könne sich eine Wertminderung auch nur auf das Gebäude auswirken. 45

Nach dem Bodenrichtwert - Erlass NRW vom 02.03.2004 berücksichtige der Denkmalschutz im Rahmen der Bodenrichtwerte nur die flächenhafte Auswirkung des Denkmalschutzes (z.B. Ensembles historischen Altstädten), nicht aber das Merkmal Denkmalschutz eines Einzelgrundstücks. Bei Einzelgrundstücken sei eine Einschränkung durch den Denkmalschutz nicht zwingend geboten. Vielmehr würden bebaute Grundstücke grundsätzlich als Einheit behandelt. Da ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude, wie jedes andere Gebäude auch, untergehen könne oder die Denkmaleigenschaft des Gebäudes aberkannt werden könne, könne hierbei die Systematik der Kaufpreisaufteilung nicht von einer Kaufpreisaufteilung eines nicht unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes abweichen. 46

Das Ertragswertverfahren sei vor allem für Verkehrswertermittlungen von Grundstücken heranzuziehen, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im Hinblick auf ihre Rentierlichkeit gehandelt würden (z.B. Mietwohnhäuser, Gewerbeimmobilien, Sonderimmobilien) und sei hier anzuwenden. Im Ertragswertverfahren werde der Ertragswert auf der Grundlage marktüblicher erzielbarer Erträge ermittelt. Die Erträge würden dabei mittels des Liegenschaftszinssatzes kapitalisiert. Die Liegenschaftszinssätze würden wiederum aus Kaufpreisen und den ihnen entsprechenden Reinerträgen für gleichartig bebaute Grundstücke unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer abgeleitet. 47

Der Bodenwert sei im Ertragswertverfahren, wie im Sachwertverfahren, gemäß §§ 10 und 16 ImmoWertV zu ermitteln. Der Wert der baulichen Anlagen sei nach den Grund-sätzen der 48

Ertragswertermittlung §§ 17 bis 20 ImmoWertV zu ermitteln. Danach könne bei der Kaufpreisaufteilung der Bodenwert auch bei unendlicher Restnutzungsdauer nicht wegdiskutiert werden. Unabhängig von der Restnutzungsdauer des Gebäudes sei der Bodenwert fest. Ein Abschlag aufgrund einer längeren Restnutzungsdauer stehe der steuerlichen Kaufpreisaufteilung und damit der unabhängigen Ermittlung des Gebäudewerts einerseits und des Grund und Bodens andererseits entgegen.

Vorliegend stehe lediglich das Gebäude unter Denkmalschutz. Bei der Bewertung einer solchen Immobilie seien auf der einen Seite die steuerlichen Vorteile sowie sonstige Förderungen und auf der anderen Seite die erhöhten baulichen Anforderungen an das Baudenkmal zu berücksichtigen. 49

Bei Denkmalobjekten könne von einer erhöhten Abschreibung Gebrauch gemacht werden und die Baukosten somit deutlich schneller abgeschrieben werden. Die Denkmaleigenschaft wirke sich bei der Kaufpreisaufteilung ausschließlich auf das Gebäude aus. Der aufgrund der Denkmaleigenschaft laufend anfallende höhere Instandhaltungsaufwand werde durch den Steuervorteil kompensiert. Daher seien in dieser Hinsicht keine Auswirkungen bei der Kaufpreisaufteilung festzustellen. 50

Eine längere oder gar unendliche Restnutzungsdauer durch die Denkmaleigenschaft sei nicht gegeben. Bei Ansatz entsprechender kontinuierlicher baulicher Instandhaltung könne von einer sehr langen Restnutzungsdauer ausgegangen werden. Abnutzen würden sich die Bauteile jedoch trotzdem. Es bestehe lediglich für den Eigentümer eine kontinuierliche Instandhaltungspflicht. Daher müsse bei Berücksichtigung der längeren Nutzungsdauer auch von deutlich erhöhten Instandhaltungsaufwendungen ausgegangen werden. Alleine wegen der Denkmaleigenschaft könne ein Gebäude nicht ewig genutzt werden. Auch könne ein Denkmal untergehen oder die Denkmaleigenschaft aberkannt werden. 51

