

---

**Datum:** 23.03.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 923/20  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2022:0323.6K923.20.00

---

**Tenor:**

Die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015, jeweils zuletzt geändert am 19.03.2021, und die zugehörige Einspruchsentscheidung vom 03.04.2020 werden dahingehend geändert, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekts „A-Straße ..., ... B“ die Abschreibung für Abnutzung auf Grundlage einer Aufteilung der Anschaffungskosten im Verhältnis von 43,96% auf den Grund und Boden und von 56,04% auf das Gebäude und einer tatsächlichen Nutzungsdauer von 31 Jahren erfolgt.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 23% und der Beklagte zu 77%.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Schuldner kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Gläubiger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

---

## Tatbestand

Die Kläger werden gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist Eigentümer mehrerer Vermietungsobjekte. Er erwarb das streitgegenständliche Mehrfamilienhaus in der A-Straße ... in B mit notariellem Vertrag vom ....2012 für Gesamt-Anschaffungskosten i.H.v. ... €. Strittig ist nunmehr noch die Nutzungsdauer der Immobilie für Zwecke der Bemessung der Absetzung für Abnutzung (AfA).

Der Beklagte veranlagte die Kläger mit Einkommensteuerbescheiden 2014 und 2015 vom 20.11.2017 und berechnete die AfA des streitgegenständlichen Gebäudes mit 2%. Gegen die Bescheide legten die Kläger mit Schreiben vom 21.12.2017 Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 03.04.2020 zurückwies. 2

Am 26.04.2020 haben die Kläger Klage erhoben. Bezüglich des zuletzt noch strittigen Punktes verweisen sie auf das von ihnen im Klageverfahren vorgelegte Gutachten, welches eine Restnutzungsdauer von 31 Jahren ausweist sowie das Urteil des BFH vom 28.07.2021, Az. IX R 25/19. 3

Nach dem vom öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, Mieten und Pachten, Herr C, erstellten Gutachten ermittelte dieser auf Grundlage der Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV – sowie des von der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in Nordrhein-Westfalen erstellen Schemas zur Bestimmung der Restnutzungsdauer bei modernisierten Gebäuden („Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen“ Anlage 4, Modell zur Ableitung von Sachwertfaktoren, Stand 21.06.21), die Restnutzungsdauer. Auf über 6 Seiten stelle der Sachverständige detailliert dar, welche Modernisierungsmaßnahmen stattgefunden hätten, wie z.B. der Einbau einer Wärmedämmung im Dach, der Austausch der Fenster, der Elektrounterverteilung, dem Austausch der alten Ölheizung gegen eine Gaszentralheizung etc. und bewertete jede einzelne Maßnahme nach einem Punkteschema. Daraus folgerte er einen Modernisierungsgrad, den er sachverständig als „kleine Modernisierungen im Rahmen der Instandhaltung“ einstufte. Aufgrund des Alters des Gebäudes zum Bewertungsstichtag von rund 55 Jahren und einer üblichen Gesamtnutzungsdauer für Gebäude dieser Art von in der Regel 80 Jahren sowie der vorgenommenen Modernisierungen stellte der Gutachter nach dem Modell zur Ableitung von Sachwertfaktoren eine modifizierte wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 31 Jahren fest. 4

Die Kläger beantragen nunmehr, 5

die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015, jeweils zuletzt geändert am 19.03.2021, und die zugehörige Einspruchsentscheidung vom 03.04.2020 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekts „A-Straße ..., ... B“ die Abschreibung für Abnutzung auf Grundlage einer Aufteilung der Anschaffungskosten im Verhältnis von 43,96% auf den Grund und Boden und von 56,04% auf das Gebäude und einer tatsächlichen Nutzungsdauer von 31 Jahren erfolgt. 6

Der Beklagte beantragt, 7

eine Aufteilung der Anschaffungskosten im Verhältnis von 43,96% auf den Grund und Boden und von 56,04% auf das Gebäude und im Übrigen die Klage abzuweisen. 8

Er meint, dass eine kürzere als die begehrte Restnutzungsdauer nicht im von den Klägern vorgelegten Gutachten festgestellt worden sei, da der Begriff der „wirtschaftlichen Restnutzungsdauer“ nicht mit dem Begriff der „tatsächlichen Nutzungsdauer“ in § 7 Abs. 4 S. 2 EStG gleichzusetzen sei. Die Bausachverständige des Beklagten, der das Gutachten vorgelegt worden ist, hat sich nicht zur Restnutzungsdauer geäußert. Im Übrigen hat der Beklagte keine Einwendungen gegen die vom Sachverständigen im Rahmen des angewandten Modells getroffenen Feststellungen erhoben. 9

In einem vorbereitenden Erörterungstermin haben sich die Beteiligten auf eine Aufteilung der Anschaffungskosten im Verhältnis von 43,96% auf den Grund und Boden und von 56,04% auf das Gebäude verständigt. Der Beklagte hat eine dementsprechende Verpflichtungserklärung abgegeben.

