

Betriebs Berater

39

62. Jahrgang
24. September 2007
Seiten 2077 – 2128

Verlag Recht
und Wirtschaft
Frankfurt a. M.

Zeitschrift für Recht und Wirtschaft

Die erste Seite: Prof. Dr. Hansrudi Lenz
Rechnungslegungs- und Prüfungsvor-
schriften für KMU in der EU: Abschaffung
statt Vereinfachung!

WIRTSCHAFTSRECHT

2077 Felix Steffek

Zustellungen und Zugang von Willenserklärungen nach dem Regierungsentwurf zum MoMiG – Inhalt und Bedeutung der Änderungen für GmbHs, AGs und ausländische Kapitalgesellschaften

2085 Dr. Jörg-Andreas Weber

Überhöhte Notargebühren für die Beurkundung der Schenkung von Kommanditanteilen

STEUERRECHT

2093 Stephan Blum und Wolfgang Weiss

Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden mit verkürzter Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG

2098 Dr. Leonid Korezkij und Dr. Michael Fuchs

REITG: Die Probleme mit der rückwirkenden Gewährung der Steuerbefreiung nach § 17 Abs. 1 REITG

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

2111 Liesel Knorr, Kati Beiersdorf und Dr. Martin Schmidt

EU-Vorschlag zur Vereinfachung des Unternehmensumfelds – insbesondere für KMU

ARBEITS- UND SOZIALRECHT

2118 Dr. Arnim Powietzka

Aktuelle Rechtsprechung zum Kündigungsschutz schwerbehinderter Arbeitnehmer

2125 BAG: Arbeitsvertraglicher Verweis auf Tarifverträge – „ewig“ dynamisch!?

BB-Kommentar **Dr. Stefan Simon und Heike Weninger**

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Hansrudi Lenz sowie Liesel Knorr, Kati Beiersdorf und Dr. Martin Schmidt

EU-Vorschlag zur Vereinfachung des Unternehmensumfelds – insbesondere für KMU

S. I und 2111

Dipl.-Finanzwirt (FH), Betriebswirt (VWA) Stephan Blum und Dipl.-Finanzwirt (FH) Wolfgang Weiss

Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden mit verkürzter Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG

Seit dem Wegfall der degressiven AfA des § 7 Abs. 5 EStG ab dem 1. 1. 2006 können nur noch die AfA-Sätze des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG mit 2% bei Gebäuden im Privatvermögen bzw. 3% bei Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden. Umso wichtiger wird die Ausnahmeregelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, wonach mit einem höheren Satz abgeschrieben werden kann, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die fiktive Nutzungsdauer, die § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG unterstellt. Dieser Beitrag stellt die gesetzlichen Grundlagen und wichtige Urteile zu § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG dar. Dabei wird die in der Praxis immer noch strittige Frage, ob die Vorschrift nur die Gesamtnutzungsdauer oder auch die Restnutzungsdauer meint, beantwortet. Ferner wird gezeigt, wie der Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer mit Hilfe von Methoden der Verkehrswertermittlung in der Praxis geführt werden kann. Auf § 7 Abs. 5 EStG wird nicht eingegangen, weil er für Neufälle keine Relevanz mehr hat.

I. Darstellung der Rechtslage

1. AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG

Vor 1965 wurden Gebäude – analog zur Behandlung der beweglichen Wirtschaftsgüter – auf die Dauer ihrer tatsächlichen Restnutzungsdauer im Veranlagungsjahr abgeschrieben. Dies brachte zwangsläufig das Problem mit sich, dass die Nutzungsdauer in jedem einzelnen Abschreibungsfall nachgewiesen werden musste.

Um die Rechtsanwendung zu vereinfachen, wurden 1965 die typisierten AfA-Sätze des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG eingeführt. Die AfA-Sätze wurden dabei so hoch festgelegt, dass die tatsächliche Nutzungsdauer in der Regel länger war als der gesetzliche Abschreibungszeitraum. Überwiegend ging man damals für die Bemessung der Gesamtnutzungsdauer bei normalen Gebäuden von 100 Jahren aus. Hieraus bestimmte man als Regelfall den hälftigen Abschreibungszeitraum von 50 Jahren und den verkürzten Abschreibungszeitraum von 40 Jahren für die bereits bestehenden Altbauten mit Herstellungsjahren vor 1925. Damit wurde im Sinne eines Massenverfahrens erreicht, dass die allermeisten Fälle nunmehr ohne Einzelnachweis abgewickelt werden konnten.

Über die Neuregelung der Gebäude-AfA wurde so eine Subvention geschaffen, aufgrund deren die meisten Steuerpflichtigen besser gestellt wurden als zuvor (z.B. geht die Verkehrswertermittlung von Grundstücken bei Wohngebäuden heute von einer Gesamtnutzungsdauer von zumeist 80 Jahren aus; zur Gesamtnutzungsdauer s. unter 4).

2. AfA bei verkürzter Nutzungsdauer

In bestimmten Fällen kann die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG niedriger ausfallen, als es bei der Abschreibung über die tatsächliche Nutzungsdauer der Fall wäre. Der Grund liegt darin, dass § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG grundsätzlich – anders als § 7 Abs. 1 EStG bei beweglichen Wirtschaftsgütern – nicht von der *tatsächlichen Nutzungsdauer im Erwerbszeitpunkt* ausgeht, sondern den *AfA-Satz* stattdessen kategorisch mit 2% bzw. 3% pro Jahr festschreibt.

Dies kommt in § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG eindeutig zum Ausdruck:

„Bei Gebäuden sind abweichend von Abs. 1 als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge bis zur vollen Absetzung abzuziehen: ...“

Die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG führt prinzipiell dazu, dass die fiktive Nutzungsdauer von 50 Jahren (im Falle der 2%igen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG) bei jedem späteren Erwerb ab dem Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten von Neuem beginnt. Theoretisch könnte die AfA, sofern das Gebäude immer wieder veräußert wird, über einen unendlichen Zeitraum laufen. Allenfalls könnte, insbesondere beim Eintritt der Abbruchreife, eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG in Betracht kommen.

Der Gesetzgeber hat dieses Problem erkannt und für derartige Fälle die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG geschaffen.

3. AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG

Gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG kann mit einem höheren AfA-Satz abgeschrieben werden, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer ist als die unterstellte Nutzungsdauer des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG:

„Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 weniger als 33 Jahre¹, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchst. a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchst. b weniger als 40 Jahre, so können an Stelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden.“ (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Damit ist an sich eine saubere gesetzliche Lösung vorhanden: Bei Gebäuden, deren Nutzungsdauer länger oder gleich derjenigen von § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist, wird mit den dortigen Sätzen abgeschrieben, in der Regel zum Vorteil des Steuerpflichtigen; bei verkürzter tatsächlicher Nutzungsdauer wird dieser Umstand durch die Ausnahmeregelung des Satzes 2 aufgefangen.

Jedoch wird in der Praxis immer wieder darüber gestritten, welchen Nutzungsdauerbegriff § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG überhaupt meint, die *Gesamtnutzungsdauer* oder die *Restnutzungsdauer*.

4. Gesamtnutzungsdauer oder Restnutzungsdauer

§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG spricht lediglich von der „tatsächlichen Nutzungsdauer“. Aus diesem Begriff ergibt sich nicht klar, ob der Gesetzgeber meint, dass die *Gesamtnutzungsdauer* kürzer sein muss als die Nutzungsdauer des Satzes 1 oder die *Restnutzungsdauer*.

Stellte man auf die Gesamtnutzungsdauer ab, käme Abs. 4 Satz 2 nur für solche Gebäude in Betracht, deren Nutzungsdauer von vornherein kürzer als die 50 Jahre des Abs. 4 Satz 1 (bezogen auf die 2%ige AfA bei Gebäuden im Privatvermögen) ist.

Beispiel:

Ein privater Investor errichtet 2007 ein Supermarkt-Gebäude, das er an einen Lebensmittel-Discounter vermietet. Das Gebäude befindet sich in seinem Privatvermögen, die Einkünfte fallen unter § 21 EStG.

Die Gesamtnutzungsdauer dieses Gebäudes betrage 40 Jahre.

¹ Für Bauten des Betriebsvermögens, für die der Bauantrag nach dem 31. 3. 1985 gestellt wurde.

Blum | Weiss | Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden mit verkürzter Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG

Damit kann der Investor aufgrund § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG einen AfA-Satz von 2,5 % pro Jahr anwenden (100/40).

Dieser Fall ist unstrittig, da hier sowohl die Gesamtnutzungsdauer als auch die Restnutzungsdauer kürzer als die 50 Jahre des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG sind.

Im folgenden Beispiel liegt dagegen nur eine verkürzte Restnutzungsdauer vor:

Beispiel:

V erwirbt zum 1. 1. 2007 ein Wohngebäude mit Baujahr 1967. Das Gebäude befindet sich in einem guten Unterhaltungszustand, so dass noch keine Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen angefallen waren, welche die Restnutzungsdauer hätten verlängern können. Die Gesamtnutzungsdauer beträgt 80 Jahre, die Restnutzungsdauer zum 1. 1. 2007 40 Jahre (Gesamtnutzungsdauer abzgl. Gebäudealter). Das Gebäude ist Privatvermögen und wird zur Einkunftszielung nach § 21 EStG genutzt. V begehrt unter Verweis auf die 40-jährige Restnutzungsdauer einen AfA-Satz von 2,5 %.

Im obigen Beispiel kann V nur dann mit 2,5 % pro Jahr abschreiben, wenn § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auch auf eine verkürzte Restnutzungsdauer bezogen werden kann.

Allein aufgrund der mutmaßlichen Absicht des Gesetzgebers liegt der Schluss nahe, dass Satz 2 auch die Restnutzungsdauer einschließen muss. Andernfalls wäre die Regelung nur auf sehr wenige Gebäude überhaupt anwendbar, da die meisten Gebäudetypen (wenn auch bei Weitem nicht alle) eine Gesamtnutzungsdauer von mehr als 50 Jahren haben.

Dennoch war diese Frage schon mehrfach Gegenstand von Gerichtsurteilen. Drei in diesem Zusammenhang besonders wichtige Urteile werden nachfolgend behandelt.

II. Darstellung der Rechtsprechung

1. BFH-Urteil vom 28. 9. 1971 – VIII R 73/68

a) Maßgeblichkeit der Restnutzungsdauer

Der BFH hat mit Urteil vom 28. 9. 1971² eindeutig klargestellt, dass sich § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auf die Restnutzungsdauer bezieht.

Im Streitfall hatten die Steuerpflichtigen 1961 ein Gebäude mit Baujahr 1886 erworben. Ausgehend von einer Restnutzungsdauer im Anschaffungszeitpunkt von 25 Jahren wurde das Gebäude ab 1961 mit 4 % pro Jahr linear abgeschrieben. Dies wurde vom Finanzamt zunächst auch akzeptiert.

Als 1965 die typisierten AfA-Sätze nach § 7 Abs. 4 EStG eingeführt wurden, gewährte das Finanzamt entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG nur noch 2,5 % AfA pro Jahr.

Dagegen wehrten sich die Steuerpflichtigen mit der Begründung, dass das Gebäude nicht mehr den zeitgemäßen Ansprüchen an die Wohnqualität genüge. Das Finanzamt wiederum argumentierte, dass für die Annahme einer verkürzten Restnutzungsdauer besondere Umstände vorliegen müssten, wie z. B. Schäden an tragenden Teilen.

Es ging im Urteilsfall also nicht primär um die Frage „Gesamtnutzungsdauer oder Restnutzungsdauer“. Dennoch hat der BFH auch diese Problematik sehr elegant und mit zwingender Logik gelöst.

Im Urteil heißt es dazu:

„... (§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG) greift zufolge § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht ein, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer weniger als 40 Jahre beträgt. ... Die Nutzungsdauer beginnt bei Gebäuden ... mit dem Zeitpunkt der Anschaffung ... Würde man bei vor dem 1. 1. 1925 errichteten Gebäuden auf die Gesamtnutzungsdauer abstellen, so wäre die Regelung von § 7 Abs. 4 Satz 2, die eine nur 40-jährige Nutzungsdauer vorsieht, undurchführbar.“

Der zweite Satz macht bereits deutlich, dass der BFH als tatsächliche Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG (auch) die Restnutzungsdauer ansieht. Denn die Gesamtnutzungsdauer beginnt nicht im Zeitpunkt der Anschaffung, sondern im Zeitpunkt der Fertigstellung eines Gebäudes.

