
Datum: 13.11.2024
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1386/20
ECLI: ECLI:DE:FGK:2024:1113.2K1386.20.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 26/24
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) der Bodenwert bei der Wertermittlung im Rahmen einer Kaufpreisaufteilung bezogen auf ein Grundstück mit einem denkmalgeschützten Gebäude abzuzinsen ist. 1

Die Kläger sind zusammenveranlagte Eheleute. 2003 erwarb der Kläger ein denkmalgeschütztes Haus in der Z (X-Straße ...). Der Kaufpreis betrug ... €, die Anschaffungsnebenkosten betragen ... €. Das Grundstück ist vollständig mit einem Gebäude bebaut, das als Baudenkmal qualifiziert ist und erstmals 16... Erwähnung fand. Umbauten erfolgten 19..., 19... und 19.... Im Erdgeschoss befand sich im Streitzeitraum ein Ladenlokal sowie ein Lagerraum, in den drei Obergeschossen befanden sich Büro- und Lagerräume, ein WC sowie eine Teeküche. Der Keller enthielt Abstellräume. Die gesamte Nutzfläche betrug 191 m². Die Ladenfront ist 3,40 m breit, das Ladenlokal 14 m tief. 2007 erfolgten Umbauten an der Schaufensterfront sowie im Ladenlokal. 2

Im Rahmen der Einkommensteuererklärungen 2003 und 2004 ermittelten die Kläger im Zusammenhang mit den Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des streitgegenständlichen Objekts die AfA auf Basis der gesamten Anschaffungskosten. Ein teilweiser Abzug für Grund und Boden erfolgte nicht, da nach Auffassung der Kläger aufgrund des Denkmalschutzes von einer unendlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen sei, was dazu führe, dass das Grundstück nicht wieder freigelegt werden könne und daher ein reiner Bodenwert in Zukunft nicht erzielbar sei. Dem folgte das Finanzamt in der Veranlagung nicht, sondern zog zur Ermittlung der AfA von den Anschaffungskosten einen Anteil für Grund und Boden i.H.v. 59 % der gesamten Anschaffungskosten ab. Im anschließenden Klageverfahren 5 K 925/08 hat das FG Köln am 07.09.2016 entschieden, dass im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA ein Anteil für Grund und Boden von 57,44 % zu berücksichtigen sei. Für die AfA sei ein Satz von 2,5 % zu berücksichtigen. Auf den Inhalt der beigezogenen Akten dieses Verfahrens wird Bezug genommen. Im Urteil hatte der Senat im Wesentlichen ausgeführt, dass bei Geschäftsgrundstücken im Privatvermögen grundsätzlich eine Kaufpreisaufteilung anhand der im Ertragswertverfahren festgestellten Verkehrswerte vorzunehmen sei, da hier vor allem Ertragsgesichtspunkte maßgeblich seien. Auf Basis des vom Gericht beauftragten Sachverständigen Y sei der Verkehrswert anhand des Ertragswertverfahrens ermittelt worden. Der vom Gutachter ermittelte Bodenwert sei nicht herabzusetzen. Ein Bodenwert bebauter Grundstücke sei gemäß § 16 Abs. 1 ImmoWertV grundsätzlich im Wege des Vergleichsverfahrens nach § 15 ImmoWertV zu ermitteln und zwar ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück. Im Streitfall sei der der Bodenrichtwertkarte zu entnehmende Bodenwert maßgeblich. Dass das aufstehende Gebäude unter Denkmalschutz stehe, habe auf diese Bewertung keinen Einfluss. Ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude könne, wie jedes andere Gebäude auch, untergehen oder seine Denkmalseigenschaft verlieren, weshalb die Bodenbewertung hiervon nicht abhängen könne. Eine niedrigere Bewertung komme nur dann in Betracht, wenn die tatsächliche bauliche Nutzung niedriger sei als die bauplanungsadäquate Nutzung. Hiervon könne im Streitfall jedoch nicht ausgegangen werden, da eine bauliche Erweiterung des streitgegenständlichen Gebäudes nach den Feststellungen des Sachverständigen nicht möglich sei. Das Gebäude erwirtschaftete seinen Ertrag vor allem durch die Verkaufsfläche im Erdgeschoss. Für das Ergebnis sei nicht von Bedeutung, welches der in § 17 ImmWertV geregelten Ertragswertverfahren angewendet werde. Ein anderes Ergebnis ergebe sich auch nicht, wenn anstatt einer begrenzten Restnutzungsdauer die von den Klägern herangezogene unendliche Restnutzungsdauer angenommen würde. In einem solchen Fall sei entscheidend, dass die Instandhaltungskosten so anzusetzen seien, dass sie den ewigen Bestand der baulichen Anlagen gewährleisten. Eine übliche Instandhaltung führe jedoch zwingend zu einer steten Abnahme der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer. Die baulichen Anlagen müssten faktisch ständig auf Neubaustandard gehalten werden, wozu nach Auffassung der Denkmalbehörden alle 20 Jahre eine Grundsanie rung erforderlich sei.