Die Beteiligten haben im Erörterungstermin am 16.03.2022 zu Protokoll gegeben, auf die mündliche Verhandlung zu verzichten. 11

## **Entscheidungsgründe** 12

Die Entscheidung konnte gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung ergehen. 13

Die Klage ist begründet. Die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 sind bezüglich der Berechnung der Abschreibung des streitgegenständlichen Gebäudes rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 – FGO). Hinsichtlich der Aufteilung der Anschaffungskosten im Verhältnis von 43,96% auf den Grund und Boden und von 56,04% auf das Gebäude haben die Beteiligten zuvor eine Verständigung getroffen. 14

Die danach allein noch strittige tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes ist mit 31 Jahren anzunehmen. 15

1. Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (AfA in gleichen Jahresbeträgen, § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG); die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Abweichend hiervon bestimmt sich die AfA für ein zur Einkünfteerzielung genutztes Gebäude nach den festen Prozentsätzen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG; die Regelung stellt eine gesetzliche Typisierung der Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. 16

Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG können anstelle der Absetzungen nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes entsprechenden AfA vorgenommen werden. Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist gemäß § 11c Abs. 1 EStDV der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Die zu schätzende Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können. Auszugehen ist von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, kann sich der Steuerpflichtige hierauf berufen. Ob der AfA eine die gesetzlich (§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG) vorgesehenen, typisierten Zeiträume unterschreitende verkürzte Nutzungsdauer i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zugrunde gelegt werden kann, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.03.2008 - IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310, m.w.N.). 17

2. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer --im Rahmen der ihm obliegenden Mitwirkungspflichten (vgl. BFH-Urteil vom 11.08.1993 - X R 82/90, BFH/NV 1994, 169)-- darzulegen und gegebenenfalls --im Rahmen der ihm obliegenden Feststellungslast-- nachzuweisen. Die Würdigung der insoweit von Klägern 18

dargelegten Umstände obliegt dann im Klageverfahren dem FG als Tatsacheninstanz (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 28.10.2008 - IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, und in BFH/NV 2008, 1310, jeweils m.w.N.; BFH-Beschluss vom 22.04.2013 - IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267; s.a. Hessisches FG, Zwischenurteil vom 14.05.2007 - 4 K 1716/04, EFG 2008, 202, bestätigt durch BFH-Urteil vom 23.09.2008 - I R 47/07, BFHE 223, 56, BStBl II 2009, 986).

a) Der Steuerpflichtige kann sich zur Darlegung der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint; erforderlich ist insoweit, dass die Darlegungen des Steuerpflichtigen Aufschluss über die maßgeblichen Determinanten --z.B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen-- geben, welche die Nutzungsdauer im Einzelfall beeinflussen, und auf deren Grundlage der Zeitraum, in dem das maßgebliche Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (§ 11c Abs. 1 EStDV), im Wege der Schätzung mit hinreichender Bestimmtheit zu ermitteln ist. 19

b) Die Bestimmung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG räumt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein (Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz 307; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 524; Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 7 Rz 89; Bartone in Korn, § 7 EStG Rz 173), ob er sich mit dem typisierten AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zufriedengibt oder eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer geltend macht und darlegt. Auszugehen ist im Rahmen der vom FA durchzuführenden Amtsermittlung --bei der nach § 88 Abs. 1 Satz 2 AO auch alle für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen sind-- von der Schätzung des Steuerpflichtigen, solange dieser Erwägungen zugrunde liegen, wie sie ein vernünftig wirtschaftender Steuerpflichtiger üblicherweise anstellt. Da im Rahmen der Schätzung des Steuerpflichtigen nicht Gewissheit über die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer, sondern allenfalls größtmögliche Wahrscheinlichkeit verlangt werden kann, ist sie nur dann zu verwerfen, wenn sie eindeutig außerhalb des angemessenen Schätzungsrahmens liegt (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.1971 - VIII R 73/68, BFHE 103, 468, BStBl II 1972, 176; FG Köln vom 23.01.2001 - 8 K 6294/95, EFG 2001, 675, rechtskräftig; Waldhoff in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7 Rz E 54). 20

