

Urteil vom 07. Oktober 2025, IX R 26/24

Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für eine denkmalgeschützte Immobilie in Grund- und Boden- sowie Gebäudeanteil für Zwecke der Absetzung für Abnutzung

ECLI:DE:BFH:2025:U.071025.IXR26.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 7 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 7 Abs 4 S 2, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, ImmoWertV 2022 § 27 Abs 5 Nr 1, ImmoWertV 2022 § 27 Abs 5 Nr 2, ImmoWertV 2022 § 28, ImmoWertV 2022 § 29, ImmoWertV 2022 § 40 Abs 1, BauGB § 196 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 13. November 2024, Az: 2 K 1386/20

Leitsätze

1. Ist für die Anschaffung einer denkmalgeschützten Immobilie ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Boden- sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen.
2. Das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021, BGBl I 2021, 2805) stellt auch bei einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude ein zulässiges Wertermittlungsverfahren für die Ermittlung des Boden- und Gebäudewerts dar.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.11.2024 - 2 K 1386/20 aufgehoben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird unter Änderung des Bescheids vom 12.12.2019 und der hierauf ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 mit der Maßgabe festgesetzt, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt X-Straße Absetzungen für Abnutzung in Höhe von 11.514 € als Werbungskosten abgezogen werden.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu 80 % und der Beklagte zu 20 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Aufteilung von Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude bei einem denkmalgeschützten Objekt.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet. Der Kläger erwarb 2003 ein mit einem denkmalgeschützten Gebäude bebautes Grundstück in der X-Straße in Z. Der Kaufpreis betrug 800.000 €. Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf 40.468,84 €.
- 3 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2005 ermittelten die Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Absetzung für Abnutzung (AfA) auf der Grundlage der gesamten Anschaffungskosten. Eine teilweise Aufteilung auf den Grund und Boden erfolgte nicht. Zur Begründung führten die Kläger aus, aufgrund des Denkmalschutzes sei von einer unendlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen. Das Grundstück könne

