

Nachweis der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer von Gebäuden

Geänderte Anforderungen an Gutachten und Gutachter im Lichte des BMF-Schreibens v. 22.2.2023

Paul Schnittger und Nils Hanisch*

Durch die gesetzliche Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG haben Steuerpflichtige die Möglichkeit, für die Bemessung der Gebäude-AfA die tatsächliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen, wenn diese kürzer als die Regelnutzungsdauer für Gebäude nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist. Durch das wegweisende BFH-Urteil v. 28.7.2021¹ erfuhr diese Vorschrift zunächst eine besondere Praxisrelevanz, da in der Urteilsbegründung konkrete und – aus Sicht der Steuerpflichtigen – relativ großzügige Grundsätze zur Geltendmachung einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer etabliert wurden. Demnach sei jede Darlegungsmethode zulässig, die für den Einzelfall einen geeigneten Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer bietet, soweit die voraussichtliche Restnutzungsdauer mit hinreichender Sicherheit geschätzt werden kann. Infolge dieses Urteils reichten zahlreiche Steuerpflichtige Immobiliengutachten ein, um das Wahlrecht zum Ansatz der kürzeren Nutzungsdauer § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auszuüben. Um dieser Entwicklung entgegenzuwirken, hat das BMF mit Schreiben v. 22.2.2023² die Voraussetzungen an die Nachweisführung mittels Gutachten erheblich verschärft. Demnach sollen nur noch Gutachten, die von öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder von nach DIN EN ISO/IEC 17024 zertifizierten Sachverständigen bzw. Gutachtern erstellt wurden, als Nachweis einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer anerkannt werden. Ferner muss das Gutachten auf alle maßgeblichen Determinanten, also technische, wirtschaftliche und rechtliche Einflussfaktoren auf die Nutzungsdauer eingehen und darlegen, weshalb am Ende der Nutzungsdauer kein Restwert besteht und dass keine, ggf. anderweitige, sinnvolle Nutzung mehr möglich ist. Dabei muss insbesondere auf den Zustand der tragenden Gebäudeelemente eingegangen werden. Aufgrund der neu aufgestellten Grundsätze der Finanzverwaltung werden modellhafte Berechnungen der Restnutzungsdauer in Anlehnung an bewertungsrechtliche Vorschriften wie die ImmoWertV oder die Sachwert-Richtlinie ebenso wie reine Verkehrswertgutachten oder Gutachten von nicht-zertifizierten Personen grundsätzlich nicht mehr anerkannt. Da das BMF-Schreiben überdies in allen offenen Fällen anzuwenden ist, führen die erhöhten Anforderungen zu Unsicherheiten zur weiteren Vorgehensweise in der Praxis. Dieser Beitrag stellt die aktuelle Rechtslage dar und leitet daraus Handlungsempfehlungen und Praxistipps zur Geltendmachung einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer mittels Gutachten ab.

* Paul Schnittger, Bachelor of Arts im Fachbereich Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung, ist als Unternehmensberater und Geschäftsführer der DIMBEG GmbH – Deutsche Immobilienbewertungsgesellschaft sowie der RBS Beratungsgesellschaft mbH in Leipzig tätig. Nils Hanisch, Bachelor of Arts im Fachbereich Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung, ist als Steuerberater in einer Leipziger Steuerberatungskanzlei und darüber hinaus als Geschäftsführer der Berufsausübungsgesellschaft Hanisch Schnittger Holding UG (haftungsbeschränkt) sowie beratend in der RBS Beratungsgesellschaft mbH tätig.

1 BFH, Urteil v. 28.7.2021 - IX R 25/19 NWB WAAAH-95921.

2 BMF, Schreiben v. 22.2.2023 - IV C 3 - S 2196/22/10006: 005, BStBl 2023 I S. 332 NWB OAAAJ-34293.

Kernaussagen

- ▶ Das Berechnungsmodell nach Anlage 2 der ImmoWertV ist als alleinige Argumentationsgrundlage ungenügend, vielmehr muss eine Analyse des tatsächlichen baulichen Zustandes des Gebäudes, insbesondere seiner tragenden Bestandteile, erfolgen.
- ▶ In der Praxis wird es sehr schwierig sein, sämtliche Anforderungen des BMF bis ins letzte Detail zu erfüllen? im Zweifel sollte das Gutachten zunächst eingereicht werden und bei Nichtanerkennung Einspruch und anschließend ggf. Klage erhoben werden.
- ▶ Im Rahmen eines Klageverfahrens sind die Finanzgerichte nicht an die Anwendung des BMF-Schreibens gebunden, so dass der Klageweg in Streitfällen ein probates Mittel zur Geltendmachung der kürzeren Nutzungsdauer darstellt.