Es sei zudem darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung im Rahmen der Einheitsbewertung lediglich einen Denkmalabschlag von 5 % bzw. bei besonderen Gründen von maximal 10 % zulasse. Insoweit werde auf das BFH-Urteil vom 02.04.2008 II R 59/06 und das Urteil des FG Berlin vom 30.11.2005 2 K 2418/03 verwiesen, wobei diese Entscheidungen allenfalls entsprechend anzuwenden wären. Anhaltspunkte für einen Abschlag bestünden vorliegend aber nicht, da der Ertragswert durch die hervorragende Innenstadtlage bestimmt werde. Eine Abzinsung wäre auf gar keinen Fall sachgerecht. 52

### **Entscheidungsgründe** 53

Die Klage ist nur zu einem geringen Teil begründet. 54

Entgegen der Ansicht der Kläger ist bei der Aufteilung der Anschaffungskosten zur Berechnung der AfA der Wert des Grund und Bodens nicht mit 0 € anzusetzen. Der Anteil des Grund und Bodens ist jedoch auf 57,44 % zu vermindern und die AfA entsprechend zu erhöhen. Das Gericht folgt insoweit den Feststellungen des Sachverständigen E in seinem Gutachten vom ....2012. 55

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG als AfA bei Gebäuden ein bestimmter Prozentsatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen. Eine AfA für den Grund und Boden ist nicht möglich. Die Höhe der auf das Gebäude entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten richtet sich beim Kauf eines Grundstücks, wenn wie vorliegend eine Aufteilung durch die Vertragsparteien fehlt, nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung im betrieblichen Bereich 56

nach dem Verhältnis der Teilwerte und im privaten Bereich nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits. Für eine erforderlich werdende Schätzung des Verkehrswertes kann die ImmoWertV (bis 30.06.2010: WertV) herangezogen werden. Gegenstand der Wertermittlung ist das Grundstück einschließlich seiner Bestandteile, insbesondere der Gebäude (vgl. BFH-Urteile vom 15.12.1981 VIII R 116/79, BFHE 135, 267, BStBl II 1982, 385; vom 16.12.1981 I R 131/78, BFHE 135, 185, BStBl II 1982, 320; vom 01.12.1982 I R 37/81, BFHE 137, 175, BStBl II 1983, 130; vom 15.01.1985 IX R 81/83, BFHE 143, 61, BStBl II 1985, 252; vom 27.06.1995 IX R 130/90, BFHE 178, 151, BStBl II 1996, 215 und vom 16.09.2015 IX R 12/14, BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397).

Nach der Rechtsprechung des BFH kann dabei der Verkehrswert bei Mietwohngrundstücken 57 grundsätzlich sowohl durch das Sachwert- wie auch das Ertragswertverfahren ermittelt werden (vgl. nur BFH-Beschluss vom 29.05.2008 IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668 m.w.N.). Bei Geschäftsgrundstücken im Privatvermögen ist grundsätzlich eine Kaufpreisaufteilung anhand der im Ertragswertverfahren festgestellten Verkehrswerte angebracht. Denn bei diesen Grundstücken ist regelmäßig davon auszugehen, dass für den Erwerb vor allem Ertragsgesichtspunkte und die sichere Kapitalanlage ausschlaggebend sind (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.06.2005 IX B 132/04, BFH/NV 2005, 1798 und vom 29.05.2008 IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668 m.w.N.; BFH-Urteil vom 11.02.2003 IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der vom Gericht beauftragte Sachverständige 58 den Verkehrswert im Ertragswertverfahren zutreffend ermittelt. Die Anwendung des Ertragswertverfahrens ist zwischen den Beteiligten ebenso wenig streitig wie die grundsätzliche Richtigkeit der Berechnungen des Sachverständigen. Entgegen der Ansicht der Kläger ist aber der vom Gutachter ermittelte Bodenwert nicht im Wege einer Abzinsung oder durch einen Abschlag herabzusetzen. Dafür bieten die anzuwendenden Vorschriften keine Möglichkeit.

Der Sachverständige hat das sogenannte allgemeine Ertragswertverfahren auf der Grundlage 59 marktüblich erzielbarer Erträge gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ImmoWertV angewandt. Bei diesem Verfahren wird der Ertragswert ermittelt aus dem nach § 16 ImmoWertV ermittelten Bodenwert und dem um den Betrag der angemessenen Verzinsung des Bodenwerts verminderten und sodann kapitalisierten Reinertrag im Sinne des § 18 Abs. 1 ImmoWertV. Dabei ist bei der Ermittlung des Bodenwertverzinsungsbetrages der für die Kapitalisierung nach § 20 ImmoWertV maßgebliche Liegenschaftszins zugrunde zu legen.

