

---

**Datum:** 12.07.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 3307/16 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2019:0712.3K3307.16F.00

---

**Tenor:**

Das Verfahren wird eingestellt, soweit die Klage zurückgenommen worden ist.

Die Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 bis 2013, jeweils vom 23. Juli 2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2016 und der Feststellungsbescheid für das Jahr 2015 vom 21. März 2019 werden dahingehend geändert, dass Werbungskosten für Abschreibung für Abnutzung (AfA) i.H.v. 24.209 € jährlich berücksichtigt werden.

Die Berechnung der festzustellenden Einkünfte wird dem Beklagten übertragen.

Die Klägerin trägt 72 % und der Beklagte trägt 28 % der Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten über die Höhe der Abschreibung für Abnutzung (AfA) der streitgegenständlichen Immobilien für die Jahre 2009 bis 2013 sowie 2015 und 2016 (Streitjahre). 1

Die Klägerin erwarb mit Kaufvertrag vom 21.11.2002 ein 899 m<sup>2</sup> großes Grundstück A,B,C sowie eine als Weg bezeichnete Teilfläche mit einer Fläche von 76 m<sup>2</sup>. Die gesamten Anschaffungskosten beliefen sich auf 1.112.585 €. Der Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten erfolgte am 1.1.2003. Die Liegenschaft besteht aus drei Baukörpern unterschiedlicher Baujahre. Das Gebäude C wurde 1905 in 2,5 geschossiger massiver 2

1

2

3

Bauweise mit rückwärtigen Anbauten, 1-bis 2-geschossig, errichtet. 1989 wurde der 1-geschossige Bauteil abgerissen. Im Jahr 1992 wurde an den 2-geschossigen Anbau ein 1-geschossiger Baukörper in massiver Bauweise errichtet. Dieser Bauteil wird mit der Bezeichnung B geführt. Im Jahr 1963 wurde an der rechten Gebäudeseite des Baukörpers C ein 3,5-geschossiges, massives Gebäude errichtet, welches die Bezeichnung A trägt.

Die Klägerin reichte die Feststellungserklärungen für die Jahre 2009 und 2010 am 7.7.2015 ein. Dabei machte sie Werbungskosten für AfA i.H.v. 21.106 € jährlich geltend. Die für diese Jahre ebenso wie für die Vorjahre geltend gemachten Werbungskosten für AfA setzten sich wie folgt zusammen: 4

A: 8.611 € (2 % von 430.549 €) 5

B: 2.437 € (2 % von 121.863 €) 6

C: 6.541 € (2,5 % von 261.634 €) 7

Außenanlagen: 3.517 € (5 % von 70.349 €) 8

Die Feststellungen erfolgten zunächst erklärungsgemäß mit Bescheiden vom 23.7.2015 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Gleichzeitig erließ der Beklagte wegen Nichtabgabe der Feststellungserklärungen für die Jahre 2011 bis 2013 Feststellungsbescheide für diese Jahre, in welchen er die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung feststellte. Die Klägerin legte gegen sämtliche Feststellungsbescheide vom 23.7.2015 am 25.8.2015 Einspruch ein und reichte zur Einspruchsbegründung die Steuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2013 ein. Wie in diversen weiteren inzwischen beim Senat anhängigen Verfahren wurde ein von einem Gesellschafter angefertigtes Gutachten zur Bestimmung der Restnutzungsdauer bei der Beklagten eingereicht. Die Klägerin beehrte aufgrund dieses Gutachtens vom 25.8.2015 nunmehr einen jährlichen Abzug von Werbungskosten für AfA in Höhe von jeweils 35.763 €. Mit Einspruchsentscheidung vom 24.10.2016 stellte der Beklagte unter Änderung der Bescheide vom 23.7.2015 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin 9