I. Einleitung

Bereits seit Jahrzehnten räumt die Norm des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG Steuerpflichtigen das Wahlrecht ein, die gesetzlich standardisierten AfA-Sätze für Gebäude nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG durch die Abschreibung anhand der tatsächlichen Nutzungsdauer zu ersetzen, soweit nachgewiesen wird, dass die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer ist als die in § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG normierte Regelnutzungsdauer.

S. 193

Dieses zunächst für lange Zeit in der Praxis nur selten ausgeübte Wahlrecht erfuhr besondere Bekanntheit und Praxisrelevanz durch das wegweisende Urteil des BFH v. 28.7.2021,³ auf welches verschiedene Finanzgerichte in ihren Urteilen Bezug nahmen.

II. Entwicklung aufgrund des BFH-Urteils v. 28.7.2021 (bisheriger Rechtsstand)

Laut BFH sei für die Geltendmachung der kürzeren Nutzungsdauer jede Darlegungs- und Nachweismethode zulässig, die Rückschlüsse auf die Gründe für eine kürzere Nutzungsdauer ermöglicht und hierbei eine hinreichende Schätzungssicherheit für die Bestimmung der tatsächlichen Nutzungsdauer gewährleisten kann. Dabei wurden unterschiedliche Gutachtenformen als zulässig erachtet, solange zumindest eine gutachterliche Methodik angewandt werde. Im Urteilsfall wurde etwa das vom Gutachter verwendete Punktemodell nach Anlage 2 der ImmoWertV (Immobilienwertermittlungsverordnung) und Anlage 4 der Sachwert-Richtlinie, welches zur Bestimmung der Restnutzungsdauer von Wohngebäuden insbesondere das Gebäudealter sowie durchgeführte oder unterlassene Modernisierungen und Instandhaltungen berücksichtigt, als sachgerecht eingeschätzt. Zur Einschätzung der Restnutzungsdauer nahm der Gutachter das Gebäude in Augenschein und erhob die wesentlichen Gebäudemerkmale sowie den Modernisierungsgrad, nahm jedoch keine Stellung zum Zustand der Rohbausubstanz und dem technischen Verschleiß der tragenden Elemente. In der Urteilsbegründung führte der BFH weiter aus, dass die Festlegung eines bestimmten Ermittlungsverfahrens und eine Reglementierung der Gutachtenmethodik die Anforderungen an die Steuerpflichtigen zur Erbringung ihrer Feststellungslast überspannen würde. Demnach sei auch die eher modellhafte Berechnung nach Anlage 2 der ImmoWertV (welche zudem insbesondere zur Wertermittlung von Immobilien konzipiert ist), in Kombination mit ergänzenden Erläuterungen zur plausiblen Begründung einer geltend gemachten kürzeren Nutzungsdauer ausreichend, denn es bestehe kein wesentlicher Unterschied zwischen dem steuerlichen Be-

3 BFH, Urteil v. 28.7.2021 - IX R 25/19 NWB WAAAAH-95921.

griff der (Rest-)Nutzungsdauer nach § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV und der immobilienbewertungsrechtlichen Legaldefinition in § 6 Abs. 6 ImmoWertV, so der BFH, welcher damit der vorinstanzlichen Auffassung des Finanzgerichtes zustimmte.

Bei dem Modell zur Ermittlung der Restnutzungsdauer nach Anlage 2 der ImmoWertV werden in verschiedenen Kategorien zunächst Punkte für durchgeführte Modernisierungen ? etwa in den Bereichen Heizung, Bad, Fenster und Außentüren, Leitungssysteme, Dacherneuerung, Wärmedämmung und Grundrissgestaltung ? in Abhängigkeit von Umfang und Zeitpunkt der Maßnahme vergeben und daraus ein gebäudespezifischer Modernisierungsgrad ermittelt. Sodann wird mittels einer Formel, deren Variablen aus dem Gebäudealter, der zuvor ermittelten Modernisierungspunktzahl sowie der je nach Gebäudeart spezifischen Gesamtnutzungsdauer gemäß Anlage 1 ImmoWertV (beispielsweise für Ein-, Zwei- und Mehrfamilienhäuser 80 Jahre; für Bürogebäude 60 Jahre) bestehen, die Restnutzungsdauer berechnet.

