

01.20

60. Jahrgang
Januar 2020
Seiten 001–036

www.StBpdigital.de

StBp

Die steuerliche Betriebsprüfung

Fachorgan für die
Wirtschafts- und Prüfungspraxis

Mit dieser Ausgabe erhalten Sie das Jahresinhaltsverzeichnis 2019

Herausgeber

Dr. Horst-Dieter Höppner
Vizepräsident des Bundesamtes
für Finanzen a. D.
Bonn

AUFSÄTZE

*Stephan Blum M. Sc., Horgenzell und
Steuerberater Wolfgang Weiss, Bebra/Hessen*
Der Nachweis einer verkürzten Restnutzungsdauer
nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in der Finanzrecht-
sprechung

Michael Stein, Jena
Die Totalüberschussprognose bei den Vermietungs-
einkünften

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler,
München*
Neuerliche Einflüsse der „Europäischen Union“ (EU)
auf nationale und internationale Steuergesetz-
gebungen, in DBA-Ländern oder im sonstigen Ausland
Ein informativer Querschnitt

RECHTSPRECHUNG

*Vorsitzender Richter am BFH Prof. Dr. Bernd Heuermann,
München*
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der
Außenprüfung

Der Nachweis einer verkürzten Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in der Finanzrechtsprechung

Stephan Blum M.Sc., Horgenzell und Steuerberater Wolfgang Weiss, Bebra/Hessen*

Die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist Gegenstand häufiger Diskussionen in der steuerlichen Praxis. Waren die Anforderungen an den Nachweis einer verkürzten Restnutzungsdauer bis vor wenigen Jahren relativ niedrig, so hat sich dies in jüngster Zeit durch einige FG-Urteile erheblich geändert und der Weg zu § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG wurde deutlich erschwert. Durch ein neues Urteil des FG Düsseldorf zeichnet sich jedoch wieder Bewegung in die andere Richtung ab. Der vorliegende Aufsatz stellt die Entwicklung der Nachweisforderungen für § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG im historischen Kontext dar und beleuchtet die Folgerungen aus dem Urteil des FG Düsseldorf.

I. Einleitung

Mit Wirkung ab dem 1. 1. 1965 schuf der Gesetzgeber für Gebäude eigene, von den beweglichen Wirtschaftsgütern abgegrenzte, Abschreibungsregeln. Diese führten zur Einführung der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG sowie der damaligen, inzwischen nur noch auf Altfälle beschränkten, degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG.

In der Gesetzesbegründung v. 4. 3. 1964¹ ist hierzu ausgeführt: *„Entscheidend für die Höhe der Absetzungen für Abnutzung ist hiernach vor allem die unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse für jedes Gebäude zu schätzende Nutzungsdauer. Dabei ist unter Nutzungsdauer die Zeitdauer der voraussichtlichen Nutzung des Gebäudes durch den jeweiligen Eigentümer, vom Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung angerechnet, zu verstehen. Die Nutzungsdauer eines Gebäudes kann hiernach sehr unterschiedlich sein. Sie wird z. B. bei einem Gebäude, das der Steuerpflichtige neu erstellt hat, wesentlich länger sein als bei einem in gebrauchtem Zustand erworbenen Gebäude, das vor vielen Jahren errichtet worden ist. Auf die Nutzungsdauer sind außerdem die Bauausführung, das verwendete Material, die Art der Nutzung des Gebäudes und vieles andere mehr von Einfluss. Die gegenwärtig in der Praxis bei Gebäuden angewendeten Absetzungssätze weisen demgemäß sehr starke Unterschiede auf. In der Masse der Fälle werden jedoch Absetzungssätze von 1 bis 2 v. H. (Nutzungsdauer 100 bis 50 Jahre) angewandt, wobei bei Wohngebäuden ein Absetzungssatz von 1 v. H., bei Betriebsgebäuden ein Absetzungssatz von 2 v. H. die Regel ist. ... Die derzeit bei Wohngebäuden im allgemeinen zugrunde gelegte Nutzungsdauer von 100 Jahren erscheint nicht mehr zeitgemäß und sollte durch eine Nutzungsdauer von etwa 50 Jahren ersetzt werden. Auch eine lineare Absetzung wird den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht. Deshalb sollte die Neuregelung auch eine degressive Abschreibung zulassen.“*

Mit der Neuregelung des § 7 EStG wurde das bis dato vorhandene Streitpotenzial reduziert, da nun nicht mehr um die – mehr oder weniger – willkürliche Festlegung der Nutzungsdauer in einer Spanne zwischen 50 und 100 Jahren gerungen werden musste.

