

Gericht:	FG Hamburg 2. Senat
Entscheidungsdatum:	03.12.2025
Rechtskraft:	ja
Streitjahre:	2015, 2016, 2017, 2019
Aktenzeichen:	2 K 86/22
ECLI:	ECLI:DE:FGHH:2025:1203.2K86.22.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	
Normen:	§ 7 Abs 4 S 1 EStG 2009, § 7 Abs 4 S 2 EStG 2009, § 9 Abs 1 S 3 Nr 7 EStG 2009, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016 ... mehr

Einkommensteuer: Absetzungen für Abnutzung (AfA) für vermietete Wohnungen - Sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer nach den Vorgaben der ImmoWertV 2021

Leitsatz

Die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gem. § 4 Abs. 3 ImmoWertV ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode zur Ermittlung der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG (Anschluss an BFH, Urteil vom 21.01.2024, IX R 14/23).(Rn.22)

Zwei Eigentumswohnungen, die im selben Gebäude (Hauseingang) liegen, können unterschiedliche (wirtschaftliche) Restnutzungsdauern haben.(Rn.30)

Orientierungssatz

Zu Leitsatz 2: Vorliegend rechtfertigen unterschiedliche Modernisierungsmaßnahmen innerhalb der Wohnungseinheiten unterschiedliche (wirtschaftliche) Restnutzungsdauern; eine Gleichbehandlung aller Einheiten aufgrund der gemeinsamen Hülle wäre methodisch unzutreffend und würde die individuelle Situation der einzelnen Wohnung verkennen.(Rn.30)

Tenor

Der Einkommensteuerbescheid für 2015 vom XX.XX.2018 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 wird dahingehend geändert, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... € berücksichtigt wird;

der Einkommensteuerbescheid für 2016 vom XX.XX.2018 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 wird dahingehend geändert, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... € berücksichtigt wird;

der Einkommensteuerbescheid für 2017 vom XX.XX.2019 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 wird dahingehend

gehend geändert, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- für das Objekt X-Straße 1, IV. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €

- für das Objekt X-Straße 1, II. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €

- für das Objekt B-Weg 2 anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... € berücksichtigt wird;

der Einkommensteuerbescheid für 2019 vom XX.XX.2022 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 wird dahingehend geändert, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- für das Objekt X-Straße 1, IV. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €

- für das Objekt X-Straße 1, II. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €

- für das Objekt B-Weg 2 anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... € berücksichtigt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist für die Kläger wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe der festzusetzenden Kosten abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Absetzungen für Abnutzung (AfA) für drei vermietete Eigentumswohnungen auf der Grundlage einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer als 50 Jahre zu berechnen sind.
- 2 Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren 2015 bis 2017 und 2019 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt werden.
- 3 Mit notariellem Grundstückskaufvertrag vom XX.XX.2015 erwarben die Kläger eine ... m² große Eigentumswohnung im X-Straße 1, IV. OG, in Hamburg. Nutzen und Lasten gingen am XX.XX.2015 auf die Kläger über. Die für die Bemessung der AfA maßgeblichen Anschaffungskosten betrugen inkl. Nebenkosten ... €. Das Gebäude (Baujahr 1928) steht unter Denkmal- und Ensembleschutz.