Nach der Veröffentlichung dieses Urteils und weiteren Entscheidungen im Anschluss, so etwa das Urteil des FG Münster v. 27.1.2022,⁴ stieg die Zahl der in Auftrag gegebenen Gutachten zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Gebäudenutzungsdauer sprunghaft an und die Thematik wurde seitdem zu einem „Dauerbrenner“ in der steuerlichen Praxis. Die Finanzverwaltung stand nun vor der Herausforderung, jeden Einzelfall unter Ausübung des Ermessens zu würdigen und jedes eingereichte Gutachten und sonstige Nachweise dahingehend zu überprüfen, ob diese mit hinreichender Sicherheit zur Glaubhaftmachung einer kürzeren Nutzungsdauer geeignet sind.

III. Neuerungen durch das BMF-Schreiben v. 22.2.2023

Um zu verhindern, dass der Regelfall des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG durch die den Steuerpflichtigen entgegenkommende Rechtsprechung zunehmend durch den eigentlichen Ausnahmefall des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG abgelöst wird und hierdurch sinkende Steuereinnahmen des Fiskus zu befürchten waren, hat das BMF mit dem Schreiben v. 22.2.2023⁵ auf die aktuelle Entwicklung reagiert und die bisherige Praxis zum Nachweis einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer deutlich verschärft. Das genannte BMF-Schreiben widerspricht der Auffassung des BFH an verschiedenen Stellen deutlich und etabliert klare Anforderungen sowohl an die zur Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer erstellten Gutachten als auch an die Person des Gutachters selbst.

Zunächst führt das BMF aus, dass die tatsächliche Nutzungsdauer im Regelfall sogar höher ist als die gesetzliche Regelnutzungsdauer, welche sich aus § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ergibt. Um nun eine kürzere Nutzungsdauer im Einzelfall zu rechtfertigen, ist eine Begründung aufgrund von technischem Verschleiß, wirtschaftlicher Entwertung oder rechtlicher Einschränkungen erforderlich.

Praxishinweis

Neu ist zum einen, dass Gutachten fortan auf alle drei maßgeblichen Determinanten (technische, wirtschaftliche und rechtliche Faktoren) explizit eingehen müssen und zum anderen, dass die Kriterien für die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer aufgrund dieser Faktoren konkretisiert und dadurch verschärft worden sind.

Technische Nutzungsdauer: Während nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH die alleinige Bezugnahme auf das Punktemodell nach Anlage 2 der ImmoWertV bzw. Anlage 4 der Sachwert-

⁴ FG Münster, Urteil v. 27.1.2022 - 1 K 1741/18 E NWB GAAAI-57920.

⁵ BMF, Schreiben v. 22.2.2023 - IV C 3 - S 2196/22/10006: 005, BStBl 2023 I S. 332 NWB OAAAJ-34293.

Richtlinie zur Darlegung einer reduzierten technischen Nutzungsdauer bereits ausreichend war, sieht das BMF die isolierte Bezugnahme auf die ImmoWertV, die Sachwert-Richtlinie nebst dazugehöriger Anlagen nunmehr als nicht sachgerecht an und erkennt Gutachten, die sich ausschließlich auf diese gesetzlichen Modelle beziehen, nicht mehr an, zumal die Nutzungsdauer i. S. des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG nicht mit der Gesamtnutzungsdauer nach der ImmoWertV identisch ist. Vielmehr könne das „Punktemodell“, welches Gutachtern bislang oftmals eine konkrete Orientierung und Richtschnur bot, höchstens ein vorläufiger Ausgangspunkt oder ein Indikator sein, an welchen sich eine Analyse der Gesamtumstände zwingend anschließen muss.

Nach der neuen Verwaltungsauffassung ergibt sich eine verkürzte Nutzungsdauer aus technischen Gründen insbesondere aus der substanziellen Abnutzung der Tragstruktur des Gebäudes, welche die Nutzungsfähigkeit des Gebäudes beeinträchtigen. Einzelne zu ersetzende Teile oder bislang unterlassene Modernisierungen und Instandhaltungen reichen demnach grundsätzlich noch nicht für die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer aus, selbst dann, wenn die Erneuerung steuerlich zu nachträglichen Gebäudeherstellungskosten führen würde.

