

1. **Ob bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens so wie bei Grund und Boden eine Wertminderung voraussichtlich andauern wird, richtet sich danach, ob aus Sicht des Bilanzstichtags mehr Gründe für ein Andauern der Wertminderung sprechen als dagegen. Es spricht gegen ein Andauern einer Wertminderung, wenn es sich bei den Preisveränderungen lediglich um konjunkturelle Preisschwankungen und nicht um einen nachhaltigen Preisverfall handelt, der regelmäßig durch besondere – vom Steuerpflichtigen darzulegende – Umstände veranlasst ist. Denn bei einer konjunkturellen Abkühlung ist regelmäßig mit einer darauf folgenden Erholung zu rechnen (hier: konjunkturelle Schwankungen der Bodenrichtwerte für Grundstücke in sehr guter Lage.**
2. **Beim Wirtschaftsgut Grund und Boden handelt es sich um ein sehr langfristig, theoretisch ewig nutzbares Wirtschaftsgut, was an eine Teilwertabschreibung umso höhere Anforderungen stellt, je kürzer der Zeitraum zwischen Anschaffung und Bewertungsstichtag ist.**

Hessisches Finanzgericht  
Urteil vom 21.12.2016 – 4 K 520/13 –  
nicht rechtskräftig  
Veröffentlicht in juris

### Zum Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen für Teilwertabschreibungen auf Grund und Boden erfüllt sind. Die Kl. ist eine Anstalt des öffentlichen Rechts. Sie nahm in den Jahren 2005 und 2006 Teilwertabschreibung auf Grund und Boden (und im Jahr 2008 Zuschreibungen) vor (Bl. 13, 15). Das Grundstück Nr. 1 ist mit einem zehngeschossigen und dreifach unterkellerten Gebäude bebaut. Es handelt sich um ein Verwaltungsgebäude der Kl., das nicht unter Denkmalschutz steht. Das Grundstück Nr. 2 ist mit einem dreigeschossigen denkmalgeschützten Gebäude bebaut, welches mit einem ausgebauten Dachgeschoss und einer Unterkellerung versehen ist. Zuletzt wurde das Gebäude von der Kl. als Büroraum genutzt. Die Kl. stützte die vorgenommenen Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen auf Gutachten über den jeweiligen Verkehrswert sowie gutachterlichen Stellungnahmen über die Entwicklung des Verkehrswerts der Liegenschaft.

Mit Prüfungsanordnung wurde eine Betriebsprüfung bei der Kl. angeordnet. Die Teilwertabschreibung auf das Gebäude des Grundstücks Nr. 2 akzeptierte die Betriebsprüfung. Im Übrigen hielt die Betriebsprüfung an der Unzulässigkeit der Teilwertabschreibung aufgrund Grund und Boden beider Grundstücke und der Teilwertabschreibung für das Grundstück Nr. 1 bezüglich des Gebäudes fest. Der Innendienst folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und änderte die bisherigen Bescheide ab. Die Kl. legte daraufhin gegen die geänderten Bescheide Einspruch ein. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Gegen die Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung wendet sich die Kl. mit der Klage.

### Aus den Gründen

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz – EStG – i. V. m. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz – KStG – lagen zu den Bilanzstichtagen am 31. Dezember 2005 und am 31. Dezember 2006 nicht vor.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist eine Abschreibung auf den Teilwert nur zulässig, wenn es zu einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung gekommen ist. Dabei ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG bei der Wertermittlung des einzelnen Wirtschaftsguts zum Teilwert davon auszugehen, dass der Betrieb als Ganzes von einem Erwerber übernommen und weitergeführt wird. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung trägt der Steuerpflichtige, weil es sich um steuermindernde Tatsachen handelt (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 7.11.1990 – I R 116/86 – Bundessteuerblatt II – BStBl II – 1991, 342; BFH, Urteil vom 24.2.1994 – IV R 18/92 – BStBl II 1994, 514; BFH, Beschluss vom 15.7.2009 – I B 46/09 – Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2009, 1843).