- 4 In ihren Einkommensteuererklärungen für 2015 und 2016 setzten die Kläger bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte für die Wohnung X-Straße 1, IV. OG, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ... € (Gebäudeanteil von 75 %) gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) eine Jahres-AfA in Höhe von ...€ (für 2015 zeitanteilig $8/12 = \dots$ €) an. Der Beklagte erhöhte in den Einkommensteuerbescheiden für 2015 und für 2016 vom 1. August 2018 die erklärten Vermietungseinkünfte, indem er ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ... € unter Anwendung eines AfA-Satzes von 2 % gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG eine Jahres-AfA in Höhe von ... € (für 2015 zeitanteilig $8/12 = \dots$ €) berücksichtigte. Gegen die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung trugen sie vor, dass sie aufgrund einer Auskunft der Hausverwaltung über die in den vergangenen Jahren erfolgten Modernisierungsmaßnahmen ein fiktives Baujahr von 1962 ermittelt hätten, wonach der Gebäudewert ... € betrage. Da auch bei Annahme des fiktiven Baujahres das Gebäude lediglich eine Restnutzungsdauer von ca. 25 Jahren habe, sei gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ein AfA-Satz von 4 % anzuwenden. Nachdem sich der Beklagte zur Berücksichtigung des von den Klägern genannten Gebäudewerts bereit erklärt hatte und sich die Kläger mit der Beibehaltung des AfA-Satzes in Höhe von 2 % einverstanden erklärt hatten, berücksichtigte der Beklagte in den Änderungsbescheiden für 2015 und 2016 vom XX.XX.2019 die entsprechenden AfA-Beträge. Wegen eines von den Klägern im Verlauf der beiden Einspruchsverfahren geltend gemachten weiteren Streitpunktes wurden durch den Erlass der Änderungsbescheide die Einspruchsverfahren nicht beendet.
- 5 Mit notariellen Grundstückskaufverträgen vom XX.XX.2017 erwarben die Kläger eine ... m² große Eigentumswohnung im X-Straße 1, II. OG, und eine ... m² große Eigentumswohnung im B-Weg 2 (Baujahr jeweils 1928), die beide ebenfalls in Hamburg belegen sind. Nutzen und Lasten gingen jeweils am XX.XX.2017 auf die Kläger über. Die für die Bemessung der AfA maßgeblichen Anschaffungskosten betrugen inkl. Nebenkosten ... € (X-Straße 1, II. OG) und ... € (B-Weg 2). Beide Gebäude stehen unter Denkmal- und Ensemblechutz.
- 6 In dem Einkommensteuerbescheid für 2017 vom XX.XX.2019 berücksichtigte der Beklagte bei der Ermittlung der Einkünfte für das Objekt X-Straße 1, IV. OG, unter Anwendung eines AfA-Satzes von 2 % eine Jahres-AfA von ... €. Für die beiden in 2017 neu angeschafften Wohnungen berücksichtigte der Beklagte ausgehend von AfA-Bemessungsgrundlagen in Höhe von ... € (X-Straße 1, II. OG) und ... € (B-Weg 2) unter Anwendung eines AfA-Satzes von 2 % zeitanteilig ermittelte AfA-Beträge in Höhe von ... € (X-Straße 1, II. OG) und ... € (B-Weg 2). Auch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2017 legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung trugen sie unter Bezugnahme auf das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12. Juli 2019 (Az. 3 K 3307/16 F, EFG 2019, 1673) vor, dass vorliegend bei allen drei Eigentumswohnungen die Restnutzungsdauer nur noch 27 Jahre betrage und daher nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ein AfA-Satz von 3,7 % anzusetzen sei.

- 7 Nachdem die Einspruchsverfahren betreffend die Jahre 2015 bis 2017 im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) unter dem Az. IX R 25/19 anhängige Revisionsverfahren ruhend gestellt worden waren, teilten die Kläger mit Schreiben vom 3. April 2022 mit, dass der BFH in dem Revisionsverfahren mit Urteil vom 28. Juli 2021 ihre Rechtsauffassung bestätigt habe; der AfA-Satz betrage daher jeweils ausgehend von einer Restnutzungsdauer von 27 Jahren 3,7 %. Darüber hinaus seien aufgrund der von ihnen zwischenzeitlich eingeholten Vergleichswerte die abschreibefähigen Gebäudewerte für die Wohnungen mit ... € (X-Straße 1, IV. OG), ... € (X-Straße 1, II. OG) und ... € (B-Weg 2) anzusetzen.
- 8 In dem Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 20. April XX.XX.2022 berücksichtigte der Beklagte bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ermittelte AfA-Jahresbeträge in Höhe von ... € (X-Straße 1, IV. OG), ... € (X-Straße 1, II. OG) und ... € (B-Weg 2). Dagegen legten die Kläger am 30. April 2022 Einspruch ein und verwiesen zur Begründung auf das Einspruchsverfahren gegen die Bescheide für die Jahre 2015 bis 2017 und dabei insbesondere auf ihr Schreiben vom 3. April 2022. Daraufhin teilte der Beklagte den Klägern mit, dass er für die Wohnung im X-Straße 1, IV. OG nach dem Vergleichswertverfahren einen Gebäudewert in Höhe von ... € ermittelt habe. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer müsse durch die Kläger anhand eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Gutachters erbracht werden. Während sich die Kläger mit einem Grundstückswert von ... € für die Wohnung im X-Straße 1, IV. OG, einverstanden erklärten, trugen sie vor, dass, anders als der Beklagte meine, die Einreichung eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer nicht erforderlich sei; dies habe der BFH in seinem Urteil vom 28. Juli 2021 ausdrücklich entschieden.
- 9 In den Änderungsbescheiden vom XX.XX.2022 für die Jahre 2015 bis 2017 und 2019 berücksichtigte der Beklagte unter Anwendung eines AfA-Satzes von 2 % AfA-Beträge in Höhe von ... € (X-Straße 1, IV. OG; für 2015 zeitanteilig mit ... €, Bemessungsgrundlage: ... €), mit ... € (X-Straße 1, II. OG (für 2017 zeitanteilig mit ... €, Bemessungsgrundlage: ... €) sowie mit ... € (B-Weg 2; für 2017 zeitanteilig mit ... €, Bemessungsgrundlage: ... €) und verringerte entsprechend die bisher veranlagten Vermietungseinkünfte. Mit Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 wies der Beklagte die Einsprüche der Kläger im Übrigen als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass das BFH-Urteil vom 28. Juli 2021 nicht im Bundessteuerblatt (BStBl) veröffentlicht worden sei und die Kläger unverändert die Feststellungslast für eine kürzere Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG trügen. Einen derartigen Nachweis hätten die Kläger jedoch nicht erbracht.
- 10 Dagegen haben die Kläger am XX.XX.2022 Klage erhoben. Zur Begründung tragen sie zuletzt vor, die AfA sei nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auf Basis der von der gerichtlich bestellten Gutachterin ermittelten Restnutzungsdauern von 21 Jahren (X-Straße 1, II. OG, und B-Weg 2) bzw. von 29 Jahren (X-Straße 1, IV. OG) vorzunehmen. Anders als der Be-