Wirtschaftliche Nutzungsdauer: Soweit das Gebäude bereits vor Ablauf der technischen Restnutzungsdauer nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden kann, kommt auch eine Reduzierung der Restnutzungsdauer aus wirtschaftlichen Gründen in Betracht. Auch hier stellt das BMF klare Kriterien auf: Es muss begründet werden, weshalb nach dem Ende der geltend gemachten kürzeren Nutzungsdauer keine sinnvolle, ggf. anderweitige Nutzung (mögliche Alternativnutzungen, etwa nach Veräußerung, Entnahme, Zweckänderung oder Umbau, müssen daher in die Betrachtung einfließen!) mehr möglich ist und warum kein Restwert mehr vorhanden ist. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann dabei niemals länger als die technische Nutzungsdauer sein.

Rechtliche Nutzungsdauer: Ferner kann die Restnutzungsdauer auch durch rechtliche Gegebenheiten eingeschränkt werden, insbesondere seien hier Abbruchverpflichtungen, vertragliche oder gesetzliche Nutzungsbeschränkungen und -verbote sowie das Ende der Mietdauer im Falle von Mieterbauten und -umbauten genannt. Eine bloße Abbruchabsicht rechtfertigt hingegen noch keine Verkürzung der Nutzungsdauer (zumindest solange das Gebäude noch nutzbar ist), da es insoweit an einer rechtlichen Verpflichtung fehlt.

Anforderungen an den Gutachter: Eine essenzielle neue Voraussetzung für die Anerkennung der kürzeren Nutzungsdauer durch die Finanzverwaltung liegt im Personenkreis der Gutachter. Während die bisherige Rechtsprechung keine konkreten Anforderungen an die Person des Gutachters selbst stellte, so müssen Gutachten nunmehr zwingend entweder von einem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für Immobilienbewertung oder von Personen erstellt werden, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle (bspw. von der DAKS – Deutsche Akkreditierungsstelle GmbH) als Gutachter für Grundstückswertermittlung nach der genannten Norm DIN EN ISO/IEC 17024 zertifiziert sind. Damit soll der Einreichung von „Laiengutachten“, etwa von Steuerberatern, welche für ihre Mandanten ohne Expertenwissen im Immobilienbereich Gutachten erstellen, vorgebeugt werden.

Anforderungen an die Art des Gutachtens: Die Übernahme der Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten ist im Gegensatz zur vorherigen Rechtsprechung nun nicht mehr möglich; vielmehr muss sich der Gutachtenzweck explizit auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Restnutzungsdauer beziehen.

IV. Auswirkungen auf die Praxis

Das BMF-Schreiben v. 22.2.2023⁶ ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Damit künftige Gutachten rechtssicher und ohne größere Rückfragen vom Finanzamt akzeptiert werden, sollten diese den Vorgaben des neuen BMF-Schreibens weitestgehend entsprechen, da das Finanzamt insoweit an

diese Verwaltungsauffassung gebunden ist. Für offene Altfälle, d. h. für bereits erstellte Gutachten, bei denen die kürzere Nutzungsdauer noch nicht in einem unanfechtbaren Steuerbescheid Berücksichtigung fand, sollte eine Nachbegutachtung erfolgen. Eine Nachbegutachtung stellt einen Nachtrag zu einem bereits erstellten Gutachten zum damaligen Bewertungsstichtag dar, welcher das Gutachten um zusätzliche Erläuterungen und Analysen erweitert und hierbei idealerweise sämtliche Vorgaben des BMF umsetzen sollte. Sollte das Altgutachten nicht von einem zertifizierten Gutachter oder öffentlich bestellten Immobiliensachverständigen erstellt worden sein, so muss die Nachbegutachtung durch eine der genannten Personen erfolgen, damit eine Anerkennung möglich ist. Sollte bereits ein Steuerbescheid bekanntgegeben worden sein, in welchem die begehrte kürzere Nutzungsdauer nicht anerkannt wurde, sollte umgehend fristwährend Einspruch eingelegt und zur Begründung eine entsprechende Nachbegutachtung nachgereicht werden.