Auf die gegen das Urteil vom 07.09.2016 im Verfahren 5 K 925/08 eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger hin hat der BFH die Revision zugelassen. Das Revisionsverfahren der Kläger hatte aus verfahrensrechtlichen Gründen keinen Erfolg (BFH, Beschluss vom 21.05.2019, IX R 43/17), eine Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG, Beschluss vom 17.12.2020, 1 BvR 1384/20). 5

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr im vorliegenden Verfahren (2005) setzten die Kläger bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte aus dem Objekt X-Straße ... in Z eine AfA i.H.v. ... € als Werbungskosten gemäß § 7 Abs. 4 S. 2 EStG (4 % von ... €) an. Einen Anteil für Grund und Boden berücksichtigten sie somit bei der Ermittlung der 6

Bemessungsgrundlage erneut nicht.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 26.01.2007 - 7
ausgehend von einem Gebäudewert von ... € (41 % von ... €) und einem AfA-Satz von 2,5 %
– als AfA lediglich Werbungskosten i.H.v. ... €.

Hiergegen wandten sich die Kläger mit Einspruch vom 22.02.2007. Im Laufe des 8
Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte am 12.12.2019 einen Änderungsbescheid, mit
welchem er unter Bezugnahme auf die Entscheidung des FG Köln vom 07.09.2016 im
Verfahren 5 K 925/08 eine AfA von ... € (Gebäudewert 42,56 % von ... €; AfA-Satz 2,5 %)
berücksichtigte. Mit Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 lehnte der Beklagte eine
weitergehende Berücksichtigung von Werbungskosten ab und verwies zur Begründung auf
die Entscheidung des Finanzgerichts im Verfahren 5 K 925/08.

Hiergegen richtet sich die Klage vom 23.06.2020. Die Kläger sind weiterhin der Auffassung, 9
dass die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung sich auf die gesamten
Anschaffungskosten für das streitgegenständliche Objekt belaufe und eine Minderung dieses
Betrages wegen eines auf den Grund und Boden entfallenden Anteils nicht in Betracht
komme. Das streitgegenständliche Grundstück sei mit einem denkmalgeschützten Gebäude
bebaut. Das Grundstück könne nicht freigelegt werden, weil das Denkmal dauerhaft erhalten
werden müsse. Daher sei das Grundstück dem Verkehr entzogen.

Grundsätzlich seien der Verkehrswert von Grund und Boden sowie der Verkehrswert eines 10
Gebäudes gesondert zu ermitteln. Jedoch sei es unzutreffend, für die Ermittlung des
Bodenwertes § 16 ImmoWertV ungefiltert heranzuziehen. Diese Vorschrift regele, dass der
Bodenwert auf Grundlage der Bodenrichtwerte, also in einem Vergleichsverfahren zu
ermitteln sei. Es sei aber widersprüchlich, einerseits das Ertragswertverfahren als das richtige
Verfahren zur Ermittlung des Verkehrswerts heranzuziehen, dann aber das
Vergleichsverfahren anzuwenden. Richtig sei es, sowohl Bodenwert als auch
Gebäudewert im Ertragswertverfahren im Rahmen einer isolierten, selbstständigen Ermittlung
zu bestimmen. Aus dem Begriff des Verkehrswertes folge, dass Grund und Boden als
Wirtschaftsgut nur dann einen realisierbaren Verkaufswert haben könne, wenn eine
Verkehrsfähigkeit vorliege. Daran fehle es aber, wenn ein Grundstück mit einem Denkmal
bebaut sei, dass nicht abgerissen werden dürfe. Im Übrigen ermittelten die
Gutachterausschüsse die Bodenrichtwerte auf Grundlage der Sammlung von
Grundstücksgeschäften. Lägen solche Geschäfte nicht vor, ermittelten die
Gutachterausschüsse die Bodenrichtwerte durch eine Schätzung. Die hierbei vorgenommene
Rückrechnung setze eine wertende Betrachtung voraus, für die es keine Rechtsgrundlage
gebe. Daher sei die Anwendung des Vergleichsverfahren durch Heranziehung der
Bodenrichtwerte rechtssystematisch nicht folgerichtig.