In Fällen, in denen die bisherige Nutzungsdauer eines Gebäudes, zumeist bei älteren Gebäuden, kürzer als 40 bzw. 50 Jahre war, sollte auch weiterhin die Möglichkeit bestehen, einen höheren AfA-Satz als die 2 bzw. 2,5 % des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG anzusetzen:

„Sowohl bei den Wohngebäuden als auch bei den Betriebsgebäuden kommt es vor, dass die tatsächliche Nutzungsdauer nachweislich weniger als 50 Jahre beträgt. Die Anwendung eines Absetzungssatzes von 2 v. H. würde in diesen Fällen zu unzureichenden Absetzungen, damit zum Ausweis überhöhter Einkünfte und zu einer überhöhten Besteuerung führen. Für diese Fälle muss deshalb zugelassen werden, dass den Absetzungen für Abnutzung die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes zugrunde gelegt wird.“²

Daraus folgend wurde § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eingeführt, der bei einer tatsächlich geringeren Nutzungsdauer als sie dem pauschalen AfA-Satz des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG entsprechen würde, die Möglichkeit eröffnet, einen entsprechend erhöhten AfA-Satz anzuwenden.

Die Gesetzesbegründung ließ jedoch offen, was genau unter der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes zu verstehen ist, und wie der Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer geführt werden kann.

Dazu entschied der BFH mit Urteil v. 28. 9. 1971³, dass zwar der Steuerpflichtige die Verkürzung der Nutzungsdauer glaub-

* Stephan Blum ist Master of Science, Master of Facility Management (GEFMA), Dipl.-Finanzwirt (FH), Betriebswirt (VWA), Staatlich geprüfter Informatiker/Immobilienbewerter (IHK). Seine Masterthesis von 2018 befasst sich mit der Kaufpreisaufteilung der AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Website des Autors: www.lenoeni.de
Wolfgang Weiss ist Dipl.-Finanzwirt (FH) und Dipl.-Sachverständiger (DIA). Er ist Steuerberater und Wertermittlungssachverständiger mit eigener Kanzlei in Bebra/Hessen. Sein Tätigkeitsschwerpunkt ist das Immobiliensteuerrecht nebst den zugehörigen Wertermittlungen. Website des Autors: www.wolfgang-weiss.de

1 BT-Drucks. v. 4. 3. 1964 IV/2008, 4.

2 BT-Drucks. v. 4. 3. 1964 IV/2008, 5.

3 BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176.

haft zu machen habe, dass aber aufgrund der Unsicherheit, die einer Zukunftsprognose grundsätzlich anhaftet, keine letztgültige Gewissheit über die tatsächliche Restnutzungsdauer verlangt werden kann, sondern nur die Schätzung der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit. Die hohen Anforderungen des damaligen A 42 Abs. 3 EStR an den Nachweis befand der BFH als zu streng.

Mit demselben Urteil stellte der BFH klar, dass für die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht auf die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes, sondern auf die (Rest-)nutzungsdauer in der Hand des jeweiligen AfA-Berechtigten abzustellen ist.

Hinweis:

Die beiden BFH-Urteile v. 22. 8. 1984⁴ und v. 25. 6. 1985⁵ beschäftigten sich mit Anträgen auf kürzere Nutzungsdauer im Zusammenhang mit vorzeitigem Gebäudeabbruch.

Im ersten Fall ging es um eine subjektive Entscheidung des Steuerpflichtigen zum Abbruch, die nicht als objektiver Ausfluss einer verkürzten wirtschaftlichen Restnutzungsdauer zu betrachten war. Im zweiten Fall war eine bestehende Abbruchverpflichtung Gegenstand des Rechtsstreits. Damit tragen diese Urteile nichts zur Frage der AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG bei. Gleiches gilt für das BFH-Urteil v. 18. 9. 2003⁶, das Eingang in die Richtlinien gefunden hat, sich aber ebenfalls mit dem Thema Abbruchverpflichtung befasst.