Hinsichtlich des Wirtschaftsguts Grund und Boden ist grundsätzlich zu vermuten, dass die Anschaffungskosten mit dem Teilwert übereinstimmen (BFH, Urteil vom 7.11.1990 – I R 116/86 – BStBl II 1991, 342; BFH, Urteil vom 7.2.2002 – IV R 87/99 – BStBl II 2002, 294). Beim Wirtschaftsgut des Grund und Bodens, das zum Anlagevermögen gehört, handelt es sich nämlich um ein Wirtschaftsgut, das keinem Verbrauch unterliegt, unbegrenzt nutzbar ist und üblicherweise langfristig vom Steuerpflichtigen genutzt wird. Je kürzer der Zeitraum zwischen Anschaffung und Bewertungsstichtag, desto strenger sind die Anforderungen an die Widerlegung der Teilwertvermutung (BFH, Urteil vom 13.4.1988 – I R 104/86 – BStBl II 1988, 892; BFH, Urteil vom 4.3.1998 – X R 151/94 – BFH/NV 1998, 1086).

Die Voraussetzungen für eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung sind vorliegend nicht erfüllt. Wegen der Entwicklung der Bodenrichtwerte in den Jahren zwischen den Anschaffungszeitpunkten (in den Jahren 1994/1995 bzw. 2000/2001) und den Bilanzstichtagen (31. Dezember 2005 bzw. 31. Dezember 2006) kann zwar eine Wertminderung unterstellt werden, es fehlt aber an der voraussichtlichen Dauerhaftigkeit der Wertminderung.

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt vor, wenn der Teilwert nicht nur vorübergehend, sondern nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist (BFH, Urteil vom 23.4.2009 – IV R 62/06 – BStBl II 2009, 778; BFH, Urteil vom 9.9.1986 – VIII R 20/85 – BFH/NV 1987, 442) und deshalb aus Sicht des Bilanzstichtags aufgrund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss (BFH, Urteil vom 23.4.2009 – IV R 62/06 – BStBl II 2009, 778; BFH, Urteil vom 21.9.2011 – I R 7/11 – BFH/NV 2012, 310). Hierfür bedarf es einer an der Eigenart des Wirtschaftsgutes ausgerichteten Prognose (BFH, Urteil vom 14.3.2006 – I R 22/05 – BStBl II 2006, 680; BFH, Urteil vom