Die Richtigkeit der Entscheidung des BFH kann anhand des Gesetzeswortlauts und im zeitlichen Zusammenhang mit der Einführung des § 7 Abs. 4 EStG leicht nachvollzogen werden:

Gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG beträgt die AfA bei Gebäuden, die „vor dem 1. 1. 1925 fertig gestellt worden sind, jährlich 2,5 Prozent.“ Das Gesetz unterstellt bei Gebäuden, die vor 1925 fertig gestellt worden sind, also eine Nutzungsdauer von 40 Jahren. Würde man als Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 2 nun verlangen, dass die tatsächliche *Gesamtnutzungsdauer* geringer sein müsste als diese 40 Jahre, so würde die Regelung vollkommen ins Leere laufen: Als § 7 Abs. 4 EStG im Jahr 1965 eingeführt wurde, *konnte* gar kein Gebäude mehr vorhanden sein, das vor 1925 fertig gestellt wurde und dessen Gesamtnutzungsdauer weniger als 40 Jahre betragen hatte³. Der Zeitraum zwischen 1924 und 1965 beträgt schließlich bereits 41 Jahre. Als § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG im Jahr 1965 erstmals hätte angewendet werden können, wäre also kein einziges Gebäude mehr übrig gewesen, das unter diese Regelung hätte fallen können!

Die Ausführungen des BFH sind so überzeugend, dass bis heute kein weiteres BFH-Urteil zu dieser Thematik mehr ergehen musste.

Neben der Frage, ob die Rest- oder die Gesamtnutzungsdauer gemeint ist, wird immer wieder auch darüber gestritten, wie die Gesamtnutzungsdauer überhaupt zu bestimmen ist. Insbesondere stellt sich die Frage, ob die *technische* oder die *wirtschaftliche* Gesamtnutzungsdauer zugrunde zu legen ist. Da es im Streitfall eigentlich um dieses Problem ging, nahm der BFH auch dazu Stellung:

„Da die Nutzungsdauer des Gebäudes nicht nur von seiner technischen Beschaffenheit, sondern auch von der wirtschaftlichen Nutzbarkeit abhängt, muss auch eine von der technischen Nutzungsdauer abweichende wirtschaftliche Nutzungsdauer in Betracht gezogen werden.“

Für ein Urteil aus dem Jahr 1971 war diese Aussage bereits sehr weitblickend. Heute geht die Verkehrswertermittlung von Grundstücken, die letztlich die Entscheidungsgrundlagen für die Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer liefern muss, ausschließlich von der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer aus.

b) Abgrenzung von wirtschaftlicher und technischer Gesamtnutzungsdauer

Unter der *technischen* Gesamtnutzungsdauer versteht man die Zeitspanne zwischen Fertigstellung des Gebäudes und der Abbruchnotwendigkeit wegen vollständiger technischer Abnutzung (Vollverschleiß). Bei den meisten Gebäuden werden für die technische Gesamtnutzungsdauer Werte um 100 Jahre genannt.

In der Verkehrswertermittlung von Grundstücken wird jedoch nicht auf die technische, sondern einzig und allein auf die *wirtschaftliche* Gesamtnutzungsdauer abgestellt (§ 16 Abs. 4 Wertermittlungsverordnung – WertV). Es handelt sich dabei um die Zeitspanne, während der der Gegenstand *wirtschaftlich sinnvoll* genutzt werden kann. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer entspricht der im Steuerrecht bekannten „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“, die als AfA-Zeitraum von beweglichen Wirtschaftsgütern angesetzt wird. Ein besonders deutliches Beispiel sind Computer: Ein PC könnte in technischer Hinsicht bei guter Behandlung durchaus 10 Jahre oder länger funktionieren. Dennoch muss er schon nach 3 Jahren, manchmal auch früher, ausrangiert werden, weil er bereits vollkommen veraltet ist.

2 BFH, 28. 9. 1971 – VIII R 73/68, BStBl. 1972 II, 176, BB 1972, 122.

3 Abgesehen von Gebäuden, die bereits umfassend saniert oder modernisiert worden sind, da sich hierdurch die Rest- und damit auch die Gesamtnutzungsdauer erhöht hätten.

Beispiel:

In der Haupteinkaufsstraße einer deutschen Großstadt befindet sich ein Bürogebäude aus dem Jahr 1975. Es besitzt eine sehr solide Bausubstanz aus Stahlbeton, die ohne Weiteres noch 100 Jahre Bestand haben könnte. Potenzielle Büromieter sehen das Gebäude jedoch als architektonisch nicht mehr zeitgemäß an und sind nur bereit, gegen eine sehr geringe Miete dort einzuziehen. Der Bodenrichtwert betrage 20000 €/m².

Die Mieteinnahmen sinken im Laufe der Zeit immer weiter und reichen schließlich nicht einmal mehr aus, um die hohe Investition in den Grund und Boden zu amortisieren⁴. Der Eigentümer entschließt sich daher im Jahr 2007, also bereits nach 32 Jahren, dazu, das Gebäude abzubauen und durch einen zeitgemäßen Neubau zu ersetzen. Erst dieser Neubau ist für die Mieter so attraktiv, dass das Grundstück insgesamt wieder eine Rendite abwerfen kann.

Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer war hier also erheblich kürzer als die mögliche technische. Gerade bei gewerblichen Immobilien besteht oft eine erhebliche Diskrepanz zwischen technischer und wirtschaftlicher Gesamtnutzungsdauer.