II. Technische und wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer

Bei Gebäuden wird zwischen der technischen und der wirtschaftlichen Nutzungsdauer unterschieden. Die technische Nutzungsdauer ist begrifflich die maximal mögliche Standzeit, bis die Bausubstanz technisch vollverschlissen ist und dadurch die Abbruchreife eintritt.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist hingegen die Zeitspanne, innerhalb der ein Gebäude unter der Voraussetzung ordnungsgemäßer Instandhaltung wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden kann (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 1 ImmoWertV).

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist regelmäßig kürzer als die technische Nutzungsdauer (anders kann es z. B. sein, wenn Baumängel oder Bauschäden die technische Lebensdauer des Gebäudes außerordentlich begrenzen – in solchen Fällen verkürzt sich notwendigerweise jedoch auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer, sodass dann ausnahmsweise beide Nutzungsdauern zusammenfallen).

Für die Verkehrswertermittlung von Immobilien ist ausschließlich die wirtschaftliche Nutzungsdauer relevant (vgl. §§ 20 und 23 ImmoWertV). Gleiches gilt für die Grundbesitzbewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke (vgl. §§ 185 Abs. 3 und 190 Abs. 4 i. V. m. Anlage 22 BewG).

III. Objektiver Prüfungsmaßstab der wirtschaftlichen Nutzungsdauer

Im Einkommensteuerrecht fehlt es an einer Regelung, wie die Nutzungsdauer von Gebäuden konkret zu bemessen ist.⁷ Dies hat, wie oben dargestellt, der BFH bereits in seinem Urteil v. 28. 9. 1971⁸ thematisiert und darauf verwiesen, dass hier nur der Schätzungsweg verbleibt.

Die einschlägige Norm für die Bewertung von Immobilien und damit zusammenhängend für die Schätzung der dafür erforderlichen Eingangsgrößen, zu denen auch die Restnutzungsdauer

gehört, ist § 194 BauGB i. V. m. mit der ImmoWertV und den einzelnen Wertermittlungsrichtlinien. Für die Bestimmung der Nutzungsdauer ist davon besonders die Sachwertrichtlinie (SW-RL) von Bedeutung.

Kleiber führt zur Restnutzungsdauer in seinem – auch in BFH-Urteilen – viel zitierten Standardwerk „Verkehrswertermittlung von Grundstücken“ aus:

„Die auch heute noch gelegentlich vertretene Anschauung einer im Regelfall 100-jährigen (wirtschaftlichen) Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes ist grundsätzlich überholt. Die Anschauung orientierte sich in erster Linie an der technischen Lebensdauer. Wirtschaftlich ist eine bauliche Anlage aber nur so lange nutzbar, wie es den sich wandelnden Anforderungen an bauliche Anlagen, insbesondere im Hinblick auf Art, Konstruktion, Ausstattung und vielem mehr, entspricht

Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer baulicher Anlagen hat sich in den vergangenen Jahrzehnten aufgrund gewachsener Ansprüche, neuer Technologien, der sich wandelnden Anforderungen und des Konkurrenzdrucks gegenüber früheren Einschätzungen deutlich vermindert. Dies gilt für nahezu alle Immobilienarten einschließlich der öffentlichen Zwecken dienenden Gebäude. Im gewerblich-industriellen Bereich haben insbesondere die produktions- und betriebstechnischen Anforderungen (einschließlich der Umweltbelange) die übliche (durchschnittliche) Gesamtnutzungsdauer (Nutzungsdauer) in nicht unerheblicher Weise verkürzt

Orientierungswerte für die übliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer von Gebäuden enthält Anl. 3 zur SachwertR ...“⁹

Die Definition der Nutzungsdauer in der Gesetzesbegründung (Tz. A.3.a) zu § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist derjenigen von Kleiber sehr ähnlich:

„Es kann zwar davon ausgegangen werden, dass die technische Nutzungsdauer (Standdauer) auch bei den in den letzten Jahren erstellten massiven Wohngebäuden im Regelfall etwa 100 Jahre betragen wird, jedoch kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass sich heute die Wohngewohnheiten wesentlich schneller wandeln, als das früher der Fall war. Es muss deshalb in Zukunft damit gerechnet werden, dass Wohngebäude erhebliche Zeit vor Ablauf ihrer technischen Nutzungsdauer abgerissen oder grundlegend umgebaut werden müssen. Diese Gesichtspunkte rechtfertigen es, bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung künftig allgemein von einer kürzeren Nutzungsdauer als bisher auszugehen.“¹⁰