Im Streitfall sei daher der Bodenwert im Ertragswertverfahren zu ermitteln und bei 11
diskontierter Betrachtung mit null Euro anzusetzen, weil aus Denkmalschutzgründen eine
gesetzliche Verpflichtung bestünde, dass Grundstück für einen Zeitraum von mehr als 100
Jahren nicht freizulegen.

Das Finanzgericht habe in der Entscheidung vom 07.09.2016 (5 K 925/08) angenommen, 12
dass das Objekt im Streitzeitraum bereits optimal genutzt worden sei. Diese Feststellung sei
unzutreffend. Nach einem Abriss und Neubau wäre ein jährlicher Mietertrag von ... €
erzielbar. In einem solchen Fall würde der Gebäudewert ... € betragen. Würde dem der vom
Finanzgericht ermittelte Bodenwert von ... € hinzugesetzt, ergebe sich ein Verkehrswert von
ca. ... €. Hiervon entfielen also ca. 25 % auf den Bodenwert.

Im Übrigen komme die Bewertung im ein- und im zweigleisigen Verfahren nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 ImmoWertV nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen. Dies habe das Finanzgericht in seinem Urteil bereits festgestellt und bestätigt, dass der abgezinste Bodenwert bei einer unterstellten Nutzungsdauer von 40 Jahren mit ... € anzusetzen sei. Dass hieraus aber abzuleiten sei, dass im Bodenwert noch ein Ertrag stecke, sei nicht nachvollziehbar. Die beiden Berechnungsmethoden müssten zum selben Ergebnis führen. Hieraus eine Bestätigung abzuleiten, stelle eine Tautologie dar. 13

Zur weiteren Begründung beziehen sich die Kläger auf ihr Vorbringen im Verfahren 5 K 925/08 und das in diesem Verfahren vorgelegte Gutachten des Sachverständigen W vom 21.04.2005, wonach aufgrund des Denkmalschutzes von einer unendlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen sei, da der Denkmalschutz auf den dauernden Erhalt eines Objektes ausgelegt sei. Für denkmalgeschützte Gebäude bestehe eine Erhaltungspflicht, weshalb für das streitgegenständliche Grundstück aus gegenwärtiger Sicht davon auszugehen sei, dass dieses nie wieder freigelegt werde und daher ein reiner Bodenwert nicht mehr erzielt werden könne. Ein gleicher Ansatz sei von einem anderen Sachverständigenbüro in Bezug auf das in unmittelbarer Nähe stehende ... (heute ...) vertreten worden. Auch habe das Finanzamt V im Fall eines unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes die Auffassung vertreten, dass aufgrund einer ewigen Restnutzungsdauer der gesamte Kaufpreis auf ein denkmalgeschütztes Gebäude entfalle. 14

Im Klageverfahren hat das Gericht mit Beschluss vom 07.12.2021 den Sachverständigen U beauftragt, ein Gutachten zur Frage zu erstellen, in welcher Höhe die Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt ... € für das streitgegenständliche Objekt auf das denkmalgeschützte Gebäude einerseits und den bebauten Grund und Boden andererseits zu verteilen sind (Bl. 352 GA). Den Antrag der Kläger, den Sachverständigen abzuberaufen, hat das Gericht mit Beschluss vom 14.02.2022 abgelehnt (Bl. 422 GA). Am 22.04.2022 erstattete der Gutachter das in Auftrag gegebene Gutachten (Bl. 449 GA) und kam zu dem Ergebnis, dass die Anschaffungskosten i.H.v. ... € dergestalt aufzuteilen seien, dass auf das Gebäude ... € (41,10 %) und auf den Grund und Boden ... € entfielen (58,90 %, Bl. 510, 513 GA). Ein wertmindernder Einfluss der Denkmalseigenschaft des Gebäudes auf den Kaufpreisanteil von Grund und Boden sei nicht erkennbar. Dem Gedankenmodell der Kläger, dass der Bodenwert eines unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes Null betragen müsse, könne nicht gefolgt werden. Auf die Verkehrsfähigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter komme es nicht an, da weder Grund und Boden noch das Gebäude einzeln veräußerbar seien. Das Gebäude sei gemäß § 94 BGB ein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks. In der Literatur sei kontrovers diskutiert worden, ob ein aufstehender Gebäudekörper im allgemeinen Einfluss auf den Bodenwert haben könne. Ideen einer Bodenwertdämpfung hätten jedoch keine allgemeine Anerkennung gefunden. Im Streitfall sei auch eine bauliche Unterausnutzung des Grundstücks nicht feststellbar. Das aufstehende Gebäude weise einen schmalen Grundriss mit einer Ladenfront von 3,4 m auf. Konzeptionell hätte eine autarke Erschließung der Obergeschosse eine Verringerung des Grundrisses des Ladenlokals zur Folge. Dies würde sich auch bei einem Neubau nicht ändern. Im Gegenteil könne ein denkmalgeschütztes Gebäude auch als Prestigeobjekt angesehen und werterhöhend am Markt wahrgenommen werden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Gutachten vom 22.04.2022 (Bl. 449 ff. GA) Bezug genommen. 15

Die Kläger reichten in Bezug auf das Sachverständigengutachten des Sachverständigen U ein eigenes Gutachten des Sachverständigen T vom 21.09.2022 zu den Akten (Bl. 553 GA). Dieser Gutachter kommt zu dem Ergebnis, dass der Kaufpreisanteil für Grund und Boden mit Null Euro anzusetzen sei und somit der gesamte Kaufpreis auf das Gebäude entfalle. 16

Aufgrund der Bebauung des Grundstücks mit einem Denkmalobjekt habe der Grund und Boden wegen der unendlichen Restnutzungsdauer keinen eigenen Wert. Der Gutachter T führt aus, dass die wesentliche Grundlage des Ertragswertverfahrens nach der ImmoWertV die Annahme einer begrenzten Restnutzungsdauer eines Gebäudes sei, verbunden mit der Vorstellung, dass ein Gebäude nach einer bestimmten Nutzungsdauer nicht mehr wirtschaftlich nutzbar sei. Diese Prämisse gelte bei denkmalgeschützten Gebäuden aufgrund der dauerhaften Erhaltungspflicht nicht. Diese Auffassung werde in der Literatur geteilt. Der Ertragswert sei in solchen Fällen letztlich vom Bodenwert unabhängig. Soweit in der Literatur die Auffassung vertreten werde, dass denkmalgeschützte Gebäude zwar einen langen physischen Bestand hätten, die wirtschaftliche Restnutzungsdauer jedoch wesentlich kürzer sei, sei dem nicht zu folgen. Das streitgegenständliche Gebäude sei seit 300 Jahren physisch vorhanden und werde heute noch wirtschaftlich genutzt.

Soweit der Beklagte diesem Gutachtenansatz nicht folge, habe er letztlich die Restwertmethode angewendet, die der BFH bereits verworfen habe (BFH vom 21.07.2020, IX R 26/19, juris). Der Beklagte favorisiere letztlich das zweigleisige Ertragswertverfahren, welches nicht den Vorgaben des BMF entspreche und zu falschen Ergebnissen führe. In der Sache müsse eine Aufteilung des Gesamtaufpreises nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Boden und Gebäude erfolgen.

17

Im weiteren Verlauf des Verfahrens reichte der Beklagte eine Stellungnahme des Bausachverständigen der OFD NRW ein. Dieser kommt zu dem Ergebnis, dass das Gutachten des Sachverständigen U zutreffend sei. Die Einwendungen des Gutachters T seien unzutreffend. Ein denkmalgeschütztes Objekt bleibe nicht allein wegen der formalen Anerkennung als Denkmal unendlich lang bestehen. Vielmehr bedürfe es einer kontinuierlichen Instandhaltung, die mit Kosten verbunden sei. Darüber hinaus könnten Denkmalobjekte auch untergehen. Soweit im Ertragswertverfahren im Rahmen der Verkehrswertermittlung eine unendliche Restnutzungsdauer angenommen würde, müsste entsprechend von Instandhaltungskosten und modellkonformen Liegenschaftszinssätzen ausgegangen werden. Der Ansatz einer unendlichen Restnutzungsdauer sei nicht mehr zeitgemäß. Im Übrigen führe eine unendliche Nutzungsdauer im Rahmen der Kaufpreisaufteilung nicht zu einem auf Null abgezinsten Bodenwert. Das Finanzamt habe nicht die Restwertmethode als richtig angenommen. Hinzuweisen sei darauf, dass das allgemeine zweigleisige Ertragswertverfahren zu denselben Ergebnissen komme, wie das vereinfachte Ertragswertverfahren. Beide Verfahren seien letztlich mathematisch identisch. Der Gutachter T habe unzutreffenderweise den Bodenanteil als abgezinsten Wert berücksichtigt. Der Ansatz eines abgezinsten Bodenwertes als Bodenwertanteil im Rahmen einer Kaufpreisaufteilung wäre dynamisch, was den Grundsätzen eines festen Bodenwerts widersprechen würde. Der Bodenwert drücke letztlich die Lage aus, was nicht damit zu vereinbaren sei, wenn dieses Merkmal lediglich stark reduziert erfasst würde. Im Ergebnis dürfe der Bodenwert unter keinen Umständen abgezinst erfasst werden. Dies würde der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der herrschenden Auffassung im Bewertungswesen widersprechen. Im Übrigen würde eine zweihundertjährige Restnutzungsdauer gegenüber einer 30-jährigen Restnutzungsdauer lediglich zu einem um 5,41 Prozentpunkte höheren Gebäudewertanteil führen.