nicht ohne Gebäude genutzt werden. Ein Bodenwert sei in Zukunft nicht erzielbar. Unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 840.468,84 € und einer von ihnen angenommenen tatsächlichen Restnutzungsdauer für das Gebäude von 25 Jahren setzten die Kläger daher eine AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von 4 % in Höhe von 33.619 € an.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte dem Ansatz der Kläger nicht und zog zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA von den Anschaffungskosten einen Anteil für den Grund und Boden in Höhe von 59 % der gesamten Anschaffungskosten ab. Das FA legte für das Gebäude eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 344.592,22 € (= 41 % von 840.468,84 €) zugrunde. Unter Anwendung eines AfA-Satzes von 2,5 % berücksichtigte es im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 26.01.2007 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten einen AfA-Betrag von 8.615 €.
- 5 Der dagegen eingelegte Einspruch blieb mit Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 ohne Erfolg.
- 6 Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 12.12.2019 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2005. In diesem legte es einen Anteil der Anschaffungskosten für den Grund und Boden in Höhe von 57,44 % und damit eine AfA-Bemessungsgrundlage von 357.703,54 € zugrunde. Die AfA setzte es ausgehend von einem AfA-Satz von 2,5 % mit 8.943 € an.
- 7 Die Kläger erhoben nachfolgend Klage beim Finanzgericht (FG).
- 8 Im Klageverfahren holte das FG mit Beweisbeschluss vom 07.12.2021 ein Sachverständigengutachten ein. Das Gutachten wurde am 22.04.2022 erstellt. Der Sachverständige kam unter Anwendung des allgemeinen Ertragswertverfahrens (§ 27 Abs. 5 Nr. 1, § 28 der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021, BGBl I 2021, 2805 --ImmoWertV 2021--) zu dem Ergebnis, dass auf das Gebäude 41,10 % und auf den Grund und Boden 58,90 % der Anschaffungskosten entfielen. Der Sachverständige führte aus, ein wertmindernder Einfluss der Denkmaleigenschaft des Gebäudes auf den Kaufpreisanteil für den Grund und Boden sei nicht erkennbar. Das Gebäude habe auch keine unendliche oder "ewige" Nutzungsdauer, sondern eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren. Der Argumentation, wonach der Bodenwert eines unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes 0 € betragen müsse, könne daher nicht gefolgt werden.
- 9 Die Kläger reichten im FG-Verfahren ein eigenes (Partei-)Gutachten ein. Laut diesem war auf der Grundlage des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 27 Abs. 5 Nr. 2, § 29 ImmoWertV 2021) der Kaufpreisanteil für den Grund und Boden mit 0 € anzusetzen und der gesamte Kaufpreis dem Gebäude zuzuordnen. Aufgrund der Bebauung des Grundstücks mit einem Denkmalobjekt habe der Grund und Boden wegen der unendlichen Restnutzungsdauer keinen eigenen Wert. In der mündlichen Verhandlung stellten die Kläger keine Beweisanträge.
- 10 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 13.11.2024 - 2 K 1386/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2025, 560) als unbegründet ab. Das FG folgte hinsichtlich der Ermittlung des Werts von Grund und Boden dem Gutachten des von ihm beauftragten Sachverständigen.
- 11 Mit der Revision tragen die Kläger vor: Das FG, das FA und der vom FG beauftragte Sachverständige gingen zu Unrecht davon aus, dass die Anschaffungskosten nach dem "zweigleisigen" allgemeinen Ertragswertverfahren nach § 28 ImmoWertV 2021 auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen seien. Dieses Verfahren sei nichts anderes als die vom Bundesfinanzhof (BFH) verworfene Restwertmethode. Es sei vielmehr das vereinfachte "eingleisige" Ertragswertverfahren nach § 29 ImmoWertV 2021 anzuwenden. Zinse man --wie im vereinfachten Ertragswertverfahren vorgesehen-- den Bodenwert ab, belaufe sich der Anteil für Grund und Boden auf 0 €. Denn für das unter Denkmalschutz stehende Gebäude sei eine "ewige" Nutzungsdauer anzusetzen. Zudem seien die Bodenrichtwerte für das Grundstück nicht nachvollziehbar, weil es keine verlässliche Datengrundlage für diese Lage gebe. Daher sei der Verkehrswert von Grund und Boden und Gebäude unzutreffend ermittelt und damit die Aufteilung falsch vorgenommen worden. Das FG sei zudem ihrem Vortrag zur Nutzbarkeit des Grundstücks nicht gefolgt, sei von unzutreffenden Feststellungen ausgegangen und habe den Sachverhalt ungenügend aufgeklärt.
- 12 Nach Auffassung der Kläger folgt daraus die Ermittlung der AfA mit einem Prozentsatz von 2,5 % aus der Bemessungsgrundlage in Höhe von 840.468,84 €.
- 13 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG vom 13.11.2024 - 2 K 1386/20 aufzuheben und die Einkommensteuer für das Jahr 2005 unter Änderung des Bescheids vom 12.12.2019 und der hierauf ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 mit

der Maßgabe festzusetzen, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung AfA in Höhe von 21.012 € als Werbungskosten abgezogen werden.