Demnach endet die Restnutzungsdauer eines Gebäudes sowohl unter dem Gesichtspunkt der Verkehrswertermittlung als auch nach der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, sobald der Abbruch oder ein grundlegender Umbau aus wirtschaftlichen Gründen notwendig werden. In diesem Sinne nutzbar ist das Gebäude also nur, solange es noch nachhaltig vermietbar ist. Die Nutzbarkeit kann ausdrücklich vor dem Ende der technischen Nutzungsdauer entfallen – und aus derselben Betrachtung heraus

4 BFH v. 22. 8. 1984 I R 198/80, BStBl. II 1985, 126.

5 BFH v. 25. 6. 1985 VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22.

6 BFH v. 18. 9. 2003 X R 54/01, BFH/NV 2004, 474.

7 Die Regelungen des BewG zur Bestimmung der Nutzungsdauer gelten ausdrücklich nicht für die Ertragsteuer, vgl. FG Baden-Württemberg v. 12. 1. 2018 13 K 1723/16.

8 BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176.

9 Wolfgang Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, digitale Version, September 2017, Rn. 378 und 381 (Hervorhebungen im Original).

10 BT-Drucks. v. 4. 3. 1964 IV/2008, 5.

auch vor dem Ende des restlichen Abschreibungszeitraums des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG.

Dass die Restnutzungsdauer in diesem Sinne nur geschätzt, und nicht präzise berechnet werden kann, liegt bei einer Zukunftsprognose in der Natur der Sache. Die naheliegendste Schätzungsmethode ergibt sich bei Gebäuden aus der ImmoWertV – nach deren Verfahren beispielsweise auch die Schätzung zur Kaufpreisaufteilung mit der BMF-Arbeitshilfe¹¹ vorgenommen wird.

Dem Gesetzgeber war bewusst, dass die Einführung der Regel-AfA-Sätze nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG in Einzelfällen, insbesondere bei älteren Gebäuden, zu einem unsachgemäßen Abschreibungszeitraum führen kann. Um solchen Fällen gerecht werden zu können, wurde § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eingeführt. Hierzu äußert sich die Gesetzesbegründung (Tz. A.4.a) wie folgt:

„Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass die tatsächliche Nutzungsdauer eines neueren Gebäudes weniger als 50 Jahre, eines Altgebäudes weniger als 40 Jahre beträgt, so können an Stelle der Absetzungssätze von 2 bzw. 2,5 v. H. die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungssätze angewendet werden. Hierdurch ist sichergestellt, dass die Neuregelung in keinem Fall zu einer Verschlechterung der Absetzungsmöglichkeiten führt.“¹²

Der Gesetzgeber begründete diese höhere AfA insbesondere mit dem Verbot der übermäßigen Besteuerung, die nicht mehr der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entspricht (Gesetzesbegründung, Tz. A.4.a):

„Die Anwendung eines Absetzungssatzes von 2 v. H. würde in diesen Fällen zu unzureichenden Absetzungen, damit zum Ausweis überhöhter Einkünfte und zu einer überhöhten Besteuerung führen.“¹³

In § 7 Abs. 4 EStG werden zwei Gruppen von Gebäuden anhand des Datums der Fertigstellung unterschieden:

- Altgebäude mit Fertigstellung vor 1. 1. 1925
- Neugebäude mit Fertigstellung nach 31. 12. 1924.

Diese Einteilung entsprach zum Zeitpunkt der Einführung des § 7 Abs. 4 EStG zum 1. 1. 1965 Gebäuden, die älter sind als 40 Jahre und solchen, die nicht älter sind als 40 Jahre. Den Gebäuden vor Baujahr 1925 wurde aufgrund der altersbedingt kürzeren Restnutzungsdauer ein erhöhter AfA-Satz von 2,5 % (anstelle von 2,0 %) zugestanden. Damit konnte zumindest in einigen Fällen die Notwendigkeit vermieden werden, den § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in Anspruch nehmen zu müssen.

