

# DStR

Wochenschrift & umfassende Datenbank für Steuerberater

Steuerrecht

Wirtschaftsrecht

Betriebswirtschaft

Beruf

Steuerrecht

**Die Vorauszahlung von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen als steuerliches Gestaltungsinstrument auch für SV-pflichtige Arbeitnehmer**, von Dr. V. Posegga 1073

**Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer eines Gebäudes nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG im Lichte der neuen ImmoWertV 2021**, von S. Geiling/Dr. J. Jacoby 1080

**Was haben Online-Lieferdienste aus Umsatzsteuersicht in Deutschland zu beachten?**, von Dr. M. Oldiges/L. Brockerhoff 1084

**Die neue Grundsteuer: Praxishilfen und -fragen bei verschiedenen Anwendungsgruppen**, von R. W. Pesch/J. Schwenker 1088

**Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts ist kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für Wegzugsbesteuerung (BFH v. 8.12.2021)** 1094

**Fälligkeitserfordernis bei regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben (BFH v. 16.2.2022)** 1101

**Freibeträge bei Zusammentreffen mehrerer Nacherbschaften (BFH v. 1.12.2021 mAnm Dr. Kugelmüller-Pugh)** 1104

**EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug bei Kureinrichtungen (BFH v. 15.12.2021 mAnm Treiber)** 1107

**Lohnsteuerliche Behandlung von Arbeitgeberzuschüssen während des sog. 9-EUR-Tickets (BMF v. 30.5.2022)** 1113

Wirtschaftsrecht

**Blick ins Sozialversicherungsrecht**, von Prof. R. Richter 1114

**Insolvenzanfechtung – Nur erkannte eigene Zahlungsunfähigkeit als Indiz für Benachteiligungsvorsatz (BGH v. 24.2.2022)** 1119

Beruf

**Berufsrechtliche Sanktionen bei Pflichtverletzungen**, von K. Willerscheid 1124

Organ der Bundes-  
steuerberaterkammer

**Beilage:** DStR-Entscheidungsdienst (DStRE) Heft 10/2022

**Beihefter:** BStBK-Report Juni 2022



S. 1073 bis 1128 · 4. Juni 2022 · 60. Jahrgang  
[www.dstr.de](http://www.dstr.de)

22/22





## AUFsätze

werden die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge des gesetzlich Versicherten in den Folgejahren jeweils durch die Summe der steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse beider Ehegatten praktisch vollständig kompensiert. Mithin entsteht kein Erstattungsüberhang und es sind keine Kompensationszahlungen in den Folgejahren erforderlich.

## 6. Zusammenfassung

Für Selbständige und Beamte ohne steuerfreien Arbeitgeberzuschuss stellt die Vorauszahlung von Kranken- und

Pflegeversicherungsbeiträge schon lange ein interessantes wie erprobtes Gestaltungsmodell dar. Aber auch für Angestellte mit steuerfreien Arbeitgeberzuschüssen zur Sozialversicherung besteht die Möglichkeit, ihre steuerliche Situation mit Blick auf die Vorsorgeaufwendungen zu optimieren. Allerdings ist die proaktive Gestaltung der steuerlichen Abzugsmöglichkeiten in diesen Fällen unter Umständen außerordentlich komplex. In der praktischen Beratung wird jeder Einzelfall individuell in all seinen Facetten zu betrachten sein.

# Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG im Lichte der neuen ImmoWertV 2021