- 14** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Die Revision ist nicht begründet, soweit sich die Kläger gegen die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden sowie Gebäude wenden. Das FG hat zu Recht auf der Grundlage des von ihm eingeholten Sachverständigengutachtens die Anschaffungskosten für den Grund und Boden mit 495.036 € (58,90% von 840.468,84 €) bemessen. Ohne Rechtsfehler hat das FG seiner Bewertung das vom Sachverständigen angewandte allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) zugrunde gelegt (dazu unter 1.). Auch der Ansatz des Werts für den Grund und Boden ist ohne Rechtsfehler erfolgt (dazu unter 2.). Die von den Klägern dagegen erhobenen Einwände greifen nicht durch (dazu unter 3.). Die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge hat keinen Erfolg (dazu unter 4.). Die Revision ist begründet, soweit das FG auf der Grundlage von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG den AfA-Satz rechtsfehlerhaft mit 2,5 % angesetzt hat. Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist ein AfA-Satz von 3,3 % anzusetzen (dazu unter 5.). Die Sache ist spruchreif (dazu unter 6.).
- 17** 1. Das FG hat die vom gerichtlich bestellten Sachverständigen anhand des allgemeinen Ertragswertverfahrens (§ 28 ImmoWertV 2021) ermittelten Werte zutreffend seiner Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude zugrunde gelegt und letzteren als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der AfA angesetzt.
- 18** a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind. Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbaren Werbungskosten gehört gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die AfA für ein zur Einkünfteerzielung genutztes Gebäude. AfA-Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG) des Gebäudes. Ist für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Boden- sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen (vgl. Senatsurteile vom 29.10.2019 - IX R 38/17, BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 40; vom 21.07.2020 - IX R 26/19, BFHE 270, 133, BStBl II 2021, 372, Rz 30, und vom 20.09.2022 - IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 30, jeweils m.w.N.).
- 19** Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann im Streitfall die ImmoWertV 2021 herangezogen werden. Zwar richtet sich nach der Rechtsprechung des BFH die zeitliche Anwendbarkeit der ImmoWertV 2021 danach, ob sie am Bewertungsstichtag in Kraft war (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2020 - II R 1/18, BFHE 269, 406, BStBl II 2021, 594, Rz 12). § 53 Abs. 1 ImmoWertV 2021 regelt nunmehr jedoch ausdrücklich, dass bei Verkehrswertgutachten, die ab dem 01.01.2022 erstellt werden, die ImmoWertV 2021 Anwendung findet.
- 20** Die ImmoWertV 2021 enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken. Nach deren Bestimmungen sind zur Wertermittlung das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren heranzuziehen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV 2021). Die Verfahren sind nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu wählen; die Wahl ist zu begründen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV 2021; zu der damals gültigen Immobilienwertermittlungsverordnung vom 19.05.2010, BGBl I 2010, 639 --ImmoWertV 2010--: s. Senatsurteile vom 21.07.2020 - IX R 26/19, BFHE 270, 133, BStBl II 2021, 372, Rz 31, und vom 20.09.2022 - IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 31; Senatsbeschluss vom 15.11.2016 - IX B 98/16, Rz 4). Im Streitfall besteht Einvernehmen zwischen den Beteiligten, dass für die Ermittlung des Verkehrswerts das

Ertragswertverfahren (§ 27 ImmoWertV 2021) heranzuziehen ist. Der Senat sieht deshalb von weiteren Erläuterungen ab.

- 21 Zwischen den Beteiligten ist allein streitig, ob das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) --so das FA-- oder das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 29 ImmoWertV 2021) --so die Kläger-- der Wertermittlung für die schätzweise Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude zugrunde zu legen ist. Die grundsätzliche Richtigkeit der Berechnungen des vom Gericht beauftragten Sachverständigen als auch des von den Klägern beauftragten Gutachters sind nicht streitig.
- 22 b) In § 27 Abs. 5 ImmoWertV 2021 werden alle drei Varianten des Ertragswertverfahrens gleichrangig aufgezählt, darunter das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 27 Abs. 5 Nr. 1 ImmoWertV 2021) und das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 27 Abs. 5 Nr. 2 ImmoWertV 2021). Aus den Bestimmungen der ImmoWertV 2021 ergibt sich kein Vorrang einer der Varianten.
- 23 Das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) ermittelt den Wert der Immobilie durch Bildung der Summe aus dem kapitalisierten jährlichen Reinertragsanteil des Gebäudes zum Wertermittlungsstichtag, der unter Abzug der Bodenwertverzinsung ermittelt wurde (vorläufiger Ertragswert der baulichen Anlage) und dem anhand der Bodenrichtwerte ermittelten Bodenwert. Das allgemeine Ertragswertverfahren wird als Standardverfahren im Rahmen der steuerlichen Bewertung angewandt (vgl. Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 1569 f.). Es findet bei Mietwohn- und Geschäftsgrundstücken Anwendung (Jardin/Roscher, Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, Rz 1062). Es kommt für die Ermittlung des Verkehrswerts einer Immobilie vor allem zur Anwendung, wenn die Restnutzungsdauer bis zu 30 Jahre beträgt und der Liegenschaftszins hoch, das heißt über 5,5 % liegt. Bei einem niedrigeren Liegenschaftszins kommt es bis zu einer Restnutzungsdauer von circa 50 Jahren zur Anwendung (vgl. Sommer/Kröll, Lehrbuch zur Immobilienbewertung, 6. Aufl., Abschn. 9.2.3.4 und 9.4.1).
- 24 Das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 29 ImmoWertV 2021) demgegenüber ermittelt den Wert der Immobilie durch Bildung der Summe aus dem kapitalisierten jährlichen Reinertragsanteil des Gebäudes zum Wertermittlungsstichtag ohne Abzug einer Bodenwertverzinsung (Barwert des Reinertrags) und dem anhand der Bodenrichtwerte ermittelten und dem über die Restnutzungsdauer der baulichen Anlagen abgezinsten Bodenwert. Das vereinfachte Ertragswertverfahren kommt für die Ermittlung des Verkehrswerts vor allem zur Anwendung, wenn die Restnutzungsdauer länger als 30 Jahre und der Liegenschaftszins hoch, das heißt über 5,5 % liegt. Bei einem niedrigeren Liegenschaftszins kommt es ab einer Restnutzungsdauer von circa 50 Jahren zur Anwendung (vgl. Sommer/Kröll, Lehrbuch zur Immobilienbewertung, 6. Aufl., Abschn. 9.2.3.4 und 9.4.1; Jacoby, Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke - Problematik und Lösungsansatz, 2018, S. 53).
- 25 Sowohl das allgemeine als auch das vereinfachte Ertragswertverfahren sind darauf ausgelegt, den zutreffenden Gesamtwert zu finden. Der Unterschied der beiden Varianten liegt darin, dass beim allgemeinen Ertragswertverfahren die Bodenwertverzinsung vom Reinertrag abgezogen wird, während beim vereinfachten Ertragswertverfahren der Bodenwert abgezinst wird. In beiden Varianten entspricht die Kapitalisierungs- oder Abzinsungsdauer der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Beide Varianten führen daher zu dem gleichen Ertragswert der Immobilie. Lediglich die Aufteilung des Ertragswerts auf Grund und Boden sowie Gebäude erfolgt unterschiedlich.
- 26 c) Im Hinblick auf die Wahl des Bewertungsverfahrens zur Ermittlung der Verkehrswerte von Grund und Boden sowie Gebäude hat der Senat stets betont, dass nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden ist, welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist. Die Ermittlung der Verkehrswertrelation ist Teil der Sachverhaltsfeststellung des FG, die für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend ist, wenn sie keinen Rechtsirrtum enthält, nicht gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt und nicht auf einem Verfahrensmangel beruht (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 27 Der BFH als Revisionsgericht muss --bei Heranziehung der ImmoWertV 2021 durch die Vorinstanz-- aber prüfen, ob dabei die (rechtlichen) Vorgaben der maßgeblichen Bestimmungen --im Streitfall der §§ 28, 29 ImmoWertV 2021-- beachtet worden sind und ob seitens des FG die zutreffende Methode zugrunde gelegt worden ist (vgl. u.a. Senatsurteile vom 15.01.1985 - IX R 81/83, BFHE 143, 61, BStBl II 1985, 252, unter 1.a; vom 10.10.2000 - IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183, unter II.2.; vom 29.05.2008 - IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668, unter II.2.; vom 29.10.2019 - IX R 38/17, BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 42; vom 20.09.2022 - IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 32, jeweils m.w.N.).

- 28** In Bezug auf das Ertragswertverfahren nach der damals jeweils gültigen Wertermittlungsverordnung vom 06.12.1988 (BGBl I 1988, 2209) beziehungsweise ImmoWertV 2010 hat der Senat bereits entschieden, dass dieses nicht mit dem von der Rechtsprechung des BFH verworfenen "Restwertverfahren" identisch ist, bei dem vom gezahlten Kaufpreis zunächst der Grundstückswert abgezogen und lediglich der verbleibende Rest den Anschaffungskosten des Gebäudes zugerechnet wird (vgl. Senatsurteile vom 10.10.2000 - IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183, unter II.2.; vom 20.09.2022 - IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 41; BFH-Beschluss vom 24.02.1999 - IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201, unter 1.e cc).
- 29** Ebenso hat der Senat entschieden, dass für die Zwecke der Aufteilung eines Kaufpreises in Grund und Boden und Gebäude der Ertragswert des Gebäudes "nur in der Weise ermittelt werden kann, dass von dem für die Vermietung des gesamten Grundstücks erzielten Reinertrag der Verzinsungsbetrag des Bodenwerts abgezogen wird". Insoweit "handelt es sich um eine Methode, mit der der Wert des Gebäudes als solcher ausreichend sicher geschätzt werden kann" (so wörtlich BFH-Beschluss vom 24.02.1999 - IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201, unter 1.e cc, sowie Senatsurteil vom 20.09.2022 - IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 41). Damit hat der Senat zu erkennen gegeben, dass für die Aufteilung eines Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) eine geeignete Methode darstellt (so auch Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 1431 und 1570; Jacoby, Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke - Problematik und Lösungsansatz, 2018, S. 55).
- 30** d) Bei Anwendung dieser Maßstäbe hat das FG ohne Rechtsfehler die Kaufpreisaufteilung des gerichtlich bestellten Sachverständigen nach dem allgemeinen Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) herangezogen.
- 31** Der Sachverständige hat das allgemeine Ertragswertverfahren auf der Grundlage marktüblich erzielbarer Erträge nach § 27 Abs. 1 Satz 1, § 28 ImmoWertV 2021 angewandt. Bei diesem Verfahren wird der Ertragswert ermittelt aus dem nach § 40 ImmoWertV 2021 ermittelten Bodenwert und dem um den Betrag der angemessenen Verzinsung des Bodenwerts verminderten und sodann kapitalisierten Reinertrag nach § 31 ImmoWertV 2021. Dabei sind bei der Ermittlung des Betrags der Bodenwertverzinsung der für die Kapitalisierung nach § 33 i.V.m. § 21 ImmoWertV 2021 maßgebliche Liegenschaftszins zugrunde zu legen.
- 32** Der Sachverständige hat die einschlägigen Mietwerte für die Ermittlung der marktüblich erzielbaren Erträge zugrunde gelegt. Den Liegenschaftszinssatz hat er ausgehend von den Werten des örtlichen Gutachterausschusses mit 5,75 % ermittelt. Die Bewirtschaftungskosten hat er anhand von Erfahrungswerten mit rund 8 % angesetzt und die Restnutzungsdauer mit 30 Jahren. Vor diesem Hintergrund ist die Wahl des allgemeinen Ertragswertverfahrens nicht zu beanstanden.
- 33** Das Gutachten des gerichtlich bestellten Sachverständigen berücksichtigt auch die Denkmaleigenschaft des streitigen Immobilienobjekts (zu den unterschiedlichen Modellen für die Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft s. etwa Jardin/Roscher, Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, Rz 246 ff.; Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Aufl., S. 1081 f.; Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 831 f.; Huber, Immobilien & Bewerten, 2016, 16; Möckel, Grundstücksmarkt und Grundstückswert --GuG-- 2002, 232; Jäpel, GuG 2001, 335; Loose, GuG 2008, 280). Der Sachverständige hat sich mit der Frage beschäftigt, ob mit Blick auf die Denkmaleigenschaft eine "ewige Restnutzungsdauer" oder eine endliche Restnutzungsdauer anzusetzen ist. Unter Einbeziehung von Alter und Zustand des Gebäudes sowie der durchgeführten Modernisierungsmaßnahmen ist er zum Ergebnis einer zeitlich begrenzten Nutzungsdauer von 30 Jahren gekommen.
- 34** 2. Auch die unter Heranziehung der Vorschriften der ImmoWertV 2021 erfolgte Ermittlung des Bodenwerts seitens des gerichtlich bestellten Sachverständigen hat das FG ohne Rechtsfehler zugrunde gelegt.
- 35** a) Der Bodenwert bebauter Grundstücke ist gemäß § 40 Abs. 1 ImmoWertV 2021 grundsätzlich im Wege des Vergleichswertverfahrens nach den §§ 24 bis 26 ImmoWertV 2021 zu ermitteln (vgl. auch Senatsurteil vom 20.08.2002 - IX R 68/00, BFH/NV 2003, 595, unter II.2.a). Der Bodenwert eines bebauten Grundstücks ist "ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück" (vgl. § 40 Abs. 1 ImmoWertV 2021), das heißt mit dem Wert zu ermitteln, der sich für ein vergleichbares unbebautes Grundstück ergibt. Dies deckt sich mit der einschlägigen Regelung zur Festlegung der Bodenrichtwerte in § 196 Abs. 1 Satz 2 des Baugesetzbuchs. Danach sind in bebauten Gebieten die Bodenrichtwerte mit dem Wert zu ermitteln, der sich ergeben würde, wenn der Boden unbebaut wäre (vgl. Huber, Immobilien & Bewerten 2016, 16, 20). Neben oder anstelle von Vergleichspreisen kann zur Bodenwertermittlung ein objektspezifisch angepasster Bodenrichtwert herangezogen werden (§ 40 Abs. 2, § 24 Abs. 1 Satz 2, § 26 Abs. 2 ImmoWertV 2021). Bei der Ermittlung des Bodenwerts wird nicht danach

unterschieden, ob für die Ermittlung des Gesamtwerts der Immobilie das Vergleichswert-, das (allgemeine oder vereinfachte) Ertragswert- oder das Sachwertverfahren zur Anwendung kommt.

- 36** b) Der gerichtlich bestellte Gutachter hat von der Ableitung des Bodenwerts aufgrund von Vergleichskaufpreisen im Vergleichswertverfahren (§ 40 Abs. 1 i.V.m. §§ 24 bis 26 ImmoWertV 2021) Abstand genommen, da keine geeigneten Vergleichsverkäufe (§ 25 ImmoWertV 2021) vorlagen. Er hat dementsprechend unter Zuhilfenahme der Bodenrichtwertkarte der Stadt Z die Bewertung von Grund und Boden als unbebautes Grundstück vorgenommen. Er hat schlüssig und nachvollziehbar geprüft, ob der Bodenrichtwert zur Wertableitung geeignet ist. Das Vorliegen einer "kaufpreisarmen Lage" hat er berücksichtigt. Das gleiche gilt für den besonderen Zuschnitt des Grundstücks sowie die Besonderheiten des örtlichen Grundstücksmarkts.
- 37** Mit einer möglichen Auswirkung des Denkmalschutzes auf den Wert von Grund und Boden ("Bodenwertdämpfung") hat sich der Sachverständige ebenfalls beschäftigt. Einen wertmindernden Einfluss hat er --unter Befassung mit den dazu in Sachverständigenkreisen vertretenen unterschiedlichen Ansichten einschließlich einer umfangreichen Auswertung von Fachliteratur-- aus sachverständiger Sicht verneint.
- 38** Zu dem in § 40 Abs. 5 Nr. 1 ImmoWertV 2021 vorgesehenen Vorbehalt einer erheblichen Abweichung der tatsächlichen von der nach § 6 Abs. 1 ImmoWertV 2021 maßgeblichen Nutzung hat der Gutachter ausgeführt, dass das Grundstück auch ohne denkmalgeschütztes Gebäude nicht besser oder höher ausnutzbar wäre. Das Grundstück ist nach seinen Erläuterungen durch die vorhandene Bebauung voll ausgenutzt. Daher ließe sich durch eine andere Bebauung kein höherer Ertrag erwirtschaften. Der durch den Denkmalschutz verursachte Erhaltungszwang für das bestehende Gebäude wirkt sich deshalb weder günstig noch ungünstig auf die bauliche Ausnutzbarkeit und damit den Wert von Grund und Boden aus.
- 39** 3. Die von den Klägern gegen die Wertermittlung des gerichtlichen Sachverständigen erhobenen Einwände greifen nicht durch.
- 40** a) Soweit die Kläger eine "ewige" oder "unbegrenzte" Nutzungsdauer eines Denkmalobjekts zugrunde legen wollen (so auch Jäpel, GuG 2001, 335; Loose, GuG 2008, 280), geht ihre Argumentation fehl. Für die Restnutzungsdauer baulicher Anlagen gibt § 4 Abs. 3 Satz 1 ImmoWertV 2021 auch für denkmalgeschützte bauliche Anlagen vor, dass als Restnutzungsdauer die Anzahl der Jahre anzusehen ist, in denen die bauliche Anlage bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden kann. Auch ein Denkmalobjekt hat eine begrenzte Nutzungsdauer. Es muss in bestimmten Zeiträumen modernisiert und instandgesetzt, in extremen Fällen abgerissen und wiederaufgebaut werden, um den Rohertrag nachhaltig erzielen zu können (so auch Huber, Immobilien & Bewerten, 2016, 16; Möckel, GuG 2002, 232). Der Denkmalschutz erfordert nicht, dass ein Gebäude ununterbrochen in seinem Bestand erhalten und wirtschaftlich permanent revitalisiert wird. Das denkmalgeschützte Gebäude unterliegt daher wie jedes andere Gebäude der Abnutzung, was sich nicht zuletzt daran zeigt, dass für das hier streitige Gebäude auch AfA vorgenommen werden. Zudem kann ein Denkmalobjekt durch Brand oder Einfluss von Naturkatastrophen untergehen, oder die Denkmaleigenschaft kann aufgehoben werden.
- 41** Die allgemeinen denkmalrechtlichen Erhaltungspflichten des Eigentümers wirken sich wirtschaftlich nicht über den niedrigeren Ansatz des Grund und Bodens aus, sondern dergestalt, dass Instandhaltungsaufwendungen und (nachträgliche) Herstellungskosten in höherem Umfang als bei anderen Gebäuden anfallen und deswegen auch in höherem Umfang steuerlich abzugsfähig sind. Dies zeigt nicht zuletzt die Regelung des § 7i EStG, die erhöhte Absetzungen für nach Landesrecht anerkannte Baudenkmale vorsieht.
- 42** b) Der von den Klägern begehrte Ansatz des Werts von Grund und Boden mit 0 € scheidet daher aus. Im Streitfall steht nach den Feststellungen des FG nur das Gebäude unter Denkmalschutz, nicht --wie bei Bodendenkmälern im Sinne der Denkmalschutzgesetze-- die darunter liegende Fläche. Die Einschränkungen des Denkmalschutzes betreffen nur das Gebäude und haben grundsätzlich keinen Einfluss auf den Grund und Boden. So werden im Rahmen des Ertragswertverfahrens zur Ermittlung des Marktwerts denkmalgeschützter Immobilien die für vergleichbare Objekte marktüblich erzielbaren Erträge, die marktüblich anfallenden Bewirtschaftungskosten und --falls vorhanden-- ein den Denkmalschutz berücksichtigender Liegenschaftszinssatz herangezogen (vgl. Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 831). Folglich kann sich für die Aufteilung eines Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude eine durch die Denkmaleigenschaft mögliche Wertminderung auch nur auf das Gebäude auswirken (so auch Büchter-Hole, EFG 2025, 562; Kleinmanns, Betriebs-Berater 2025, 817).
- 43** Der Wert von Grund und Boden drückt insbesondere die Lage aus und ist in dieser Hinsicht zum Stichtag fest und unveränderlich. Eine längere Nutzungsdauer des Gebäudes hat keinen Einfluss auf den Bodenwert. Deshalb ist die

Ansicht der Kläger, dass bei einer längeren Restnutzungsdauer von einem geringeren Wert von Grund und Boden auszugehen sei als bei einer kürzeren, mit dem Grundsatz unabhängiger Wertermittlung von Grund und Boden und Gebäude nicht vereinbar. Dem entspricht auch die bisherige Senatsrechtsprechung, die bei der Bewertung von Grundstücken mit denkmalgeschützten Gebäuden den Grund und Boden stets mit einem positiven Wert versehen hat (vgl. Senatsurteile vom 20.08.2002 - IX R 68/00, BFH/NV 2003, 595, unter II.2., und vom 29.10.2019 - IX R 38/17, BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 50).

- 44** 4. Soweit sich die Kläger mit der Rüge mangelnder Sachaufklärung gegen die Feststellungen des FG zur Nutzbarkeit des Gebäudes wenden, hat die Verfahrensrüge keinen Erfolg. Die Kläger haben in der mündlichen Verhandlung vor dem FG dazu keine Beweisanträge mit dem Ziel einer weiteren Sachaufklärung gestellt. Vielmehr wenden sie sich mit ihrem Vorbringen insoweit gegen die tatsächliche Würdigung seitens des FG, die im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht überprüft wird (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 45** 5. Die Revision ist insoweit begründet, als das FG auf der Grundlage von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG den AfA-Satz rechtsfehlerhaft mit 2,5 % angesetzt hat. Denn aufgrund der vom gerichtlich bestellten Sachverständigen festgestellten Restnutzungsdauer von 30 Jahren ist der AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mit 3,3 % zu berücksichtigen.
- 46** a) Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 der Vorschrift die der tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes entsprechenden AfA vorgenommen werden. Nutzungsdauer im gesetzlichen Sinne ist der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (§ 11c Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG räumt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein ("können"), ob er sich mit dem typisierten festen AfA-Satz nach Satz 1 der Vorschrift zufriedengibt oder eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer geltend macht. Die kürzere Nutzungsdauer ist durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen. Die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß § 4 Abs. 3 ImmoWertV 2021 ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode (vgl. dazu näher Senatsurteile vom 28.07.2021 - IX R 25/19, Rz 17 ff., und vom 23.01.2024 - IX R 14/23, BFHE 284, 16, Rz 18 ff., jeweils m.w.N.).
- 47** b) Danach ist die AfA im Streitfall nach Maßgabe der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu bemessen. Der gerichtlich bestellte Sachverständige hat nach den Vorgaben der ImmoWertV 2021 anhand der Substanz des Gebäudes, bestehender Baumängel sowie vorgenommener Umbauten und Modernisierungen die Lebensdauer des Gebäudes ermittelt und mit 30 Jahren angesetzt. Die Kläger hatten die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auch bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht und dies in der mündlichen Verhandlung bestätigt.
- 48** 6. Die Sache ist spruchreif. Den Feststellungen der Vorinstanz lassen sich die Anschaffungskosten der Immobilie (840.468,84 €), der Aufteilungsmaßstab (41,10 % für das Gebäude, 58,90 % auf den Grund und Boden) und die maßgebliche Restnutzungsdauer (30 Jahre) entnehmen. Der Senat kann daher in der Sache selbst entscheiden und gibt der Klage im tenorierten Umfang statt. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.
- 49** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Verteilung der Verfahrenskosten ergibt sich aus dem Umfang, in dem das Revisionsbegehren erfolgreich war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de