Der hinsichtlich des Gebäudealters 1965 vorherrschende Gebäudemix entspricht inzwischen – beinahe 100 Jahre nach dem Jahr 1924 – nicht mehr der Realität, sondern die meisten Gebäude aus dieser Zeit sind längst abgebrochen oder wurden – in der Regel mehrmals – grundlegend saniert.

Bereits 2004 stellte sich der Gebäudemix in Deutschland hinsichtlich der Baujahresklassen völlig anders dar: Nach der Datenerhebung des Bremer Energie Instituts hatten 2004 mehr als 70 % des Gebäudebestands ein Baujahr nach 1948. Ca. weitere 12 % gehören der Baujahresklasse 1919 bis 1948 an und nur knapp über 10 % sind bis 1918 errichtet worden.¹⁴

Dennoch hält § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG bis heute an dem Stichtag 31. 12. 1924 für die Gewährung von 2,5 anstelle von 2,0 % Regel-AfA fest. Damit läuft der erhöhte AfA-Satz des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG inzwischen in vielen Fällen ins Leere. Demzufolge ist heute gegenüber der Situation von 1965 der Anteil an Gebäuden, für die nur noch über § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ein höherer AfA-Satz erreicht werden kann, erheblich größer.

IV. Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG

Nachfolgend wird untersucht, wie der Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer zur Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vom Steuerpflichtigen erbracht werden kann.

Wie weiter oben ausgeführt, verlangt der BFH mit Urteil v. 28. 9. 1971¹⁵ keinen unumstößlichen Beweis einer verkürzten Nutzungsdauer, sondern lediglich deren *Glaubhaftmachung*.

„*Glaubhaftmachung*“ bedeutet im Zivilprozess ein herabgesetztes Beweismaß. Der Beweisführer muss nicht, wie beim Beweis, dem Richter die vollständige persönliche Überzeugung von der Richtigkeit der Tatsachenbehauptung verschaffen, sondern hat die Tatsache schon dann glaubhaft gemacht, wenn diese dem Richter als wahrscheinlich erscheint.

Daneben befreit die Möglichkeit der Glaubhaftmachung, die die Zivilprozessordnung in bestimmten Fällen – insbesondere bei der einstweiligen Verfügung – einräumt, von der Einhaltung der Beweisformen des Strengbeweises (Zeuge, Sachverständiger, Urkunde, Augenschein und Parteivernehmung) und der bei ihrer Erhebung vorgeschriebenen Förmlichkeiten. Deshalb kann der Beweisführer sich auch auf eine eidesstattliche Versicherung (sogar seine eigene) stützen. § 294 Abs. 1 ZPO legt insoweit fest: „Wer eine tatsächliche Behauptung glaubhaft zu machen hat, kann sich aller Beweismittel bedienen, auch zur Versicherung an Eides statt zugelassen werden.“

Ein in dieser Hinsicht für die Steuerpflichtigen sehr günstiges Urteil ist dasjenige des FG Köln v. 23. 1. 2001¹⁶, das die Messlatte für den Nachweis relativ niedrig anlegt.

In jüngerer Zeit wurde die Möglichkeit der Glaubhaftmachung einer kürzeren Restnutzungsdauer jedoch durch die Rechtsprechung stark eingeschränkt. Insbesondere das Urteil des FG Köln v. 30. 6. 2016¹⁷ kann als exemplarisch für eine neue Rechtsauffassung betrachtet werden, nach welcher eine Glaubhaftmachung mit den Schätzmethoden der ImmoWertV nicht mehr als hinlänglich für die Inanspruchnahme des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG betrachtet wird.

Gefordert wird stattdessen: „Eine mit wirtschaftlicher Abnutzung begründete kürzere Nutzungsdauer kann den AfA jedoch nur zugrunde gelegt werden, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich verbraucht ist, d. h. wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen ist ...“¹⁸

Die Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 EStG sei dabei begrifflich ein anderer Zeitraum als diejenige im Sinne des EStG: „Die Unterschiede zwischen der (Rest-)Nutzungsdauer i. S. des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG einerseits und der für Zwecke der Sach- oder Ertragswertfeststellung zu ermittelnden Restnutzungsdauer

11 <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2018-03-28-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html>, abgerufen am 9. 11. 2019.