Der Bodenwert bebauter Grundstücke ist gemäß § 16 Abs. 1 ImmoWertV; grundsätzlich im 60 Wege des Vergleichswertverfahrens nach § 15 ImmoWertV zu ermitteln. Der Bodenwert eines bebauten Grundstücks ist danach „ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück“, d.h. mit dem Wert zu ermitteln, der sich für ein vergleichbares unbebautes Grundstück ergeben würde (vgl. Darstellung bei Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 6. Aufl. 2010, Teil V § 16 ImmoWertV Rz. 2, Seite 1446). Unabhängig von der tatsächlichen Bebauung des Grundstücks ist daher als Ausgangswert der Bodenwert vergleichbarer Grundstücke anzusetzen, im Streitfall der der Bodenrichtwertkarte zu entnehmende Bodenwert (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV). Dabei handelt es sich um durchschnittliche Lagewerte für den Boden unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustands (§ 196 Abs. 1 Satz 1 Baugesetzbuch), die bei den Gutachterausschüssen der Städte und Kreise, die die Kaufpreissammlung führen, erfragt werden können. Die Bodenrichtwerte sind im Vergleichswertverfahren zu ermitteln, d.h.

anhand von Vergleichspreisen für vergleichbare Grundstücke (vgl. §§ 9, 10 und 16 ImmoWertV). Eine Anpassung des so gefundenen Bodenwerts kommt insbesondere in den in § 16 Abs. 2 bis 4 ImmoWertV geregelten Sonderfällen in Betracht.

Damit ist sichergestellt, dass bei allen Wertermittlungsverfahren der Bodenwert unbebaut anzusetzen ist und besondere Abschläge für eine Bebauung keine Grundlage haben. 61

Zu dem in § 16 Abs. 4 ImmoWertV vorgesehenen Vorbehalt einer erheblichen Abweichung der tatsächlichen von der nach § 6 Abs. 1 ImmoWertV maßgeblichen Nutzung hat der Gutachter zutreffend ausgeführt, dass das Grundstück auch ohne denkmalgeschütztes Gebäude nicht besser oder höher ausnutzbar wäre. 62

Im Streitfall ist nur das Gebäude gemäß § 2 Denkmalschutzgesetz als Denkmal eingetragen worden und als solches geschützt. Die Einschränkungen des Denkmalschutzes betreffen daher nur das Gebäude und haben grundsätzlich keinen Einfluss auf den Grund und Boden. Folglich kann sich eine durch die Denkmaleigenschaft mögliche Wertminderung auch nur auf das Gebäude auswirken. 63

Beim Bodenwert kann der Denkmalschutz allenfalls berücksichtigt werden, wenn nicht einzelne Grundstücke, sondern z.B. komplette Straßen oder Häuserzeile betroffen sind (so auch der Bodenrichtwerterlass NRW vom 02.03.2004 unter Ziffer 5.1, MBI. NRW 2004, 331), was im Streitfall nicht gegeben ist. Der Wert des Grund und Bodens drückt insbesondere die Lage aus und ist in dieser Hinsicht zum Stichtag fest und unveränderlich. Eine längere Nutzungsdauer des Gebäudes hat keinen Einfluss auf den Bodenwert. Deshalb ist die Ansicht der Kläger, dass bei einer längeren Restnutzungsdauer von einem geringeren Wohnwert auszugehen sei als bei einer kürzeren Restnutzungsdauer, mit dem Grundsatz unabhängiger Wertermittlung von Grund und Boden und des Gebäudes nicht vereinbar. Zu Recht weist der Sachverständige darauf hin, dass ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude, wie ein anderes Gebäude auch, untergehen oder die Denkmaleigenschaft aberkannt werden kann und deshalb die Kaufpreisaufteilung nicht davon abhängen kann, ob das Grundstück mit einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude oder einem anderen Gebäude bebaut ist. 64

Grundsätzlich ist der Bodenwert eines Grundstückes so zu ermitteln, als wäre es unbebaut, und der Bodenwert wird entsprechend der planungsadäquaten Nutzung geschätzt. Der Bodenwert eines Grundstückes, das mit einem zu erhaltenden Gebäude bebaut ist, bemisst sich grundsätzlich nach der realisierten Nutzung (Kleiber in Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 6. Aufl. 2010 Abschnitt VI Rdnr. 815). 65