18

Im Hinblick auf die Ausführungen des Bausachverständigen der OFD NRW führte der Gutachter T aus, dass das einfache und das zweigleisigen Ertragswertverfahren in der Sache identisch seien. In beiden Verfahren komme man aber bei der unendlichen Restnutzungsdauer zu einem Bodenwertanteil von null. Die unendliche Restnutzungsdauer sei somit entscheidend. Ein Bodenwert müsse im Ertragswertverfahren immer über die

19

Restnutzungsdauer abgezinst werden. Dieser Abzinsung widerspreche die OFD NRW lediglich mit dem Argument, dass dies immer schon so gemacht worden sei. Dass mit dem Bodenwert insbesondere die Lage ausgedrückt werde, sei nicht nachvollziehbar. Der Bodenwert werde insbesondere auch anhand der Mieten erfasst.

Allein überzeugend sei im Ergebnis die Ansicht des Standardkommentars von Wolfgang Kleiber, der einen abgezinsten Bodenwert als maßgeblich ansehe. Er widerspreche der Auffassung der Finanzverwaltung. Auch der BFH habe nie entschieden, dass ein Bodenwert nicht abzuzinsen sei. Etwas Anderes ergebe sich auch nicht aus der Entscheidung vom 20.09.2022, IX R 12/21, juris unter Tz. 30). In der Entscheidung werde nur die Notwendigkeit der Aufteilung der Kaufpreise auf Basis gesonderter Ermittlung herausgestellt. Ausdrücklich führe der BFH unter Tz. 41 aus, dass sich aus der ImmoWertV kein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren ergebe. 20

Die Kläger beantragen, 21

den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 26.01.2007 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 12.12.2019, dieser in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 dahingehend abzuändern, dass bei den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung des Objektes X-Straße ... in Z ... € als Werbungskosten für die Absetzung für Abnutzung (AfA-Satz 2,5 %) berücksichtigt werden. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Auch im Rahmen der Einkommensteuer 2005 seien laut dem Beklagten die Grundsätze aus der Entscheidung des Finanzgerichts für die Vorjahre in der Sache 5 K 925/08 heranzuziehen. Hierauf bezieht sich der Beklagte. 25

Das streitgegenständliche Gebäude sei auch im Falle einer neuen Bebauung wirtschaftlich nicht effektiver nutzbar, da in der X-Straße in Z Obergeschosse regelmäßig nicht zu Verkaufszwecken genutzt werden könnten. Dies liege an den sehr schmalen Grundstücken, die eine vernünftige Erschließung weiterer Etagen nicht erlaube. Eine entsprechende Erschließung sei folgerichtig auch bei nicht unter Denkmalschutz stehenden Gebäuden in dieser Straße nicht erfolgt. 26

Der Beklagte führt weiter aus, dass der Gutachter in seiner Stellungnahme von zutreffenden Annahmen ausgegangen sei. Dem Ergebnis sei zu folgen. Dem von den Klägern vorgelegten Gutachten des Gutachters T sei hingegen nicht zu folgen. Die Bebauung eines Grundstücks mit einem Baudenkmal sei für sich allein kein Argument für den Ansatz eines abweichenden Bodenwerts. Da Denkmäler zum Erhalt der technischen und wirtschaftlichen Weiternutzung regelmäßig instandgehalten und modernisiert werden müssten, ergebe sich letztlich kein wesentlicher Unterschied zu nicht denkmalgeschützten Gebäuden. Daher sei insoweit auch von einer endlichen Nutzungsdauer auszugehen. 27

