Finanzgericht Köln, 6 K 1506/17

Datum:	20.10.2022
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	6. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	6 K 1506/17
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2022:1020.6K1506.17.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, IX R 14/23
Rechtskraft:	nicht rechtskräftig

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 12.12.2016 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 02.05.2017 wird dahingehend geändert, dass die Absetzungen für Abnutzung für das Objekt Z ... in X i. H. v. ... € berücksichtigt werden.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Beklagte zu 70 % und die Klägerin zu 30 %.

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

Tatbestand

1

Streitig ist die Höhe der Abschreibung für das von der Klägerin vermietete Bürogebäude mit Wohnungen, Lagergebäuden und Hallen in der Z ... in ... X. 2

Der Klägerin stand aufgrund eines Vermächtnisses ihres verstorbenen Lebensgefährten Y der Nießbrauch an dem genannten Objekt zu. Ausweislich des Erbvertrags vom ...2005 (Notar Q, UR-Nr. 1.../2005) und des Erbauseinandersetzungsvertrags vom ....2007 (Notar P, UR-Nr. 2.../2007) hatte sie für das Objekt die Kosten, Lasten und insbesondere die Kreditverbindlichkeiten zu tragen. Eigentümer des Objekts waren nach dem Tod des Herrn Y 3

dessen Söhne, Y1 und Y2, jeweils zur Hälfte. Der Nießbrauch wurde entsprechend des Willens sämtlicher Vertragsparteien nicht in das Grundbuch eingetragen.

Mit Kaufvertrag vom ...2013 erwarb die Klägerin von Y1 zu einem Kaufpreis von ... € und Anschaffungsnebenkosten von ... € dessen hälftiges Eigentum. 4

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung 2014 machte die Klägerin bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von ... € geltend. Diese hatte Sie berechnet, indem sie die Gesamtanschaffungskosten für den hälftigen Anteil i.H.v. ... € zu 75 % dem Gebäude zurechnete, mithin zu ... €, und diesen Betrag gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auf eine Nutzungsdauer von 6 Jahren verteilte. Die Nutzungsdauer hatte die Klägerin ermittelt, indem sie von der typisierten Nutzungsdauer des Objekts von 50 Jahren das Alter im Erwerbszeitpunkt von 44 Jahren subtrahierte. 5

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2014 der Klägerin zunächst mit Bescheid vom 24.06.2016 unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO erklärungsgemäß fest. Im sich anschließenden Schriftverkehr kündigte er eine Änderung des Bescheids unter Annahme einer Nutzungsdauer für das Objekt von 50 Jahren an. Daraufhin beantragte die Klägerin unter Vorlage einer Ertragswert-Kurzberechnung der Handwerkskammer zu X vom 09.08.2010 für das Objekt (FG-Akte Bl. 183 ff) eine Abschreibung auf 15 Jahre. 6

Mit Datum vom 27.10.2016 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung der Klägerin gemäß § 164 Abs. 2 AO und berücksichtigte nunmehr neben diversen anderen unstreitigen Änderungen für das Objekt eine Abschreibung gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG i.H.v. ... €, nämlich ... € x 2 %. 7

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren reichte sie ein Kurzgutachten des T vom 21.12.2016 ein (FG-Akte Bl.15), ausweislich dessen sich das Objekt in einem schlechten Zustand befinde und die Restnutzungsdauer für das Wohn- und Bürogebäude 34 Jahre und für die Halle 4 Jahre betrage. Der Beklagte erließ wegen anderer Streitpunkte am 12.12.2016 einen Teilabhilfebescheid und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 02.05.2017 im Übrigen als unbegründet zurück. 8

Daraufhin erhob die Klägerin die vorliegende Klage, mit welcher sie weiterhin begehrt, die Absetzung für Abnutzung für das Objekt unter Berücksichtigung einer tatsächlichen – 50 Jahre unterschreitenden – Nutzungsdauer zu ermitteln. Zur Begründung legte sie eine ergänzende Stellungnahme des T vor (FG-Akte Bl. 36), in welcher dieser die Ermittlung der Restnutzungsdauer in seinem Gutachten erläutert, dringende Sanierungsarbeiten in einer Größenordnung von über ... € aufzeigt und aus technischer und wirtschaftlicher Sicht einen Abriss der Hallen empfiehlt. 9