Stefan Geiling und Dr. Jürgen Jacoby\*

Der BFH hat mit dem Urteil v. 28.7.2021 – IX R 25/19 festgestellt, dass Steuerpflichtige anstelle des typisierten AfA-Satzes nach § 7 Abs. 4 S. 1 EStG mit 2 %, 2,5 % oder 3 % p. a. wahlweise den Nachweis einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer auch anhand von § 4 und § 12 Abs. 5 iVm den Anlagen 1 und 2 ImmoWertV 2021 vornehmen können. Durch diese Gleichstellung der bisher von der Finanzverwaltung unterschiedlich ausgelegten Termini „tatsächliche Nutzungsdauer“ und „Restnutzungsdauer“ wurde insbes. klargestellt, dass sich der beim Immobilienkauf maßgebliche Zeitraum für die AfA auf den tatsächlichen Zustand des Objekts am jeweiligen Kaufzeitpunkt – ggf. unter Einbeziehung anschaffungsnaher Herstellungskosten – bezieht und nicht mehr zwangsläufig wie beim typisierten AfA-Satz bei jedem Eigentümerwechsel von neuem beginnt. Dieser Nachweis anhand der ImmoWertV 2021 ist dann grundsätzlich vom FA anzuerkennen, es sei denn, dass im Sachvortrag des Steuerpflichtigen wesentliche Abweichungen im Ergebnis, signifikante Ungereimtheiten bei den Objektangaben oder sonstige grobe Fehler gegeben sind, die aber im Einzelnen vom jeweiligen FA nachvollziehbar und nachprüfbar zu konkretisieren sind. Nachfolgender Beitrag setzt sich aus diesem Grund mit den für Steuerpflichtige und für deren Berater bestehenden und pragmatisch begründbaren Vorgehensweisen auseinander, mit denen in den Fällen, in denen weder signifikante Baumängel und -schäden noch besondere wirtschaftliche oder rechtliche Gegebenheiten vorhanden sind, kostenintensive Parteigutachten im Austausch mit der Finanzverwaltung und im Rahmen von Einspruchsverfahren komplett vermieden werden könnten.

## 1. Sachverhalt

Strittig war die tatsächliche Nutzungsdauer für ein 2002 zu Vermietungszwecken erworbenes, aus drei Einzelgebäuden bestehendes Wohn- und Geschäftshaus, für das zunächst die Klägerin ein Parteigutachten und im Anschluss die Beklagte ein Gutachten eines Bausachverständigen erstatten

ließen. Im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens beauftragte das FG ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken zur Bestimmung der tatsächlichen Nutzungsdauer, das gemäß Anlage 4 der Sachwertrichtlinie (SW-RL) zu einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer von 34 bzw. von 32 Jahren für die Gebäude Nr. 1 und Nr. 2 führte.<sup>1</sup> Nach den Ausführungen des vereidigten Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung stellte das FG fest, dass kein rechtlich bedeutender Unterschied zwischen der (Rest-)Nutzungsdauer iSd § 7 Abs. 4 S. 2 EStG und der Restnutzungsdauer iSd § 4 Abs. 3 iVm § 12 Abs. 5 ImmoWertV 2021 (zuvor § 6 Abs. 6 und § 23 ImmoWertV iVm Anlagen 3 und 4 SW-RL) als gutachterlich anerkannte Methodik besteht. Zudem verwies das FG darauf, dass das vom FA geforderte „Bausubstanzgutachten“ kein sachgerechteres Verfahren für die Ermittlung der Nutzungsdauer eines Gebäudes iSd § 7 Abs. 4 S. 2 EStG sei, auf das die Gutachtenmethodik verengt werden dürfe. Gegen diese Feststellungen des FG richtete sich die Revision des FA.

## 2. Entscheidungsgründe

Der BFH wies die Revision zurück, da mit der „vom Sachverständigen angewandten Methode zur Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer“ unter Berücksichtigung von Abschlägen für „bestehende, von ihm begutachtete Baumängel und“ von Zuschlägen für „vom Grundstückseigentümer vorgenommene Modernisierungen auf der Grundlage von Anlage 4 SW-RL die technische Lebensdauer der begutachteten Objekte ermittelt“ wurde. Dies gilt, „auch wenn [die Anlage 4 SW-RL] nicht primär darauf ausgerichtet ist. Das FG hat dabei dem Umstand, dass der vom Gutachter angewandten Ermittlungsmethode lediglich eine modellhafte wirtschaftliche Restnutzungsdauer zugrunde liegt, zu Recht keine entscheidende Bedeutung beigemessen.“ Da die Beteiligten weder „Einwendungen gegen die vom Sach-

\* Stefan Geiling, M.A., LL.M., StB, ist Partner bei der Sozietät Jürgen Geiling & Partner, Cham. Dr.-Ing. Jürgen Jacoby ist öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von un- und bebauten Grundstücken, Dozent bei der Bundessteuerberaterkammer und geschäftsführender Gesellschafter der Kaufpreisaufteilung.de GmbH, Cham.

1 Anlage 4 SW-RL: Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen.



## AUFSÄTZE

verständigen im Rahmen des angewandten Modells getroffenen Feststellungen im Einzelnen erhoben“ noch das FA „die den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen angegriffen“ haben, ist es hiernach „nicht ersichtlich, dass damit [Anlage 4 SW-RL] der nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG angemessene Schätzungsrahmen verlassen wurde“. Demzufolge „hat das FG Feststellungen [des von diesem beauftragten Sachverständigen] in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als Grundlage für seine Schätzung nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG genommen“.