klagte meine, habe die Sachverständige über die bloße Vergabe von Modernisierungspunkten hinaus eine Gesamtwürdigung für jede einzelne Wohnung angestellt. Die von der Beklagtenseite darüber hinaus vorgebrachten Einwendungen habe die Sachverständige zutreffend und überzeugend widerlegt. Soweit sich durch die Berücksichtigung der von der Gutachterin vergebenen Modernisierungspunkte bei der vorzunehmenden Kaufpreisaufteilung die Gebäudewerte und damit die AfA-Bemessungsgrundlage bei den Wohnungen im X-Straße 1, II. OG, und im B-Weg 2 gegenüber den bisher berücksichtigten Werten geringfügig auf ... € (X-Straße 1, IV. OG) bzw. auf ... € (B-Weg 2) reduziere, werde dies akzeptiert.

- 11 Die Kläger beantragen,
den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom XX.XX.2018 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... € berücksichtigt wird;
den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom XX.XX.2018 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... € berücksichtigt wird;
den Einkommensteuerbescheid für 2017 vom XX.XX.2019 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- für das Objekt X-Straße 1, IV. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €
- für das dem Objekt X-Straße 1, II. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €
- für das dem Objekt B-Weg 2 anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €
berücksichtigt wird
den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom XX.XX.2022 in Gestalt des Änderungsbescheides vom XX.XX.2022 und der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2022 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- für das Objekt X-Straße 1, IV. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €
- für das dem Objekt X-Straße 1, II. OG, anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €
- für das dem Objekt B-Weg 2 anstatt der bisher berücksichtigten AfA von ... € eine höhere AfA von ... €
berücksichtigt wird.