Entscheidungsgründe 28

Die Klage ist unbegründet. 29

Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten. 30

31

Die Kläger haben keinen Anspruch auf Berücksichtigung einer höheren als der bereits berücksichtigten Absetzung für Abnutzung im Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften aus dem Objekt X-Straße ... in Z.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der AfA ist ein Anteil von 58,90 % der gesamten Anschaffungskosten, weil dieser auf Grund und Boden entfällt, nicht berücksichtigungsfähig. 32

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind als Werbungskosten gemäß § 7 Abs. 4 S. 1 EStG für Gebäude in der Vorschrift näher definierte Beträge als AfA abzuziehen. Für Gebäude, die – wie hier – vor dem 01.01.1925 fertiggestellt wurden, ist gemäß § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2c eine AfA von 2,5 % anzusetzen. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Eine AfA für Grund und Boden kommt nicht in Betracht. Ist für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, der auch der Senat folgt, der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind dabei Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen. Für die Schätzung der jeweiligen Werte kann die ImmoWertV herangezogen werden. Welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls zu entscheiden. Ein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten besteht nicht. Soweit frühere Judikate des BFH etwas Anderes ausgesagt haben, hat der BFH hieran nicht mehr festgehalten. Dies gilt auch im Hinblick auf die Bewertung von Geschäftsgrundstücken, die den Charakter von Renditeobjekten haben. Der Grundsatz der Einzelbewertung verbietet es nicht, einen einheitlichen Kaufpreis nach dem Verhältnis der Ertragswerte auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen (zum Ganzen: vgl. BFH vom 20.09.2022, IX R 12/21, BStBl. II 2024, 61). 33

Im Hinblick auf zu gewerblichen Zwecken vermietete Objekte hat der BFH in der Vergangenheit das Ertragswertverfahren als vorrangig zielführend eingestuft (vgl. BFH vom 29.10.2019, IX R 38/17, BFH/NV 2020, 681 m. w. N.). Hintergrund ist, dass bei solchen Geschäftsgrundstücken der Grundstückswert im Wesentlichen durch den nachhaltig erzielbaren Grundstücksertrag bestimmt wird (vgl. BFH vom 24.02.1999, IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201). 34

Gemäß § 194 BauGB wird der Verkehrswert durch den Preis bestimmt, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre. 35

Zur Konkretisierung der Verkehrswertermittlung hat der Gesetzgeber die Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Immobilien und der für die Wertermittlung erforderlichen Daten (ImmoWertV) geschaffen. Diese ist gemäß § 53 Abs. 1 bei Verkehrswertgutachten, die ab dem 01.01.2022 erstellt werden, unabhängig vom Wertermittlungsstichtag in ihrer Fassung vom 14.07.2021 (BGBl. I 2021, 2805) anzuwenden. 36

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze folgt das Gericht hinsichtlich der für Zwecke der AfA-Berechnung vorzunehmenden Ermittlung des Wertes für Grund und Boden des Objektes X-Straße ... in Z dem Gutachten des gerichtlich bestellten Sachverständigen U. 37

Dieser hat vor dem Hintergrund, dass das streitgegenständliche Objekt als Geschäftsgebäude für die Kläger im Wesentlichen dazu dient, eine Rendite zu erwirtschaften, das Ertragswertverfahren zur Bewertung herangezogen.

Der Gutachter hat zunächst den Grundsatz herausgestellt, dass nach § 40 Abs. 1 ImmoWertV der Bodenwert vorbehaltlich des Abs. 5 ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück vorrangig im Vergleichswertverfahren zu ermitteln ist. 39

Der Ertragswert wird gemäß § 27 Abs. 1 ImmoWertV auf Grundlage marktüblich erzielbarer Erträge ermittelt. Nach Abs. 2 wird der vorläufige Ertragswert auf Grundlage des nach §§ 40 bis 43 ImmoWertV zu ermittelnden Bodenwerts und des Reinertrags im Sinne von § 31 Abs. 1 ImmoWertV, der Restnutzungsdauer und des objektspezifisch angepassten Liegenschaftszinssatzes ermittelt. Nach Abs. 4 ergibt sich der Ertragswert aus dem marktangepassten vorläufigen Ertragswert unter Berücksichtigung vorhandener besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale des Wertermittlungsobjektes. 40