Im Rahmen des gemäß § 7 Abs. 4 S. 2 EStG eingeräumten Wahlrechts für den Steuerpflichtigen, sich zwischen dem typisierten AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 S. 1 EStG und einer verkürzten tatsächlich Nutzungsdauer gemäß § 7 Abs. 4 S. 2 EStG zu entscheiden, obliegt dabei dem Steuerpflichtigen die Glaubhaftmachung für eine verkürzte tatsächliche Nutzungsdauer.<sup>2</sup> Hierfür darf jede Darlegungsmethode verwendet werden, die sowohl Aufschluss über die im jeweiligen Einzelfall ggf. vorhandenen technischen Verschleißerscheinungen, wirtschaftlichen Entwertungen und rechtlichen Gegebenheiten o.Ä. als auch über den Zeitraum gemäß § 4 und § 12 Abs. 5 iVm Anlage 1 und 2 ImmoWertV 2021 geben kann, in dem das maßgebliche Gebäude gemäß § 11c Abs. 1 EStDV voraussichtlich nach seiner Zweckbestimmung unter Berücksichtigung entsprechender Anpassungen<sup>3</sup> als solches genutzt werden kann. Denn bzgl. eines vom FA geforderten und vom Steuerpflichtigen vorzulegenden Bausubstanzgutachtens mit Hilfe des sog. ERAB-Verfahrens (Verfahren zur Ermittlung des Abnutzungsvorrats von Baustoffen) konnte die Revision nicht hinreichend darlegen, ob dieses Verfahren den im Rahmen der Anwendung des § 7 Abs. 4 S. 2 EStG glaubhaft zu machenden technischen Verschleiß eines Gebäudes zutreffend abbilden und überhaupt über die wirtschaftliche Entwertung oder über etwaige rechtliche Nutzungsbeschränkungen Auskunft geben kann.

Wählt der Steuerpflichtige somit „aus nachvollziehbaren Gründen“ anstelle eines Bausubstanzgutachtens „eine andere Nachweismethode“, ist im Rahmen der vom FA durchzuführenden Amtsermittlung – bei der nach § 88 Abs. 1 S. 2 AO auch alle für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen sind – von der Schätzung des Steuerpflichtigen auszugehen, sofern dieser vernünftig wirtschaftende Erwägungen des Steuerpflichtigen gemäß § 4 und § 12 Abs. 5 iVm Anlage 1 und 2 ImmoWertV 2021<sup>4</sup> zugrunde liegen. Damit wird der (oder die) „vernünftig wirtschaftende[n] Steuerpflichtige[n]“ zum „steuerlichen Idealtyp“ erhoben.<sup>5</sup>

2 BFH v. 11.8.1993 – X R 82/90, BFH/NV 1994, 169, BeckRS 1993, 8200; v. 28.9.1971 – VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176, BeckRS 1971, 22001207.

3 BFH v. 19.1.2018 – X B 60/17, BFH/NV 2018, 530, BeckRS 2018, 3285.

4 Immobilienwertermittlungsverordnung v. 14.7.2021 (ImmoWertV 2021), zuvor § 6 Abs. 6 und § 23 Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) v. 19.5.2010, BGBl. 2010 I 639 iVm Anlagen 3 und 4 Sachwertrichtlinie (SW-RL) v. 5.9.2012, Bundesanzeiger, Amtlicher Teil, Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung, Veröffentlichungsdatum 18.10.2012.