Verlässliche Angaben darüber, wie lang die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer eines bestimmten Gebäudetyps üblicherweise ist, liefern die Normalherstellungskosten (NHK) 2000, die vom Bundesbauministerium für Zwecke der Verkehrswertermittlung herausgegeben wurden⁵. Z. B. nennen die NHK 2000 für Einkaufsmärkte eine (wirtschaftliche) Gesamtnutzungsdauer von 30 bis 50 Jahren und für Kauf- und Warenhäuser von 40 bis 60 Jahren. In der Fachliteratur zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken ist in letzter Zeit zu beobachten, dass die wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauern von solchen Objekten sogar noch geringer angesetzt werden, als nach NHK 2000 vorgesehen. Eine Rolle dürften hier die Ansätze der neuen Beleihungswertverordnung (§ 12 BelWertV) gespielt haben, die zum Teil um bis zu 40 Jahre⁶ niedrigere Ansätze ausweisen. Hintergrund für diese Verringerung ist die erhöhte Risikoeinschätzung für bestimmte Gebäudetypen.

Durch die stetige Verkürzung der wirtschaftlichen Lebenszyklen ganzer Branchen kommt es in der Folge auch zu verkürzten Nutzungsdauern der hierfür nachgefragten Räumlichkeiten. Auch verändern sich die Lagebedingungen bestimmter Grundstückstypen immer schneller. Sehr schnell sind ganze Gebäudeklassen aufgrund der Schaffung neuerer Konkurrenzmodelle komplett veraltet. War etwa 1975 der Bau eines Supermarkts mit 600 m² Verkaufsfläche und 15 Stellplätzen ein erstaunlicher Fortschritt, sieht man heute höchstens noch einen Getränkehandel in solchen Räumlichkeiten. Ein Vollsortimenter benötigt heute 2000 m² Verkaufsfläche und 200 Stellplätze. Zwangsläufig sind solche Gebäudetypen heute veraltet und nur noch bedingt für eine Zweitverwendung nutzbar⁷.

Beispiel:

Im Jahre 1965 erstellte ein Metzgermeister ein Wohn- und Geschäftshaus in einem ländlich geprägten Teilort einer Kleinstadt. Der Teilort liegt ca. 4 km entfernt vom Hauptort entfernt und hatte zu diesem Zeitpunkt ca. 1000 Einwohner. Im Gebäude wurden im Erdgeschoss neben dem Ladengeschäft Räume für die Fabrikation und für die Eigenschlacht geschaffen. Im Obergeschoss und im Dachgeschoss wurden jeweils Wohnräume erstellt.

Die Geschäfte gingen bis ca. 1995 recht gut. Als dann im Kernort in kurzen Abständen mehrere Discountmärkte und ein größerer Verbrauchermarkt gebaut wurden, brach ein großer Teil der Kundschaft der Metzgerei weg. Es kam zur Betriebsaufgabe. Fraglich war die Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer des Wohn- und Geschäftshauses.

Während die Wohnräume für sich gesehen eine ungeminderte Gesamtnutzungsdauer haben dürften, ist die Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer für die gewerblichen Räume schwieriger. Bei der problematischen Außenlage ist eine gewerbliche Nutzung für andere Branchen äußerst schwierig. Es kommen allenfalls noch Lagernutzungen in Frage. Die Nutzung der Gewerberäume in Wohnräume ist bei solchen Gebäudetypen

in der Regel sehr schwer, da wesentlich größere Raumhöhen von bis zu 4 m vorhanden sind.

Im Rahmen der Anwendung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist also auch zu beachten, dass sowohl bei der Gesamtnutzungsdauer als auch bei der Restnutzungsdauer, die ja die Differenz aus Gesamtnutzungsdauer und Gebäudealter ist, auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer abgestellt wird, und nicht auf die technische.

Die Einkommensteuerrichtlinien kommen in R 7.4 Abs. 3 zum selben Ergebnis, indem als mögliche Begründung für eine verkürzte Nutzungsdauer auch wirtschaftliche Umstände genannt werden.

2. FG Baden-Württemberg vom 29. 3. 2000 – 2 K 170/98

In neuerer Zeit entschied das FG Baden-Württemberg⁸, dass mit der „tatsächlichen Nutzungsdauer“ des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht die Restnutzungsdauer, sondern nur die Gesamtnutzungsdauer gemeint sei. Dieses Urteil steht damit im Widerspruch zu demjenigen des BFH vom 28. 9. 1971. Im Urteil heißt es:

„Bei Gebäuden, die – wie hier – vor dem 1. 1. 1925 sowie nach dem 31. 12. 1924 fertiggestellt worden sind, beträgt die AfA grundsätzlich 2 bzw. 2,5 v. H. der Bemessungsgrundlage. Aus den Vorschriften des § 7 Abs. 1 und 4 EStG ergibt sich, dass es für Gebäude zur Bemessung der AfA nicht in erster Linie auf die tatsächliche oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ankommt, sondern dass für diese jährlich regelmäßig der gesetzliche AfA-Satz von der Bemessungsgrundlage abzusetzen ist. Das Gesetz geht von einer fiktiven Nutzungsdauer aus. Bei jeder Anschaffung ist daher unabhängig vom Alter der Gebäude dieser AfA-Satz anzuwenden. Dies wird vielfach zu einer Abschreibung über einen längeren Zeitraum als 40 bzw. 50 Jahre führen, da im allgemeinen angenommen werden kann, dass ein Gebäude im Laufe eines größeren Zeitraums seinen Eigentümer wechselt. So kann es durchaus zu einer Gesamtnutzungsdauer von mehr als 100 Jahren kommen.“

Hier wird also zunächst die Möglichkeit einer erhöhten AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich ausgeschlossen. Einschränkend heißt es dann aber weiter:

„Etwas anderes gilt nur, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer des Wohngebäudes i. S. d. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG weniger als 50 bzw. 40 Jahre beträgt (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).“

Die Nutzungsdauer i. S. d. § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist nun gerade die (fiktive) *Gesamtnutzungsdauer*, so dass hier also nur dann ein erhöhter AfA-Satz zugelassen wird, wenn die tatsächliche *Gesamtnutzungsdauer* kürzer als die fiktive des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist.