Nach diesen Grundsätzen hat der Gutachter zunächst den Grundstückswert ohne Berücksichtigung des aufstehenden Gebäudes ermittelt. Danach hat er den vorläufigen Ertragswert des gesamten Grundstücks ermittelt und hieraus den Ertragswert für den Grund und Boden abgeleitet. Schließlich hat er eine Kaufpreisaufteilung unter Berücksichtigung des Gebäudewertanteils an den Anschaffungskosten vorgenommen. Im Ergebnis hat er festgestellt, dass Grund und Boden einen prozentualen Anteil am Ertragswert von 58,90 % und das Gebäude einen Anteil von 41,10 % haben. 41

Anders als die Kläger meinen, hat der Gutachter nicht die Restwertmethode angewendet. Die Restwertmethode ist nach der Rechtsprechung des BFH zur schätzungsweisen Aufteilung eines Kaufpreises in einen Anteil für Grund und Boden einerseits und ein Gebäude andererseits nicht geeignet (vgl. BFH vom 10.10.2000, IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; BFH vom 21.07.2020, IX R 26/19, BStBl. II 2021, 372). Wie der Beklagte unter Berufung auf den Bausachverständigen der OFD allerdings zu Recht ausführt, wird bei der Restwertmethode vom Kaufpreis der Bodenwert schlicht abgezogen und der verbleibende Betrag als Gebäudewert angesetzt. Eine unabhängige Ermittlung von Boden- und Gebäudewert findet nicht statt. 42

Im Hinblick auf die Frage, ob das allgemeine Ertragswertverfahren und das vereinfachte Ertragswertverfahren zu denselben Ergebnissen kommen, besteht zwischen den Beteiligten kein Streit mehr. Auch der von den Klägern beauftragte Gutachter T ist in Übereinstimmung mit der OFD NRW der Meinung, dass beide Verfahren identisch sind und bei korrekter Anwendung zu identischen Ertragswerten führen (Bl. 616 GA). 43

Streit besteht zwischen den Beteiligten im Rahmen der Bewertung über den anzusetzenden Bodenwertanteil. Die Kläger sind der Auffassung, dass der Bodenwert abzuzinsen sei, was bei einer unendlichen Restnutzungsdauer letztendlich dazu führe, dass der Bodenwertanteil gegen Null tendiere. Der Bodenwert habe bei Ertragswertobjekten nur einen geringen Einfluss auf den resultierenden Ertragswert, wenn eine lange Restnutzungsdauer vorliege. Die Folge hieraus sei, dass ein dynamischer Bodenwert bei der Bewertung angenommen werden könne. 44

Nach Auffassung des Gerichtes ist in Übereinstimmung mit dem vom Gericht bestellten Gutachter U sowie der vom Beklagten vertretenen Auffassung im Rahmen der Kaufpreisaufteilung der Bodenwertanteil jedoch nicht abzuzinsen. 45

Der Bodenwert ist grundsätzlich gemäß § 40 Abs. 1 ImmoWertV zu ermitteln und zwar unabhängig vom angewendeten Bewertungsverfahren. Dementsprechend ist der Bodenwert bei allen Bewertungsverfahren gleich anzusetzen. Nach Auffassung des Gerichts kann der Bodenwert auch nicht abhängig sein von der Restnutzungsdauer des aufstehenden Gebäudes. Eine solche Dynamisierung widerspricht bereits dem Grundgedanken, dass Grund und Boden mangels Wertverzehr mit einem festen Wert zu berücksichtigen ist. Der vom Beklagten eingeschaltete Bausachverständige der OFD weist zu Recht darauf hin, dass bereits bei einem gewöhnlichen Objekt mit einer Restnutzungsdauer von 80 Jahren bei Ansatz eines abgezinsten Bodenwertanteils kein nennenswerter Bodenwert mehr verbliebe. Der Bodenwert drückt jedoch maßgeblich die Lage eines Objektes aus und muss sich dementsprechend auch in der Bewertung widerspiegeln. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf das streitgegenständliche Objekt in bevorzugter Innenstadtlage. Nur durch die herausgehobene Lage kann ein gewerblicher Mieter Umsätze erzielen, die einen an dieser Stelle marktüblichen Mietzins rechtfertigen.