Das Gericht hat zu der Frage der Restnutzungsdauer des Objekts in seiner Gesamtheit ein Sachverständigengutachten durch S aus R eingeholt. Dieser kommt in seinem Gutachten vom 14.07.2020, auf welches wegen der Einzelheiten verwiesen wird (FG-Akte Bl. 238 ff), auf eine gewichtete Restnutzungsdauer für das Objekt zum Erwerbszeitpunkt von 19 Jahren. Diese Restnutzungsdauer hält die Klägerin für zutreffend ermittelt. 10

Erstmals im Klageverfahren begehrt sie darüber hinaus den Ansatz einer höheren Bemessungsgrundlage für die Abschreibung. Bei Erwerb der Grundstückhälfte sei der Nießbrauch der Klägerin untergegangen. Der Geldwert des Nießbrauchs sei in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. 11

12

Im Laufe des Klageverfahrens kam zudem die Frage auf, ob die von der Klägerin vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises im Verhältnis von 75 % Gebäude und 25 % Grund und Boden vor dem Hintergrund der vorliegenden Gutachten angemessen sei. Diesbezüglich haben sich die Beteiligten zwecks Vermeidung der Einholung eines weiteren Gutachtens auf eine Aufteilung im Verhältnis von 55 % Gebäude zu 45 % Grund und Boden verständigt.

Die Klägerin beantragt, 13

den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 12.12.2016 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 02.05.2017 dahingehend zu ändern, dass die Absetzungen für Abnutzung für das Objekt Z ... in X i. H. v. ... € berücksichtigt werden. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Zudem regt er an, im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und hält an der Berücksichtigung der typisierenden Abschreibungsdauer von 50 Jahren fest. Ergänzend führt er aus, im Streitfall seien keine greifbaren Anhaltspunkte für die Annahme des technischen Verschleißes des Objekts ersichtlich. Die vom Gutachter T vorgeschlagenen Sanierungsmaßnahmen seien nicht dringend gewesen, denn diese seien bis heute weder vorgenommen noch beauftragt worden. Gegen die Annahme einer aus wirtschaftlichen Gründen verkürzten Nutzungsdauer spreche der festgestellte Wert der Immobilie von über ... € und die ausweislich der Steuerklärung erzielte deutlich positive Rendite des Objekts. 18

Der vom Gericht beauftragte Gutachter S habe zwar eine plausible gewogene wirtschaftliche Restnutzungsdauer gemäß § 6 Abs. 6 ImmoWertV von 19 Jahren berechnet. Auch der Bausachverständige des Beklagten halte die Berechnungen für methodisch sachgerecht und zutreffend. Die Berechnung stelle aber keinen Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG dar. Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer gemäß § 6 Abs. 6 ImmoWertV und die Nutzungsdauer gemäß § 7 Abs. 4 EStG unterschieden sich hinsichtlich ihrer Anwendung und Zielsetzung. Die nach Anlage 4 der Sachwertrichtlinie ermittelte Restnutzungsdauer stelle lediglich eine Rechengröße innerhalb der Wertermittlungsverfahren gemäß ImmoWertV dar. Die relativ kurze ermittelte Restnutzungsdauer resultiere ausschließlich auf der Gebäudeart, dem Gebäudealter und der Tatsache, dass zum Bewertungsstichtag keine Modernisierungen erfolgt seien. Alleine, dass es sich bei dem Gebäude um einen Altbau mit nicht mehr zeitgemäßen Ausstattungsstandard handele, reiche aber nicht aus, um von der gesetzlichen Typisierung der Nutzungsdauer abzuweichen. Das Gutachten enthalte keine Hinweise darauf, dass die Gebäude nach Ablauf der errechneten Restnutzungsdauer nicht mehr ihrer Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden könnten. Vielmehr werde darauf verwiesen, dass sich die wirtschaftliche Restnutzungsdauer durch entsprechende Modernisierungen beliebig verlängern lasse. 19

Eine Erhöhung der Abschreibungsbemessungsgrundlage könne nicht erfolgen. Es sei weder ersichtlich, dass der Untergang des hälftigen Nießbrauchrechts zu weiteren Anschaffungskosten führe. Der Vorgang sei wie die Ablösezahlung für ein Nießbrauchsrecht als ein Vorgang auf der Vermögensebene zu behandeln. Eine andere Sichtweise lasse unberücksichtigt, dass es sich bei der Bestellung des Nießbrauchrechts und dem späteren Grundstückserwerb um zwei getrennte, zeitlich weit auseinanderliegende Rechtsgeschäfte 20

handele.