5 Korn NWB 50/2021, 3696.

### 3. Folgen des BFH-Urteils

#### 3.1 Brückenschlag zwischen tatsächlicher Nutzungsdauer und Restnutzungsdauer

Mit dem Urteil v. 28.7.2021<sup>6</sup> schließt sich der BFH der seit Einführung der WertV 88 in der Immobilienbewertung bestehenden Vorgabe an<sup>7</sup>, nicht mehr, so wie vom FA vorgetragen, zwischen rein technischen Verschleißerscheinungen und wirtschaftlicher Entwertung sowie rechtlichen Gegebenheiten abzugrenzen, sondern diese drei Determinanten je nach Vorhandensein im jeweiligen Einzelfall bei der Ermittlung der tatsächlichen Nutzungsdauer einzubeziehen. Durch das Wahlrecht zwischen typisiertem AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 S. 1 EStG und einer verkürzten „wirtschaftlichen Nutzungsdauer“ vollzieht der BFH somit einen erfreulichen Brückenschlag zur Definition von Wertermittlungsstichtag, Gebäudealter, Gesamtnutzungsdauer und Restnutzungsdauer gemäß §§ 2, 4 und § 12 Abs. 5 iVm den Anlagen 1, 2 und 4 ImmoWertV 2021. Durch diese Option zur Nachweisführung gemäß § 7 Abs. 4 S. 2 EStG anhand der ImmoWertV 2021 wird ein wesentlicher Beitrag zur vereinfachten Anwendung geschaffen. Denn „das EStG betrachtet die Nutzungsdauer nicht nur vom Zeitpunkt der Herstellung, sondern auch vom Zeitpunkt der Anschaffung durch den jeweiligen Steuerpflichtigen, so dass der Zeitraum für die AfA bei jedem Eigentümerwechsel wieder neu beginnt. Die Immobilienwertermittlungsverordnung betrachtet [dagegen] die Nutzungsdauer von Gebäuden unabhängig vom Eigentümer[, so dass] ein Eigentümerwechsel für sich allein keinen Einfluss auf die wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines Gebäudes hat“<sup>8</sup>.

Demzufolge gilt nunmehr beim Nachweis einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer § 4 Abs. 3 S. 2 f. ImmoWertV 2021:

„Die Restnutzungsdauer wird in der Regel auf Grundlage des Unterschiedsbetrags zwischen der Gesamtnutzungsdauer und dem Alter der baulichen Anlage am maßgeblichen Stichtag unter Berücksichtigung individueller Gegebenheiten des Wertermittlungsobjekts ermittelt“, wobei uU zusätzlich je nach individuellen Gegebenheiten des Wertermittlungsobjekts sowohl Abschläge, zB für unterlassene Instandhaltungen o.Ä., als auch Zuschläge für bereits durchgeführte Modernisierungen zu berücksichtigen sind.

Die Ausgangslage für den Steuerpflichtigen lautet somit in den Fällen, in denen weder signifikante Baumängel und -schäden noch besondere wirtschaftliche oder rechtliche Gegebenheiten vorhanden sind:

Restnutzungsdauer = Gesamtnutzungsdauer ./ Gebäudealter

#### 3.2 Optionen für den Steuerpflichtigen und Erforderlichkeit der Einholung eines Gutachtens

Bei Verkehrswertgutachten und somit auch bei Gutachten zur Kaufpreisaufteilung sowie zum Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes ist seit dem 1.1.

6 BFH v. 28.7.2022 – IX R 25/19, DStR 2022, 1097 (in diesem Heft).

7 Schulz GuG 2019, 275 (276–278).

8 Schulz GuG 2019, 275 (279).



## AUFsätze

2022 stets die ImmoWertV 2021 als Rechtsverordnung anzuwenden. Diese Vorgabe ist seitdem unter Einhaltung des Grundsatzes der Modellkonformität nach § 10 ImmoWertV 2021 auch für zurückliegende Wertermittlungsstichtage gemäß § 53 Abs. 1 iVm § 54 ImmoWertV 2021 und Kaufzeitpunkte vor dem 1.1.2022 anzuwenden.

Somit gilt sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für Sachverständige zunächst und ohne jedweden Interpretationsspielraum dieselbe Ausgangsbasis gemäß § 4 ImmoWertV 2021, dass sich die Restnutzungsdauer idR aus der Differenz von Gesamtnutzungsdauer und Gebäudealter ergibt, nur dass im Rahmen eines Gutachtens zusätzlich sämtliche allgemeinen und besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale gemäß § 8 ImmoWertV 2021 zu berücksichtigen sind, denen der Grundstücksmarkt einen Werteeinfluss beizumisst.<sup>9</sup> Demzufolge sind uE bei Wohnimmobilien sog. Parteigutachten auf Kosten des jeweils Steuerpflichtigen zum Nachweis einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes im jeweiligen Einzelfall nur noch bei Vorliegen von Baumängeln oder -schäden<sup>10</sup> und bei Vorliegen von besonderen wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten<sup>11</sup> erforderlich.