Ist die tatsächliche bauliche Nutzung geringer als die planungsadäquate Nutzung, kann sich dies negativ auf die Höhe des Bodenwertes auswirken. Das streitgegenständliche Grundstück ist nach den Feststellungen des Gutachters auch ohne den Denkmalschutz nicht besser ausnutzbar. Weder eine Aufstockung noch eine bauliche Erweiterung ist nach den Feststellungen des Sachverständigen möglich. Zudem stimmen die Merkmale des vom Gutachter herangezogenen Richtwertgrundstücks abgesehen von der Breite mit den Merkmalen des Bewertungsgrundstücks überein. Der Bodenrichtwert ist insofern auf das Bewertungsgrundstück übertragbar. 66

Beim streitigen Objekt handelt es sich nach den Feststellungen des Sachverständigen um ein Grundstück, das seinen Ertrag vor allem durch die Verkaufsfläche im Erdgeschoss erwirtschaftet. Da das Grundstück durch die jetzige Bebauung bereits voll ausgeschöpft ist, wird sich auch kein höherer Ertrag durch eine andere Bebauung erwirtschaften lassen. Ein 67

gut gestaltetes denkmalgeschütztes Gebäude hat gegenüber einem Neubau keine Nachteile. Vielmehr wird das Denkmal durch die steuerliche Begünstigung und staatliche Förderung attraktiver als ein Neubau sein. Für eine Wertminderung des Grund und Bodens allein durch die Eintragung des Gebäudes in die Denkmalliste fehlen konkrete Anhaltspunkte. Die in § 16 Abs. 2 - 5 ImmoWertV genannten Gründe für ein Abweichen vom Grundsatz des Absatz 1 der Norm sind somit im vorliegenden Fall nicht gegeben. Ein Abschlag wegen Denkmalschutz des Gebäudes ist nach § 16 ImmoWertV nicht vorgesehen. Soweit Verfügungen verschiedener Oberfinanzdirektionen in bestimmten Fällen eine Minderung von 5 - 10 % vorsehen, beziehen sich diese auf den Einheitswert des gesamten Grundstücks, so dass sich bei Anpassung das hier relevante Verhältnis von Gebäude zu Grund und Boden nicht ändern würde.

Für das gefundene Ergebnis ist nicht von Bedeutung, welches der in § 17 ImmoWertV geregelte Ertragswertverfahren angewandt wird. Das von den Klägern angesprochene sogenannte eingleisige Ertragswertverfahren nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 ImmoWertV unterscheidet sich vom allgemeinen zweigleisigen Ertragswertverfahren nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 ImmoWertV im Ergebnis nicht. Beim zweigleisigen Ertragswertverfahren wird der Ertragsanteil aus dem Boden auf unendliche Dauer und der Ertragsanteil aus dem Gebäude nur auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisiert. Das eingleisige Ertragswertverfahren nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 ImmoWertV verzichtet hingegen auf die Aufteilung des Ertragswertes in einen Boden- und einen Gebäudewertanteil. Nur bei einer Restnutzungsdauer baulicher Anlagen von mehr als 50 Jahren kann auf die Aufspaltung von Ertrag aus dem Boden und dem aus baulichen Anlagen verzichtet werden, da der Bodenwert mit seiner Abzinsung in diesem Rechenmodell gegen null geht. Wegen des Ergebnisses beider Bewertungsmethoden kann auf die Ausführungen des Gutachters in seinem Schreiben vom 08.10.2012, Seiten 4 und 5, verwiesen werden. Aus dem Umstand, dass der abgezinst Bodenwert hier 56.681 € beträgt, lässt sich nicht ableiten, dass kein Bodenwert vorhanden ist. Denn der Bodenwertanteil am Ertrag steckt nach wie vor auch im Rohertrag und ist unverändert vorhanden.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht, wenn statt einer begrenzten Restnutzungsdauer die von den Klägern bevorzugte unendliche Restnutzungsdauer angenommen würde. Grundsätzlich stehen bei der Bewertung von Grundstücken, die mit einem denkmalgeschützten Gebäude bebaut sind, beim Ertragswertverfahren zwei mögliche Vorgehensweisen bezüglich des Ansatzes der Restnutzungsdauer zur Verfügung, und zwar eine begrenzte Restnutzungsdauer mit üblichen Ansätzen und eine unendliche Restnutzungsdauer mit erhöhten Bewirtschaftungskosten, wobei als unendlich in der Regel 100 Jahre unterstellt werden. Ziel der Ertragswertermittlung ist in beiden Fällen der Ertragswert des Grundstückes, d.h. für Boden und Gebäude (Kleiber in Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 7.Aufl. 2012, systematische Darstellung Rz. 25). Der vom Gericht beauftragte Gutachter ist zulässigerweise bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren von einer endlichen Restnutzungsdauer von 40 Jahren unter Ansatz der üblichen Bewirtschaftungskosten ausgegangen. Aber auch bei einer von den Klägern favorisierten unendlichen Restnutzungsdauer würde sich kein anderes Ergebnis ergeben. Entscheidend ist dabei, dass die Instandhaltungskosten so anzusetzen sind, dass sie in diesem Fall den ewigen Bestand der baulichen Anlagen gewährleisten. Denn die übliche Instandhaltung führt zwingend zu einer steten Abnahme der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer. Die baulichen Anlagen müssten faktisch ständig auf Neubaustandard gehalten werden. Dazu ist nach Auffassung der Denkmalbehörden alle 20 Jahre eine Grundsanierung erforderlich (Kleiber in Verkehrswertermittlung von Grundstücken, a.a.O., Abschnitt VI Rz. 834).