Entscheidungsgründe 21

Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin dadurch in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklage hat bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG für das Objekt in der Z ... in ... X im Rahmen der Werbungskosten eine zu niedrige Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 EStG berücksichtigt. 22

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtgen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, 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). Dabei bemisst sich die Absetzung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Abweichend hiervon bestimmt sich die Absetzung für ein zur Einkünfteerzielung genutztes Gebäude nach den festen Prozentsätzen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG. Nämlich ist für ein Gebäude, welches nicht zum Betriebsvermögen gehört und nach dem 31.12.1924 fertiggestellt ist, eine Abschreibung von jährlich 2 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Absetzung für Abnutzung abzuziehen. Diese Regelung stellt eine gesetzliche Typisierung der Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. 23

Im Streitfall ist die AfA zu niedrig angesetzt, da zum einen die Abschreibungsbemessungsgrundlage unzutreffend ermittelt wurde (dazu unter 1.) und zum anderen das Objekt auf die tatsächliche Nutzungsdauer von 19 anstatt auf 50 Jahre abzuschreiben ist (dazu unter 2.). 24

- 1. Neben dem von der Klägerin entrichteten Kaufpreis incl. Nebenkosten für die von Herrn Y1 erworbene Grundstückshälfte i.H.v. ... € ist auch der Wert des Nießbrauchs mit ... €, als Anschaffungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. 25 26

- a. Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dazu gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Körperschaft- oder Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (BFH-Urteile vom 03.08.2005 I R 36/04, BStBl II 2006, 369 m.w.N; vom 20.04.2011 I R 2/10, BStBl II 2011, 761). Allerdings können Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen sind (BFH-Urteile vom 03.07.1997 III R 114/95, BStBl II 1997, 811; vom 17.10. 2001 I R 32/00, BStBl II 2002, 349). Hierzu ist ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend. Vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an (finaler Begriff der Anschaffungskosten, vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1983 IV R 160/78, BStBl II 1984, 101 m.w.N.). Dieser Zweck muss auf die beabsichtigte Funktion und Eigenschaft des 27 28

angeschafften Wirtschaftsguts gerichtet sein (für Gegenstände des Betriebsvermögens: BFH-Urteil vom 03.08.2005 I R 36/04, BStBl II 2006, 369).

Im Streitfall ist auch der Wert des hälftigen Nießbrauchs als Anschaffungskosten zu erfassen, denn die Klägerin gibt ein Wirtschaftsgut mit Geldwert – ihr hälftiges Nießbrauchsrecht – hin, um die unbelastete Grundstückshälfte zu erwerben. Sie hat bei Erwerb der Grundstückshälfte bewusst und zielgerichtet in Kauf genommen, dass ihr Nießbrauchsrecht im Erwerbszeitpunkt gemäß § 1072 i.V.m. § 1063 BGB teilweise untergeht. Die Vorschrift des § 899 BGB wonach ein Recht an einem fremden Grundstück nicht erlischt, wenn der Berechtigte das Eigentum an dem Grundstück erwirbt, greift für ein obligatorisches Recht wie dem vorliegenden Nießbrauchsrecht nämlich nicht ein (Picker in Staudinger, BGB, Stand 12/2021, § 889 Rn. 4). 29

Eine andere Beurteilung ist auch nicht deshalb angebracht, weil der Untergang des hälftigen Nießbrauchsrechts kraft Gesetz erfolgt. Zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts gehören nicht nur die dem Veräußerer geschuldete Gegenleistung, sondern auch sonstige Aufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, und – wie im Streitfall – zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfallen und zu einer Erhöhung des Werts des Wirtschaftsguts führen (so auch: BFH-Urteile vom 06.07.1989 IV R 27/87, BStBl II 1990,126; vom 20.04.2011 I R 2/10, BStBl II 2011, 761). 30

Im Ergebnis kann der vorliegende Fall nach Ansicht des erkennenden Senats nicht anders beurteilt werden, als wenn die Klägerin in einem ersten Schritt gegen Zahlung einer Ablösesumme durch den Grundstückseigentümer auf ihr Nießbrauchsrecht verzichtet hätte und in einem zweiten Schritt das unbelastete Eigentum von dem Grundstückseigentümer gegen einen um die Ablösezahlung erhöhten Kaufpreis erworben hätte. In diesem Fall wäre das um die Ablösezahlung erhöhte Entgelt in voller Höhe als Anschaffungskosten anzusetzen. Nichts anderes kann im Streitfall gelten, denn es handelt sich bei wirtschaftlicher Betrachtung im Ergebnis um den identischen Fall, lediglich mit abgekürztem Zahlungsweg. 31