Weiterhin stellt dieses Urteil bei der Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer wohl nicht auf die wirtschaftliche, sondern auf die technische Gesamtnutzungsdauer ab:

„Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer kann nicht – wie die Klägerin meint – angenommen werden, weil die Wohngebäude nach Beurteilung des Bausachverständigen anlässlich der Verkehrswertschätzung bei unverändertem Zustand („wie es steht und liegt“) künftig wegen sich verändernder Marktverhältnisse möglicherweise nicht mehr wirtschaftlich nutz- bzw. vermietbar sind.“

Eine weitere Frage, die dieses Urteil aufwirft, liegt darin, wie der erkennende Senat die Einschätzung des Gutachters wertet. Der Sach-

4 Die Verkehrswertermittlung spricht in Fällen, in denen die Miete nicht mehr dazu ausreicht, die Verzinsung des Bodenwerts zu erwirtschaften, von sog. *Liquidationswert-Objekten*. Der Verkehrswert eines derartigen Grundstücks ergibt sich gem. § 20 WertV aus dem Bodenwert abzüglich der Freilegungskosten, die beim Abbruch der unrentierlichen Bebauung anfallen werden.

5 Die Normalherstellungskosten 2000 können kostenlos von der Homepage der Autoren unter www.werttax.de heruntergeladen werden.

6 Z. B. Hotelgebäude: Nach NHK: 40 bis 80 Jahre, nach § 12 BelWertV: 15 bis 40 Jahre.

7 So auch Kleiber, „Verkehrswertermittlung von Grundstücken“, Kommentar Tz. 97 zu § 16 WertV): „Die bis in die heutige Wertermittlungspraxis noch vorherrschende Anschauung einer im Regelfall 100-jährigen (wirtschaftlichen) Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes ist grundsätzlich überholt.“

8 FG Baden-Württemberg 29. 3. 2000 – 2 K 170/98.

verständige bildete hier den Begriff des „Stehens und Liegens“, was der Einschätzung der inneren und äußeren Zustandsmerkmale des Objekts *im Bewertungsstichtag* entspricht. Diese Betrachtungsweise ist bei der Entscheidung über die Restnutzungsdauer auch im Ertragsteuerrecht die einzig richtige. Im jeweiligen Veranlagungsjahr ist über den Abschreibungszeitraum zu entscheiden. Dabei sind alle – momentanen – Merkmale des Objektes (rechtliche und wirtschaftliche Gegebenheiten) zu berücksichtigen. Mögliche zukünftige Modernisierungen und Kernsanierungen dürfen dagegen nicht berücksichtigt werden. Es sind Merkmale der Zukunft, die in späteren Veranlagungsjahren zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer führen können. Sie dürfen jedoch nicht – wie vom Finanzgericht unterstellt – schon in diesem Veranlagungszeitraum als Nutzungsdauerverlängernd angesetzt werden. Allerdings wären für den Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer auch die diesbezüglichen Begründungen des Sachverständigen für seinen Ansatz wichtig. Diese ergeben sich jedoch aus dem veröffentlichten Urteil nicht. Es könnte also durchaus auch sein, dass dem Gericht vielleicht nur reine Rechenwege ohne schlüssige Begründung dargelegt wurden, was es evtl. zu einer negativen Entscheidung über die verkürzte Restnutzungsdauer bewogen hat.

Sehr häufig wird in Fällen des Denkmalschutzes eine ähnliche Argumentation verwendet, indem behauptet wird, dass der Eigentümer ja zur ständigen Instandhaltung verpflichtet sei. Damit sei die Restnutzungsdauer quasi unendlich. Doch die rechtliche Verpflichtung, in welchem Umfang diese auch immer besteht, kann nicht Maßgabe für die Bestimmung der Restnutzungsdauer im Veranlagungsjahr sein. Tatsächlich unterliegen auch Denkmalobjekte der Alterung und somit besteht auch für diese eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer, die erfahrungsgemäß zum Teil gegen Null tendieren kann.

3. FG Köln vom 23. 1. 2001 – 8 K 6294/95

Ein für die Steuerpflichtigen sehr günstiges Urteil zum selben Thema hat das FG Köln am 23. 1. 2001⁹ erlassen. Schon der Tenor ist sehr interessant:

„1. Für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer eines Gebäudes als die, die typisierend in § 7 Abs. 4 EStG geregelt ist, besteht keine erhöhte Nachweispflicht. Kommt ein öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger mit nachvollziehbarer und überzeugender Begründung zu einer kürzeren Nutzungsdauer, ist der Nachweis erbracht.“

Hier wird schon deutlich, dass das FG Köln die Messlatte für den *Nachweis* der verkürzten Nutzungsdauer recht niedrig anlegt.

Im Zusammenhang mit der Frage des Nachweises stellt das FG Köln nebenbei klar, dass auch auf die *wirtschaftliche* Gesamtnutzungsdauer abgestellt werden kann:

„Im R 44 Abs. 3 Satz 2 EStR 1999 wird für höhere AfA-Sätze als 2 % oder 2,5 % nur gefordert, dass technische oder wirtschaftliche Umstände dafür sprechen, dass die tatsächliche Nutzung weniger als 40 oder 50 Jahre beträgt.“

Obleich das Urteil zu der Frage, ob nur eine verkürzte Gesamt- oder auch eine kürzere Restnutzungsdauer ausreicht, nicht ausdrücklich Stellung nimmt, wird aus dem Zusammenhang klar, dass es hier um die Restnutzungsdauer geht: Im Streitfall wird die Gesamtnutzungsdauer des fraglichen Gebäudes per Gutachten auf 60 Jahre festgestellt. Bezöge das FG Köln die „tatsächliche Nutzungsdauer“ des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG also auf die Gesamtnutzungsdauer, würde das Gebäude gar nicht unter diese Regelung fallen. Da die Steuerpflichtigen im Streitfall aber mittels des Nachweises einer verkürzten Restnutzungsdauer obsiegt haben, ist die diesbezügliche Sichtweise des FG Köln eindeutig bestimmt.