68

69

70

Der Gutachter nimmt Instandhaltungskosten i.H.v. 10 € pro Quadratmeter Nutzfläche jährlich an. Damit sind die laufenden Instandhaltungskosten für eine ordnungsgemäße Bewirtschaftung eines Gebäudes mit endlicher Gesamtnutzungsdauer von 70-80 Jahren abgedeckt. Alleine die Instandhaltung kann jedoch die weitere Nutzbarkeit einer baulichen Anlage nicht erhalten, wie es vom Denkmalschutz gefordert wird. Deshalb müssten auch nach Ansicht des Gerichts deutlich höhere Instandhaltungskosten pro Quadratmeter und Jahr in Ansatz gebracht werden. Diese sind mit 0,8 bis 1,5 % der Herstellungskosten anzunehmen (Kleiber in Marktwertermittlung nach ImmoWertV, a.a.O., § 6 ImmoWertV Rz. 374). Ausgehend von den ermittelten und unstreitigen Herstellungskosten von 500.000 € ergibt sich eine Spanne von 4.000 € - 7.500 € pro Jahr. Auf die Nutzfläche von 191 qm ergeben sich ca. 21 - 39 € je qm. Nimmt man, wie der Gutachter, 25 € als angemessen an, ergibt sich ein Ertragswert von 1.015.000 €. Somit weicht der Ertragswert bei unendlicher Restnutzungsdauer lediglich um 1.000 € von dem Ertragswert bei einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren, wie im Gutachten angesetzt, ab. Auch bei Anwendung des vereinfachten Verfahrens ändert sich der Ertragswert mit dann 1.013.000 € nicht wesentlich. Deshalb ist die Frage, ob bei denkmalgeschützten Gebäuden von einer endlichen oder unechten Restnutzungsdauer auszugehen ist, für die Bewertung unerheblich, sofern systemkonform die anderen Wertansätze angepasst werden. Eine einseitige Veränderung der Bewertungsparameter ist nicht sachgerecht. Der Ansatz eines bestimmten Bewertungsmodells beinhaltet keinesfalls ein Argument für das Bestehen oder Fehlen eines Bodenwertes.

Unter Berücksichtigung des Gutachtens ergibt sich bei einem Verkehrswert von 1.015.000 € und einem Bodenwert von 583.000 € ein Bodenwertanteil von 57,44 %. Die neue AfA berechnet sich daher wie folgt:

Anschaffungskosten	840.468,84 €	72
abzüglich Anteil Grund und Boden (57,44 %)	- 482.765,30 €	
AfA-Bemessungsgrundlage	357.703,54 €	
AfA gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 2 b EStG 2,5 %	8.942,59 €	
anteilig für einen Monat	745,22 €.	

Somit ist im Rahmen einer geänderten Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 eine anteilige AfA von 745,22 € und für 2004 eine Jahres-AfA von 8.942,59 € zu berücksichtigen.

Die Verpflichtung des Beklagten zur Neuberechnung der Einkommensteuer ergibt sich aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Sätze 1 und 3 FGO. Die Kosten waren den Klägern zur Gänze aufzuerlegen, da der Beklagte nur zu einem geringen Teil unterlegen war.