Entgegen der Auffassung der Kläger folgt auch keine Abzinsung des Bodenwerts bzw. eine Bodenwertdämpfung aus dem Umstand, dass das Grundstück mit einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude bebaut ist. Die Kläger gehen unter Hinweis auf das Baujahr des streitgegenständlichen Objekts davon aus, dass aufgrund der Denkmaleigenschaft und der daraus folgenden Erhaltungspflicht das aufstehende Gebäude letztlich „unendlich“ lang bestehen werde und daher dem Grunde nach von einer unendlichen Restnutzungsdauer auszugehen sei, die mit einem erhöhten Instandhaltungsaufwand verbunden sei, so dass ein Bodenwert wirtschaftlich nicht mehr realisiert werden könne. Ein normales Geschäftsgebäude sei nach 60 bis 80 Jahren wirtschaftlich nicht mehr nutzbar und durch einen Neubau zu ersetzen, eine solche Möglichkeit bestehe im Falle des Denkmalschutzes aber nicht. Dem folgt der erkennende Senat im Ergebnis nicht. Hierbei ist gerade der Aspekt des Instandhaltungsaufwands bedeutsam. Das ursprünglich vor mehr als 300 Jahren erbaute Objekt wäre ohne zwischenzeitliche Anpassungen, Instandhaltungen und Modernisierungen im Hinblick auf den Stand der Technik heutzutage nicht mehr verwendbar. Die (zum Zeitpunkt der Urteilsabfassung) aktuelle Nutzung des Objekts als Geschäftshaus für den ...handel setzt offenkundig im Hinblick auf die technische und elektrische Ausstattung Anpassungen an den aktuellen Stand voraus. Dies wird auch in Zukunft so sein. Dies bedeutet aber, dass das ursprünglich errichtete Gebäude nicht mehr die bauliche Anlage ist, die im Streitjahr oder heute ordnungsgemäß wirtschaftlich genutzt werden kann, sondern dass eine Vielzahl von Bau- und Modernisierungsmaßnahmen eine fortdauernde Nutzbarkeit überhaupt erst ermöglicht haben. Dies bedeutet – und dies äußern die Kläger letztlich selbst –, dass die wirtschaftliche Nutzbarkeit eine stetige Instandhaltung mit dem entsprechenden Aufwand voraussetzt. Ausgehend vom status quo ist somit gerade nicht von einer bestehenden unendlichen Restnutzungsdauer eines Objektes auszugehen. Das Gericht folgt insoweit dem beauftragten Gutachter U, der im Hinblick auf den Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung der seinerzeit bestehenden Ausstattung für den Senat nachvollziehbar von einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer des streitgegenständlichen Objekts von 30 Jahren ausgeht. Vor diesem Hintergrund kann eine von den Klägern angenommene unendliche („juristische“) Restnutzungsdauer nicht dazu führen, dass der Bodenwert des streitgegenständlichen Objekts mit Null anzusetzen wäre.

47

Der von den Klägern vertretenen Auffassung, das Gebäude könnte nach Abriss und Neubau im Hinblick auf die gewerbliche Nutzung ertragreicher sein, schließt sich das Gericht nicht an. Es ist gerichtsbekannt und wurde auch vom gerichtlich bestellten Sachverständigen bestätigt, dass das Objekt maßgeblich geprägt wird durch eine sehr schmale Schaufensterfront und eine relativ geringe Tiefe des Verkaufsraumes im Erdgeschoss. Würde man hier einen für

48

den Publikumsverkehr geeigneten Treppenaufgang einbauen, verbliebe letztlich kaum ein sinnvoller Raum für eine wirtschaftliche Nutzung des Erdgeschosses. Aus diesen Gründen sind auch sämtliche vergleichbare Gebäude in der X-Straße nur mit Geschäftsräumen für den Publikumsverkehr im Erdgeschoss ausgestattet. Somit ist das streitgegenständliche Objekt im Hinblick auf die maßgebliche Nutzung bereits optimal ausgenutzt und eine denkmalbegründete Unternutzung des Grundstücks ist nicht festzustellen.

Der Beklagte ist im Rahmen der Ermittlung der Werbungskosten von einem Bodenwertanteil von 57,44 % ausgegangen. Das Gericht folgt im Hinblick auf den Bodenwertanteil dem Gutachter U, der von einem Bodenwertanteil von 58,90 % ausgeht. Da eine Verböserung eines Steuerbescheides im Klageverfahren nicht möglich ist, verbleibt es bei der insoweit für die Kläger günstigeren Berechnung des Beklagten. 49

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 50

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 51