Die vom Beklagten gegen diese Wertung angeführte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteil vom 09.08.1990 X R 140/88, BStBl II 1990, 1026) und das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF-Schreiben vom 30.09.2013 BStBl I 2013, 1184 Tz 64) liegen neben der Sache. Der Beklagte verkennt, dass die von ihm zitierten Fundstellen Zahlungen des Grundstückseigentümers an den Nießbrauchsberechtigten für die Aufgabe eines Nießbrauchsrechts betreffen und nicht die hier streitige Hingabe des Nießbrauchsrechts durch den Berechtigten zwecks Erwerb der unbelasteten Grundstückshälfte. Darüber hinaus spricht die Wertung als Vorgang auf der privaten Vermögensebene ohnehin nicht gegen die Annahme von Anschaffungskosten, denn im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgen Anschaffungsvorgänge üblicherweise auf der Vermögensebene. Rückschlüsse aus dieser Bewertung für das Vorliegen von Anschaffungskosten sind nicht angezeigt. 32

- b. Der Nießbrauch an der Grundstückshälfte ist mit ... € zu bewerten. 33 34

Die Bewertung des Nießbrauchs richtet sich nach den Vorschriften des Ersten Teils des BewG. Der Kapitalwert lebenslänglicher Nutzungen ist nach § 14 Abs. 1 BewG mit dem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird (§ 15 Abs. 3 BewG). 35

Diese Bewertung erfordert eine Schätzung (BFH-Urteil vom 05.06.1970 III R 82/67,BStBl II 1970, 594, BFH-Beschluss vom 06.05.2009 II B 14/09, juris). Anhaltspunkt für den in der Zukunft voraussichtlich erzielbaren Betrag können dabei die in den letzten Jahren erzielten Einkünfte sein (BFH-Urteil vom 28.05.2019 II R 4/16, BStBl II 2020, 326). Die Ermittlung des zukünftigen Durchschnittsertrags auf der Grundlage des Durchschnittsertrags der dem Bewertungszeitpunkt vorangegangenen drei Jahre wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gebilligt (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.1972 III R 129/70, BStBl II 1972, 448, unter II.4.b).

Bei der Ermittlung des Werts von Nießbrauchsrechten an Grundstücken ist zunächst von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auszugehen. Zur Berechnung des Jahreswerts des Nießbrauchs sind sodann die vom Nießbraucher zu tragenden Aufwendungen abzuziehen. Das gilt auch für vom Nießbraucher gezahlte Schuldzinsen, denn diese mindern den Jahreswert des Nießbrauchsrechts (BFH-Urteil vom 28.05.2019 II R 4/16, BStBl II 2020, 326). 36

Der Senat schätzt den Jahreswert des Nießbrauchs im Streitfall in Anlehnung an den Durchschnitt der in den Vorjahren von der Klägerin erzielten und unter Berücksichtigung der von ihr getragenen Schuldzinsen ermittelten Einkünfte i.H.v. ... € (2010), ... € (2011), ... € (2012) und ... € (2013) auf ... €. Der so ermittelte Jahreswert wird mit dem Vervielfältiger laut Anlage zu § 14 Abs. 1 BewG für die am Erwerbszeitpunkt ... Jahre alte Klägerin von 13,296 multipliziert. Für das hälftige Nießbrauchsrecht, welches untergegangen ist, ergibt sich damit ein Wert von ... € (1/2 von (... x 13,296)). 37

- c. Der so ermittelte Betrag der Anschaffungskosten von insgesamt ... € (hälftiges Nießbrauchsrecht ... € zuzüglich Kaufpreis incl. Nebenkosten ... €) ist entsprechend der zwischen den Beteiligten getroffenen Verständigung mit 55 % den Anschaffungskosten des Gebäudes zuzurechnen, mithin mit ... €. 38 39

- 2. Diese Anschaffungskosten sind abweichend von der gesetzlich typisierten Nutzungsdauer von 50 Jahren auf 19 Jahre abzuschreiben. 40 41

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 (BFH-Urteil vom 04.03.2008 IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310 m.w.N.). 42

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer – im Rahmen der ihm obliegenden Mitwirkungspflichten – darzulegen und gegebenenfalls – im 43

Rahmen der ihm obliegenden Feststellungslast – nachzuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 11.08.1993 X R 82/90, BFH/NV 1994, 169). Die Würdigung der insoweit von Klägern dargelegten Umstände obliegt dann im Klageverfahren dem Finanzgericht als Tatsacheninstanz (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, BFH-Beschluss vom 22.04.2013 IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267; 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, BStBl II 2009, 986).