Zudem können Steuerpflichtige und deren Berater bei Wohnobjekten bereits durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen durch eine entsprechende Verlängerung der Restnutzungsdauer, wie in Kapitel 4 erläutert, anhand der Anlage 2 ImmoWertV 2021 näherungsweise selbst berücksichtigen. In einer Übergangsphase, bis die derzeit im Entwurf vorbereiteten ImmoWertV-Anwendungshinweise (ImmoWertA)<sup>12</sup> verbindlich werden, können derartige Maßnahmen anhand der in der aktuellen BMF-Arbeitshilfe<sup>13</sup> enthaltenen Anlage „Fiktives Baujahr“ auch bei „Verwaltungs-, Büro- und Geschäftsgebäuden“ (s. Anlage 4 SW-RL) vereinfacht berücksichtigt werden, was analog zur bisherigen Anlage 4 SW-RL die Anzahl an ansonsten erforderlichen Gutachten iSd Steuerpflichtigen ebenfalls reduziert.

### 3.3 Folgen für die Finanzverwaltung und -gerichtsbarkeit bzgl. der Anerkennung von Sachvorträgen des Steuerpflichtigen

Durch die Klarstellung im Urteil des BFH v. 28.7.2021, dass die FinVerw den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweisen entsprechend § 4 und § 12 Abs. 5 iVm den Anlagen 1 und 2 ImmoWertV 2021 inkl. der Vorgängerversion gemäß Anlage 4 SW-RL im Rahmen ihrer durchzuführenden Amtsermittlung grundsätzlich zu folgen hat, ist die Entscheidung dazu geeignet, die Hürden einer Anerkennung zu senken, da jede Berechnungsmethode, die sachgerecht und plausibel auf die Ermittlung der technischen oder wirtschaftlichen Restnutzungsdauer gerichtet ist, nun akzeptiert werden muss.<sup>14</sup> Denn Sachvorträge des Steuerpflichtigen und von dessen jeweiligen Beratern dürfen somit nur zurückgewiesen bzw. verworfen werden, wenn diese eindeutig außerhalb des angemessenen Schätzungsrahmens liegen oder wenn signifikant unzutreffende oder wissentlich falsche Objektangaben bei der Anwendung der Anlage 2 ImmoWertV 2021 vorliegen.<sup>15</sup> Pauschale Einwendungen und Zurückweisungen, die von der FinVerw im Einzelnen weder konkretisiert noch nachgewiesen werden, sind in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise spätestens im Rahmen einer Überprüfung durch das FG gegenstandslos.<sup>16</sup>

### 4. Nachweismöglichkeit einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer durch den Steuerpflichtigen

In den Fällen, bei denen bis dato weder Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt wurden noch ohnehin nur im Rahmen eines Gutachtens nachweisbare Baumängel und -schäden oder besondere wirtschaftliche oder rechtliche Gegebenheiten vorhanden sind, ergibt sich die tatsächliche Nutzungsdauer bzw. die Restnutzungsdauer idR aus der Differenz aus der für den jeweiligen Gebäudetyp maßgeblichen Gesamtnutzungsdauer gemäß Anlage 1 ImmoWertV 2021 und dem Gebäudealter zum Kaufzeitpunkt.

Bereits durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen inkl. anschaffungsnaher Herstellungskosten können gemäß BFH-Urteil v. 28.7.2021<sup>17</sup> auch vom Steuerpflichtigen als sog. „fiktives Baujahr“ anhand der Anlage 4 SW-RL, die in vereinfachter Form der aktuellen BMF-Arbeitshilfe zugrunde liegt, und ua bei Wohnimmobilien anhand der Anlage 2 ImmoWertV 2021 berücksichtigt werden.<sup>18</sup> Bei späteren weiteren Modernisierungsmaßnahmen verlängert sich die Nutzungsdauer ausnahmsweise wieder und wird dann anhand des AfA-Satzes bemessen, der sich bei Verteilung des Restbuchwertes auf die neue Restnutzungsdauer ergibt.<sup>19</sup>

9 Folgende Gebäudearten waren ua Gegenstand finanzgerichtlicher Verfahren: FG Köln v. 23.1.2001 – 8 K 6294/95, BeckRS 2001, 21013742 zum Büro- und Laborgebäude; FG Saarland v. 8.11.2006 – 1 K 336/03, BeckRS 2006, 26022588 zur Werkstatt- und Lagerhalle; FG Rheinland-Pfalz v. 19.11.2007 – 5 K 2818/04, DStRE 2008, 1311 zum im Privatvermögen gehaltenen Alten- und Pflegeheim und FG München v. 24.10.2012 – 1 K 1465/10 zum als SB-Markt genutzten Gebäude.

10 ZB durch insbes. Hochwasser, durch Feuchteintritt aufgrund von Beschädigungen der Bausubstanz, durch Holzschädlinge und Schimmelbildungen.

11 ZB insbes. bei einem längerfristigen oder strukturellen Leerstand, bei einem deutlich erhöhten Leerstandsrisiko bei besonderen Gebäudetypen (wie Supermarkt, Disko, Gasthof oÄ), in Fällen, in denen der Bodenwertverzinsungsbetrag den erzielbaren jährlichen Reinertrag übersteigt, und bei baurechtlichen Gegebenheiten, die eine Fortführung der bisherigen Nutzung einschränken oder ausschließen.

12 Muster-Anwendungshinweise zur Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWert-Anwendungshinweise – ImmoWertA), Entwurf v. 22.12.2021, s. zu Anlage 2 (Modell zur Ermittlung der Restnutzungsdauer von Wohngebäuden bei Modernisierungen).

13 Von den obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern am 26.4.2021 veröffentlichte Excel-Datei zur Berechnung und Überprüfung von Kaufpreisaufteilungen bei Grundstücksanschaffungen (= BMF-Arbeitshilfe), abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html>.

14 Korn NWB 50/2021, 3696.

15 BFH (Fn. 6), Rn. 20.

16 BFH (Fn. 6), Rn. 26.

17 BFH (Fn. 6).

18 Gemäß dem Entwurf der ImmoWertA (Fn. 11) ist es beabsichtigt, dass die Anlage 2 ImmoWertV 2021 analog zur bisherigen Anlage 4 SW-RL auch für Verwaltungs-, Büro- und Geschäftsgebäude angewendet werden darf.

19 Kulosa in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 7 Rn. 208.



## AUFSÄTZE

Gemeinsame Grundlage der aktuellen BMF-Arbeitshilfe und der ImmoWertV 2021 für die Ermittlung der Restnutzungsdauer an dem jeweiligen Stichtag ist jeweils dieselbe Tab. mit acht Bauelementen, bei denen je nach Modernisierungsgrad pro Element zwischen 0 und 2 bzw. 4 Punkte sowie insgesamt zwischen 0 und 20 Punkte vergeben werden können. Danach unterscheiden sich die beiden nachfolgend erläuterten Varianten letztendlich nur durch die Art und Weise der Punktzugabe für den jeweiligen Gebäudetypen.

Modernisierungselemente	maximal zu vergebende Punkte
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	4
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2
Modernisierung der Heizungsanlage	2
Wärmedämmung der Außenwände	4
Modernisierung von Bädern	2
Modernisierung des Innenausbaus, zB Decken, Fußböden, Treppen	2
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	2

Tab. 1: Einzelne Modernisierungselemente mit den maximal zu vergebenden Punkten

In der Anlage 2 ImmoWertV 2021 wird bzgl. der Anwendbarkeit bisher nur allgemein auf Wohngebäude verwiesen, wobei im Entwurf der ImmoWertA zu Anlage 2 v. 22.12.2021 bereits ein Hinweis auf deren Anwendbarkeit auch bei Verwaltungs-, Büro- und Geschäftsgebäuden sowie für die in der Anlage 1 ImmoWertV 2021 aufgeführten Gebäudearten enthalten ist.

Auch wenn die Verwendung des Modells gemäß Anlage 2 ImmoWertV 2021 nicht die erforderliche sachverständige Würdigung des Einzelfalls ersetzt, spricht somit uE iSd nicht sehr eng reglementierten Genauigkeitsanforderung grundsätzlich nicht viel dagegen, die Anlage 2 ImmoWertV 2021 auch bei allen anderen in der Anlage 1 ImmoWertV 2021 aufgeführten Gebäude- und Objektarten zumindest als Näherungslösung zuzulassen. Im Gegensatz zur aktuellen BMF-Arbeitshilfe kann bei der Punktevergabe je Bauelement je nach den Objektgegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls jede beliebige Zahl entweder zwischen 0 und 2 oder zwischen 0 und 4 gewählt werden, wobei hierbei nur der Grundsatz gilt, dass die Punkte umso niedriger ausfallen sollten, je länger die durchgeführten Modernisierungen zurückliegen. Ein entsprechender Anhalt für die jeweilige Punktevergabe je Modernisierungselement ist bereits im Entwurf der ImmoWertA zu Anlage 2 v. 22.12.2021 enthalten und könnte ggf. noch im Laufe des Jahres 2022 verbindliche Anwendungsgrundlage sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung und -gerichtsbarkeit werden.

Um die Wahrscheinlichkeit einer Anerkennung durch das jeweilige FA zu erhöhen, empfiehlt es sich uE die anschaffungsnahen Herstellungskosten mit einzubeziehen, in Anlehnung an die aktuelle BMF-Arbeitshilfe jeweils nur ganze Punkte anstelle von Kommazahlen zu verwenden und insbes. die Punktevergabe je Bauelement möglichst großzügig

bzw. nicht zu niedrig vorzunehmen und umgekehrt analog. Zu beachten ist, dass umfassende Sanierungs- und durchgreifende Modernisierungsmaßnahmen im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines Altbaus eine verkürzte Nutzungsdauer grundsätzlich ausschließen können.<sup>20</sup> Im Rahmen der Anlage 2 ImmoWertV wird die Restnutzungsdauer (= RND) anhand einer festen Formel mit der jeweiligen Gesamtnutzungsdauer gemäß Anlage 1 ImmoWertV 2021 (= GND), dem jeweiligen Gebäudealter zum Kaufzeitpunkt (= Alter) und anhand der drei Komponenten a, b und c berechnet, die in Tab. 2 je nach Summe sämtlicher zuvor vergebener Modernisierungspunkte individuell abzulesen sind.

$$RND = a \times \frac{\text{Alter}^2}{\text{GND}} - b \times \text{Alter} + c \times \text{GND}$$

Modernisierungspunkte	a	b	c	ab einem relativen Alter von
0	1,2500	2,6250	1,5250	60 %
1	1,2500	2,6250	1,5250	60 %
2	1,0767	2,2757	1,3878	55 %
3	0,9033	1,9263	1,2505	55 %
4	0,7300	1,5770	1,1133	40 %
5	0,6725	1,4578	1,0850	35 %
6	0,6150	1,3385	1,0567	30 %
7	0,5575	1,2193	1,0283	25 %
8	0,5000	1,1000	1,0000	20 %
9	0,4660	1,0270	0,9906	19 %
10	0,4320	0,9540	0,9811	18 %
11	0,3980	0,8810	0,9717	17 %
12	0,3640	0,8080	0,9622	16 %
13	0,3300	0,7350	0,9528	15 %
14	0,3040	0,6760	0,9506	14 %
15	0,2780	0,6170	0,9485	13 %
16	0,2520	0,5580	0,9463	12 %
17	0,2260	0,4990	0,9442	11 %
18	0,2000	0,4400	0,9420	10 %
19	0,2000	0,4400	0,9420	10 %
20	0,2000	0,4400	0,9420	10 %

Tab. 2: Angabe der Variablen a, b, c und des relativen Alters für die Anwendung der Formel zur Ermittlung der RND

Positiv ist iSd Steuerpflichtigen uU auch die Vorgabe, dass in den Fällen, in denen gemäß der nachfolgenden Formel das Gebäudealter dividiert durch die jeweilige GND mal 100 % kleiner ausfällt als das in Tab. 2 abgebildete relative Alter, die RND gemäß § 4 Abs. 3 S. 2 ImmoWertV 2021 stets aus der Differenz von GND und Gebäudealter abgeleitet wird.

$$\frac{\text{Gebäudealter}}{\text{Gesamtnutzungsdauer}} \times 100 \% \text{ ist } \geq \text{relatives Alter}$$

Nachfolgende Beispiele sollen die Anwendung der Tab. 1 und 2 der ImmoWertV 2021 veranschaulichen:

<sup>20</sup> BFH v. 11.8.2014 – IX B 27/14, BFH/NV 2014, 1772, BeckRS 2014, 95941.



**Beispiel 1:**

Gebäudetyp:	Mehrfamilienwohnhaus
Kaufjahr:	2022
Baujahr:	1982
Gebäudealter:	40 Jahre (2022–1982)
GND:	80 Jahre
Modernisierungspunkte (Summe):	3

Relatives Alter = Alter/GND × 100 %

50 % = 40 Jahre/80 Jahre × 100 %

Relatives Alter bei 3 Modernisierungspunkten gemäß Tab. 2:

55 % > 50 %

=> RND: 80 Jahre - 40 Jahre = 40 Jahre

Abschreibung p. a.: 100 %/40 Jahre = 2,50 %

**Beispiel 2:**

Gebäudetyp:	Eigentumswohnung
Kaufjahr:	2022
Baujahr:	1965
Gebäudealter:	57 Jahre (2022–1965)
GND:	80 Jahre
Modernisierungspunkte (Summe):	4