12 BT-Drucks. v. 4. 3. 1964 IV/2008, 8.

13 BT-Drucks. v. 4. 3. 1964 IV/2008, 5.

14 Bremer Energie Institut, Datenerhebung zur energetischen Qualität und zu den Modernisierungstrends im deutschen Wohngebäudebestand, 9. 12. 2010, Abb. 3-2, 40, http://datenbasis.iww.de/dl/Endbericht_Datenbasis.pdf, abgerufen am 9. 11. 2019.

15 BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176.

16 FG Köln v. 23. 1. 2001 8 K 6294/95, rkr., EFG 2001, 675.

17 FG Köln v. 30. 6. 2016 11 K 3657/14.

18 FG Köln v. 30. 6. 2016 11 K 3657/14.

andererseits in Bezug auf Anwendungsbereich und Zielsetzung stehen einer Übernahme der in der schriftlichen Stellungnahme vom 23. Mai 2014 auf 40 Jahre geschätzten und durch den sachverständigen Zeugen E nochmals bestätigten Restnutzungsdauer des Gebäudes als Abschreibungszeitraum („tatsächliche Nutzungsdauer“) gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG entgegen.“¹⁹

Unter dieser Prämisse, die auch in anderen FG-Urteilen der letzten Jahre zum Ausdruck kommt, ist der Nachweis einer verkürzten Restnutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mit den Mitteln der Immobilienbewertung per se unmöglich. Selbst ein Verkehrswertgutachten, welches für andere steuerliche Zwecke wie Entnahmewertermittlung, Kaufpreisaufteilung oder den Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts gem. § 198 BewG anerkannt würde, reicht für die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht aus.

Abgesehen davon, dass die Glaubhaftmachung einer verkürzten Restnutzungsdauer dadurch in vielen Fällen praktisch verunmöglicht wird, steht diese Auffassung auch im Widerspruch zu der oben dargestellten Definition der Nutzungsdauer im Sinne der ImmoWertV und im Sinne der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG.

V. Neues Urteil des FG Düsseldorf

Mit dem neuen Urteil des FG Düsseldorf v. 12. 7. 2019²⁰ ist jetzt wieder Bewegung in die Sache gekommen. Da die Revision zugelassen wurde und bereits beim BFH anhängig ist²¹, ist nunmehr mit einer höchstrichterlichen Klärung der Nachweisfrage zum § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu rechnen.

Im Urteilsfall wurde mit Hilfe eines Verkehrswertgutachtens ein für den Steuerpflichtigen günstigerer Aufteilungsmaßstab bei der Kaufpreisaufteilung erreicht. Gleichzeitig wurde anhand der in diesem Gutachten festgestellten Restnutzungsdauer ein höherer AfA-Satz als die regulären 2 % des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG beantragt.

Obwohl das Finanzamt das Gutachten für die Bestimmung der Kaufpreisaufteilung anerkannt hatte, versagte es die Vornahme der AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG anhand der gutachterlich festgestellten Restnutzungsdauer. Dazu argumentiere es analog zu der Auffassung des FG Köln im Urteil v. 30. 6. 2016²², wonach die Restnutzungsdauer im Sinne des ImmoWertV nicht mit der Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG gleichgesetzt werden könne.

Das FG Düsseldorf gelangte hingegen zu der Überzeugung, dass das Verfahren der Anlage 4 SW-RL (Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen) auch für die Schätzung der tatsächlichen Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG geeignet ist.

Das FG erkannte einen Widerspruch in der Auffassung des Finanzamts, wonach die Restnutzungsdauer des Gutachters zwar für die Bemessung des Gebäudewertanteils im Rahmen der Kaufpreisaufteilung anerkannt wurde, nicht aber für die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG.

Zwar sei es zutreffend, dass die Ermittlung der Restnutzungsdauer im Rahmen der Verkehrswertermittlung lediglich ein notwendiger Zwischenschritt zur Feststellung des Gebäudewerts sei, wohingegen für die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG den Hauptzweck darstellt. Daraus leitet das FG jedoch keinen substantziellen Unterschied zwischen der (Rest-)nutzungsdauer i. S. des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG und der Restnutzungsdauer i. S. des § 6 Abs. 6 ImmoWertV ab.