Sofern das Gutachten auch im Rahmen eines Einspruchsverfahrens nicht anerkannt wird, wird unbedingt die gerichtliche Fortsetzung des Rechtsbehelfsverfahrens im Klageweg empfohlen. Denn die Finanzgerichte sind – im Gegensatz zu den Finanzämtern – nicht an die im BMF-Schreiben dargelegte Verwaltungsauffassung gebunden, sondern orientieren sich ausschließlich am Gesetz und deren Auslegung insbesondere durch frühere Rechtsprechungen wie etwa das BFH-Urteil v. 28.7.2021.⁷

V. Praxistipps zur Optimierung der Rechtssicherheit zur Geltendmachung einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer

Um den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer mit größtmöglicher Rechtssicherheit „BMF-konform“ zu führen und aufkommende Rückfragen sowie das Risiko der Nichtanerkennung zu minimieren, sollten folgende Hinweise Berücksichtigung finden:

- ▶ Lassen Sie Gutachten ausschließlich von dem im BMF-Schreiben genannten Personenkreis an zertifizierten Fachgutachtern erstellen.
- ▶ Achten Sie auf eine unmissverständliche, eindeutige Bezeichnung des Gutachtens, etwa „Gutachten zur Ermittlung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zum Stichtag... für das Objekt...“ (nicht: Verkehrswertgutachten, Baugutachten, Immobilienwertgutachten oder Ähnliches).
- ▶ Idealerweise sollte die Untersuchung der tatsächlichen Restnutzungsdauer eine dreiteilige Gliederung entsprechend der im BMF-Schreiben genannten Determinanten aufweisen: technische, wirtschaftliche und rechtliche Einflussfaktoren. Zu jedem dieser drei Bereiche muss explizit Stellung bezogen werden, jedoch muss sich nicht aus jedem dieser drei Bereiche eine Ursache für eine kürzere Nutzungsdauer ergeben.
- ▶ Legen Sie bei der Analyse der technischen Restnutzungsdauer besonderes Augenmerk auf die tragenden Elemente des Bauwerks – dies sind insbesondere das Fundament, die tragenden Innen- und Außenwände, die Geschossdecken und die Dachkonstruktion. Die Beurteilung des technischen Zustands des Gebäudes im Allgemeinen sowie der Tragstruktur im Speziellen sollte einen wesentlichen Schwerpunkt in der gutachterlichen Stellungnahme bilden.
- ▶ Zu den bedeutsamsten technischen Einflussfaktoren auf die tatsächliche Nutzungsdauer zählen durchgeführte oder unterlassene Instandhaltungen, Instandsetzungen und Modernisierungen, die Art und Qualität der Baustoffe, die Bauweise, die Art und Intensität der Nutzung und der dadurch bedingte Verschleiß, Umwelt- und Witterungseinflüsse, Verunreinigungen und Schadstoffbelastungen, Katastrophenschäden wie Brand oder Überschwemmung. Bei der Ana-

S. 195

6 BMF, Schreiben v. 22.2.2023 - IV C 3 - S 2196/22/10006: 005, BStBl 2023 I S. 332 NWB OAAAJ-34293.

7 BFH, Urteil v. 28.7.2021 - IX R 25/19 NWB WAAAH-95921.

lyse der Nutzungsdauer aus technischer Sicht hat sich in der Praxis daher die Erstellung einer möglichst umfassenden Mängelliste bewährt, welche den oben genannten Faktoren Rechnung trägt.