9.9.2010 – IV R 38/08 – BFH/NV 2011, 423). Basis für die Prognose ist die Preisentwicklung zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag, an dem die Teilwertabschreibung vorgenommen wird (Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21.10.2013 – 6 K 1107/12 – juris). Welcher Prognosezeitraum zugrunde zu legen ist, kann nicht generell beantwortet werden, sondern richtet sich nach den prognostischen Möglichkeiten zum Bilanzstichtag, die je nach Art des Wirtschaftsguts und des auslösenden Moments für die Wertminderung unterschiedlich sein können (BFH, Urteil vom 26.9.2007 – I R 58/06 – BStBl II 2009, 294; BFH, Urteil vom 9.9.2010 – IV R 38/08 – BFH/NV 2011, 423; BFH-Beschluss vom 29.7.2014 – I B 188/13 – BFH/NV 2014, 1742). So wurde als entscheidend für eine Teilwertabschreibung aufgrund und Boden angesehen, dass die Bodenrichtwerte nach der Anschaffung seit einer Dekade bis zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung gefallen sind (Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21.10.2013 – 6 K 1107/12 – juris). Das Finanzgericht Nürnberg ist in einer nicht rechtskräftigen Entscheidung davon ausgegangen, dass eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung von Grund und Boden aufgrund gefallener Preise allein deshalb nicht vorliegt, weil nach der Anschaffung weniger als 10 Jahre vergangen sind; in dieser Zeitspanne werde angesichts der kurzen Zeit seit Erwerb und der unbegrenzten Nutzungsdauer der Wert des Wirtschaftsguts Grund und Boden durch die Anschaffungskosten widerspiegelt (Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 3.9.2014 – 7 K 1452/11 – juris). Ob bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens so wie bei Grund und Boden eine Wertminderung voraussichtlich andauern wird, richtet sich danach, ob aus Sicht des Bilanzstichtags mehr Gründe für ein Andauern der Wertminderung sprechen als dagegen (BFH-Beschluss vom 29.7.2014 – I B 188/13 – BFH/NV 2014, 1742; BFH, Urteil vom 9.9.2010 – IV R 38/08 – BFH/NV 2011, 423). Es spricht gegen ein Andauern einer Wertminderung, wenn es sich bei den Preisveränderungen lediglich um konjunkturelle Preisschwankungen und nicht um einen nachhaltigen Preisverfall handelt, der regelmäßig durch besondere – vom Steuerpflichtigen darzulegende – Umstände veranlasst ist. Denn bei einer konjunkturellen Abkühlung ist regelmäßig mit einer darauf folgenden Erholung zu rechnen.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung des Grund und Bodens der streitgegenständlichen Grundstücke nicht gegeben, da es sich bei den von der Kl. vorgetragenen Wertveränderungen nach Überzeugung des Gerichts um konjunkturelle Schwankungen handelt. Dies ergibt sich aus dem konjunkturellen Zyklus der Bodenrichtwerte des ...-viertels. Es wird insoweit auf die Veröffentlichung des Gutachterausschusses der Stadt ... „25 Jahre Immobilienmarkt ...“ Bezug genommen (S. 61). Der dort abgedruckten Darstellung ist zu entnehmen, dass der Bodenrichtwert im ...-viertel Schwankungen unterliegt. In den Jahren von 1994 bis 2008 finden sich mehrere konjunkturelle Wendepunkte. Damit unterscheidet sich die Entwicklung der Bodenrichtwerte im ...-viertel (und auch anderer Innenstadtlagen) von der Entwicklung der Bodenrichtwerte in anderen Vierteln ... (wie N und M), die deutlich geringeren Schwankungen unterliegen. Dies lässt sich dadurch erklären, dass mangels ausreichender Verkaufszahlen von Grundstücken die Mietpreise in die Ermittlung der Bodenrichtwerte eingeflossen sind, die wiederum je nach Nachfrage von Büroflächen steigen oder fallen, wobei sich der Bedarf an Büroflächen offenkundig nach der Wirtschaftslage und damit nach der konjunkturellen Lage insgesamt richtet. Bei steigender Nachfrage nach Büroflächen steigt wiederum die (Um-)Bautätigkeit und mit zeitlicher Verzögerung die Fertigstellung der Objekte, was in Phasen konjunktureller Abkühlung zu einem Überangebot an Büroflächen führen kann und damit zu einem starken Absacken des Bodenrichtwerts. Vor diesem Hintergrund handelt es sich bei den von der Kl. dargelegten Wertminderungen ihrer streitgegenständlichen Grundstücke um konjunkturelle Preisschwankungen. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass der Bodenrichtwert für das ...-viertel bereits in dem Streitjahr 2006 seinen Tiefpunkt erreicht hatte und wieder anstieg. Zum 1. Januar 2016 war er schon (wieder) auf 13.000 € gestiegen. Die Kl. hat auch weder dargelegt noch nachgewiesen, dass andere besondere Gründe (z. B. Altlasten, rechtliche Baubeschränkungen, Aufgabe des xxx) für den vorgetragenen Wertverlust vorliegen würden; insoweit trägt sie die objektive Feststellungslast. Vielmehr hat sie ausgeführt, dass sie im Hinblick auf den zu belegenden Wertverlust lediglich auf die Bodenrichtwerte zurückgreifen könne.

Beim Grundstück Nr. 2 zeigen sich die konjunkturellen Schwankungen auch in der Zeit zwischen Anschaffung und den Bilanzstichtagen sehr deutlich. Es sind nämlich Wertsteigerungen ebenso seit Erwerb festzustellen wie Wertminderungen. Hinsichtlich des Verlaufs der Wertentwicklung ist zu konstatieren, dass der Bodenrichtwert für den Zeitraum, in den der Erwerb fiel, auf 13.293 € zum Stichtag 31. Dezember 1995 bestimmt worden ist, es folgten die Stichtage 31. Dezember 1997, 31. Dezember 1999, 31. Dezember 2001, 31. Dezember 2003, 31. Dezember 2005 (und 1. Januar 2008) mit Bodenrichtwerten in Höhe von 11.759 €, 17.895 €, 17.000 €, 14.000 €, 11.000 € (und 11.500 €). Es zeigt sich, dass die Preise nach Erwerb (13.293 €) kurz absackten (11.759 €) und sodann stark angestiegen (17.895 € und 17.000 €), um wieder stufenweise zu fallen (14.000 € und 11.000 €) und sich schließlich zu konsolidieren (11.500 €). Die Wertminderung gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt entstand erst durch die letzte Absenkung des Bodenrichtwerts zum 31. Dezember 2005 von 14.000 € auf 11.000 €.