Vielmehr sei der Begriff der verbleibenden Restnutzungsdauer im Sinne der ImmoWertV, trotz der Notwendigkeit zur Schätzung, keine – von der Begrifflichkeit des § 7 Abs. 4 EStG ggf. abweichend zu ermittelnde – Fiktion. Vielmehr sei in beiden Zusammenhängen die Frage zu beantworten, wie viele Jahre das Gebäude im bestehenden Zustand voraussichtlich noch wirtschaftliche Verwendung finden kann. Dies sei bei der Frage nach dem Verkehrswert (Kaufpreisaufteilung) ebenso von entscheidender Bedeutung wie bei der Frage nach der sachgerechten Aufwandsverteilung (AfA-Satz).

Daneben thematisiert das FG Düsseldorf auch die Problematik, dass der Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich erheblich erschwert ist, wenn die Nutzungsdauer der Verkehrswertermittlung als eine davon losgelöste eigenständige Größe betrachtet werde, die nicht für die Bestimmung des AfA-Satzes herangezogen werden könne.

Dem FG Düsseldorf ist in Hinblick auf den erkannten Widerspruch zuzustimmen: Einerseits stützt sich das Finanzamt im Urteilsfall bei der Kaufpreisaufteilung auf die Restnutzungsdauer nach ImmoWertV²³, wohingegen sie andererseits für die Geltendmachung eines erhöhten AfA-Satzes deutlich höhere Nachweisanforderungen stellt, die auch weit über das BFH-Urteil v. 28. 9. 1971²⁴ hinausgehen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass sich eine kurze Restnutzungsdauer bei der Kaufpreisaufteilung zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt (niedrigerer Gebäudewertanteil und damit geringere AfA-Bemessungsgrundlage), bei der Bestimmung des AfA-Satzes damit korrespondierend aber zugunsten.

Das im Urteilsfall vom Finanzamt zum Nachweis des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG verlangte Bausubstanzgutachten (ERAB-Gutachten) ist jedenfalls ein in der Verkehrswertermittlung nicht übliches Verfahren und auch in der wertermittlerischen sowie in der steuerrechtlichen Fachliteratur unbekannt. Zudem wäre ein solches Bausubstanzgutachten u. E. allenfalls zum Nachweis der technischen Nutzungsdauer geeignet, nicht aber der im Rahmen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vorrangig interessierenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer.

Entsprechend klar positioniert sich auch das FG Düsseldorf zu dieser Nachweisanforderung:

„Es ist schon fraglich, was im Einzelnen mit dem Begriff „Bausubstanzgutachten“ ausgedrückt werden soll. Der Sachverständige hat in seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass das Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen (ERAB) die komplette technische Erfassung aller Bauteile und Baustoffe erfordere. Aufgrund des enormen Aufwandes finde es in der Praxis regelmäßig keine Anwendung, sondern primär in Wissenschaft und Forschung. Da das ERAB-Verfahren zumindest die Wechselwirkung zwischen den Bauteilen/Baustoffen und den die Gebäude nutzenden Menschen unberücksichtigt lässt, erscheint es dem Senat zur Ermittlung der Nutzungsdauer für Zwecke der AfA vergleichsweise ungeeignet.“²⁵

19 FG Köln v. 30. 6. 2016 11 K 3657/14.

20 FG Düsseldorf v. 12. 7. 2019 3 K 3307/16 F.

21 Az. beim BFH IX R 25/19, aufgenommen in die Datenbank am 20. 9. 2019.

22 FG Köln v. 30. 6. 2016 11 K 3657/14.

23 An dieser Stelle ist anzumerken, dass die BMF-Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung im dazugehörigen Begleitdokument explizit als „qualifizierte Schätzung“ bezeichnet wird.

24 BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176.

25 FG Düsseldorf v. 12. 7. 2019 3 K 3307/16 F.

Das FG Düsseldorf weist in seiner Begründung auch auf die Entscheidung des BFH v. 19.1.2018²⁶ hin, wo der Gutachter selbst darauf hingewiesen hatte, dass sein Gutachten kein Bausubstanzgutachten wäre und dass die Grundvorstellung der Nutzungsdauermodelle unterschiedlich sei.

VI. Fazit

Es obliegt nun dem BFH, in der Frage der Glaubhaftmachung einer kürzeren Restnutzungsdauer für die Bemessung des AfA-Satzes nach § Abs. 4 Satz 2 EStG Klarheit zu schaffen. Aus Sicht der Steuerrechtsanwender wäre es wünschenswert, wenn der Nachweis (wieder) mit den Mitteln der ImmoWertV i. V. m. der Sachwertrichtlinie geführt werden könnte.