für 2009 mit 2.842,14 €, 10

für 2010 mit -4.353,86 €, 11

für 2011 mit 201 €, 12

für 2012 mit 11.613 € und 13

für 2013 mit 7.648 € 14

fest. 15

Die vom Beklagten vorgenommenen Änderungen beruhten darauf, dass der Beklagte eine Stellungnahme seines Bausachverständigen zu Grunde legte, wonach der von der Klägerin vorgenommenen Aufteilung des Kaufpreises auf Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits nicht gefolgt werden könne. Nach Auffassung des Beklagten verblieben – was mittlerweile zwischen den Beteiligten unstrittig ist – von dem Gesamtkaufpreis i.H.v. 1.112.585 € nach Abzug des auf den Grund und Boden entfallenden Anteils i.H.v. 278.146 € und des Kaufpreisannteils für die Außenanlagen i.H.v. 66.375 € Anschaffungskosten für die Gebäude i.H.v. 768.064 €. Diese entfielen im Verhältnis der Gebäude zueinander – was ebenfalls nicht mehr im Streit steht – zu 53,31 % auf das Gebäude A, zu 27,24 % auf das 16

Gebäude B und zu 19,45 % auf das Gebäude C.

Die von der Klägerin begehrte Anwendung einer kürzeren Nutzungsdauer im Sinne von § 7 Abs. 4 S. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) lehnte der Beklagte ab. 17

Im Ergebnis errechnete der Beklagte somit eine anzuerkennende jährliche AfA i.H.v. 19.427 € 18

Für die Jahre 2015 und 2016 erließ der Beklagte am 18.04.2018 zunächst Schätzbescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung, in denen er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils i.H.v. 500 € festsetzte, wobei nach den Erläuterungen jeweils ein AfA-Betrag i.H.v. 21.106 € berücksichtigt worden war. Hiergegen legte die Klägerin Einsprüche ein, welche sie trotz Aufforderung nicht begründete, weshalb sie vom Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 4.10.2018 als unbegründet zurückgewiesen wurden. Der Beklagte hob dabei den Vorbehalt der Nachprüfung auf. 19

Mit den am 23.11.2016 (im Hinblick auf die Jahre 2009 bis 2013) und am 7.11.2018 (im Hinblick auf die Jahre 2015 und 2016) erhobenen Klagen, die der Senat zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden hat, verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. 20

Die Klägerin trägt vor, es sei durch die vorliegenden Gutachten umfassend dargelegt, dass die Gebäude A und C eine Restnutzungsdauer von unter 50 Jahren hätten und daher eine Abschreibung nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG in Betracht käme. Der Beklagte ginge offenbar davon aus, dass es mehrere Restnutzungsdauern eines Gebäudes geben solle. Eine tatsächliche, die sich aufgrund des jetzigen Zustandes und des Baujahres des Gebäudes nach den allgemein gültigen Regeln der Sachverständigen (Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV – sowie Sachwertmodell der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse in Nordrhein-Westfalen – AGVGA-NRW –) ermitteln lasse, und eine „steuerrechtliche“ Restnutzungsdauer. Wonach sich Letztere objektiv ermitteln solle, lasse der Beklagte jedoch dahingestellt; jedenfalls nicht über die allgemein gültigen Regeln der Sachverständigen für die Gebäudebewertung und nicht nach den gesetzlichen Regeln zur Gebäudebewertung. 21

Objektiv sei festzustellen, dass die Gebäude im Jahr 1962 bzw. im Jahr 1905 erbaut worden seien, eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren besäßen und zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Klägerin bereits über 41 bzw. über 98 Jahre alt gewesen seien. Die Gebäude seien zwar regelmäßig instandgehalten, jedoch nicht umfassend und durchgreifend saniert worden, was aus gutachterlicher Sicht sowie unter steuerrechtlichen Gesichtspunkte nicht zu einer Verlängerung der Lebensdauer geführt habe. Eine Verlängerung der Lebensdauer, die tatsächlich sowie auch steuerrechtlich beachtlich sei und das Baujahr des Gebäudes erheblich verjünge, werde demnach nur dadurch erreicht, indem die Häuser durchgreifend baulich überholt würden, d.h. in ihren wichtigsten Bauteilen, wie Mauern, Decken, Treppen, Dach erneuert oder verbessert würden, was jedoch nicht erfolgt sei. Bauliche Maßnahmen an nichttragenden Bauteilen verlängerten die Lebensdauer eines Gebäudes hingegen nicht, jedenfalls nicht wesentlich im Sinne des Gesetzes. Es sei bereits darauf hingewiesen worden, dass keine durchgreifende Sanierung der Gebäudeteile Mauern, Decken, Treppen, Dach stattgefunden habe und sich daher keine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer ergeben könne. Eine weitere Nutzung des Gebäudes nach Ablauf der ermittelten Restnutzungsdauer wäre wirtschaftlich nur möglich, wenn eine erhebliche Investition getätigt und eine durchgreifende Sanierung des Gebäudes durchgeführt würde. 22