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. 44

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 zufrieden gibt oder eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer geltend macht und darlegt. Auszugehen ist im Rahmen der vom Finanzamt 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, BStBl II 1972, 176; FG Köln vom 23.01.2001 8 K 6294/95, EFG 2001, 675).Vor diesem Hintergrund ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (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. ERABVerfahrens (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 nicht allein ein Bausubstanzgutachten dieses Zuschnitts den vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG glaubhaft zu machenden "technischen Verschleiß" eines Gebäudes zutreffend abbilden; überdies ist nicht ersichtlich, dass das ERAB-Verfahren 45

(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). 46

Der Senat ist auf der Grundlage des gerichtlichen Sachverständigengutachtens des S zu der Überzeugung gelangt, dass unter Berücksichtigung aller technischen und wirtschaftlichen Umstände die Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung der streitgegenständlichen Gebäudehälfte 19 Jahre betrug. 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. Die übrigen Gutachten hält der Senat für nicht verwertbar. Das von der Klägerin vorgelegte Kurzgutachten des T prüft und recherchiert ausweislich der nachvollziehbaren Feststellungen des gerichtlich beauftragten Gutachters S im Vergleich zu einem Vollgutachten nicht alle wertbeeinflussenden Umstände und enthält darüber hinaus zahlreiche, im Einzelnen aufgelistete Fehler. Insoweit wird auf die Ausführungen auf Seite 31 ff des gerichtlich eingeholten Gutachtens verwiesen. Die Ertragswert-Kurzberechnung der Handwerkskammer zu X vom 09.08.2010 ist nach Ansicht des Senats schon deshalb nicht verwertbar, da diese nicht auf den Erwerbszeitpunkt erfolgt ist. 47

Das vom gerichtlichen 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 SWRL ist zwar nicht primär darauf gerichtet, die tatsächliche Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu ermitteln. Wie bereits der Bundesfinanzhof 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). 48

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, 49

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 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. Vielmehr hat der Beklagte unter Berufung auf seinen Bausachverständigen die Berechnungen des Gutachters als methodisch sachgerecht und zutreffend bezeichnet. Es ist auch nicht offensichtlich, aus welchen Gründen das vorgelegte Sachverständigengutachten zu beanstanden sein könnte und der Schätzungsrahmen im hier vorliegenden Fall verlassen wurde. Anders als der Beklagte meint, sprechen der in den verschiedenen Gutachten festgestellte Wert der Immobilie von ca. ... € und die ausweislich der Steuererklärungen bis heute mit dem Objekt erzielte deutlich positiven Rendite nicht dafür, dass der Schätzungsrahmen verlassen wurde. Denn zum einen haftet naturgemäß jeder Schätzung eine Ungewissheit an. Zum anderen ist die vom Gutachter ermittelte gewichtete Restnutzungsdauer des Objektes auch heute noch nicht abgelaufen. Schließlich ist es für die Berücksichtigung einer 50 Jahre unterschreitenden Nutzungsdauer – anders als der Beklagte meint – auch keinesfalls Voraussetzung, dass der technische Verschleiß einzelner Bauteile nachgewiesen wird. 50

- 3. Demnach berechnet sich die AfA wie folgt: 51 52

Jahreswert Nießbrauch	... €
Vervielfältiger	13,296
Nießbrauchswert	... €
Wert des hälftigen Nießbrauchs	... €
Kaufpreis Grundstückshälfte incl. Nebenkosten	... €

53

Summe Anschaffungskosten	... €
davon Anteil Gebäude 55 %	... €
davon 1/19	... €
statt bisher	... €

Die Berechnung der bei Berücksichtigung einer AfA von ... € festzusetzenden Einkommensteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten auferlegt. 54

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 55

Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO sind weder ersichtlich noch vorgetragen. 56

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 57

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE