

Zur Optimierung der steuerlichen Abschreibungsdauer bei Erwerb bebauter Grundstücke

Roland R. Vogel, Berlin

»Was klagt ihr über die vielen Steuern. Unsere Trägheit nimmt uns zweimal soviel ab, unsere Eitelkeit dreimal soviel und unsere Dummheit viermal soviel.« (Benjamin Franklin)

An Beispielen wird gezeigt, dass der Steuerpflichtige von der Regel-Restnutzungsdauer nach EStG (40 oder 50 Jahre) »nach unten« abzuweichen berechtigt ist – und welche ertragsteuerlichen Auswirkungen damit verbunden sind.

1 Steuerliche Normal-Vorgaben gem. § 7 Abs. 4 EStG

Jeder Erwerber eines bebauten Grundstücks kennt das: Jahr für Jahr darf auf den Teilbetrag, der auf den Gebäudewertanteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Bemessungsgrundlage) entfällt, »abgeschrieben werden«. Das war schon im Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24.06.1891 so, und so ist es auch noch heute.

Für die Feststellung der Bemessungsgrundlage des Gebäudewertanteils ist der Gesamt-Kaufpreis eines bebauten Grundstücks (zzgl. aller Erwerbs-Nebenkosten) in einen (nicht abschreibbaren) Bodenwertanteil und einen (steuerlich abschreibbaren) Gebäudewertanteil aufzuteilen.

Wer neu baut, legt die Herstellungskosten des Gebäudes zugrunde. Wer eine »gebrauchte« bebaute Immobilie erwirbt, muss den zum Tage des Kaufs sich ergebenden Gebäudezeitwert ermitteln, der als Abschreibungsgrundlage gilt.

Dies geschieht nach der Rechtsprechung des BFH im Sachwertverfahren, das in §§ 21–23 ImmoWert¹ beschrieben ist. Grundlegend wurde die Methode der Aufteilung vom Autor bereits 1985 in der Literatur beschrieben.² Zwischenzeitlich haben Länderfinanzbehörden der Bundesrepublik verschiedentlich Arbeitsgrundlagen veröffentlicht, in denen diese Aufteilung dargestellt wird. So wird z.B. auf die Arbeitshilfe der Senatsverwaltung für Finanzen (Berlin) verwiesen, die seit dem Jahr 2012 als vereinfachtes Verfahren vorgeschlagen wird.³

Auf die Details für die sachgerechte Feststellung der Bemessungsgrundlage des abschreibbaren Gebäudewertanteils soll hier ausdrücklich nicht weiter eingegangen werden. Ist die Aufteilung – ggf. mithilfe eines sachkundigen Sachverständigen – qualifiziert vorgenommen, gibt (je nach ursprünglichem Baujahr) § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG (Einkommensteuergesetz) vor, dass bei der Ermittlung der zu versteuernden Einkünfte bei Wohngebäuden Abschreibungen von 2 % bzw. 2,5 %

(Absetzung für Abnutzung, »AfA«) in Ansatz gebracht werden⁴.

In aller Regel sehen Erwerber typischer Einfamilien- oder Altbau-Miethäuser aus der Gründerzeit bis zum Baujahr 1924 einen 40-jährigen Abschreibungszyklus vor sich. Die Käufer wissen, dass ihnen von ihrem anteiligen Gebäudewert Abschreibungsbeträge von 2,5 % p.a. zustehen.

Bei Bauten ab 1925, also z.B. 30er-Jahre- oder Nachkriegsbauten, beträgt die jährliche Abschreibungsquote 2 %, die Abschreibungsdauer 50 Jahre.

Soweit die landläufig bekannten Abschreibungsarten auf Wohnimmobilien. Dieses Wissen ist Allgemeingut und wird gewöhnlich auch nicht in Zweifel gezogen.

2 Berechtigung abweichender Restnutzungsdauern

Geschuldete Steuern werden durch anzuerkennende Kostenpositionen geschmälert. Deren Berechtigung zu beurteilen obliegt der Finanzverwaltung. Das Bestreben der Behörde zielt im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften auf einen möglichst hohen Steueranspruch. Das bringt es mit sich, dass steuermindernde Positionen kritisch beurteilt werden. Entgegengesetzt

1 »Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV) vom 19.05.2010 (BGBl. I S. 639)«.

2 Vogel, Roland R.: Die Aufteilung der Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück – Methoden zur Ermittlung des abschreibbaren Gebäudewertes, Das Grundeigentum 13/1985, Grundeigentum-Verlag, Berlin 1985, S. 651–667.

3 Beck, Hans-Joachim: Neue Arbeitshilfe der Finanzverwaltung, Anschaffungskosten des Gebäudes; Bebaute Grundstücke: Aufteilung des Kaufpreises, Das Grundeigentum 10/2014, Grundeigentum-Verlag, Berlin 2014.

4 EStG § 7 Abs. 4: Bei Gebäuden sind . . . als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge bis zur vollen Absetzung abzuziehen:

1. . . .
2. bei Gebäuden, . . . die
 - a) nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 Prozent,
 - b) vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind, jährlich 2,5 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

ist das Interesse der Steuerpflichtigen, ihre Steuerbelastung zu minimieren, ebenfalls im Rahmen der Gesetze.

Mit den Abzugsposten für AfA mindert der Steuerpflichtige Jahr für Jahr seine Steuerschuld, die auf positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. anderen Einkunftsarten lastet. Dies, ohne dass eine zusätzliche Liquidität aufgebracht wird.

Schon der Reichsfinanzhof (RFH) hat erkannt, dass es bei Gebäuden niemals möglich sein wird, den Zeitraum der Benutzung durch den Eigentümer genau im Voraus zu bestimmen und die entsprechende arithmetisch richtige Absetzungsquote genau festzulegen. Im Urteil vom 19.07.1932⁵ urteilte der RFH, »dass nicht allein die voraussichtliche technische Standarddauer des Gebäudes maßgebend sei, sondern es müssen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte berücksichtigt werden, soweit sich für die weitere Entwicklung irgendwelche ausreichend greifbare Umstände feststellen lassen. Maßgebend ist der Zeitraum der voraussichtlichen tatsächlichen Inanspruchnahme zu Miet- oder Eigenwohnungszwecken durch den Steuerpflichtigen.«⁶

Nicht bei jedem bebauten Grundstück ist zweifelsfrei anzunehmen, dass – je nach Herstellungsjahr – die im EStG genannten Restnutzungsdauern (40 bzw. 50 Jahre) genau auf die erworbene Immobilie »passen«. Könnte nicht auch eine objektspezifische, kürzere Restnutzungsdauer zutreffend und angemessen sein?

Geht es um die Abschreibung auf Immobilienbesitz, lohnt ein vertiefter Blick in das Gesetz. An die heutigen Standardregelungen der Abschreibungszyklen schließt sich ein Satz des § 7 EStG an, der darauf hinweist, dass es durchaus andere Restnutzungs- und damit Abschreibungsdauern gibt, auf die eine AfA in gleichen Jahresbeträgen angewendet werden kann.

EStG § 7 Abs. 4 **Satz 2:**

- »Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes . . . in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b weniger als 40 Jahre, so können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden.«

Mit dieser Öffnungsklausel stellt der Gesetzgeber klar, dass es nicht ausschließlich die Normal-Abschreibungsdauern gibt. Es können auch kürzere Zeiträume begründet und für die AfA herangezogen werden.

Was keiner wissen kann, was auch im Gesetzestext nicht vorgegeben werden kann, ist die zu erwartende Gesamt- und Restnutzungsdauer von baulichen Anlagen. Niemand kann die Zukunft voraussagen. Der Marktteilnehmer wird seine Gedanken darauf richten, dass ihm sein Erwerb möglichst lange dienen möge. Sicher ist ihm eine weitere Lebensdauer seiner hundertjährigen Immobilie von 40 Jahren oder seiner 50-jährigen Immobilie von 50 Jahren durchaus recht. Ob dies allerdings der allgemeinen Marktanschauung entspricht, ist zu hinterfragen.

Wesentlich für die Bemessung der Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes ist die Beurteilung der Bauart, der Bauweise, der verwendeten Baumaterialien, des Ausbauniveaus und die Art der Nutzung. Deren Beurteilung hat sich im Verlauf der Jahre verändert, und führt in der Regel tendenziell heutzutage dazu, die Lebenszyklen der Gebäude, also insbesondere die Restnutzungsdauern, kürzer zu veranschlagen.

Die Restnutzungsdauer eines Gebäudes ist eine wirtschaftliche Größe, die sich weder einfach berechnen lässt, noch den Vorgaben der steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten nach EStG folgt. Auf die Dynamik bei der Beurteilung von Gesamt- und Restnutzungsdauern wurde bereits verwiesen.

Die starren EStG-Vorgaben führen in vielen Fällen nicht zu der Restnutzungsdauer, die auf das jeweilige Gebäude zutrifft.

3 Gesamtnutzungsdauer

Gebäude sind langlebige Wirtschaftsgüter. Ihre Gesamtnutzungsdauern, also ihre Lebenszyklen, unterliegen einer allgemeinen Einschätzung.

Amtliche AfA-Tabellen sind in großer Zahl für die unterschiedlichsten Branchen und eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern vorhanden. Eine AfA-Tabelle für Gebäude ist nicht darunter. Sie ist auch entbehrlich. Schließlich enthält das Gesetz keine Angabe darüber, welche Nutzungsdauer einem Gebäude steuerlich beizumessen ist. Es wird auf die »gewöhnliche Nutzungsdauer« abgestellt. Diese ist angemessen anzusetzen. Gleichgültig, welche Gesamtnutzungsdauer von Gebäuden gewählt wird, die Normal-Abschreibungssätze stellen darauf nicht ab. Bei 2,5 %iger jährlicher Abschreibungsquote ist nun mal innerhalb von 40 Jahren eine Vollabschreibung erreicht, bei 2 % nach 50 Jahren.

Zweifelsfrei können problemlos aktuell eingeschätzte Gesamtnutzungsdauern gewählt werden. Die alte, lange Zeit angenommene GND von massiven Gebäuden (100 Jahre) ist nicht mehr Maßstab. Eine objektbezogene GND ist – im Zweifel mit der Hilfe von Sachverständigen – festzustellen.

4 Steueroptimierte Restnutzungsdauern

Woher nehmen also Marktteilnehmer ihre Annahmen zur Restnutzungsdauer, die sie ihrer Kaufpreisbemessung zugrunde legen? Hier gelten Erfahrungssätze, bei deren Anwendung auch die Marktpreise belegt werden können, die am Markt, z.B. für Altbau-Miethäuser, erzielt werden. Wie schon der Reichsfinanzhof vorgab, sind Restnutzungsdauern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu begründen und nach ausreichend greifbaren Umständen zu bemessen, die sich feststellen lassen.

⁵ RFH, Ur. vom 19.07.1932 – VI A 270/32 –, StW 32/910.

⁶ Kommentierung des Urteils im *Berliner Tageblatt* vom 11.12.1932, Beiblatt Zentralmarkt für Grundstücke, Bauten, Hypotheken, Geld.

4.1 Sachwertrichtlinie

In der ImmoWertV ist die Restnutzungsdauer von Gebäuden in § 6 Abs. 6 definiert.⁷ Allerdings steht dort kein Weg zu einer Zahl, der allgemein beschränkt werden kann.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer steuerlichen Beurteilung muss die Restnutzungsdauer baulicher Anlagen vor dem erläuterten Hintergrund ermittelt werden. Im Spannungsfeld zwischen dem Steueranspruch des Staates und dem Interesse des Steuerpflichtigen muss eine objektive Basis herangezogen werden. Dem subjektiven Ermessen bei der Einschätzung der Restnutzungsdauer ist ein möglichst geringer Spielraum zu eröffnen.

Als »amtliche Norm« ist die seit September 2012 erlassene Sachwertrichtlinie (SW-RL)⁸ anzusehen. Sie befasst sich deutlich konkreter mit dem Thema »Restnutzungsdauer« und soll in diesem Beitrag als allgemeingültige Quelle zur Ermittlung der RND für das gesamte Bundesgebiet herangezogen werden.

Die SW-RL beleuchtet Daten und Vorgaben, die bei einer Sachwertermittlung eine Rolle spielen können. Das Schwergewicht liegt auf technischen Hinweisen, nebenbei mit überwiegend, besonders umfangreicher Befassung mit landwirtschaftlichen Betriebsgebäuden. Die technische Betonung wird allerdings in einem wesentlichen Punkt durchbrochen, nämlich bei der Befassung mit der Restnutzungsdauer. Hier wird mehrfach von einer »wirtschaftlichen« Restnutzungsdauer gesprochen, sozusagen als eine Art Fremdkörper in einer reinen Sachwertermittlung. Mit dieser Formulierung soll wohl den Vorgaben entsprochen werden, die bereits der RFH aufgestellt hatte, nämlich, dass »auch wirtschaftliche Gesichtspunkte berücksichtigt werden« müssen, siehe oben.

Zur Gesamt- und Restnutzungsdauer steht in Abschnitt 4.3 der SW-RL:

»Die anzusetzende **Gesamtnutzungsdauer** ist eine Modellgröße.«

»Die **Restnutzungsdauer** wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbeitrag zwischen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Wertermittlungstichtag ermittelt. Das Ergebnis ist daraufhin zu prüfen, ob es dem Zeitraum entspricht, in dem das Gebäude bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden kann ...«

Gesamtnutzungsdauern sind als Orientierungswerte in Anlage 3 der SW-RL dargestellt. Es werden übliche Gesamtnutzungsdauern bei ordnungsgemäßer Instandhaltung ausgewiesen. Bei individuell genutzten Ein- und Zweifamilienhäusern werden Gesamtnutzungsdauern zwischen 60 und 80 Jahren angegeben, bei Wohn- bzw. Wohn- und Geschäftshäusern liegt der Zeitraum zwischen 60 und 70 Jahren, jeweils ± 10 Jahre.

Anlage 4 der SW-RL enthält das Modell der »Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen. Dieses Modell, so die Fußnote dieser Anlage, »kann analog auch bei der Bewertung von Verwaltungs-, Büro- und Geschäftsgebäuden Anwendung finden«.

Einflussgrößen dieses Modells sind vorwiegend die folgenden **technischen** Parameter:

- Gesamtnutzungsdauer (GND)
- Relatives Alter (tatsächliches Alter/GND \times 100)
- Modernisierungsgrad, gegliedert nach Bauteilen und deren gewichteten Einflüssen
- Sich aus einem jeweiligen Gesamtpunktwert (aus Modernisierungsgrad) ergebende Variablen gem. Tabelle in Anlage 4 der SW-RL

Dieser als »wirtschaftliche Komponente« bezeichnete Korrekturfaktor fließt nach einem Punkte-Verfahren ein. Es werden festgesetzte »Modernisierungsgrade« als Maßstab gewählt, von »nicht modernisiert« bis »umfassend modernisiert«. Gebäuden, die im Zustand des Erbauens belassen sind, wird eine kurze Restnutzungsdauer beigemessen, je nach katalogisiertem Modernisierungsgrad verlängern sich die ausgewiesenen Restnutzungsdauern.

Das Tabellenwerk der SW-RL ermöglicht es, anhand dieser Parameter eine modifizierte Restnutzungsdauer eines Gebäudes herzuleiten. Unberücksichtigt bleiben in dem Modell – mit Ausnahme der dort geschilderten Modernisierungssituationen – die gem. ImmoWertV geforderten weiteren **wirtschaftlichen** Einflussgrößen.

Für die Bestimmung der Restnutzungsdauer (RND) eines Gebäudes bietet sich auf den ersten Blick zunächst die einfache Rechnung an:

$$RND = GND - \text{Alter}$$

Hierbei bedeuten GND: Gesamtnutzungsdauer
 Alter: Gebäudealter

Bei unkritischer Anwendung dieser Vorgaben wäre für alle Gebäude, die älter als 80 Jahre sind, die GND als abgelaufen zu betrachten. Eine RND gäbe es nicht mehr. Eine anzusetzende RND von Null Jahren würde bedeuten, dass wirtschaftlich ein Abriss geboten wäre. Das würde z.B. für alle Gründerzeitbauten bis Mitte der 1920er Jahre gelten, auch wenn sie alt sind, aber noch für eine gewisse Zeit nutzbar sein dürften.

Das obige, rein rechnerische Ergebnis kann nicht generell angewendet werden, denn:

- eine Vielzahl von Gebäuden wird über ihre GND hinaus genutzt bzw.
- andere Gebäude erreichen ihre theoretische Nutzungsdauer nicht, da sie keine Akzeptanz mehr finden, d.h. die wirtschaftliche Nutzbarkeit begrenzt ist.

⁷ ImmoWertV § 6 Abs. 6: Die Restnutzungsdauer ist die Zahl der Jahre, in denen die baulichen Anlagen bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden können; durchgeführte Instandsetzungen oder Modernisierungen oder unterlassene Instandhaltungen oder andere Gegebenheiten können die Restnutzungsdauer verlängern oder verkürzen. Modernisierungen sind beispielsweise Maßnahmen, die eine wesentliche Verbesserung der Wohn- oder sonstigen Nutzungsverhältnisse oder wesentliche Einsparungen von Energie oder Wasser bewirken.

⁸ Richtlinie zur Ermittlung des Sachwerts Sachwertrichtlinie – SW-RL vom 05.09.2012, BAnz vom 18.10.2012

Der Verordnungstext der Sachwertrichtlinie enthält folgende Öffnungsklausel:

»Je nach Situation auf dem Grundstücksmarkt ist die anzusetzende Gesamtnutzungsdauer sachverständig zu bestimmen.«

Die Methodik der SW-RL ist somit im Einzelfall lage- und objektspezifisch um eine eigentliche wirtschaftliche Beurteilung zu ergänzen.

Hier kommt also der Sachverständige in's Spiel. Die Restnutzungsdauer von Wohngebäuden ist durchaus nicht so schematisch, wie es die 40- bzw. 50-Jahre-Regelungen vermuten lassen können. Auch nach Anwendung der Sachwertrichtlinie ist es dem Sachverständigen übertragen, eine Restnutzungsdauer zu bestimmen.

4.2 Einschätzung von Gutachterausschüssen

Auch andere Quellen stützen vom EStG abweichende Überlegungen. Der Gutachterausschuss für Grundstückswerte in Berlin hat marktgestützte Betrachtungen zum Ansatz von Restnutzungsdauern für Bestandsgebäude veröffentlicht. Für die Feststellung von für die Wertermittlung erforderlichen Daten wurden z.B. wirtschaftliche Restnutzungsdauern für typische Berliner Altbau-Miethäuser untersucht.

Als Beispiel wird hier eines vom Baujahr 1895, ein anderes vom Ursprungsbaujahr 1915 herangezogen. Für derartige Objekte wurden in der Beurteilung des Gutachterausschusses folgende Restnutzungsdauern⁹ zusammengestellt:

	Wirtschaftliche Restnutzungsdauer bei Zustandsnote in Jahren			Ausstattung und Zu- und Abschläge
	1, gut	2, normal	3, schlecht	
Baujahr 1895	30	25	20	Altbauten: Normalausstattung Innentoiletten, Etagenheizung/ Zentralheizung, Bäder Abschlag 5 Jahre: keine EH/ZH oder keine Bäder bzw. ausschließlich Podesttoiletten Abschlag 10 Jahre: weder EH / ZH noch Bäder
Baujahr 1915	35	30	25	

Selbst wenn nicht Extrempositionen beleuchtet werden, also ein Objekt in schlechtem Zustand und ohne zeitgemäßen Komfort mit den dann als erforderlich angesehenen Abschlägen von bis zu 10 Jahren in der Restnutzungsdauer wird deutlich: In keinem Fall wird eine dem § 7 EStG entsprechende Restnutzungsdauer (40 Jahre) als marktgerecht angesehen.

Bei einem Mietwohnhaus aus dem Baujahr 1895, normaler Bauzustand, mit einer Normalausstattung mit Heizung und Bädern geht der Gutachterausschuss von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren aus, ohne Berücksichtigung ggf. weiterer zu berücksichtigender objektspezifischer Besonderheiten.

Allein diese Annahme einer kürzeren Restnutzungsdauer ändert den Abschreibungszyklus von den im Gesetz ausgeschriebenen 40 Jahren (Abschreibungsquote 2,5 %) auf 25 Jahre und somit eine jährliche Abschreibungsquote von 4 %.

Hieraus lässt sich eine weitere Kritik gegenüber der SW-RL ablesen: Art und Alter einer Modernisierung lt. Anlage 4 der

SW-RL sind nicht klar definiert. Da ist die Formulierung einer »Normalausstattung«, wie vom Gutachterausschuss Berlin gegeben, deutlich hilfreicher. Bei strenger Auslegung der Modernisierungspunkte der SW-RL könnte man auf die Idee kommen, dass vor mehreren Jahrzehnten eine Umstellung von Ofen- auf Zentralheizung noch immer als Pluspunkt angesehen werden müsse, während aus Marktsicht damit lediglich eine »Normalausstattung« erreicht wurde. Der Sachverständige ist also bei der Anwendung der SW-RL gefordert, seine fachlich fundierte, marktbezogene Einschätzung einzubringen.

4.3 Weitere Begründung alternativer Restnutzungsdauern

Ein anderer Vorschlag, die Restnutzungsdauer eines Gebäudes zu bestimmen, ergibt sich aus einer Veröffentlichung von Lang und Schöffel.¹⁰ Siehe dort.

5 Vorbemerkungen zu den Berechnungsbeispielen

5.1 Erläuterung zu den Berechnungsbeispielen

Es gibt also verschiedene Begründungs-Ansätze, aufgrund derer die Normal-Abschreibungsdauern gem. § 7 EStG überprüft und ggf. korrigiert werden können.

Wichtig sind die Überlegungen, welche AfA-Bemessungsgrundlage für die erste Steuererklärung nach Erwerb erklärt werden muss. Hier kann der öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige für Grundstücksbewertungen wesentliche Entscheidungen mittragen.

Nachfolgend wird ein Modell nach der von der Finanzverwaltung nicht zu negierenden SW-RL dargestellt. Als Beispiele werden unterschiedliche tatsächliche Bewertungsfälle aus dem gesamten Bundesgebiet dargestellt, kleine und große, Altbauten und Nachkriegsobjekte, um die Belastbarkeit der Modell-Aussage vorzustellen.

Schwerpunkt dieses Beitrags ist der Hinweis auf die Differenz zwischen den Abschreibungsdauern nach EStG und den Restnutzungsdauern, die sich aus der SW-RL ergeben. Der Leser soll dafür sensibilisiert werden, was dem Steuerpflichtigen ggf. bei Ansatz einer aus Sicht des Sachverständigen falschen RND entgehen kann, bzw. was er nicht in Anspruch nimmt, wenn er diese Prüfung nicht anstellt.

Es wird nachgewiesen, dass allein die Anwendung der SW-RL in den beurteilten Fällen zu zum Teil deutlich niedrigeren Restnutzungsdauern führt, aus denen wiederum individuelle steuerliche Vorteile erwachsen.

⁹ Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin, Liegenschaftszinssätze für Mietwohnhäuser und Mietwohnungsgeschäftshäuser in Berlin mit einem gewerblichen Mietanteil bis 70 %, ABl. Berlin Nr. 21 vom 25.02.2012, S. 793 ff.

¹⁰ Lang, G./Schöffel, A., Neues Modell zur praktischen Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von Gebäuden im Rahmen der Wertermittlungslehre, GuG 2009, 157 ff.

Bei solchen Gutachtenaufgaben wird dem Sachverständigen in aller Regel der Kaufpreis des Objekts vorgelegt mit dem Auftrag, diesen sachgerecht in einen abschreibungsfähigen Gebäudewertanteil und einen nicht abschreibbaren Bodenwertanteil aufzuteilen.

Seine Berechnungen stellen sich in diesem Zusammenhang auf den Kaufpreis ab. Die Abweichung von den Anschaffungskosten als Ganzes ist aber nicht schädlich. Im Ergebnis ermittelt der Sachverständige prozentuale Anteile der Bau- und der Bodenwerte. Diese Prozentzahlen lassen sich sowohl auf den Kaufpreis übertragen – der in der steuerlichen Erklärung der AfA-Bemessungsgrundlage nur eine Teilgröße ist – wie auch auf die Summe des Kaufpreises zzgl. sämtlicher Anschaffungsnebenkosten, also die gesamten, der AfA zugrunde zu legenden Anschaffungskosten. Daher möge sich der Leser nicht durch den in den Tabellen verwendeten Ansatz des »Kaufpreises« irritieren lassen. Dieser wird hier lediglich für die Modellbeschreibung gewählt. Die Vorteile, die sich ggf. aus dem Ansatz der gesamten Anschaffungskosten ergeben, werden also höher sein als hier ausgedrückt, sind aber durch eine einfache Dreisatzrechnung zu bestimmen.

Abgestellt wird auf die Sachwertermittlung des Bewertungsobjekts, die sich aus den bewertungstechnischen Grundlagen ergibt. Nun sollte auch dem Laien klar sein, dass allein die Addition von Herstellungskosten, gemindert um die Alterswertminderung, nur in den seltensten Fällen einen Marktwert trifft. In der Praxis ist es gang und gäbe, dass reine Sachwertermittlungen erhebliche Abweichungen gegenüber dem Betrag haben, der am Markt für eine Immobilie erzielt wird. Entscheidend ist, was der Markt hergegeben hat, nicht, welche Zahl sich aus der Addition von zeitwertgemindertem Bauwert und dem Bodenwert ergibt. Die im Sozialismus geltende Prämisse »was es gekostet hat, muss es auch wert sein« hatte schon dort zu Verwerfungen geführt, die mit einem Marktdenken nichts zu tun haben. Also störe sich der Leser bitte nicht an ggf. auseinanderklaffenden Ansätzen, die sich aus den Sachwertbestimmungen und abweichenden Kaufpreisen ergeben. Die BFH-Vorgabe der grundlegend anzuwendenden Sachwertermittlung ist in den Beispielen – die sich auf echte Bewertungsfälle stützen – befolgt.

Alle sonstigen objektbezogenen, insbesondere wirtschaftlichen Einflüsse (unwirtschaftliche Raumschnitte, Nachfrageänderung und dadurch geringere Restnutzungserwartungen, ungünstige Nachbarschaftslage, andererseits auch Ansätze für Reparaturerefordernisse etc.) sind in diesen Darlegungen ausgeklammert. Sie können jeweils nur individuell betrachtet werden. Derartiges ist jeweils gesondert zu beurteilen und hier ausdrücklich ausgenommen.

5.2 Genuss der Gesamtabschreibung nur bei der gesamten steuerlichen Haltedauer

Ein wichtiger Gedanke muss betont werden:

Die durchschnittliche Haltedauer von Immobilien ist statistisch nicht bekannt. Zwar bestätigen Stimmen aus der Immobilienwirtschaft, dass bei Bestandshaltern von einer durch-

schnittlichen Haltedauer von mehr als 10, aber zumeist von weniger als 20 Jahren auszugehen ist. Bei Immobilienfonds und ähnlichen Anlageformen sind die Zeiträume kürzer, hier wird von einem Wiederverkauf innerhalb von drei bis fünf Jahren ausgegangen.