Als Klagebegründung für die Jahre 2015 und 2016 hat die Klägerin Steuererklärungen eingereicht, in denen sie unter Berücksichtigung einer AfA i.H.v. 35.763 € einen Überschuss i.H.v. –13.445 € für 2015 bzw. i.H.v. 2.226 € für 2016 erklärte.

Der Beklagte hat die Feststellungsbescheide für die Jahre 2015 und 2016 am 21.3.2019 geändert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 2.891 € bzw. i.H.v. 18.562 € festgesetzt. Nach den Erläuterungen war die Abschreibung jeweils mit 19.247 € (gemeint waren 19.427 €) zum Werbungskostenabzug zugelassen worden. Der Beklagte stützte die Änderung auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO). 24

Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung ihr ursprünglich auf die Anerkennung von Werbungskosten für AfA i.H.v. 35.763 € jährlich gerichtetes Klagebegehren eingeschränkt und die Klage für das Jahr 2016 zurückgenommen. 25

Die Klägerin beantragt, 26

die Feststellungsbescheide für die Jahre 2009-2013, jeweils vom 23.7.2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2016, dahingehend zu ändern, dass Werbungskosten für AfA i.H.v. 24.209 € jährlich berücksichtigt werden sowie den Feststellungsbescheid für das Jahr 2015 vom 21.3.2019 dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. –1.891 € festgestellt werden. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen; 29

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 30

Er ist der Auffassung, dass kein Fall einer kürzeren Nutzungsdauer im Sinne von § 7 Abs. 4 S. 2 EStG vorliege. Die Nutzungsdauer im Sinne der Norm sei gemäß § 11c Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden könne. Die zu schätzende Nutzungsdauer werde bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, die die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen könnten. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer sei als die technische Nutzungsdauer, könne der Steuerpflichtige sich auch hierauf berufen. 31

Wie der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer zu führen sei, sei jedoch nicht definiert. Da es sich aber um eine steuermindernde Tatsache handle, fänden die allgemeinen Beweislastregeln Anwendung. Dem Steuerpflichtigen obliege die Darlegungs- bzw. Nachweispflicht. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei ein wirtschaftlicher Verbrauch nur anzunehmen, wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen sei. Grundsätzlich sei somit entscheidend, ob ein Gebäude auch hinsichtlich einer Nachfolgenutzung noch verwertbar sei. Die Definition der wirtschaftlichen Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 S. 2 EStG sei insoweit nicht identisch mit der Nutzungsdauer nach Maßgabe der ImmoWertV bzw. der Sachwertrichtlinie. 32

Vor diesem Hintergrund könne dem Gutachten des Klägers, welches auf der Sachwertrichtlinie bzw. der ImmoWertV fuße, nicht gefolgt werden. Die Definition der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten sei insoweit nicht identisch mit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nach Verkehrswertgesichtspunkten. Die 33

Restnutzungsdauer nach Verkehrswertgesichtspunkten könne somit auch nicht zum Nachweis einer verkürzten Restnutzungsdauer nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten herangezogen werden. Der Nachweis über eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer sei durch die Klägerin nicht erbracht worden. Weder die technische Nutzungsdauer noch die wirtschaftliche Nutzungsdauer sei verkürzt.

Für die Annahme einer kürzeren technischen Nutzungsdauer genüge es regelmäßig nicht, dass lediglich einzelne unselbständige Teile des Gebäudes zur Neuerung oder Ersetzung anstünden. Erforderlich sei vielmehr, dass durch technischen Verschleiß der tragenden Teile, d.h. insbesondere des Rohbaus, das Gebäude in seiner Gesamtheit in seiner Nutzungsfähigkeit beeinträchtigt ist. Derartige Beeinträchtigungen würden aus dem klägerischen Vortrag indes nicht ersichtlich. Die fachlichen Stellungnahmen der Klägerin und des Sachverständigen enthielten keinerlei Ausführungen zu Substanz des Rohbaus bzw. zum technischen Verschleiß der tragenden Teile, sondern erschöpften sich in einem auf Ausstattungsstandard, Modernisierungsgrad und Gebäudealter basierenden typisierten Punkteraster. Hierbei verkenne die Klägerin, dass selbst ein nicht zeitgemäßer Wohnstandard für die Annahme einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer nicht ausreiche. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer könne daher nur durch ein Bausubstanzgutachten erbracht werden.