Am Schluss des Urteils wird nochmals sehr deutlich zur Frage der Anforderungen an den Nachweis der verkürzten Nutzungsdauer Stellung genommen:

„Am schwierigsten zu bestimmen ist die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Ohne eine Schätzung geht dies nicht; eine mathematisch genaue Berechnung ist nicht möglich. Gewissheit über eine kürzere Nutzungsdauer kann nicht verlangt werden (vgl. BFH vom 26. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176). Jeder Schätzung und Voraussage haftet von Natur aus eine gewisse Unsicherheit an. Auszugehen ist grundsätzlich von der Schätzung des Steuerpflichtigen, der die konkreten Verhältnisse am besten kennt. Der Schätzung müssen allerdings Erwägungen zugrunde liegen, wie sie ein vorsichtig überlegender und vernünftig wirtschaftender Steuerpflichtiger anstellt. Andererseits hat das Finanzamt Bevormundung und Beckmesserei zu meiden.“

Das FG Köln erkennt hier ohne Umschweife an, dass es sehr schwierig ist, die Restnutzungsdauer eines Gebäudes, zumal die wirtschaftliche, sicher einzuschätzen. Gerade die Bestimmung der Restnutzungsdauer ist eine der schwierigsten Aufgaben bei der Verkehrswertermittlung; kein Sachverständiger kann die Zukunft voraussehen, so dass notwendigerweise Zuflucht zu Erfahrungswerten genommen werden muss, die in der Vergangenheit gewonnen wurden. Ob sich diese Erkenntnisse dann ohne Weiteres in die Zukunft übertragen lassen, ist völlig unsicher¹⁰.

Trotz des Schätzungscharakters der Bestimmung der Restnutzungsdauer bietet die Verkehrswertermittlung von Grundstücken durchaus brauchbare Verfahren, um eine möglichst zutreffende Schätzung zu erreichen. Die Restnutzungsdauer ist eine entscheidende Größe bei der Ermittlung des Verkehrswerts, sodass diesem Punkt in der Verkehrswertermittlung große Aufmerksamkeit geschenkt wird. Zu diesen Verfahren s. weiter unten.

4. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nach Verlängerung der Restnutzungsdauer

Wenn sich die Restnutzungsdauer eines Gebäudes, das bereits nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschrieben wird, durch Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen wieder verlängert, so ist der AfA-Satz entsprechend zu erhöhen.

Das Gesetz stellt für die Frage der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer auf keinen festen Zeitpunkt, wie z. B. den Anschaffungszeitpunkt, ab. Es heißt dort lediglich: „Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer ...“ Damit ist nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung für jeden Veranlagungszeitraum bzw. Bilanzstichtag erneut zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG noch vorliegen.

III. Nachweis der verkürzten Nutzungsdauer

Wie anhand des Urteils des FG Köln gezeigt wurde, sollten keine allzu hohen Anforderungen an den Nachweis der Verkürzung gestellt werden. Ein solcher kann allein deshalb nicht gefordert werden, weil die Bestimmung der Nutzungsdauer notwendigerweise eine *Schätzung* darstellt, der naturgemäß eine gewisse Unsicherheit anhaftet. Dies bedeutet andererseits aber nicht, dass eine Schätzung deshalb völlig frei und „aus dem Bauch heraus“ erfolgen könnte.

Neben den nachfolgend vorgestellten Verfahren sollte es als Nachweis stets genügen, wenn ein *Sachverständigen-gutachten* vorgelegt wird. In einem Wertgutachten muss immer auch die Restnutzungsdauer ermittelt werden. Sofern dem Gutachten keine offensichtlichen Fehler anhaften, ist es als Tatsachenbeweis von der Finanzverwaltung normalerweise anzuerkennen¹¹.

⁹ FG Köln 23. 1. 2001 – 8 K 6294/95.

¹⁰ Man denke z. B. an die sich aufgrund der demografischen Entwicklung in Zukunft wohl gravierend verändernden Wohnbedürfnisse der Menschen. Im Zuge der Überalterung der Gesellschaft dürfte der Trend künftig zurück in die Stadt und zu kleineren, behinderten- bzw. altersgerechten Wohnungen weisen. Auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Einfamilienhäusern auf dem Land könnte dies in der Zukunft durchaus negative Auswirkungen haben.

¹¹ In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ein Sachverständigen-gutachten, insbesondere wenn es von einem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen erstellt worden ist, zwar eine hohe Indizwirkung hat.

1. Nachweis bei verkürzter Gesamtnutzungsdauer

Recht einfach ist der Nachweis dann zu führen, wenn die *Gesamtnutzungsdauer* von vornherein geringer war als die Nutzungsdauer, die dem AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zugrunde liegt. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer kann, wie weiter oben dargestellt, den Normalherstellungskosten 2000 entnommen werden. Bei diesem Tabellenwerk handelt es sich um anerkanntes Datenmaterial, das den derzeitigen Stand der Technik in der Verkehrswertermittlung von Grundstücken repräsentiert. Es sollte damit auch für steuerliche Zwecke als Nachweisgrundlage anerkannt werden.

Beispiel:

V erstellt 2007 eine Reithalle. Diese vermietet er an seine Ehefrau, welche sie im Rahmen ihrer Reitschule nutzt. Bei V ist die Halle Privatvermögen.

Nach NHK 2000, Typ 32.1, beträgt die typische wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer 30 Jahre. Damit kann V die Halle statt mit 2 % nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG mit 3,33 % (100/30) nach Satz 2 abschreiben.

Sofern die NHK 2000 bei einem bestimmten Gebäudetyp eine *Spanne* für die Gesamtnutzungsdauer angeben, ist das Gebäude entsprechend seiner Eigenschaften innerhalb dieser Spanne einzuordnen. So führt eine einfache Bauweise mit einfacher Ausstattung eher zu einem unteren Ansatz, während ein besonders hochwertig ausgeführtes Gebäude oder eines, das aufgrund seiner flexiblen Gestaltung voraussichtlich länger wirtschaftlich nutzbar sein wird, eher zu einem oberen Ansatz Anlass gibt.

Ebenso unproblematisch ist der Nachweis einer verkürzten *Restnutzungsdauer* bei Gebäuden mit geringer Gesamtnutzungsdauer:

Beispiel:

Sachverhalt wie im vorigen Beispiel, jedoch erstellt V die Halle nicht selbst, sondern er erwirbt 2007 eine gebrauchte Reithalle mit Baujahr 1997.

Bei einer Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren und einem Gebäudealter von 10 Jahren im Erwerbszeitpunkt beträgt die Restnutzungsdauer noch 20 Jahre.