Relatives Alter = Alter/GND × 100 %

71,25 % = 57 Jahre/80 Jahre × 100 %

Relatives Alter bei 4 Modernisierungspunkten sowie a, b und c gemäß Tab. 2:

40 % < 71,25 %

a: 0,73

b: 1,577

c: 1,1133

=> RND:

$0,73 \times 57 \text{ Jahre}^2 / 80 \text{ Jahre} - 1,577 \times 57 \text{ Jahre} + 1,1133 \times 80 \text{ Jahre} = 28,82 \text{ Jahre}$ ,

gerundet 29 Jahre

Abschreibung p. a.: 100 %/29 Jahre = 3,45 %

**5. Fazit**

Entsprechend dem Wahlrecht nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG können Steuerpflichtige und deren Berater bei sämtlichen Wohnimmobilien die am jeweiligen Kaufzeitpunkt maßgebliche RND anhand der ImmoWertV 2021 selbst annähernd ermitteln und begründen. Gemäß dem Entwurf der ImmoWertA v. 22.12.2021 ist es beabsichtigt, die Anwendbarkeit der Anlage 2 ImmoWertV 2021 analog zur bisherigen Anlage 4 SW-RL ua auch bei Verwaltungs-, Büro- und Geschäftsgebäuden sowie gemäß BFH-Urteil v. 28.7.2021 grundsätzlich auch bei Wohn- und Geschäftshäusern zuzulassen. Diese näherungsweise RND ist in der Folge vom jeweiligen Finanzamt anzuerkennen, sofern vom jeweiligen Finanzamt keine nachvollziehbaren, nachprüfbar wesentlichen Abweichungen, signifikante Ungereimtheiten bei den Objektangaben oder sonstige grobe Fehler „im Einzelnen“ konkretisiert bzw. vorgetragen werden.<sup>21</sup> Parteigutachten können somit in vielen Fällen vermieden werden und sind in der Regel nur bei anderen Gebäudetypen und bei Objekten mit signifikanten Baumängeln und -schäden sowie bei Vorhandensein von besonderen wirtschaftlichen oder rechtlichen Gegebenheiten erforderlich. Das Urteil des BFH ist demzufolge ein Meilenstein für den Nachweis einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer, insbes. bei Objekten, deren ursprüngliches Baujahr deutlich mehr als 30 Jahre zurückliegt und bei denen bisher nur wenige Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt wurden und nur wenige anschaffungsnahe Herstellungskosten einzubeziehen sind. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt mit Spannung zu erwarten.

21 BFH (Fn. 6), Rn. 20 und Rn. 26.

## Was haben Online-Lieferdienste aus Umsatzsteuersicht in Deutschland zu beachten?

### Praxishinweise für Online-Lieferdienste

Dr. Matthias Oldiges und Luise Brockerhoff\*

Der Onlinehandel boomt – und mit ihm das Geschäft für Online-Lieferdienste (zB Food-Delivery Dienste). Immer mehr Online-Lieferdienste aus dem Ausland kommen auf den deutschen Markt und müssen sich mit den umsatzsteuerlichen Besonderheiten auseinandersetzen. Welche Regelungen gelten für Online-Lieferdienste? Was gilt es zu beachten? Der folgende Beitrag stellt die wesentlichen umsatzsteuerlichen Punkte für Online-Lieferdienste zusammen und geht dabei auf verschiedene Betreibermodelle ein.

### 1. Einleitung

Der Onlinehandel ist ein rasant wachsender Geschäftszweig. Das ist nicht zuletzt durch die Corona-Pandemie sehr deutlich geworden. Kleidung, Möbel, Heimartikel, Streamingdienste – alles kann der Kunde bequem online erwerben. In Deutschland haben so bereits 80 % der 16 bis 74-Jährigen in ihrem Leben bereits online Waren und Dienstleistungen bestellt; das entspricht in etwa 49 Mio. Menschen.<sup>1</sup> Auf dem Vormarsch sind insbes. Online-Lieferdienste, die dem Kun-

\* Dr. Matthias Oldiges, RA, ist Partner und Luise Brockerhoff ist wissenschaftliche Mitarbeiterin der auf Umsatzsteuerrecht spezialisierten Kanzlei KMLZ, Düsseldorf.

1 Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 578 v. 16.12.2021, im Internet abrufbar unter: [https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/12/PD21\\_578\\_63.html](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/12/PD21_578_63.html).