Daraus kann abgeleitet werden, dass der Steuerpflichtige in aller Regel nicht in den Genuss der vollen AfA kommt, weil nur in äußerst seltenen Fällen die im EStG angenommene Abschreibungsdauer von Immobilien, besonders im breiten Marktsegment der Wohn- und Geschäftshäuser, überhaupt erreicht wird.

Über eine erwartete Haltedauer mag der Käufer zwar zum Kaufzeitpunkt Vorstellungen haben, die tatsächliche Haltedauer ist bei Kauf jedoch nicht bestimmbar. Die Erfahrung zeigt, dass sie in aller Regel erheblich kürzer ist, als die Voll-Abschreibungsdauer lt. EStG.

Abschreibungen können nur innerhalb der Haltedauer in Anspruch genommen werden. Bei einem Verkauf geht, wenn eine zu lange RND zugrunde gelegt wurde, das noch verbleibende Abschreibungsvolumen ab Verkauf unwiederbringlich verloren.

Wird im Laufe der kommenden Jahre der Grundbesitz tatsächlich veräußert, dann bedeutet das, dass der Steuerpflichtige für jedes Jahr einer Veräußerung vor Ende der AfA-Dauer die Abschreibung auch nicht mehr in Anspruch nehmen kann. Und da geht selbstverständlich bei einer anfänglich angenommenen längeren Abschreibungsdauer mehr verloren als bei einer kürzeren.

Daher wird der Grundstückseigentümer sicher im Lauf der Zeit auch die Überlegung anstellen, ob eine Veräußerung zum Zeitpunkt des Auslaufens der AfA angedacht werden sollte, wenn also keine Steuerminderungen durch Abschreibungen zu gewärtigen sind. Zumal bei einem Nacherwerber die gesamte AfA neu beginnt, bereits vom Voreigentümer in Anspruch genommene Abschreibungen spielen hierbei keine Rolle.

6 Berechnungsbeispiele

6.1 Beispiel 1

Mietwohn- und Geschäftshaus in Berlin, Bj. 1955, ehem. öffentlich geförderter Wohnungsbau, Standardausstattung (ZH, Bäder, WW dezentral), Veränderung der Außenfenster nur bei vollkommenem Verschleiß der Kastendoppelfenster aus dem Baujahr, Verbesserung der Heizzentrale 1998 nach Verbrauch der Kesselanlage, keine energetischen Modernisierungen wie zusätzliche Wärmedämmung der Fassaden etc., geringe Modernisierungsaufwendungen durchgeführt, vorwiegend im Zuge turnusmäßiger Instandsetzungen

Insgesamt ist bei dem Bewertungsobjekt davon auszugehen, dass es nach Verkauf einer durchgreifenden Sanierung und Modernisierung unterzogen wird.

Beispiel 1: Mietwohn-/Geschäftshaus (Berlin) Bj. 1955				Modernisierungsgrad nach SW-RL: kleinere Modernisierung im Rahmen der Instandhaltung, 4 Punkte			
Version A: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND gem § 7 EStG				Version B: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND nach SW-RL			
Alter Gebäude 59 Jahre							
1. Bodenwert				1. Bodenwert			
275,00 €/m² x	5.782 m² =	1.590.000 €		275,00 €/m² x	5.782 m² =	1.590.000 €	
2. Zeitwert der baulichen Anlagen				2. Zeitwert der baulichen Anlagen			
01	Bruttogrundfläche (BGF)	14.800,00 m²		14.800,00 m²			
02	NHK 2010 (nach Anpassung)	755,00 €/m²		755,00 €/m²			
03	Baunebenkosten (BNK) nach NHK 2010	18 %		18 %			
04	Zwischensumme (01 x 02 + 03)	13.185.000,00 €		13.185.000,00 €			
05	Restnutzungsdauer	50 Jahre		27 Jahre			
06	Gewönl. Gesamtlebensdauer	70 Jahre		70 Jahre			
07	Alterswertminderung linear gem. § 23 ImmoWertV	28,57 %		61,43 %			
08	Betrag der Alterswertminderung (04 x 07)	3.767.100 €		8.099.400 €			
09	Gebäudezeitwert zum WST (04 - 08) rd.	9.420.000 €		5.090.000 €			
2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von				2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von			
2,00%				3,70%			
3. Außenanlagen				3. Außenanlagen			
Gebäudezeitwert zum WST x 4% das sind 376.800 € = rd. 377.000 €				4% das sind 203.600 € = rd. 204.000 €			
4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST				4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST			
Gebäude 9.420.000 €				5.090.000 €			
Außenanlagen 377.000 €				204.000 €			
Zusammen 9.797.000 €				5.294.000 €			
Bodenwert (siehe oben) 1.590.000 €				1.590.000 €			
Wert der baulichen Anlagen (siehe oben) 9.797.000 €				5.294.000 €			
Sachwert zusammen 11.387.000 €				6.884.000 €			
Bei einem Kaufpreis von 8.250.000 €				8.250.000 €			
Anteil Bodenwert 13,96% , ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 1.152.000 €				23,10% , ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 1.906.000 €			
Anteil Gebäudewert 86,04% , ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 7.098.000 €				76,90% , ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 6.344.000 €			
5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig) 142.000 € , im Laufe der RND kommen zusammen 7.100.000 €				5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig) 235.000,00 € , im Laufe der RND kommen zusammen 6.350.000 €			
6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer) 42,00% rd. 62.900 €				6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer) 42,00% rd. 104.100 €			
Steuerabzüge bei RND lt. § 7 EStG rd. 3.145.000 €				Steuerabzüge bei RND nach SW-RL rd. 2.810.700 €			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge Jahre 50 1.351.000 €				dito, Jahre 27 1.700.000 €			
Zinssatz 4,00%							
Veränderung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt 349.000 €							

Lesebeispiel: Dieses Mietobjekt erzielt während der RND lt. EStG ein Abschreibungsvolumen von insgesamt rd. 7,1 Mio. € verteilt auf 50 Jahre.

Bei einer als nach SW-RL anzunehmenden RND von 27 Jahren mindert sich das gesamte Abschreibungsvolumen zwar auf rd. 6,35 Mio. €, allerdings wird dieses Volumen in etwa der Hälfte der Zeit realisiert.

Es ist klar, dass sich zum Erwerbszeitpunkt bei einer geringeren Restnutzungsdauer wegen der höheren Alterswertminderung auch ein geringerer Gebäudezeitwert ergibt. Hat sich doch die Relation des unverändert angesetzten Bodenwerts zum Gebäudezeitwert verschoben. Während bei der längeren Restnutzungsdauer ein Gebäudezeitwert zugrunde liegt, der etwa 750.000 € höher ist, ist bei der kürzeren Restnutzungsdauer lediglich ein Gebäudezeitwert von rd. 6.350.000 € anzusetzen. Diese jeweiligen Relationen sind auf den Kaufpreis (einschl. aller Nebenkosten) anzuwenden, um den abschreibungsfähigen Gebäudewertanteil der jährlichen Abschreibung zu unterwerfen.

Zur Beachtung: Der hier mit dem Spitzensteuersatz (Einkommensteuer, zzgl. 5,5 % der Steuer als Solidaritätszuschlag)¹¹ ausgewiesene Betrag ist durchaus kein ungewöhnlicher Großverdiener-Satz. Die Spitzen- oder Grenzsteuerbelastung beginnt bei Alleinstehenden bereits bei einem zu versteuernden Gesamtbetrag der Einkünfte von knapp 53.000 € im Jahr, bei Verheirateten/Verpartnerten bei knapp 106.000 €. Alle Einkünfte über diesem zu versteuernden Einkommen werden

2014 mit 42 % zzgl. Soli-Zuschlag der Steuer unterworfen, Kirchensteuer unberücksichtigt.

Diese Betrachtung kann nur unvollständig sein, solange der Zinseffekt nicht betrachtet wurde.

Entscheidend für die Beurteilung des Steuerpflichtigen muss es sein, dass er zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht allein die Summe der über die Jahre anfallenden Steuervorteile in Betracht zieht, sondern die Zeit und damit jeweils den abgezinsten Barwert ins Auge fasst, die ihm aus Abschreibungen zustehen. In späteren Jahren verwendbare Abschreibungsvolumina sind um die laufende Geldentwertung zu mindern, und zwar im Wege einer Barwertberechnung. Da zeigt sich: Trotz des deutlich geringeren Abschreibungsvolumens (-750.000 €) ist der Barwert der Steuervorteile nicht, wie im EStG vorgesehen, nur rd. 1,35 Mio. €, sondern rd. 1,7 Mio. €. Ein Barwertvorteil von rd. 350.000 €!

Dieser entsteht dadurch, dass der Immobilieneigentümer Jahr für Jahr während der (kürzeren) Abschreibungsdauer die Differenz des Vorteils aus der EStG-Abschreibung und der Abschreibung aufgrund einer nach SW-RL anzusetzenden RND erhält, das sind in diesem Fall immerhin Jahr für Jahr Steuergutschriften von 41.200 € während der kürzeren RND!

Begrenzt man in diesem Modell die betrachtete Haltedauer auf beispielsweise 20 Jahre, ergibt sich ein deutlicheres Verhältnis zwischen erreichbaren und erreichten Steuervorteilen.

¹¹ Einkommensteuertabelle 2014

Daher wird eine weitere Berechnung eingefügt. Diese verdeutlicht, welches Abschreibungsvolumen einem Immobilieneigentümer zusteht, wenn er beispielsweise lediglich eine (weitgehend zu erwartende) Haltedauer seiner Immobilie von nur 20 Jahren erreicht.

Abschreibungsvorteile des Steuerpflichtigen sowohl bei der 50-jährigen (lt. EStG) wie auch bei der 27-jährigen RND (lt. SW-RL), bezogen auf eine Haltedauer von angenommenen 20 Jahren:

Version A: Nach EStG, Normal-AfA				Version B: nach SW-RL			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge	Jahre	20	855.000 €	dito, Jahre	20		1.415.000 €
Zinssatz		4,00%					
Verbesserung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt			560.000 €				
Jährlich höhere Steuerguldschrift			41.200 €				

Innerhalb einer angenommenen Haltedauer von 20 Jahren erhöht sich der Barwert-Vorteil des Steuerpflichtigen auf rd. 560.000 €, durch eine ihm Jahr für Jahr zustehende Steuer-Guldschrift in Höhe von jeweils € 41.200,00.

Trotz des geringeren Ausgangswerts bei der 27-jährigen RND zeigt sich ein deutlicher Liquiditätsgewinn für die kommenden 27 Jahre, und zwar in Höhe von $27 \times 41.200 \text{ €}$, das sind rd. 1,12 Mio. €

Im vorstehenden Beispiel zeigen sich anschaulich die besonderen Auswirkungen der sachgerechten Feststellung einer objektbezogenen RND.

6.2 Beispiel 2

Mietwohn- und Geschäftshaus in Krefeld, Bj. 1901, kleiner Gründerzeitbau mit Gewerbefläche im EG, Standardausstattung (ZH, Bäder, WW zentral), vorwiegend aus der Bauzeit, Verbesserungen mieterseitig, Altbau-Fenster, keine energetischen Modernisierungen wie zusätzliche Wärmedämmung der Fassaden etc., geringe Modernisierungsaufwendungen durchgeführt, vorwiegend im Zuge turnusmäßiger Instandsetzungen, auch mieterseitig erfolgt

Beispiel 2: Mietwohn- und Geschäftshaus (Krefeld) Bj. 1901				Modernisierungsgrad nach SW-RL: kleinere Modernisierung im Rahmen der Instandhaltung, 4 Punkte				
Version A: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND gem § 7 EStG				Version B: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND nach SW-RL				
		Alter Gebäude	113 Jahre					
1. Bodenwert								
290,00 €/m² x	176 m² =	51.000 €		290,00 €/m² x	176 m² =	51.000 €		
2. Zeitwert der baulichen Anlagen								
01 Bruttogrundfläche (BGF)	660 m²			660,00 m²				
02 NHK 2010 (nach Anpassung)	820 €/m²			820,00 €/m²				
03 Baunebenkosten (BNK) nach NHK 2010	18 %			18 %				
04 Zwischensumme (01 x 02 + 03)	639.000 €			639.000 €				
05 Restnutzungsdauer	40 Jahre			21 Jahre				
06 Gewönl. Gesamtlebensdauer	80 Jahre			80 Jahre				
07 Alterswertminderung linear gem. § 23 ImmoWertV	50,00 %			73,75 %				
08 Betrag der Alterswertminderung (04 x 07)	319.500 €			471.300 €				
09 Gebäudezeitwert zum WST (04 - 08) rd.	320.000 €			170.000 €				
2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von				2,50%				
3. Außenanlagen				4,76%				
Gebäudezeitwert zum WST x		4%	das sind 12.800 €	= rd. 13.000 €	4%		das sind 6.800 €	
							= rd. 7.000 €	
4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST								
Gebäude	320.000 €			170.000 €				
Außenanlagen	13.000 €			7.000 €				
Zusammen	333.000 €			177.000 €				
Bodenwert (siehe oben)	51.000 €			51.000 €				
Wert der baulichen Anlagen (siehe oben)	333.000 €			177.000 €				
Sachwert zusammen	384.000 €			228.000 €				
Bei einem Kaufpreis von				320.000 €				
Anteil Bodenwert	13,28%	, ergibt Bodenwert vom Kaufpreis		43.000 €	22,37%		, ergibt Bodenwert vom Kaufpreis	
Anteil Gebäudewert	86,72%	, ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis		278.000 €	77,63%		, ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis	
5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig)								
6.900 €		, im Laufe der RND kommen zusammen		280.000 €	11.800 €		, im Laufe der RND kommen zusammen	
6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer)								
42,00%		rd. 3.100 €		42,00%		rd. 5.200 €		
Steuerabzüge bei RND lt. § 7 EStG rd.				124.000 €				
Steuerabzüge bei RND nach SW-RL rd.				109.200 €				
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge				Jahre	40	61.000 €	dito, Jahre	21
Zinssatz				4,00%				
Veränderung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt				12.000 €				
				73.000 €				

Dieses Mietobjekt hat während der RND lt. EStG (40 J) ein Abschreibungsvolumen von 280.000 €, bei einer RND von 21 Jahren mindert sich das gesamte Abschreibungsvolumen auf 250.000 €.

Das geringere Gesamt-Abschreibungsvolumen führt zu einem Barwert der Steuervorteile von rd. 73.000 €, und nicht, wie nach EStG zu erwarten, von rd. 61.000 €. Der Barwertvorteil beträgt rd. 12.000 €.

Begrenzt man in diesem Modell die Haltedauer auf beispielsweise 20 Jahre, ergibt sich das folgende Verhältnis zwischen erreichbaren und erreichten Steuervorteilen:

Dieser speist sich dadurch, dass während einer 20-jährigen Haltedauer die Steuerlast aus der Abschreibung nach SW-RL Jahr für Jahr um 2.100 € geringer ist als nach der EStG-Abschreibung.

6.3 Beispiel 3

Mietwohnhaus in Hamburg, Bj. 1898, Gründerzeitbau, Eckgebäude mit hoher Ausnutzung, einfache Ausstattung (Nachtstrom-Speicherheizung, Bäder bzw. IWC, WW dezentral), vorwiegend aus der Bauzeit, Altbau-Fenster, keine zusätzliche

Version A: Nach EStG			Version B: nach SW-RL			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge	Jahre	20	42.000 €	ditto, Jahre	20	71.000 €
Zinssatz		4,00%				
Verbesserung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt			29.000 €			
Jährlich höhere Steuerguldschrift			2.100 €			

Innerhalb einer angenommenen Haltedauer von 20 Jahren erhöht sich der Barwert-Vorteil des Steuerpflichtigen durch höhere Steuererstattungen auf rd. 30.000 €.

Wärmedämmung der Fassaden etc., geringe Modernisierungsaufwendungen durchgeführt, vorwiegend im Zuge turnusmäßiger Instandsetzungen

Beispiel 3: Mietwohnhausanlage, (Hamburg) Bj. 1898				Modernisierungsgrad nach SW-RL: kleinere Modernisierung im Rahmen der Instandhaltung (Instandsetzung Fassaden, Einbau Zweischelben-isolierverglaster Fenster 1988), 4 Punkte			
Version A: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND gem § 7 EStG				Version B: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND nach SW-RL			
Alter Gebäude 116 Jahre							
1. Bodenwert							
1.250,00 €/m² x	505 m² =		631.000,00 €	1.250 €/m² x	505 m² =		631.000 €
2. Zeitwert der baulichen Anlagen							
01	Brutgrundfläche (BGF)	4.100,00 m²		4.100 m²			
02	NHK 2010 (nach Anpassung)	720,00 €/m²		720 €/m²			
03	Baunebenkosten (BNK)	19 %		19 %			
04	Zwischensumme (01 x 02 + 03)	3.513.000,00 €		3.513.000 €			
05	Restrukturierungsdauer	40 Jahre		21 Jahre			
06	Gewönl. Gesamtlebensdauer	80 Jahre		80 Jahre			
07	Alterswertminderung linear gem. § 23 ImmoWertV	50,00 %		73,75 %			
08	Betrag der Alterswertminderung (04 x 07)	1.756.500 €		2.590.800 €			
09	Gebäudezeitwert zum WST (04 - 08) rd.	1.760.000 €		920.000 €			
2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von				4,76%			
3. Außenanlagen							
Gebäudezeitwert zum WST x 4% das sind 70.400 € = rd. 70.000 €				4% das sind 36.800 € = rd. 37.000 €			
4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST							
Gebäude 1.760.000 €				920.000 €			
Außenanlagen 70.000 €				37.000 €			
Zusammen 1.830.000 €				957.000 €			
Bodenwert (siehe oben) 631.000 €				631.000 €			
Wert der baulichen Anlagen (siehe oben) 1.830.000 €				957.000 €			
Sachwert zusammen 2.461.000 €				1.588.000 €			
Bei einem Kaufpreis von 1.850.000 €				1.850.000 €			
Anteil Bodenwert 25,64% ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 474.000,00 €				39,74% ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 735.000 €			
Anteil Gebäudewert 74,36% ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 1.376.000,00 €				60,26% ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 1.115.000 €			
5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig) 34.400 € im Laufe der RND kommen zusammen 1.380.000,00 €				53.100,00 € im Laufe der RND kommen zusammen 1.120.000 €			
6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer) 42,00% rd. 15.200,00 €				42,00% rd. 23.500 €			
Steuerabzüge bei RND lt. § 7 EStG rd. 608.000 €				Steuerabzüge bei RND nach SW-RL rd. 493.500 €			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge Jahre 40 301.000,00 €				ditto, Jahre 21 330.000 €			
Zinssatz 4,00%							
Veränderung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt 29.000,00 €							

Dieses Mietobjekt hat während der RND lt. EStG (40 J) ein Abschreibungsvolumen von 1,38 Mio. €, bei einer RND von 21 Jahren mindert sich das gesamte Abschreibungsvolumen auf 1,12 Mio. €

Das geringere Gesamt-Abschreibungsvolumen führt zu einem Barwert der Steuervorteile von rd. 330.000 €. Nach EStG sind es rd. 301.000 €. Der Barwertvorteil beträgt rd. 29.000 €.

Betrachtet man das Modell unter Ansatz einer Haltedauer von 20 Jahren, zeigt sich die Differenz zwischen der 40-jährigen (lt. EStG) wie auch bei der 21-jährigen (lt. SW-RL) RND, bezogen auf eine Haltedauer von angenommenen 20 Jahren:

Dieser speist sich dadurch, dass während einer 20-jährigen Haltedauer die Steuerlast aus der Abschreibung nach SW-RL Jahr für Jahr um 2.100 € geringer ist als nach der EStG-Abschreibung.

6.4 Beispiel 4

Mietwohnhaus Kiel, Bj. 1934, regional typischer Rotklinker-Bau, einfache Ausstattung (Gasetagenheizungen 1983, einfache Bäder mit freistehenden Wannen, WW dezentral), Installationen vorwiegend aus der Bauzeit, Zweischeiben-iso-

Version A: Nach EStG			Version B: nach SW-RL			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge	Jahre	20	207.000 €	ditto, Jahre	20	319.000 €
Zinssatz	4,00%					
Verbesserung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt			112.000 €			

Innerhalb einer angenommenen Haltedauer von 20 Jahren erhöht sich der Barwert-Vorteil des Steuerpflichtigen durch höhere Steuererstattungen auf rd. 112.000 €.

lierverglaste-Fenster 1983, keine zusätzliche Wärmedämmung der Fassaden etc., keine weiteren Modernisierungsaufwendungen durchgeführt, turnusmäßige Instandsetzungen

Beispiel 4: Mietwohnhaus (Kiel), Bj. 1934				Modernisierungsgrad nach SW-RL: 4 Punkte (erneuerte Fenster, Heizungseinbau vor 31 Jahren)			
Version A: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND gem § 7 EStG				Version B: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND nach SW-RL			
Alter Gebäude				Alter Gebäude			
Version A: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND gem § 7 EStG				Version B: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND nach SW-RL			
Alter Gebäude 59 Jahre				Alter Gebäude 59 Jahre			
1. Bodenwert				1. Bodenwert			
175,00 €/m² x	1.280 m² =	224.000 €		175 €/m² x	1.280 m² =	224.000 €	
2. Zeitwert der baulichen Anlagen				2. Zeitwert der baulichen Anlagen			
01	Bruttogrundfläche (BGF)	2.241 m²		2.241 m²			
02	NHK 2010 (nach Anpassung)	710 €/m²		710 €/m²			
03	Baunebenkosten (BNK) nach NHK 2010	19 %		19 %			
04	Zwischensumme (01 x 02 + 03)	1.893.000 €		1.893.000 €			
05	Restnutzungsdauer	50 Jahre		21 Jahre			
06	Gewönl. Gesamtlebensdauer	70 Jahre		70 Jahre			
07	Alterswertminderung linear gem. § 23 ImmoWertV	28,57 %		70,00 %			
08	Betrag der Alterswertminderung (04 x 07)	540.900 €		1.325.100 €			
09	Gebäudezeitwert zum WST (04 - 08) rd.	1.350.000 €		570.000 €			
2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von				2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von			
2,00%				4,76%			
3. Außenanlagen				3. Außenanlagen			
Gebäudezeitwert zum WST x 4% das sind 54.000 € = rd. 54.000 €				4% das sind 22.800 € = rd. 23.000 €			
4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST				4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST			
Gebäude 1.350.000 €				570.000 €			
Außenanlagen 54.000 €				23.000 €			
Zusammen 1.404.000 €				593.000 €			
Bodenwert (siehe oben) 224.000 €				224.000 €			
Wert der baulichen Anlagen (siehe oben) 1.404.000 €				593.000 €			
Sachwert zusammen 1.628.000 €				817.000 €			
Bei einem Kaufpreis von 630.000 €				630.000 €			
Anteil Bodenwert 13,76% , ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 87.000 €				27,42%, ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 173.000 €			
Anteil Gebäudewert 86,24% , ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 543.000 €				72,58%, ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 457.000 €			
5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig) 10.900 €, im Laufe der RND kommen zusammen 550.000 €				21.800 €, im Laufe der RND kommen zusammen 460.000 €			
6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer) 42,00% rd. 4.800 €				42,00% rd. 9.700,00 €			
Steuerabzüge bei RND lt. § 7 EStG rd. 240.000 €				Steuerabzüge bei RND nach SW-RL rd. 203.700 €			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge Jahre 50 103.000 €				ditto, Jahre 21 136.000 €			
Zinssatz 4,00%							
Veränderung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt 33.000 €							

Dieses Mietobjekt hat während der RND lt. EStG (50 J) ein Abschreibungsvolumen von 550.000 €, bei einer RND von 21 Jahren mindert sich das gesamte Abschreibungsvolumen auf 460.000 €.

Das geringere Gesamt-Abschreibungsvolumen führt zu einem Barwert der Steuervorteile von rd. 136.000 €, nach EStG ergäben sich rd. 103.000 €. Der Barwertvorteil beträgt rd. 33.000 €.

Betrachtet man das Modell unter Ansatz einer Haltedauer von 20 Jahren zeigt sich die Differenz zwischen der 50-jährigen (lt. EStG) wie auch bei der 21-jährigen (lt. SW-RL) RND, bezogen auf eine Haltedauer von angenommenen 20 Jahren:

Dieser speist sich dadurch, dass während einer 20-jährigen Haltedauer die Steuerlast aus der Abschreibung nach SW-RL Jahr für Jahr um 4.900 € geringer ist als nach der EStG-Abschreibung.

6.5 Beispiel 5

Mietwohnhausanlage in Mainz, Bj. 1921, Beseitigung von Kriegsschäden 1953, Standardausstattung (Gasetagenheizungen, 1970er Jahre, Bäder mit Einbauwannen, einfacher Ausstattungsstandard, WW dezentral), Veränderung der Außenfenster nur bei vollkommenem Verschleiß der Kastendoppelfenster aus dem Baujahr, Verbesserung der Heizzentrale 1998

Version A: Nach EStG, Normal-AfA				Version B: nach SW-RL			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge	Jahre	20	65.000 €	dito, Jahre	20	132.000 €	
Zinssatz	4,00%						
Verbesserung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt			67.000 €				
Jährlich höhere Steuergutschrift							4.900 €

Innerhalb einer angenommenen Haltedauer von 20 Jahren erhöht sich der Vorteil des Steuerpflichtigen durch höhere Steuererstattungen auf rd. 67.000 €.

nach Verbrauch der Kesselanlage, keine energetischen Modernisierungen wie zusätzliche Wärmedämmung der Fassaden etc., geringe Modernisierungsaufwendungen durchgeführt, vorwiegend im Zuge turnusmäßiger Instandsetzungen

Beispiel 5: Mietwohnanlage (Mainz), Bj. 1921				Modernisierungsgrad nach SW-RL: Beseitigung von Kriegsschäden 1953, kleinere Modernisierung im Rahmen der Instandhaltung, 4 Punkte			
Version A: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND gem § 7 EStG				Version B: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND nach SW-RL			
Alter Gebäude 93 Jahre				Alter Gebäude 93 Jahre			
1. Bodenwert				1. Bodenwert			
375,00 €/m² x	3.969 m² =		1.488.000 €	375 €/m² x	3.969 m² =		1.488.000 €
2. Zeitwert der baulichen Anlagen				2. Zeitwert der baulichen Anlagen			
01	Brutogrundfläche (BGF)	8.685 m²		8.685 m²			
02	NHK 2010 (nach Anpassung)	695 €/m²		695 €/m²			
03	Baunebenkosten (BNK) nach NHK 2010	19 %		19 %			
04	Zwischensumme (01 x 02 + 03)	7.183.000,00 €		7.183.000,00 €			
05	Restrukturierungsdauer	40 Jahre		21 Jahre			
06	Gewöhnl. Gesamtlebensdauer	70 Jahre		70 Jahre			
07	Alterswertminderung linear gem § 23 ImmoWertV	42,86 %		70,00 %			
08	Betrag der Alterswertminderung (04 x 07)	3.078.400,00 €		5.028.100 €			
09	Gebäudezeitwert zum WST (04 - 08) rd.	4.100.000,00 €		2.150.000 €			
2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von 2,50%				4,76%			
3. Außenanlagen				3. Außenanlagen			
Gebäudezeitwert zum WST x 4% das sind 164.000 € = rd. 164.000 €				4% das sind 86.000 € = rd. 86.000 €			
4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST				4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST			
Gebäude 4.100.000,00 €				2.150.000 €			
Außenanlagen 164.000,00 €				86.000 €			
Zusammen 4.264.000 €				2.236.000 €			
Bodenwert (siehe oben) 1.488.000 €				1.488.000 €			
Wert der baulichen Anlagen (siehe oben) 4.264.000,00 €				2.236.000 €			
Sachwert zusammen 5.752.000 €				3.724.000 €			
Bei einem Kaufpreis von 3.865.000 €				3.865.000 €			
Anteil Bodenwert 25,87% , ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 1.000.000 €				39,96% , ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 1.544.000 €			
Anteil Gebäudewert 74,13% , ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 2.865.000 €				60,04% , ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 2.321.000 €			
5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig) 71.600 € , im Laufe der RND kommen zusammen 2.880.000 €				110.500 € , im Laufe der RND kommen zusammen 2.320.000 €			
6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5% der Steuer) 42,00% rd. 31.700 €				42,00% rd. 49.000,00 €			
Steuerabzüge bei RND lt § 7 EStG rd. 1.268.000 €				Steuerabzüge bei RND nach SW-RL rd. 1.029.000 €			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge Jahre 40 627.000 €				dito, Jahre 21 687.000 €			
Zinssatz 4,00%							
Veränderung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt			60.000 €				

Dieses Mietobjekt erzielt während der RND lt. EStG ein Abschreibungsvolumen von insgesamt 2,86 Mio. €, verteilt auf 40 Jahre.

Bei einer als nach SW-RL anzunehmenden RND von 21 Jahren mindert sich das gesamte Abschreibungsvolumen zwar auf 2,32 Mio. €, allerdings wird dieses Volumen in etwa der Hälfte der Zeit realisiert.

Das geringere Gesamt-Abschreibungsvolumen führt zu einem Barwert der Steuervorteile von rd. 687.000 €, und nicht, wie im EStG vorgesehen, nur rd. 627.000 €. Der Barwertvorteil beträgt rd. 60.000 €.

Abschreibungsvorteile des Steuerpflichtigen sowohl bei der 50-jährigen (lt. EStG) wie auch bei der 27-jährigen RND (lt. SW-RL), bezogen auf eine Haltedauer von angenommenen 20 Jahren:

Innerhalb der angenommenen Haltedauer von 20 Jahren erhöht sich der Vorteil des Steuerpflichtigen auf rd. 235.000 €.

Dieser speist sich dadurch, dass während einer 20-jährigen Haltedauer die Steuerlast aus der Abschreibung nach SW-RL Jahr für Jahr um 17.300 € geringer ist als nach der EStG-Abschreibung.

6.6 Beispiel 6

Kleines Wohn- und Geschäftshaus mit Arztpraxis und Wohnungen in Konstanz, Bj. 1881, historisches Gebäude, Erneuerung der Grundleitungen 1950, einfache Ausstattung (Etagenheizungen, auch dezentrale Öfen auf Öl- oder Gasbasis, WW durch Durchlauferhitzer), Außenfenster als Einfach- oder auch Kastendoppelfenster, Erneuerung von Außenfenstern nur bei vollkommenem Verschleiß der Holzfenster aus dem

Version A: Nach EStG, Normal-AfA			Version B: nach SW-RL			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge	Jahre	20	431.000 €	dito, Jahre	20	666.000 €
Zinssatz		4,00%				
Verbesserung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt			235.000 €			
Jährlich höhere Steuergutschrift				17.300,00 €		

Baujahr, keine energetischen Modernisierungen wie zusätzliche Wärmedämmung der Fassaden etc., geringe Modernisierungsaufwendungen durchgeführt, vorwiegend im Zuge turnusmäßiger Instandsetzungen

Beispiel 6: Historisches Mietwohnhaus, (Meersburg) Bj. 1881				Modernisierungsgrad nach SW-RL: 4 Punkte			
Version A: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND gem § 7 EStG				Version B: Abschreibbarer Gebäudewertanteil bei RND nach SW-RL			
		Alter Gebäude	133 Jahre				
1. Bodenwert				1. Bodenwert			
465,00 €/m² x	190 m² =	88.000 €		465 €/m² x	190 m² =	88.000 €	
2. Zeitwert der baulichen Anlagen				2. Zeitwert der baulichen Anlagen			
01	Bruttogrundfläche (BGF)	501 m²		501 m²			
02	NHK 2010 (nach Anpassung)	890 €/m²		890 €/m²			
03	Baunebenkosten (BNK) nach NHK 2010	18 %		18 %			
04	Zwischensumme (01 x 02 + 03)	526.000 €		526.000 €			
05	Restnutzungsdauer	40 Jahre		21 Jahre			
06	Gewönl. Gesamtlebensdauer	80 Jahre		80 Jahre			
07	Alterswertminderung linear gem. § 23 ImmoWertV	50 %		73,75 %			
08	Betrag der Alterswertminderung (04 x 07)	263.000 €		387.900 €			
09	Gebäudezeitwert zum WST (04 - 08) rd.	260.000 €		140.000 €			
2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von				2. a) Ergibt lineare AfA in Höhe von			
		2,50%				4,76%	
3. Außenanlagen				3. Außenanlagen			
Gebäudezeitwert zum WST x		4%	das sind 10.400 €	= rd.	10.000 €		
						4%	das sind 5.600 €
				= rd.	6.000 €		
4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST				4. Anteiliger Wert der baulichen Anlagen zum WST			
Gebäude		260.000 €		140.000 €			
Außenanlagen		10.000 €		6.000 €			
Zusammen		270.000 €		146.000 €			
Bodenwert (siehe oben)		88.000 €		88.000 €			
Wert der baulichen Anlagen (siehe oben)		270.000 €		146.000 €			
Sachwert zusammen		358.000 €		234.000 €			
Bei einem Kaufpreis von		500.000 €		500.000 €			
Anteil Bodenwert		24,58%	, ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 123.000 €	37,61%		, ergibt Bodenwert vom Kaufpreis 188.000 €	
Anteil Gebäudewert		75,42%	, ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 377.000 €	62,39%		, ergibt Gebäudewert vom Kaufpreis 312.000 €	
5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig)				5. Jahresbetrag der AfA (grob überschlägig)			
		9.400 €	, im Laufe der RND kommen zusammen 380.000 €			14.900 €	, im Laufe der RND kommen zusammen 310.000 €
6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer)				6. Ergibt jährliche Minderung der Steuerlast bei Steuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer)			
		42,00%	rd. 4.200 €			42,00%	rd. 6.600 €
Steuerabzüge bei RND lt. § 7 EStG rd.				Steuerabzüge bei RND nach SW-RL rd.			
		168.000 €				138.600 €	
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge				Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge			
		Jahre	40	83.000 €	dito, Jahre	21	93.000 €
Zinssatz		4,00%					
Veränderung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt				10.000 €			

Dieses Mietobjekt erzielt während der RND lt. EStG ein Abschreibungsvolumen von insgesamt 380.000 €, verteilt auf 40 Jahre.

Bei einer als nach SW-RL anzunehmenden RND von 21 Jahren mindert sich das gesamte Abschreibungsvolumen zwar auf 310.000 €, allerdings wird dieses Volumen in etwa der Hälfte der Zeit realisiert.

Das geringere Gesamt-Abschreibungsvolumen führt zu einem Barwert der Steuervorteile von rd. 93.000 €, bei rd. 83.000 € nach EStG. Der Barwertvorteil beträgt rd. 10.000 €.

Abschreibungsvorteile des Steuerpflichtigen sowohl bei der 40-jährigen (lt. EStG) wie auch bei der 21-jährigen RND (lt. SW-RL), bezogen auf eine Haltedauer von angenommenen 20 Jahren:

Version A: Nach EStG, Normal-Afa			Version B: nach SW-RL			
Barwerte der zukünftigen Steuerabzüge	Jahre	20	57.000 €	dito, Jahre	20	90.000 €
Zinssatz		4,00%				
Verbesserung des Barwerts der Steuervorteile um insgesamt			33.000 €			

Innerhalb einer angenommenen Haltedauer von 20 Jahren erhöht sich der Vorteil des Steuerpflichtigen auf rd. 33.000 €.

Dieser speist sich dadurch, dass während einer 20-jährigen Haltedauer die Steuerlast aus der Abschreibung nach SW-RL Jahr für Jahr um 2.400 € geringer ist als nach der EStG-Abschreibung.