V kann die Anschaffungskosten nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mit 5 % (100/20) pro Jahr abschreiben.

Zu beachten ist hier allerdings, dass bestimmte bauliche Maßnahmen (z. B. Kernsanierung, tiefgreifende Modernisierung) die (wirtschaftliche) Restnutzungsdauer wieder verlängern können. Da sich dieser Beitrag mit dem Nachweis einer *verkürzten* Nutzungsdauer befasst, wird auf *nutzungsdauerverlängernde* Umstände hier nicht weiter eingegangen.

2. Verkürzung der Restnutzungsdauer

Die WertV nennt mehrere Umstände, die zur Verkürzung der Restnutzungsdauer führen können. Nach § 23 Abs. 2 WertV können „unterlassene Instandhaltung oder andere Gegebenheiten“ die Restnutzungsdauer verkürzen.

Im Falle der unterlassenen Instandhaltung ist die Schätzung für den Nicht-Sachverständigen relativ schwierig. Es muss zunächst festgestellt werden, ob die unterlassene Instandhaltung überhaupt zu einer Verkürzung der Restnutzungsdauer führt oder ob die Probleme durch bauliche Maßnahmen behoben werden können.

Führen unterlassene Instandhaltungen tatsächlich zu einer Verkürzung der Restnutzungsdauer, so muss im nächsten Schritt geschätzt werden, in welchem *Umfang* diese zu vermindern ist. Dazu bedarf es der wertmäßigen Erfassung der schadhaften Bauteile im Bezug zum Gesamtgebäude und der Einschätzung, welchen Einfluss die betroffenen Gewerke auf die Gesamtlebensdauer des Gebäudes haben. In Fällen von unterlassener Instandhaltung empfiehlt es sich daher, einen Sachverständigen um Rat zu fragen. Gleiches gilt für die in § 24 WertV genannten Baumängel und Bauschäden.

Zu beachten ist hier auch, dass die vorgenannten Umstände zu einer Verkürzung der *technischen* Restnutzungsdauer führen. Damit muss ohnehin nur in solchen Fällen auf sie zurückgegriffen werden, in denen die wirtschaftliche Restnutzungsdauer nicht schon von vornherein kürzer ist als die verkürzte technische Nutzungsdauer.

3. Verkürzung der Restnutzungsdauer in wirtschaftlicher Hinsicht

Sehr bedeutend sind die in § 23 Abs. 2 WertV genannten „anderen Gegebenheiten“. Hierunter fallen vor allem wirtschaftliche Gründe, die die Restnutzungsdauer verkürzen können.

Ein allgemeines Schema kann hierfür nicht angegeben werden, es sind vielmehr die Umstände des Einzelfalls aus wirtschaftlicher Sicht abzuwägen.

Beispiel:

1991 wurde in einer Kleinstadt in der Uckermark ein Supermarkt errichtet. Da kurz nach der Wende noch keine hinlängliche Bauleitplanung vorhanden war, war das Objekt in einer sehr ungünstig gelegenen „Hinterhof-Lage“ errichtet worden. Zwischenzeitlich sind in dieser Stadt mehrere neue Supermärkte in guten Geschäftslagen entstanden.

Der Investor hatte 1991 einen Mietvertrag über 20 Jahre abgeschlossen. Der Mieter, eine Discounter-Kette, hatte bereits angekündigt, dass das Mietverhältnis über diese 20 Jahre hinaus nicht fortgesetzt werde, und den Mietvertrag gekündigt.

Aufgrund der schlechten Lage des Objekts und der ohnehin überdurchschnittlichen Ausstattung der Stadt mit Verkaufsflächen war an eine Weiternutzung als Supermarkt nicht zu denken. Selbst eine Nachnutzung als Lagerraum erschien aufgrund der schlechten Wirtschafts- und Lage der Region, der unzureichenden Verkehrsanbindung und der baulichen Gegebenheiten des Gebäudes nicht mehr vorstellbar.

In diesem Fall muss das Ende des Mietvertrags im Jahr 2011 auch als Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Gebäudes angesehen werden. Eine wirtschaftlich sinnvolle Weiternutzung ist nicht mehr vorstellbar (§ 16 Abs. 4 WertV).

Eine ähnliche Situation besteht bei Plattenbauwohnungen in den neuen Ländern, die häufig wegen mangelnder Vermietbarkeit abgerissen und durch Neubauten ersetzt werden, obwohl sie noch lange nutzbar wären und evtl. sogar schon saniert worden sind. Hier ist von einer wirtschaftlichen Überalterung im Sinne des § 25 WertV auszugehen.

4. Verkürzung der Restnutzungsdauer bei vertraglicher Abbruchverpflichtung

Besteht eine vertragliche Abbruchverpflichtung, z. B. bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, endet die Nutzungsdauer in jedem Fall spätestens zu dem Zeitpunkt, in dem der Abbruch zu erfolgen hat. In der Verkehrswertermittlung fällt eine Abbruchverpflichtung ebenfalls unter § 25 WertV, der einen Auffangtatbestand für „sonstige wertmindernde Umstände“ darstellt.

Davon abzugrenzen sind jedoch diejenigen Abbruchfälle, die subjektiv bedingt sind. In den frühen 70er Jahren gab es hier einige Fälle, die in die Einkommensteuerrichtlinien Eingang gefunden haben¹². Dabei ist zu beachten, dass die Kläger hier in der Regel eine ihnen zustehende Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) auf mehrere Veranlagungszeiträume versuchten auszudehnen, indem sie einige Jahre zuvor bereits mit einer verkürzten Restnutzungsdauer argumentierten.

Rechtlich bindend ist ein Gutachten für das Finanzamt aber nicht. Sofern ihm Mängel anhaften und diese vom Finanzamt erkannt werden, braucht es dem Gutachten nicht zu folgen.

12 BFH 15. 12. 1981 – VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385, BB 1982, 909, BFH 8. 7. 1980 – VIII R 176/78, BStBl. II, 743, BB 1980, 1781, BFH 22. 8. 1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126, BB 1985, 506.