- 12 Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

- 13 Zur Begründung trägt er vor, der Nachweis für eine kürzere Restnutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG sei nicht erbracht worden. Soweit die gerichtlich bestellte Gutachterin für die Wohnungen im X-Straße 1, II. OG, und im B-Weg 2 jeweils eine Restnutzungsdauer von 21 Jahren und für die Wohnung im X-Straße 1, IV. OG, eine Restnutzungsdauer von 29 Jahren festgestellt habe, könne dem nicht gefolgt werden. Die Restnutzungsdauern seien von der Sachverständigen allein auf Grundlage der Tabelle 1 der Anlage 2 der Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Immobilien und der für die Wertermittlung erforderlichen Daten (Immobilienwertermittlungsverordnung -ImmoWertV 2021-) vom 14. Juli 2021 (BGBl I 2021, 2805) berechnet worden. Diese Tabelle sei schon insofern zu beanstanden, weil sie unvollständig sei. Es fehle darin z. B. eine häufig bei älteren Gebäuden durchgeführte und die Restnutzungsdauer in der Regel deutlich verlängernde Abdichtung der Kelleraußenwände. Die konkrete Bepunktung durch die Sachverständige sei vorliegend bereits insofern zu beanstanden, als die Sachverständige bei der Vergabe der Modernisierungspunkte nicht berücksichtigt habe, dass laut Ziffer I. 1. der Anlage 2 der ImmoWertV 2021 für den Fall, dass "nicht modernisierte Bauelemente noch zeitgemäßen Ansprüchen genügen, mit einer Modernisierung vergleichbare Punkte zu vergeben" seien. Das Gutachten lasse Ausführungen dazu vermissen, weshalb beispielsweise der Innenausbau, die laut Protokoll der Eigentümerversammlungen aus 2015 und 2016 durchgeführte Fassadendämmung oder auch die Grundrissgestaltung nicht noch zeitgemäßen Ansprüchen genügten und daher diesbezüglich keine Punkte vergeben worden seien. Aus seiner, des Beklagten, Sicht sei auch für diese drei Elemente eine Punktevergabe erforderlich. Wenn man z. B. für die Wärmedämmung der Außenwände 3 Punkte, für die Modernisierung des Innenausbaus 1 Punkt sowie für die Verbesserung der Grundrissgestaltung 2 Punkte vergeben würde, würde sich für die Wohnung im X-Straße 1, IV. OG, eine Restnutzungsdauer von 44 Jahren ergeben.
- 14 Darüber hinaus habe die Sachverständige nicht beachtet, dass die Verwendung des Punktemodells der Anlage 2 der ImmoWertV die sachverständige Würdigung des Einzelfalls nicht ersetze. In diese erforderliche Würdigung hätte die Sachverständige insbesondere die Lage und die Vermietbarkeit einbeziehen müssen. Dies habe die Sachverständige jedoch nicht getan. Auch ein mangelhaft modernisierter Bau in einer guten Lage könne eine deutlich längere Restnutzungsdauer haben, als dies in einer schlechten Lage der Fall sei. Das Gutachten selbst gehe von einer guten Makro- und Mikrolage der Wohnungen aus. Die Nachfrage nach Wohnraum in Hamburg floriere und auch auf lange Sicht sei von einer positiven Vermietungsperspektive auszugehen. Entsprechende Erwägungen habe die Gutachterin in ihrem Gutachten aber nicht berücksichtigt. Auch dem bestehenden Denkmalschutz trage das Gutachten nicht hinreichend Rechnung. Denkmalschutz diene dem Schutz und der Erhaltung der Gebäude. Ziel sei es also, die Gebäude dauerhaft zu bewahren und damit quasi eine "unendliche" Restnutzungsdauer herbeizuführen.
- 15 Die Anwendung der ImmoWertV 2021 und das alleinige Abstellen auf den Modernisierungsgrad führe selbst bei unterstellter korrekter Bepunktung vorliegend nicht zu sach-

gerechten Ergebnissen. Dies zeige sich vor allem darin, dass für die Wohnung im X-Straße 1, IV. OG, aufgrund des modernisierten Badezimmers eine längere Restnutzungsdauer ermittelt worden sei als für die nahezu baugleiche Wohnung im II. OG. Für die Bemessung der tatsächlichen Nutzungsdauer könne es jedoch nicht allein auf den Modernisierungsgrad eines Badezimmers ankommen. Außerdem erscheine widersprüchlich, dass zwei Wohnungen im gleichen Gebäude unterschiedliche Restnutzungsdauern aufweisen sollen. Ein Abriss einer Wohnung sei schließlich ohne die andere nicht möglich.

- 16 Die von der Sachverständigen ermittelten Restnutzungsdauern hätten zur Folge, dass unter Ansetzung der entsprechend höheren AfA dauerhaft Verluste generiert würden. Z.B. würden sich im Streitjahr 2019 die Einkünfte für die Wohnung im X-Straße 1, II. OG, von ... € auf -... €, für die Wohnung im X-Straße 1, IV. OG, von -... € auf -... € und für die Wohnung im B-Weg 2 von ... € auf -... € verringern. Demgegenüber sei zu vermuten, dass die Kläger bei Anschaffung der Eigentumswohnungen von einer positiven Rentabilitätsrechnung und damit von einer deutlich längeren Nutzungsdauer ausgegangen seien. Es erscheine insofern widersprüchlich, dass sie nunmehr eine solch geringe Restnutzungsdauer geltend machten. Schließlich hätten die von der Sachverständigen festgestellten Modernisierungsgrade aber jedenfalls eine Verringerung des Gebädefaktors und damit eine Verringerung der AfA-Bemessungsgrundlage auf ... € (X-Straße 1, II. OG) und auf ... € (B-Weg 2) zur Folge.
- 17 Das Gericht hat Beweis erhoben durch Einholung eines schriftlichen Sachverständigen-gutachtens (vgl. Beweisbeschluss vom XX.XX.2024). Auf das durch die beauftragte Gutachterin Frau Dr. A - eine öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige für die Bewertung von Grundstücken - erstattete Gutachten vom XX.XX.2025 sowie die ergänzenden Stellungnahmen vom XX.XX.2025 und XX.XX.2025 wird verwiesen. Die Sachverständige hat ihr schriftliches Gutachten in der mündlichen Verhandlung am 3. Dezember 2025 erläutert und ergänzt. Diesbezüglich wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. Wegen des Inhalts der Erörterungstermine vom 28. August 2023, 31. Januar 2024 und 25. September 2025 und der mündlichen Verhandlung vom 3. Dezember 2025 wird auf die Sitzungsniederschriften Bezug genommen.