Beim Grund und Boden des Grundstücks Nr. 1 kommt hinzu, dass es sich bei den Wertminderungen nicht nur um konjunkturelle Schwankungen handelt, sondern auch der Zeitraum zwischen Erwerb des Grundstücks im Jahr 2001 und den Bilanzstichtagen 2005 und 2006, an denen die Teilwertabschreibungen vorgenommen worden sind, in Anbetracht der Langlebigkeit des Wirtschaftsguts Grund und Boden vergleichsweise kurz ist. Es handelt sich beim Wirtschaftsgut Grund und Boden nämlich um ein sehr langfristig, theoretisch ewig nutzbares Wirtschaftsgut, was – nach der bereits zitierten Rechtsprechung – an eine Teilwertabschreibung umso höhere Anforderungen stellt, je kürzer der Zeitraum zwischen Anschaffung und Bewertungsstichtag ist. Besondere neben die Veränderung des Bodenrichtwerts tretende Gründe für eine Teilwertabschreibung werden aber nicht vorgetragen.

Dass sich die Bodenrichtwerte, die zu den Bilanzstichtagen 2005 und 2006 galten, innerhalb einer normalen Schwankungsbreite befinden und Minderungen wieder aufholen können, ergibt sich auch aus den ansonsten festzustellenden Schwankungsbreiten. Denn der zum 31. Dezember 1997 festgesetzte Bodenrichtwert von 11.759 € entwickelte sich innerhalb von zwei Jahren und damit zum 31. Dezember 2001 auf 17.895 €. Dabei handelt es sich um eine Steigerung von etwa 52 % (der Ausgangsgröße von 11.759 €) innerhalb von zwei Jahren. Auch für die benachbarte Bodenrichtwertzone „G“ können Schwankungen beispielsweise vom 1. Januar 2012 von 18.000 € auf 27.000 € am 1. Januar 2014 festgestellt werden. Auch insoweit liegt eine Steigerung von 50 % innerhalb von zwei Jahren vor.

Ob die Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 1. März 2007 auch außerhalb des Bereichs der Land- und Forstwirtschaft Anwendung finden kann, kann offen bleiben. Denn es handelt sich hier – wie dargelegt – um keinen nachhaltigen Preisverfall zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2005 und 31. Dezember 2006, den die Verfügung jedoch voraussetzt.

Eine Parallele zu Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, insbesondere Aktien kann nicht gezogen werden. Grund und Boden einerseits und Aktien andererseits sind als Wirtschaftsgüter bereits derart unterschiedlich, dass sie nicht ohne weiteres im Hinblick auf Teilwertabschreibungen vergleichbar sind. Beteiligungen sind nämlich üblicherweise in hohem Maße fungibel, während Grundstücke wegen der besonderen Formerfordernisse bei der Übertragung weniger häufig und weniger schnell gehandelt werden. Die Übertragung der sogenannten 5 %-Schwelle, die der BFH in seiner Rechtsprechung für börsennotierte Aktien aufgestellt hat (BFH, Urteil vom 21. September 2011 – I R 89/10 – BStBl II 2014, 612), scheidet vor diesem Hintergrund aus.

Dass der Umzug der E in den O auf die Grundstückswerte im ...-viertel nachhaltige Auswirkungen hatte, erscheint dem Gericht nicht plausibel, da der bisherige ...standort in der C dadurch nicht aufgegeben wurde. Die Kl. hat keine konkreten Belege vorgelegt, die ihre pauschale Behauptung stützen.