- ▶ In bestimmten Fällen kann eine Baustoffanalyse nach dem sogenannten ERAB-Verfahren hilfreich sein, um eine kürzere technische Nutzungsdauer validiert darzulegen. Hierbei handelt es sich um das „Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen“, bei dem der Zustand jedes Bauelements in verschiedenen Kategorien untersucht wird und daraus ein baustoffspezifischer Wert (Abnutzungsvorrat) berechnet wird. Das ERAB-Verfahren wird von der Finanzverwaltung nicht zwingend gefordert, bietet sich aber als Nachweismethode an, wenn die kürzere Nutzungsdauer mit dem technischen Verschleiß der Rohbaustanz begründet werden soll. Hierbei sollte jedoch beachtet werden, dass ein solches Baustoffgutachten relativ kostspielig ist, da hierfür Baustoffproben bspw. mittels Bohrungen aus dem Gebäude entnommen und eingehend untersucht werden müssen.
- ▶ Eine Inaugenscheinnahme des Gebäudes durch den Gutachter ist für die Beurteilung und Verifizierung des baulich-technischen Zustandes unumgänglich, die Einholung von „Online-Gutachten“ ohne Vor-Ort-Begehung wird grundsätzlich als nicht rechtssicher eingestuft.
- ▶ Bei bestimmten betrieblich genutzten Gebäudearten wie bspw. Leichtbauhallen, Ställen, Schuppen sowie bei selbständigen Gebäudeteilen wie etwa Laden- und Schaufenstereinbauten greift bereits nach den amtlichen AfA-Tabellen eine kürzere Nutzungsdauer als nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG, ohne dass hierfür ein besonderer Nachweis zu erbringen ist.⁸
- ▶ Es muss begründet dargestellt werden, dass das Gebäude nach Ablauf der geltend gemachten kürzeren Nutzungsdauer keinen Restwert mehr hat.⁹ Da das Gebäude im Regelfall jedoch noch über einen – wenn auch geringen – Verkehrswert (stille Reserven) verfügen wird, sollte im Gutachten idealerweise in einer überschlägigen Berechnung dargelegt werden, dass die Aufwendungen für die nach Ablauf der kürzeren Nutzungsdauer notwendig durchzuführenden Instandsetzungs- und Reparaturmaßnahmen den Verkehrswert in diesem Zeitpunkt voraussichtlich übersteigen werden und daher eine weitere wirtschaftlich sinnvolle Nutzung nicht mehr gegeben ist.
- ▶ Das BMF fordert ferner eine Begründung, weshalb eine Nutzung nach Ablauf der kürzeren Nutzungsdauer nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll möglich ist. Bei vermieteten Immobilien sollte das Gutachten deshalb darlegen, dass die Vermietung des Gebäudes nach Ablauf der Restnutzungsdauer voraussichtlich keine Überschüsse, sondern nur noch Verluste erzielen wird. Gründe hierfür können etwa Mietminderungen aufgrund von Mängeln am Gebäude, fehlende Anpassungen an den (steigenden) ortsüblichen Mietspiegel aufgrund des schlechten Gebäudezustands oder steigende Instandhaltungs- und Reparaturkosten sein.
- ▶ Bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer seien als wichtigste Determinanten die Makro- und Mikrolage des Gebäudes sowie die Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten genannt. Die Makrolage beschreibt die Infrastruktur der gesamten Stadt oder Region und umfasst Faktoren wie Verkehrsanbindung und Erreichbarkeit, Attraktivität und Image, sowie Umweltfaktoren wie das Risiko von Naturkatastrophen (bspw. Überschwemmungsgebiete) oder Umweltverschmutzung (bspw. Industriegebiete). Die Mikrolage untersucht hingegen die unmittelbare Umgebung bzw. Nachbarschaft der Immobilie und gibt etwa Auskunft über Parkmöglichkeiten, Haltestellen, die Nähe zu Einkaufsmöglichkeiten, Bildungseinrichtungen, Ärzten etc., die Lautstärke sowie die Gesellschaftsstruktur und der Gebäudezustand in der Nachbarschaft. Eine ausführliche Standortanalyse sowie eine Beschreibung der konkreten Gebäudenutzung und deren wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sollte daher in keinem Gutachten fehlen.

⁸ BMF, Schreiben v. 22.2.2023 - IV C 3 - S 2196/22/10006: 005, BStBl 2023 I S. 332 NWB OAAJ-34293, Rz. 12.

⁹ BMF, Schreiben v. 22.2.2023 - IV C 3 - S 2196/22/10006: 005, BStBl 2023 I S. 332 NWB OAAJ-34293, Rz. 23.

VI. Fazit

S. 196 Zusammenfassend kann man feststellen, dass das BMF in weiten Teilen die Auffassung des beklagten Finanzamts aus dem Urteilsfall des BFH v. 28.7.2021¹⁰ übernommen und bestätigt hat und damit eine in vielerlei Hinsicht zum BFH entgegengesetzte Auffassung vertritt, wodurch die Anforderungen zur Geltendmachung einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer deutlich verschärft werden. Da hierdurch sowohl die Kosten einer rechtssicheren Begutachtung als auch das Risiko einer Nichtanerkennung durch die Finanzverwaltung und mithin auch die Wahrscheinlichkeit eines sich anschließenden Rechtsbehelfsverfahrens erhöht werden, müssen Immobilienbesitzer nun abwägen, ob die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in ihrem Fall wirtschaftlich sinnvoll ist oder ob man sich lieber mit den standardisierten AfA-Sätzen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zufriedengibt, was natürlich von Art, Umfang und Wert des Immobilienbestands abhängt.