...

Entscheidungsgründe

I.

- 18 Die zulässige Klage hat in der Sache Erfolg.

- 19 Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Der Beklagte hat bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Objekte X-Straße 1, IV. OG und II. OG sowie B-Weg 2 zu Unrecht die typisierte Nutzungsdauer gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG und nicht gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eine kürzere Nutzungsdauer von 21 (X-Straße 1, II. OG, und B-Weg 1) bzw. 29 Jahren (X-Straße 1, IV. OG) zugrunde gelegt.
- 20 1. a) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist 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 (AfA in gleichen Jahresbeträgen, § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG); die AfA bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Abweichend hiervon bestimmt sich die AfA für ein zur Einkünfteerzielung genutztes Gebäude nach den festen Prozentsätzen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG; die Regelung stellt eine gesetzliche Typisierung der Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG dar (BFH, Urteil vom 28. Juli 2021, IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108). Für Gebäude, die - wie hier - vor dem 1. Januar 2023 und nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt wurden, ist gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG eine AfA von jährlich 2 % anzusetzen. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes. Ist - wie hier - für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtkaufpreis für Gebäude sowie Grund und Boden gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen (BFH, Urteil vom 7. Oktober 2025, IX R 26/24, juris).
- 21 b) aa) Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 der Vorschrift die der tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes entsprechenden AfA vorgenommen werden. Nutzungsdauer im Sinne von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist gemäß § 11c Abs. 1 der Einkommensteuerrückführungsverordnung (EStDV) der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Die zu schätzende Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können (BFH, Urteil vom 4. März 2008, IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310). Auszugehen ist von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt (verschleißt). Sofern allerdings die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als die technische ist, kann sich der Steuerpflichtige hierauf berufen (BFH, Urteil vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823). Ob der AfA eine die gesetzlich vorgesehenen, typisierten Zeiträume (§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG) unterschreitende verkürzte Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zugrunde gelegt werden kann, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls (BFH, Urteil vom 4. März 2008, IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310). Dabei kommt es nicht darauf an, ob zum Zeitpunkt der Anschaffung von einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer auszugehen war, sondern allein auf eine Prognose, die aus der Sicht des Veranlagungszeit-

raums zu treffen ist, in dem die erhöhte Absetzung geltend gemacht wird (vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 23. Januar 2014, 1 K 1100/10, EFG 2014, 746).

- 22 bb) Die Darlegungs- und Feststellungslast für eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer trägt der Steuerpflichtige (BFH, Urteil vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823). Dabei kann er sich jeder sachverständigen Methode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Die gewählte Methode muss über die maßgeblichen Determinanten der Nutzungsdauer Aufschluss geben (BFH, Urteile vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823; vom 28. Juli 2021, IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108). Da für die Richtigkeit der zu schätzenden Nutzungsdauer nur eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit sprechen muss, ist nicht zwingend eine bestimmte Gutachtenmethodik (zum Beispiel Bausubstanzgutachten) oder ein bestimmtes Ermittlungsverfahren zugrunde zu legen. Vielmehr kann auch eine Gutachtenmethode, durch die unter Einbeziehung der tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls die Restnutzungsdauer eines Gebäudes modellhaft wirtschaftlich bestimmt wird, als Nachweis für die Inanspruchnahme des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG genügen. Vom BFH wird dabei insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß § 4 Abs. 3 ImmoWertV 2021 als gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode angesehen, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden kann (BFH, Urteil vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823). Trotz einer im Kern modellhaften - sachverständigen - Berechnung der Nutzungsdauer werden dabei die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls einbezogen. So regelt § 4 Abs. 3 Satz 3 ImmoWertV 2021, dass durchgeführte Instandsetzungen oder Modernisierungen oder unterlassene Instandhaltungen oder andere Gegebenheiten - mithin individuelle Gegebenheiten - die Restnutzungsdauer verlängern oder verkürzen können. Anlage 2 zu § 12 Abs. 5 Satz 1 ImmoWertV 2021 bestimmt über ein Punkteraster-Verfahren, in welchem Umfang die jeweiligen Modernisierungselemente die Restnutzungsdauer abhängig von der Gesamtnutzungsdauer modifizieren. Dabei handelt es sich um eine typisierende Vorgehensweise, die einer steuerrechtlichen Schätzung nicht fremd ist (BFH, Urteil vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823). Zwar genügt es nicht, allein durch eine schlichte Bezugnahme des Steuerpflichtigen auf die modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der ImmoWertV 2021 eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG darzulegen und nachzuweisen. Vielmehr bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts verhält. Dabei ist jedoch nicht erforderlich, dass sich ein Sachverständigengutachten zu sämtlichen für die Restnutzungsdauer maßgeblichen Determinanten verhält (BFH, Urteil vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823). Wird die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer mit einer wirtschaftlichen Abnutzung begründet, bedarf es keiner sachverständigen Feststellungen zum technischen Verschleiß des Gebäudes, da die kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer entweder nur bedingt oder zumeist gar nicht vom technischen Gebäudezustand abhängig ist (BFH, Urteil vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823).
- 23 Die Würdigung der Schätzungsgrundlagen obliegt im Klageverfahren dem FG als Tatsacheninstanz (BFH, Urteil vom 23. Januar 2024, IX R 14/23, BFH/NV 2024, 823).