34

Für die Annahme einer die technischen Nutzungsdauer unterschreitenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer verlange der BFH das Vorliegen greifbarer Anhaltspunkte. Die Gutachten enthielten aber keinerlei Ausführungen, ob und wie sich Alter, Ausstattung und Modernisierungsgrad auf die Vermietbarkeit des Objektes auswirkten und ob seit der Anschaffung des Objekts Leerstände eingetreten seien. Bloße subjektive Einschätzungen einer möglichen weiteren Entwicklung in Bezug auf die Vermietbarkeit rechtfertigten keinen Ansatz einer von der Regeltypisierung abweichenden Nutzungsdauer. Abgesehen davon, dass lediglich temporäre Einschränkungen der Nutzbarkeit noch nicht die Annahme eines wirtschaftlichen Vollverschleißes begründeten, verlange auch die Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eine an der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit orientierte tatsächliche Würdigung aller Einzelfallumstände. Die Klägerin verkenne in diesem Zusammenhang, dass bei Gebäuden weder ein nicht mehr zeitgemäßer Wohnstandard noch die drohende Unwirtschaftlichkeit für sich allein oder die geplante Aufgabe einer bestimmten Nutzung des Gebäudes die Annahme einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer rechtfertigten. Aber selbst bei einer tatsächlich vorhandenen wirtschaftlichen Abnutzung sei eine Verkürzung der AfA zu versagen, wenn der Steuerpflichtige beim vorzeitigen Verkauf regelmäßig einen Erlös erzielen könne, der selbst den bei Zugrundelegung der längeren technischen Nutzungsdauer verbleibenden Buchwert noch übersteige. Die Klägerin habe die streitgegenständlichen Grundstücke im Jahr 2017 für rund 1,4 Millionen € verkauft, was für eine längere Restnutzungsdauer spreche.

35

Das Gericht hat mit Beschluss vom 11.07.2018 Beweis erhoben über die tatsächliche Nutzungsdauer der Gebäude A und C durch Einholung eines Sachverständigengutachtens. Der Gutachter ist dabei vom Gericht erläuternd angehalten worden, auf den Bewertungsstichtag 1.1.2009 den Zeitraum zu ermitteln, in dem die Gebäude voraussichtlich ihrer Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden könnten und dabei sämtliche technischen und wirtschaftlichen Umstände zu berücksichtigen.

36

In seinem Gutachten hat der Gutachter ausgeführt, dass die voraussichtlichen Nutzungsdauern, in denen die Gebäude zum Stichtag 1.1.2019 voraussichtlich ihrer Zweckbestimmung nach noch entsprechend genutzt werden könnten, unter Berücksichtigung

37

aller erforderlichen technischen und wirtschaftlichen Umstände für A mit rund 34 Jahren und für C mit rund 32 Jahren ermittelt worden seien.

Er habe dabei in Kenntnis und Auswertung der einschlägigen Kataloge zu den Lebensdauern von Bauteilen das Modell gemäß Anlage 4 der vom Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung am 18. Oktober 2012 bekannt gemachten Richtlinie zur Ermittlung des Sachwerts (Sachwertrichtlinie) zur Ermittlung der Nutzungsdauer der Gebäude für das beste Verfahren gehalten, um die gestellte Frage sachgerecht zu beantworten. Es diene der Orientierung und Ermittlung der Nutzungsdauer unter Berücksichtigung von Modernisierungsmaßnahmen und ermögliche die erforderliche sachverständliche Würdigung des Einzelfalls. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sachverständigengutachten vom 8.1.2019 und auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 12.7.2019 Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe:**

Soweit die Klage zurückgenommen wurde, war das Verfahren einzustellen, § 72 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Im Übrigen ist die Klage begründet.