Wird eine kürzere Nutzungsdauer dennoch begehrt, so lautet unsere Empfehlung, sich keinesfalls von den neu aufgestellten „Hürden“ des BMF entmutigen zu lassen. Das BMF-Schreiben verfolgt neben der Erhöhung der Rechtssicherheit auch den fiskalpolitischen Zweck, durch eine Verschärfung der Anforderungen einen Rückgang der eingereichten Gutachten herbeizuführen und somit Verwaltungskosten (welche durch eine aufwändige Einzelfallprüfung der Gutachten entstehen) zu reduzieren und einem möglichen Steuerausfall infolge der geltend gemachten höheren AfA-Beträge entgegenzuwirken. Das BMF setzt insoweit gezielt auf „Abschreckung“ und versucht mit dem am 22.2.2023¹¹ erlassene Schreiben, die wachsende Anzahl der Nutzungsdauergutachten einzudämmen.

Selbstverständlich sollte das Gutachten die kürzere Nutzungsdauer so plausibel und ausführlich wie möglich begründen und an die Anforderungen des BMF angelehnt sein, doch wie die bisherigen Ausführungen und Praxishinweise aufgezeigt haben, wird es im Einzelfall teils sehr schwierig bis unmöglich sein, **sämtliche** Vorgaben des BMF exakt umzusetzen – vom Nachweis, dass nach Ablauf der Nutzungsdauer kein Restwert mehr vorhanden ist und keine sinnvolle Nutzung mehr möglich ist (und hierbei auch alle in Betracht kommenden alternativen Nutzungsmöglichkeiten umfassend beleuchtet wurden) bis hin zur umfassenden Darstellung von Mängeln an der Tragstruktur des Gebäudes. Im Zweifelsfall sollte das Gutachten daher zunächst eingereicht werden und im Falle der Nichtanerkennung anschließend der Rechtsweg eingeschlagen werden. Denn im Rahmen eines Klageverfahrens, welches sich an ein erfolgloses Einspruchsverfahren anschließt, entscheiden die Finanzgerichte ausschließlich unter Bezugnahme auf das Gesetz sowie unter Berücksichtigung vorangegangener Rechtsprechungen. An die Verwaltungsauffassung sind die Gerichte dagegen nicht gebunden, weshalb der Klageweg geeignet ist, um in Streitfällen eine kürzere Gebäudenutzungsdauer geltend zu machen.

Zuletzt sei noch ergänzend darauf hingewiesen, dass neben der Geltendmachung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in Fällen von besonderer technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung (insbesondere bei teilweiser Beschädigung oder Zerstörung) auch eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) nach § 7 Abs. 4 Satz 3 i. V. mit Abs. 1 Satz 7 EStG möglich sind. Bei wirtschaftlicher Wertminderung ist ferner die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in Betracht zu ziehen. Soweit die Gründe für eine Teilwertabschreibung oder AfaA entfallen sind, ist eine entsprechende Zuschreibung bzw. Wertaufholung vorzunehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 7 letzter Halbsatz EStG).

10 BFH, Urteil v. 28.7.2021 - IX R 25/19 NWB WAAAAH-95921.

11 BMF, Schreiben v. 22.2.2023 - IV C 3 - S 2196/22/10006: 005, BStBl 2023 I S. 332 NWB OAAAJ-34293.

AUTOREN



Paul Schnittger,

ist als Unternehmensberater und Geschäftsführer der DIMBEG GmbH – Deutsche Immobilienbewertungsgesellschaft sowie der RBS Beratungsgesellschaft mbH in Leipzig tätig. Die DIMBEG GmbH hat sich insbesondere auf die Erstellung von Gutachten zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer von Immobilien spezialisiert.



Nils Hanisch,

ist als Steuerberater in einer Leipziger Steuerberatungskanzlei und darüber hinaus als Geschäftsführer der Berufsausübungsgesellschaft Hanisch Schnittger Holding UG (haftungsbeschränkt) sowie beratend in der RBS Beratungsgesellschaft mbH tätig.

Fundstelle(n):

NWB-EV 6/2023 Seite 192

NWB WAAAJ-41002