- 24 2. a) Der Senat ist auf der Grundlage der sachverständigen Ausführungen im Gutachten vom XX.XX.2025 und in den Stellungnahmen vom XX. und vom XX.XX.2025 sowie den ergänzenden Erläuterungen der Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung zu der Überzeugung gelangt, dass unter Berücksichtigung aller technischen und wirtschaftlichen Umstände die tatsächliche Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in den Streitjahren 21 Jahre (X-Straße 1, II. OG, und B-Weg 2) bzw. 29 Jahre (X-Straße 1, IV. OG) betrug. Der Senat folgt dabei den Feststellungen der gerichtlich bestellten Gutachterin. Insbesondere hält der Senat ihr methodisches Vorgehen aus den von ihr dargestellten Gründen für korrekt. Das Gutachten ist im Übrigen sorgfältig ausgearbeitet und fundiert und nachvollziehbar in seinen Ergebnissen. Die ergänzenden Erläuterungen der Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung haben dem Senat weiter die Möglichkeit gegeben, sich eine sichere Überzeugung über die im Einzelfall anzuwendenden Schätzungsgrundlagen zu bilden.
- 25 Die Sachverständige hat zur Bestimmung des Modernisierungsgrades des jeweiligen Objektes ein Punktemodell in Anlehnung an Anlage 2 zu § 12 Abs. 5 Satz 1 ImmoWertV verwendet und hierbei insbesondere die im Einzelfall durchgeführten wesentlichen Modernisierungsmaßnahmen berücksichtigt. Hiernach waren für näher bezeichnete Modernisierungselemente maximal 20 Punkte zu vergeben (z. B. Wärmedämmung der Außenwände maximal 4 Punkte). In Anwendung dieses Punktesystems hat die Gutachterin bei allen drei Wohnungen für die Dacherneuerung im Jahr 1995 jeweils 2 Punkte, für die Erneuerung der Heizung im Jahr 1998 jeweils 1 Punkt sowie für die Erneuerung der Fenster in den Jahren 1998 und 2010 jeweils 1 Punkt und zusätzlich bei der Wohnung im X-Straße 1, IV. OG, für die Sanierung des Bads 2 Punkte und die Erneuerung der Leitungssysteme 1 Punkt vergeben. Für alle weiteren Elemente hat die Sachverständige festgestellt, dass an diesen innerhalb der letzten 25 Jahre vor dem Beurteilungsstichtag keine wesentlichen Modernisierungsmaßnahmen vorgenommen worden sind. Sodann hat die Sachverständige nach den Berechnungsvorgaben der ImmoWertV die Restnutzungsdauer der Wohnungen mit 21 bzw. 29 Jahren ermittelt. Sodann hat die Gutachterin die von ihr ermittelten Ergebnisse unter Berücksichtigung der Lage und der Vermietbarkeit der einzelnen Wohnungen als gerechtfertigt bewertet. Nach einer Plausibilitätsprüfung ist die Gutachterin dann abschließend zu dem Ergebnis gelangt, dass die ermittelten Restnutzungsdauern auch wirtschaftlich angemessen sind.
- 26 Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Gutachterin mit den von ihr nach Maßgabe von § 4 Abs. 3, § 12 Abs. 5 ImmoWertV 2021 und Anlage 2 zu § 12 Abs. 5 ImmoWertV berechneten Restnutzungsdauern der Gebäude den nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG angemessenen Schätzungsrahmen verlassen hat. Da sich das Gutachten nach der Rechtsprechung des BFH nicht zu sämtlichen für die Restnutzungsdauer maßgeblichen Determinanten verhalten muss, ist auch unschädlich, dass die Sachverständige im Gutachten im Wesentlichen auf die wirtschaftliche Restnutzungsdauer abgestellt hat (vgl. FG Münster, Urteil vom 2. April 2025, 14 K 654/23 E, EFG 2025, 1153).