Vor diesem Hintergrund ist nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 28.07.2021 – IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108) die Vorlage eines Bausubstanzgutachtens, insbesondere die Zustandsermittlung von Immobilien mit Hilfe des sog. ERAB-Verfahrens (Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen), seitens des Steuerpflichtigen nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer, selbst wenn ein solches Gutachten möglicherweise den technischen "Verschleiß" eines Gebäudes im Einzelfall nachvollziehen könnte. Denn das --erst vor einigen Jahren entwickelte-- ERAB-Verfahren, mit dem der Zustand eines jeden relevanten Bauelements von Gebäuden erfasst und durch eine quantitative Größe dargestellt wird, definiert mit Hilfe qualitäts- und schadensbezogener Merkmale sowie zugehöriger Merkmalsausprägungen lediglich einen baustoffspezifischen Wert - den sog. Abnutzungsvorrat. Dies dient in erster Linie der Bewertung der Bauelementqualitäten für die Entwicklung einzelfallbezogener Instandhaltungsstrategien unter Berücksichtigung vorhandener ökologischer und ökonomischer Rahmenbedingungen (s. näher Schönfelder, Zustandsermittlung von Immobilien mittels Verfahren ERAB, 2012). Ungeachtet des Umstands, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG das neuartige ERAB-Verfahren nicht vor Augen haben konnte, kann allein ein Bausubstanzgutachten dieses Zuschnitts den vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG glaubhaft zu 21

machenden "technischen Verschleiß" eines Gebäudes zutreffend abbilden; überdies ist nicht ersichtlich, dass das ERAB-Verfahren (auch) über die wirtschaftliche Entwertung oder etwaige rechtliche Nutzungsbeschränkungen, welche ebenfalls die erforderliche Schätzung der Nutzungsdauer beeinflussen können, Auskunft geben kann (ebenso Blum/Weiss, Die steuerliche Betriebsprüfung 2020, 3, 6).

Wählt der Steuerpflichtige oder ein von diesem beauftragter Sachverständiger daher aus nachvollziehbaren Gründen eine andere Nachweismethode, kann dies --gegebenenfalls unter Berücksichtigung entsprechender Anpassungen (vgl. BFH-Beschluss vom 19.01.2018 - X B 60/17, BFH/NV 2018, 530)-- Grundlage für die im Einzelfall erforderliche Schätzung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer sein, soweit aus der gewählten Methode Rückschlüsse auf die zu ermittelnden Determinanten möglich sind. Da im Rahmen der Schätzung nur die größtmögliche Wahrscheinlichkeit über eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer verlangt werden kann, würde eine Verengung der Gutachtenmethodik oder eine Festlegung auf ein bestimmtes Ermittlungsverfahren die Anforderungen an die Feststellungslast überspannen (BFH-Urteil vom 28.07.2021 – IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108). 22

3. Der Senat ist auf der Grundlage des vorgelegten Sachverständigengutachtens zu der Überzeugung gelangt, dass unter Berücksichtigung aller technischen und wirtschaftlichen Umstände die Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung des streitgegenständlichen Gebäudes 31 Jahre betrug. 23

Der Senat folgt dabei den Ausführungen des Sachverständigen, der in seinem Gutachten aufgrund des von ihm angewandten Modells gemäß Anlage 4 (Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen) der Sachwertrichtlinie überzeugend eine verbleibende Nutzungsdauer sachverständig geschätzt hat. 24

Das vom Sachverständigen angewandte Verfahren zur Ermittlung der verbleibenden Nutzungsdauer zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen auf der Grundlage von Anlage 4 der SW-RL ist nicht primär darauf gerichtet, die tatsächliche Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu ermitteln. Wie bereits der BFH entschieden hat, ist bei der auch im Streitfall angewendeten Methode dem Umstand, dass die vom Gutachter angewandte Ermittlungsmethode lediglich eine modellhafte wirtschaftliche Restnutzungsdauer zugrunde legt, keine entscheidende Bedeutung beizumessen. Denn es ist nicht ersichtlich, dass damit der nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG angemessene Schätzungsrahmen verlassen wurde, geht es im Rahmen der erforderlichen Schätzung doch letztlich nur darum nachzuweisen, dass die von Gesetzes wegen anzunehmende typische Nutzungsdauer im Einzelfall unzutreffend und eine kürzere Nutzungsdauer mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist BFH-Urteil vom 28.07.2021 – IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108). 25