Korezkij | Fuchs | REITG: Die Probleme mit der rückwirkenden Gewährung der Steuerbefreiung nach § 17 Abs. 1 REITG

5. Nachweismöglichkeiten

Der heutige Stand der Technik der Verkehrswertermittlung gibt den Sachverständigen durchaus brauchbare Verfahren an die Hand, um die Restnutzungsdauer und auch eine Verkürzung derselben hinlänglich sicher zu ermitteln. Es versteht sich von selbst, dass ein Gutachten, das für den Nachweis einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG herangezogen werden soll, eine stichhaltige Begründung für den Ansatz der Restnutzungsdauer liefern muss. Ein bloßer niedrigerer Ansatz bei der Wertermittlung im Sachwert- oder Ertragswertverfahren, ohne den Ansatz selbst jedoch näher zu begründen¹³, reicht nach Ansicht der Autoren als Nachweis nicht aus. Es sollte darauf geachtet werden, dass der Sachverständige in einem Gutachten, das zum Nachweis einer verkürzten Restnutzungsdauer verwendet werden soll, auch explizit zur Ermittlung derselben begründet Stellung nimmt.

Ein alleiniges Beziehen auf die Beschreibung der Ausstattung ist wenig sinnvoll, da sich für den Leser des Gutachtens nicht automatisch der Zusammenhang zwischen den beschriebenen Details und der Schätzung der Restnutzungsdauer aufzeigt. Es ist davon auszugehen, dass die entscheidenden Instanzen normalerweise nicht das Wissen eines Immobiliensachverständigen über die Einschätzung von Restnutzungsdauern haben können. Vorteilhaft ist es daher für den Auftraggeber eines Gutachtens, in den Auftrag auch aufzunehmen, dass der Sachverständige sich besonders begründet mit der Ermittlung der Restnutzungsdauer auseinandersetzt. Mögliche alternative Rechenwege zur Einschätzung sollten dabei im Gutachten aufgezeigt werden.

Solche möglichen Rechenwege sind

- die Schätzung über die Bauteilkomponenten, die jeweils selbst eine bestimmte Restnutzungsdauer aufweisen und die in einem sehr unterschiedlichen Baujahreszustand sein können,
- die Punkterastermethode bei Modernisierungen nach dem anerkannten Verfahren des Oberen Gutachterausschusses Nordrhein-Westfalen,
- estimmung eines fiktiven Baujahrs nach einer Kernsanierung bei gleichzeitiger Berücksichtigung der noch vorhandenen Altbauanteile in Form eines „Abschlags“ auf das fiktive Baujahr,
- branchenbezogene Betrachtungsweisen bei Spezialbauten.¹⁴

Dipl.-Kfm. Dr. Leonid Korezkij, StB, und Dipl.-Kfm. Dr. Michael Fuchs, StB

REITG: Die Probleme mit der rückwirkenden Gewährung der Steuerbefreiung nach § 17 Abs. 1 REITG

Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 10. 7. 2007, BStBl. I 2007, 527

In dem mit Spannung erwarteten BMF-Schreiben vom 10. 7. 2007 hat die Finanzverwaltung die bis dahin umstrittene Frage beantwortet, ob der Registerrichter, der die REIT-AG als solche ins Handelsregister eintragen muss, die Qualifikationsvoraussetzungen einer REIT-AG im Einzelnen zu überprüfen hat. Die Finanzverwaltung hat sich dafür entschieden, dass sich die Prüfung des Registerrichters lediglich auf die Satzung und die Börsenzulassung beschränken kann. Das Vorliegen der übrigen Vo-

IV. Zusammenfassung

Wenn die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes kürzer ist als der restliche Abschreibungszeitraum, der sich nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ergeben würde, so kann entsprechend der kürzeren Nutzungsdauer mit einem erhöhten AfA-Satz abgeschrieben werden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Mit der „tatsächlichen Nutzungsdauer“ ist die Restnutzungsdauer im Veranlagungszeitraum gemeint. Die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG greift also nicht nur bei einer von vornherein verminderten Gesamtnutzungsdauer ein.

Grundsätzlich ist mit Nutzungsdauer die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer gemeint, die bei vielen Gebäudetypen regelmäßig erheblich kürzer ist als die technische.

Da die Bestimmung der Restnutzungsdauer immer nur eine Schätzung sein kann, sind an die Qualität des Nachweises keine übermäßig hohen Anforderungen zu stellen. Der Nachweis kann insbesondere mit den Methoden der Verkehrswertermittlung von Grundstücken geführt werden.

STEPHAN BLUM



Jahrgang 1971. Dipl.-Finanzwirt (FH), Betriebswirt (VWA), Sachverständiger für die Wertermittlung bebauter und unbebauter Grundstücke im Bund Deutscher Baumeister, Referent für Steuerberaterkammern und -verbände, Fachbuchautor, langjährige Erfahrung als Betriebsprüfer. www.blum.cx und www.werttax.de

WOLFGANG WEISS



Jahrgang 1969. Dipl.-Finanzwirt (FH), Sachverständiger für die Wertermittlung bebauter und unbebauter Grundstücke im Bund Deutscher Baumeister. Vorsitzender eines Gutachterausschusses für Grundstückswerte, Referent für Steuerberaterkammern und -verbände, Fachbuchautor, langjährige Erfahrung als Betriebsprüfer. www.weiss-im-mobilienbewertung.de und www.werttax.de

¹³ Im Vergleichswertverfahren hat die Restnutzungsdauer nur eine Funktion als Vergleichswertmaßstab (Vergleichstypen mit entsprechenden Restnutzungsdauerstufen).

¹⁴ Bei manchen Spezialgebäuden ist eine Zweitnutzung nach Einstellung des Geschäftsbetriebes von Anfang an ausgeschlossen (z. B. bei Papierfabriken).

oraussetzungen wird von der Finanzverwaltung „regelmäßig vermutet“; sie sollen erst anhand der Steuererklärungen der REIT-AG geprüft werden. Aus diesem Anlass wird im vorliegenden Beitrag insbesondere überprüft, wie der erstmalige Nachweis bestimmter REIT-Voraussetzungen wohl ablaufen wird und welche Komplikationen dabei entstehen können. Auch wird auf die Frage eingegangen, wie die Veräußerungen von REIT-Aktien im ersten Jahr der Steuerbefreiung zu besteuern sind.