- 27 Die Sachverständige hat alle drei streitigen Wohnungen im Rahmen eines Ortstermins in Augenschein genommen und ist zur Überzeugung des Gerichts von zutreffenden Tatsachenfeststellungen ausgegangen. Dies bestreitet auch der Beklagte nicht. Die Sachverständige hat die von ihr vorgenommenen Ansätze und vergebenen Modernisierungspunkte in ihrem schriftlichen Gutachten vom XX.XX.2025 ergänzt durch die Stellungnahmen vom XX. und XX.XX.2025 sowie durch ihre Ausführungen in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar dargelegt, eine Gesamtwürdigung anhand der individuellen Gegebenheiten des jeweiligen Objektes vorgenommen und ihr Ergebnis abschließend auch einer schlüssigen Plausibilitätsprüfung unterzogen.
- 28 b) Die Einwände des Beklagten teilt das Gericht nicht. Das von der Sachverständigen gewählte Verfahren der Bestimmung der Restnutzungsdauer gem. § 4 Abs. 3 ImmoWertV und § 12 Abs. 5 ImmoWertV ist eine gutachterlich anerkannte Methode. Da es sich um eine typisierte Methode handelt, verfängt auch die von der Beklagtenseite vorgetragene Kritik zur Unvollständigkeit der Tabelle in Anlage 2 nicht.
- 29 Das Gericht vermag keine Fehler der Sachverständigen bei der Anwendung der Schätzungsmethode zu erkennen. Die Sachverständige hat sowohl die von ihr vorgenommene Punktevergabe als auch die von ihr unterlassene (höhere) Punktevergabe plausibel und nachvollziehbar erläutert. Anders als der Beklagte meint, hat die Sachverständige es auch nicht dabei bewenden lassen, die Restnutzungsdauern allein rechnerisch nach der Tabelle zu ermitteln. Vielmehr hat die Sachverständige darüber hinaus auch bei allen drei streitigen Wohnungen die individuellen Gegebenheiten im Einzelfall gewürdigt und dabei auch die bei der Punktevergabe - systembedingt - nicht eingeflossene gute Lagequalität in Hamburg-XXX sowie die sich auf die Marktpreise auswirkende wirtschaftliche Vermietbarkeit berücksichtigt. Dementsprechend hat die Sachverständige bereits in ihrem schriftlichen Gutachten vom XX.XX.2025 auf Seite 31 ausgeführt, dass sie die Anhand der Tabelle in Anlage 2 zu § 12 Abs. 5 Satz 1 ImmoWertV 2021 ermittelten Restnutzungsdauern "aufgrund der Bauweise und des Zustandes des Gebäudes sowie der guten Vermietbarkeit der Wohnungen aufgrund der guten zentralen Lage in Hamburg und der realen Grundrisse für gerechtfertigt" hält. Diese Würdigung hat die Sachverständige in der mündlichen Verhandlung bestätigt und näher erläutert.
- 30 Die Sachverständige hat aus Sicht des Senats überzeugend dargelegt, dass die beiden Wohnungen im X-Straße 1 unterschiedliche Restnutzungsdauern aufweisen, obwohl sie im selben Gebäude (Hauseingang) liegen, da innerhalb der Wohnungseinheiten unterschiedliche Modernisierungsmaßnahmen unterschiedliche (wirtschaftliche) Restnutzungsdauern rechtfertigen. Eine Gleichbehandlung aller Einheiten aufgrund der gemeinsamen Hülle wäre methodisch unzutreffend und würde die individuelle Situation der einzelnen Wohnung verkennen.
- 31 Soweit die Beklagtenseite auch solche Maßnahmen bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer berücksichtigt wissen will, die ein vernünftiger bzw. wirtschaftlich sinnvoll han-

delnder Eigentümer (zukünftig) durchführen würde, findet dieses Verlangen keine Entsprechung in den Vorgaben der ImmoWertV 2021. Nach § 4 Abs. 3 Satz 3 ImmoWertV können sich auf die Restnutzungsdauer lediglich "durchgeführte Instandsetzung oder Modernisierungen" bzw. "unterlassene Instandhaltungen" auswirken.