7 Zusammenfassung und Empfehlungen

Gehen wir bei der Betrachtung davon aus, dass ein bestandshaltender Immobilienkäufer aus Gründen der Spekulationsfrist bei Erwerb nicht die Erwartung hegt, die erworbene Immobilie innerhalb der kommenden zehn Jahre zu veräußern. Ob es Gründe gibt, die Immobilie über den gesamten Zyklus von 40 oder gar 50 Jahre zu halten, ist aus Sicht des Erwerbszeitpunkts als ungewiss einzuschätzen. Auf jeden Fall kann empfohlen werden, einen sachlich gerechtfertigten, kürzeren Abschreibungszeitraum aufgrund einer sachverständig eingeschätzten Restnutzungsdauer geltend zu machen. Nach der SW-RL ist die anzusetzende Gesamtnutzungsdauer, aber besonders die Restnutzungsdauer sachverständig zu bestimmen.

Trotz der damit verbundenen Grundstückswechselkosten kann bei Ablauf der angesetzten Restnutzungsdauer überlegt werden, ob das Grundstück an einen Dritten verkauft werden kann. Denn mit Kauf hat der neue Eigentümer wieder das gesamte dann neu festzustellende Abschreibungsvolumen angesichts der dann angemessenen Restnutzungsdauer vor sich. Ggf. kann zur rechtlich zulässigen Ausnutzung der steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten sogar eine mehrfache Übertragung nicht ausgeschlossen werden, denn, wie gesagt, bei jedem Eigentumsübergang auf einen Käufer geht die Feststellung der Abschreibungsmöglichkeiten wieder von vorn los.

Die Beispiele zeigen, dass der Steuerpflichtige bei der längeren Abschreibungsperiode zwar mehr an Abschreibungsvolumen in 50 Jahren als beispielsweise in 27 Jahren in Anspruch nehmen kann. Hier muss objektbezogen genau überlegt werden, welche Auswirkungen eine gerechtfertigte kürzere RND hat. Zumal es aus Sicht des Erwerbstats als nicht voraussagbar angesehen werden muss, dass der Grundbesitz sogar nach 50 Jahren noch im Eigentum des Käufers sein wird. In der Zwischenzeit könnte es zu Verkaufsabsichten kommen. Der Verkauf der Immobilie beendet alle Abschreibungsmöglichkeiten beim Eigentümer. Jedes Abschreibungsvolumen, das noch nicht in Anspruch genommen wurde, kann nicht mehr genutzt werden. Für die nachfolgenden eingetragenen Eigentümer ist die Abschreibungsgrundlage neu zu bestimmen.

- Der Erwerber eines Grundstücks sollte sich zur Optimierung seiner eigenen steuerlichen Situation Gedanken darüber machen, ob die im EStG vorgesehenen Abschreibungsfristen von 40 oder 50 Jahren für den erworbenen Grundbesitz zutreffend sind.
- Schon bei Erwerb eines Grundstücks muss ein Käufer eine mögliche Exit-Position aus seinem Investment im Auge behalten.
- Kein Erwerber eines bebauten Grundstücks kann so weit in die Zukunft schauen, dass er die Gewissheit hat, den Grundbesitz über 40 oder gar 50 Jahre unverändert in seinem Eigentum zu halten.
- In Zusammenarbeit mit dem Steuerberater des Grundstückserwerbers ist die steuerliche Situation zu klären.
- Eine Überprüfung der objektspezifischen, angemessenen RND für die Immobilie ist in aller Regel anzuraten. Diese sollte, angesichts der aktuellen BFH-Rechtsprechung, durch einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für Grundstücksbewertungen oder durch einen örtlichen Gutachterausschuss ermittelt werden. Der Bundesfinanzhof legte im aktuellen Urteil¹² fest, dass im Falle einer Bedarfsbewertung nur Gutachten von öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen anerkannt werden und daher Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte oder nicht ausreichend qualifizierte Sachverständige für eine Begutachtung nicht in Frage kommen. Von einer analogen Anwendung im Fall einer Feststellung einer RND kann ausgegangen werden.
- Der Sachverständige wird – im Gegensatz zur Praxis der Finanzverwaltung – immer einen persönlichen Ortstermin durchführen, um sich mit den tatsächlichen Gegebenheiten vertraut zu machen und hieraus seine sachkundigen Schlüsse ableiten.

¹² BFH, Urt. vom 11.09.2013 – II R 61/11 –, DB 2014, 522.

- Die zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs festgestellte Abschreibung auf den Anteil, der auf die Gebäude entfällt, ist für die Haltedauer unabänderlich festgeschrieben. Im Privatvermögen können keine nachträglichen Korrekturen an diesem früheren Ausgangswert angebracht werden.
- Zu dem Zeitpunkt, zu dem der Eigentümer sein Grundstück an einen Dritten verkauft, endet automatisch seine Abschreibung auf den Grundbesitz. Bis dahin nicht in Anspruch genommene Abschreibungen können nicht nachgeholt werden. Sie gehen, wenn sie sich über die Laufzeit als »zu niedrig« erweisen, verloren.
- Bei jedem Verkauf eines bebauten Grundstücks beginnt für den Erwerber die Abschreibung in der dann neu zu bestimmenden Höhe von Neuem. Vom Voreigentümer bereits in Anspruch genommene Abschreibungen spielt dabei keine Rolle.

Roland R. Vogel

von der IHK ö.b.u.v. Sachverständiger für Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken;
 R E V – Recognised European Valuer
 Kurfürstendamm 102
 10711 Berlin
 Fon: (030) 89 02 95-0/ (0700) IMMOEXPERT
 Fax: (030) 893 12 17
 E-Mail vogel@immoexpert.de

Was ist die Datsche noch wert?

Rita Kindler, Berlin

In den letzten Jahren gab es Auseinandersetzungen zur Entschädigung der Nutzer mit DDR-Verträgen von Erholungsgrundstücken, wenn die Nutzung beendet werden sollte. Gegenstand war die Interpretation des Schuldrechtsanpassungsgesetzes in den neuen Bundesländern. § 12 gibt zwei Herangehensweisen vor, einmal den Zeitwert der Baulichkeiten, zum anderen die Verkehrswerterhöhung durch Maßnahmen der Nutzer. Die Autorin äußert sich zu den Faktoren der Wertermittlung in der Praxis.

1 20 Jahre Entschädigung nach dem Schuldrechtsanpassungsgesetz

Im Jahr 2014 wird das SchuldRAnpG¹ 20 Jahre alt. Es liegen also 20 Jahre Praxis der Wertermittlung zur Entschädigung von Wochenendbaulichkeiten (Datschen) in den neuen Bundesländern vor. Wenn man zurückblickt, zeigt sich, dass viele anfangs unterschiedliche Auffassungen überwunden wurden. Es bleiben noch einzelne Streitpunkte, zu denen hier Stellung bezogen werden soll. Vielfach trugen Gerichtsurteile zur Klärung bei, jedoch ist es nicht in allen Fragen der Entschädigungsermittlung zu einheitlichen Auffassungen gekommen.

Das Jahr 2015 bringt für Datschen eine Zäsur der Kündigungsbeschränkungen bei DDR-Nutzungsverträgen für Erholungsgrundstücke. Vielleicht verschiebt sich die Zäsur auch noch um drei Jahre, denn der Bundesrat hat schon einem Gesetzentwurf zugestimmt, das SchuldRAnpG diesbezüglich zu erweitern. Allerdings muss die Änderung noch vom Bundestag bestätigt werden. Einer Kündigung des Grundeigentümers kann ab 2015 (bzw. 2018) nicht widersprochen werden. Für die Entschädigung ist aber auch die anschließende 7-jährige Investi-

tionsschutzfrist relevant. Somit sind im Fall der Kündigung durch den Grundeigentümer noch neun Jahre (bzw. 12 Jahre) gesichert, in denen die Entschädigung nach dem Zeitwert der Gebäude, der baulichen Anlagen und des Aufwuchses geschätzt wird. Einen uneingeschränkten Kündigungsschutz nach dem SchuldRAnpG genießen die Grundstücksnutzer, die am 03.10.1990 schon 60 Jahre alt waren.

Nach 2022 (bzw. 2025) wird allerdings auch kein rechtsfreier Raum bestehen, sondern es greift das BGB – §§ 591 und 996: Diese Artikel regeln die Entschädigung von Wertverbesserungen an Pachtsachen. Außerdem kann § 812 BGB zum Tragen kommen, der eine ungerechtfertigte Bereicherung verhindert. Der Schutz des Eigentums ist bereits lange Praxis, denn er wurde einst auch in das Baugesetzbuch (in § 95 ff.) übernommen, das von Anfang an Enteignungsentschädigung bei Entzug von Pachtgrundstücken durch die öffentliche Hand regelt. Zweckbestimmung einer Enteignungsentschädigung ist die Gewährung eines angemessenen Ausgleichs für das dem Bürger Genommene. Basis ist hier allein der Verkehrswert. Das

¹ Schuldrechtsanpassungsgesetz vom 21.09.1994 (SchuldRAnpG).