I. Die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 bis 2013 und 2015 sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als der Beklagte Werbungskosten für AfA i.H.v. lediglich 19.427 € anstelle von 24.209 € jährlich berücksichtigt hat.

1. Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Abweichend davon sind nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG bei Gebäuden, die – wie die streitgegenständlichen Gebäude A und C – nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA abzuziehen. Anstelle dessen können nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden AfA vorgenommen werden, sofern die tatsächliche Nutzungsdauer weniger als 50 Jahre beträgt. Dies ist vorliegend der Fall.

Die Nutzungsdauer eines Gebäudes im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV. Die Nutzungsdauer ist im Regelfall im Wege der Schätzung vorzunehmen, da zumindest auch ungewisse künftige Ergebnisse zu beurteilen sind (so bereits der BFH zur damaligen gesetzlichen Neuregelung im Urteil vom 28.9.1971 VIII R 73/68, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 1972, 176, wobei der BFH keine „strengen Anforderungen“ an den diesbezüglich zu erbringenden Nachweis stellen wollte).

Die zu schätzende Nutzungsdauer wird nach ständiger Rechtsprechung bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können. Auszugehen ist von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, kann sich der Steuerpflichtige hierauf berufen (BFH, Urteile vom 4.3.2008 IX R 16/07, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2008, 1310; vom 19.11.1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; vom 18.9.2003 X R 54/01, BFH/NV 2004, 474; FG

Köln, Urteil vom 30.6.2016 11 K 3657/14, juris; vgl. auch Kulosa in Schmidt, EStG, § 7 Rn. 208 i.V.m. Rn. 155). Im Regelfall dürfte somit die Frage nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu stellen sein, da diese denotwendig jedenfalls nicht länger als die technische Nutzungsdauer sein kann. Wann im Einzelfall eine kürzere Nutzungsdauer vorliegt, ist eine Frage der tatsächlichen Würdigung (BFH, Urteil vom 28.9.1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176).

2. Der Senat ist auf der Grundlage des eingeholten Sachverständigengutachtens zu der Überzeugung gelangt, dass unter Berücksichtigung aller technischen und wirtschaftlichen Umstände die Nutzungsdauer des Gebäudes A zum Stichtag 1.1.2009 noch 34 Jahre und des Gebäudes C noch 32 Jahre betrug. 45

a) Der Senat folgt dabei den Ausführungen des Sachverständigen, der in der mündlichen Verhandlung überzeugend dargelegt hat, dass das von ihm angewandte Modell gemäß Anlage 4 (Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen) der Sachwertrichtlinie ein geeignetes Verfahren zur Ermittlung der verbleibenden Nutzungsdauer darstellt. Die Beteiligten haben dabei keine Einwendungen gegen die vom Sachverständigen im Rahmen des angewandten Modells getroffenen Feststellungen im Einzelnen erhoben. 46

b) Sofern der Beklagte die Anwendung eines typisierten Modells zur Ableitung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes grundsätzlich ablehnt und die Auffassung vertritt, dass das vom Sachverständigen angewandte Verfahren im Rahmen der Gebäudesachwertermittlung nach §§ 21 ff. i.V.m. § 6 Abs. 6 ImmoWertV und damit für Zwecke der Verkehrswertermittlung Anwendung finde und daher im Rahmen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG keine Anwendung finden könne, folgt der Senat dem nicht. Zwar ist es zutreffend, dass die Ermittlung der Restnutzungsdauer im Rahmen der Verkehrswertermittlung lediglich notwendiger Zwischenschritt zur Feststellung des Gebäudewerts ist, im Rahmen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG hingegen den Hauptzweck darstellt. Hieraus vermag der Senat aber keinen Unterschied zwischen der (Rest-)Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG und der Restnutzungsdauer i.S.d. § 6 Abs. 6 ImmoWertV zu konstruieren (a.A. FG Köln, Urteil vom 30.6.2016 11 K 3657/14, juris). Vielmehr ist der Begriff der (verbleibenden) Nutzungsdauer, somit der Restnutzungsdauer, trotz Notwendigkeit der Schätzung in beiden Zusammenhängen keine – ggf. abweichend zu ermittelnde – Fiktion. Vielmehr ist beide Male die Frage zu beantworten, wie viele Jahre das Gebäude im bestehenden Zustand voraussichtlich noch wirtschaftliche Verwendung finden kann. Dies ist bei der Frage nach dem Verkehrswert ebenso von entscheidender Bedeutung wie bei der Frage nach der sachgerechten Aufwandsverteilung. Da im Rahmen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eben nicht nur auf die verbleibende technische Nutzungsdauer abzustellen ist, sondern sich der Steuerpflichtige ebenso auf eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer berufen kann, ist nicht nachvollziehbar, inwiefern es eine von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer „unter Verkehrswertgesichtspunkten“ abweichende wirtschaftliche Nutzungsdauer „unter einkommensteuerlichen Gesichtspunkten“ geben könnte und wie diese zu bestimmen sein sollte. Da § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG dem Steuerpflichtigen grds. die Möglichkeit der Erbringung des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer eröffnet, muss dieser Nachweis nach Auffassung des Senats jedenfalls unter Anwendung einer gutachterlich anerkannten Methodik zu erbringen sein. 47