- 32 Die Sachverständige hat auch die Denkmaleigenschaft sowie den Ensembleschutz der Gebäude berücksichtigt. Sie hat sich mit den Fragen beschäftigt, welche Auswirkungen die Denkmaleigenschaft auf die Vermietbarkeit der Wohnungen hat, ob die Denkmaleigenschaft zu einer unendlichen Restnutzungsdauer führt und welche Auswirkungen der Denkmalschutz auf die Kosten und die Ausführung von Modernisierungsmaßnahmen sowie die Höhe der Heizkosten hat. Sie hat nachvollziehbar dargelegt, dass die Vermietbarkeit der Wohnungen durch den Denkmalschutz nicht erhöht wird, da die Wohnungen keine hohen Decken, Jugendstilelemente, Stuckelemente u. ä. aufweisen und auch die Außenanlagen nicht besonders attraktiv sind. Darüber hinaus ist die Sachverständige zu dem Schluss gelangt, dass vorliegend von keiner unendlichen Restnutzungsdauer auszugehen ist (vgl. dazu auch BFH, Urteil vom 7. Oktober 2025, IX R 26/24, juris) und dass sich bei den Modernisierungskosten die erhöhenden (aufwändig) und die senkenden (geringere energetische Auflagen) Faktoren im Ergebnis ausgleichen, so dass sie im Ergebnis Auswirkungen des Denkmal- und Ensembleschutz auf die Restnutzungsdauern der drei streitigen Wohnungen nachvollziehbar verneint hat.
- 33 Dem Einwand des Beklagten, dass fehlerhaft für die Wärmedämmung der Außenwände, für den - seiner Meinung nach - noch zeitgemäßen Innenausbau und für die - seiner Meinung nach - zeitgemäßen Grundrisse zu Unrecht keine Punkte vergeben worden seien, kann der Senat nicht folgen. Die Sachverständige hat in ihrer Stellungnahme vom XX.XX.2025 und in der mündlichen Verhandlung plausibel und nachvollziehbar dargelegt, weshalb sowohl die Fassadendämmung als auch der Innenausbau und die Grundrisse nicht mehr zeitgemäßen Ansprüchen genügen und daher auch keine mit einer Modernisierung vergleichbaren Punkte zu vergeben waren.
- 34 c) Schließlich führt auch der Einwand der Beklagtenseite, dass innerhalb der festgestellten Restnutzungsdauern unter Berücksichtigung der sich daraus ergebenden höheren AfA-Beträge ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben nicht erzielt werde, zu keinem anderen Ergebnis. Insbesondere bedarf es vorliegend nicht der Durchführung einer Totalüberschussprognose zur Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht. Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (BFH, Urteil vom 30. September 1997, IX R 80/94, BStBl II 1998, 771; so auch BMF-Schreiben vom 8. Oktober 2004, BStBl I 2004, 933). Dies gilt nur dann nicht, wenn - was hier nicht der Fall ist - besondere Umstände gegen das Vorliegen einer Einkunftserzielungsabsicht sprechen (vgl. dazu BFH, Urteil vom 24. August 2006, IX R 15/06, BStBl II 2007, 256 unter II.1.). Daher ist es jedenfalls für die Streitjahre unerheblich, ob die Kläger mit ihrer auf

Dauer angelegten Fremdvermietung tatsächlich jeweils objektbezogen einen Totalüberschuss erzielen konnten.

35 3. a) Dass die Berücksichtigung der Modernisierungspunkte im Rahmen der vorzunehmenden Kaufpreisaufteilung bei den Wohnungen im X-Straße 1, II. OG, und im B-Weg 2 eine (geringfügige) Verringerung des Gebäudewerts und damit der AfA-Bemessungsgrundlage zur Folge haben, ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

36 b) Damit sind in den Streitjahren folgende AfA-Beträge anzusetzen:

	BMG	ND	2015	2016	2017	2019
X-Straße 1, IV OG	... €	29	... €	... €	... €	... €
X-Straße 1, II. OG	... €	21			... €	... €
B-Weg 2	... €	21			... €	... €

II.

37 1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Ein Fall des § 137 Satz 1 FGO ist vorliegend nicht gegeben. Nach dieser Vorschrift können einem Beteiligten die Kosten ganz oder teilweise auch dann auferlegt werden, wenn er obsiegt hat, die Entscheidung aber auf Tatsachen beruht, die er früher hätte geltend machen oder beweisen können oder sollen. Diese Vorschrift ist dahin auszulegen, dass die Entscheidung auf dem verspäteten Tatsachenvortrag oder Beweis beruhen muss; die Vorschrift findet keine Anwendung, wenn das Urteil bei rechtzeitigem Tatsachenvortrag oder Beweis genauso ausgefallen wäre (BFH, Urteil vom 22. April 2004, V R 72/03, BStBl II 2004, 684). Dies ist hier der Fall, da der Beklagte auch für den Fall, dass die Kläger das Sachverständigengutachten im Einspruchsverfahren eingereicht hätten, die angefochtenen Bescheide aufrechterhalten und Klageabweisung beantragt hätte.

38 2. Die Entscheidungen über die vorläufige Vollstreckbarkeit und die Abwendungsbefugnis folgen aus § 151 Abs. 1, § 155 FGO i. V. m. § 708 Nr. 10, § 711 der Zivilprozessordnung.

39 3. Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) liegen nicht vor.