Danach ergibt sich die Restnutzungsdauer grundsätzlich als Differenz aus der anhand von Tabellenwerten in Abhängigkeit von Gebäudeart und Ausstattungsstandard abzuleitenden wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (laut Anlage 3 SW-RL) und dem Gebäudealter im Bewertungsstichtag.

Modernisierungsmaßnahmen können die wirtschaftliche Nutzungsdauer (innerhalb der Grenzen der technischen Nutzungsdauer) erhöhen. Solchen Maßnahmen wird in der Sachwertrichtlinie über ein Punkteraster-Verfahren (laut Anlage 4 SW-RL) Rechnung getragen, das je nach Alter des Gebäudes und Umfang der Modernisierung zu einer teilweise erheblichen Nutzungsdauererweiterung führen kann. Dadurch ist gewährleistet, dass die Restnutzungsdauer nicht einfach eine Rechengröße ist, sondern dass den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Gebäudes Rechnung getragen wird. Dieses Schema ist in der Immobilienbewertung seit vielen Jahren anerkannt und bewährt (und gesetzlich vorgegeben).

An dieser Stelle sei angemerkt, dass die wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauern der Anlage 3 SW-RL eher länger sind, als es der betrieblichen Realität in der heutigen Zeit entspricht – insbesondere bei Gewerbeimmobilien. Beispielsweise gibt die SW-RL für Verbrauchermärkte im Mittel 30 Jahre vor (+/- 10) und für Kauf-/Warenhäuser 50 Jahre (+/- 10), wohingegen etwa Segerer bei Discountmärkten von einem (wirtschaftlichen) Lebenszyklus von „kaum mehr als 20 Jahren“ ausgeht.²⁷

Eine in der Zukunft mögliche Verlängerung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer aufgrund von Sanierungsmaßnahmen darf dabei nicht fiktiv vorweggenommen werden, da nicht gesichert ist, wann – bzw. ob überhaupt – diese erfolgen werden. Dies ergibt sich eindeutig aus § 23 Satz 3 ImmoWertV: „Gesamtnutzungsdauer ist die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung übliche wirtschaftliche Nutzungsdauer der baulichen Anlagen.“

Immobilienwerte, die gutachterlich nach der ImmoWertV ermittelt werden, haben eine erhebliche Bedeutung im Wirtschaftsleben. Nach ihnen bestimmen sich tatsächliche Kaufpreise, Abfindungs- und Auseinandersetzungswerte (z. B. bei Ehescheidungen und Erbstreitigkeiten), Beleihungswerte und auch steuerliche Werte bei Privatentnahmen- und Einlagen, Kaufpreisaufteilungen und zur Bemessung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. In all diesen Fällen wird der Wert der Immobilie unstrittig anhand von Verkehrswertgutachten bestimmt.

Die vorgenannten Anwendungsfälle der Verkehrswertermittlung sind wirtschaftlich meistens weit bedeutender als die Frage des einkommensteuerlichen AfA-Satzes. Es ist kein Grund erkennbar, warum gerade für die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG wesentlich strengere Nachweisanforderungen und eine völlig abweichende eigenständige Definition der Nutzungsdauer gelten sollen.

Negiert man hingegen die Möglichkeit der Glaubhaftmachung mittels der Verfahren der ImmoWertV, ist im Gegenzug die Frage zu beantworten, welche Nachweismöglichkeiten stattdessen in Frage kommen. Es kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, wenn § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mangels objektiver Nachweismöglichkeit ins Leere laufen würde.

Der kühne Vorschlag der Autoren wäre die Einführung eines § 7 Abs. 4 Satz 5 EStG, der beispielsweise lauten könnte: „Die Glaubhaftmachung einer kürzeren Nutzungsdauer im Sinne des Satzes 2 kann insbesondere durch ein Verkehrswertgutachten nach den Grundsätzen der Immobilienwertermittlungsverordnung erfolgen.“

²⁶ BFH v. 19. 1. 2018 X B 60/17, BFH/NV 2018, 530.

²⁷ Vgl. Segerer, Investitionen in Handelsimmobilien, 142, <https://epub.uni-regensburg.de/30475/>, abgerufen am 9. 11. 2019.