c) Der Senat ist ferner auf Grundlage der vom Sachverständigen gemachten Ausführungen zu der Überzeugung gelangt, dass ein „Bausubstanzgutachten“ entgegen der Auffassung des Beklagten kein sachgerechteres Verfahren für die Ermittlung der 48

Nutzungsdauer eines Gebäudes i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG darstellt. Es ist schon fraglich, was im Einzelnen mit dem Begriff „Bausubstanzgutachten“ ausgedrückt werden soll. Der Sachverständige hat in seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass das Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen (ERAB) die komplette technische Erfassung aller Bauteile und Baustoffe erfordere. Aufgrund des enormen Aufwandes finde es in der Praxis regelmäßig keine Anwendung, sondern primär in Wissenschaft und Forschung. Da das ERAB-Verfahren zumindest die Wechselwirkung zwischen den Bauteilen/Baustoffen und den die Gebäude nutzenden Menschen unberücksichtigt lässt, erscheint es dem Senat zur Ermittlung der Nutzungsdauer für Zwecke der AfA vergleichsweise ungeeignet. Sofern sich der BFH im Beschluss vom 19.1.2018 (X B 60/17, BFH/NV 2018, 530) auf ein nicht näher bezeichnetes Bausubstanzgutachten bezieht, kann der Senat dem jedenfalls nicht entnehmen, dass ausschließlich ein Bausubstanzgutachten anzuerkennen wäre. Vielmehr lassen die Ausführungen des BFH erkennen, dass grds. auch ein Sachverständigengutachtens zu den Verkehrswerten „mit entsprechenden Anpassungen“ Verwendung finden könne. Einen Bedarf für weitere Anpassungen sieht der Senat bezogen auf das vorliegende Sachverständigengutachten allerdings nicht.

3. Nach alledem war ein jährlicher AfA-Satz i.H.v. 2,94 % für das Gebäude A und ein jährlicher AfA-Satz i.H.v. 3,125 % für das Gebäude C zugrunde zu legen. 49

Es ergibt sich somit eine jährliche AfA i.H.v. 12.038 Euro für das Gebäude A, i.H.v. 4.184 Euro für das Gebäude B; i.H.v. 4.668 Euro für das Gebäude C und i.H.v. 3.319 Euro für die Außenanlagen. Insgesamt war somit in den Streitjahren jeweils AfA i.H.v. 24.209 Euro zu berücksichtigen. 50

Im Hinblick auf das Streitjahr 2015 weist der Senat darauf hin, dass im Hinblick auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von der Steuererklärung, welche die Klägerin als Klagebegründung eingereicht hat, auszugehen sein wird. Der Feststellungsbescheid für das Jahr 2015 vom 18.4.2018, in dem er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 500 Euro festsetzte, durfte nach Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung am 4.10.2018 nicht mehr am 21.3.2019 zu Lasten der Klägerin nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. 51

II. Die Übertragung der Berechnung der festzustellenden Einkünfte auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 52

III. Die Kostenentscheidung folgt, soweit die Klage zurückgenommen wurde, aus § 136 Abs. 2 FGO, ansonsten aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 53

IV. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 54