Insoweit kann auch der semantische Einwand des Beklagten, der Begriff der „wirtschaftlichen Restnutzungsdauer“ sei nicht mit dem Begriff der „tatsächlichen Nutzungsdauer“ in § 7 Abs. 4 S. 2 EStG gleichzusetzen, nicht durchgreifen. Wie bereits das FG Düsseldorf (FG Düsseldorf, Urteil vom 12. Juli 2019 – 3 K 3307/16 F, EFG 2019, 1673) ausführt, ist es zwar zutreffend, dass die Ermittlung der Restnutzungsdauer im Rahmen der Verkehrswertermittlung lediglich notwendiger Zwischenschritt zur Feststellung des Gebäudewerts ist, im Rahmen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG hingegen den Hauptzweck darstellt. Hieraus vermag der Senat aber keinen Unterschied zwischen der (Rest?)Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG und der Restnutzungsdauer i.S.d. § 6 Abs. 6 ImmoWertV zu konstruieren (a.A. FG Köln, Urteil vom 26

30.6.2016 11 K 3657/14, juris). Vielmehr ist der Begriff der (verbleibenden) Nutzungsdauer, somit der Restnutzungsdauer, trotz Notwendigkeit der Schätzung in beiden Zusammenhängen keine – ggf. abweichend zu ermittelnde – Fiktion. Vielmehr ist beide Male die Frage zu beantworten, wie viele Jahre das Gebäude im bestehenden Zustand voraussichtlich noch wirtschaftliche Verwendung finden kann. Dies ist bei der Frage nach dem Verkehrswert ebenso von entscheidender Bedeutung wie bei der Frage nach der sachgerechten Aufwandsverteilung. Da im Rahmen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eben nicht nur auf die verbleibende technische Nutzungsdauer abzustellen ist, sondern sich der Steuerpflichtige ebenso auf eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer berufen kann, ist nicht nachvollziehbar, inwiefern es eine von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer „unter Verkehrswertgesichtspunkten“ abweichende wirtschaftliche Nutzungsdauer „unter einkommensteuerlichen Gesichtspunkten“ geben könnte und wie diese zu bestimmen sein sollte. Da § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit der Erbringung des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer eröffnet, muss dieser Nachweis nach Auffassung des Senats jedenfalls unter Anwendung einer gutachterlich anerkannten Methodik zu erbringen sein.

Der Beklagte hat keine Einwendungen gegen die vom Sachverständigen im Rahmen des angewandten Modells getroffenen Feststellungen im Einzelnen erhoben. Es ist auch nicht offensichtlich, aus welchen Gründen das vorgelegte Sachverständigengutachten zu beanstanden sein könnte und der Schätzungsrahmen im hier vorliegenden Fall verlassen wurde. Der Gutachter hat für jede Modernisierungsmaßnahme nachvollziehbar aufgeführt, um welche Modernisierungsmaßnahme es sich handelt, anhand des beschriebenen Modells des Gutachterausschusses für jedes Modernisierungselement innerhalb eines fest vorgegebenen Punktebereiches diese eingeordnet und bewertet. So hat der Gutachter z.B. für das Modernisierungselement „Modernisierung der Fenster und Außentüren“ bei einer möglichen maximalen Punktzahl von zwei für den Austausch der Fenster aus Kunststoff mit Isolierverglasung bzw. im Ladenlokal aus Metall bzw. Holz mit Isolierverglasung einen Punkt vergeben. Insgesamt berechnet der Sachverständige eine Punktzahl von 4 Punkten, bei 20 möglichen Punkten. Modernisierungselemente wie z.B. Wärmedämmung der Außenwände, Modernisierung des Innenausbaus etc. bewertet er dabei mit null Punkten. Anhand der Anlage 4 zum beschriebenen Modell ist die modifizierte Restnutzungsdauer anhand des Gebäudealters sowie des Modernisierungsgrades in Punkten ablesbar. Durch lineare Interpolation ergibt sich nach seiner Darstellung die modifizierte wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 31 Jahren.

27

4. Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten auferlegt.

28

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

29

6. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

30