

Die Aufteilung der Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück – Methoden zur Ermittlung des abschreibbaren Gebäudewertanteiles

Von ROLAND R. VOGEL, öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken



Möglichst hohe Abschreibung
In einer Grundsatzentscheidung siehe GE Heft 13/85 hat der Bundesfinanzhof (BFH) Stellung zur Aufteilung des Kaufpreises einer Immobilie in den Anteil GRUND UND BODEN und den Anteil GEBÄUDE genommen (wichtig für Abschreibung) – gegenüber der Vorinstanz FG Berlin wurde der Steuerzahler schlechter gestellt. Jetzt werden die Finanzämter kommen. Mit unserem Aufsatz kann man sich dagegen wappnen.
(d. Red.)

Vorbemerkung

Erwirbt ein Bauherr ein unbebautes Grundstück und errichtet auf diesem Grundstück eine Baulichkeit, so ist die Aufteilung zwischen Grund und Boden einerseits und Kosten des Bauwerkes andererseits unproblematisch.

Eine Vielzahl von Erwerbsfällen betrifft allerdings bebaute Grundstücke. In solchen Fällen vereinbaren Käufer und Verkäufer regelmäßig einen einheitlichen Gesamtkaufpreis. Es ist nicht üblich und auch nicht notwendig, für den Grund und Boden sowie für das Gebäude gesonderte Preisanteile zu vereinbaren, da beide einen einheitlichen Kaufgegenstand bilden. Denn zivilrechtlich stellt das auf dem Grundstück errichtete Gebäude einen wesentlichen Bestandteil des Grundstückes dar (vgl. §§ 93, 94, Satz 1, BGB).

Die vorgenannte Aufteilung zwischen Grund- und Bodenanteil einerseits und Gebäudeanteil andererseits ist jedoch aus steuerlichen Gründen wichtig. Einkommensteuerlich hat der Erwerber nämlich mit dem einheitlichen Kaufpreis zwei Wirtschaftsgüter erworben: Den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits (die Außenanlagen wie etwa Einfriedungen, Tore, Stützmauern u.ä. sollen hier außer Betracht bleiben. Zu ihrer Behandlung vgl. Abschnitt 157,

Abs. 6 Einkommensteuerrichtlinien). Der Erwerber kann Absetzungen für Abnutzung (AfA) nur von den Anschaffungskosten vornehmen, die auf das Gebäude entfallen. Denn nur das Gebäude ist ein abnutzbares Wirtschaftsgut. Der Grund und Boden stellt kein abnutzbares Wirtschaftsgut dar und ist daher bei der AfA außer Ansatz zu lassen.

Aus dieser Vorbemerkung ergibt sich die Problematik: Der Steuerpflichtige ist daran interessiert, bei Erwerb eines bebauten Grundstückes einen möglichst hohen Gebäudewertanteil zu errechnen, damit er von seinen Einkünften möglichst hohe Beträge für AfA geltend machen kann. Häufig – insbesondere bei dem Erwerb älterer Gebäude – hat er aber den Eindruck, daß der Gebäudewertanteil von der Finanzverwaltung zu niedrig bemessen wird. Dem steht die Praxis der Finanzverwaltung entgegen, die bestrebt ist, dem einseitigen Interesse des Steuerpflichtigen entgegenzuwirken und einen höheren Anteil des Bodenwertes am Gesamtkaufpreis durchzusetzen. Aus dieser Konfliktsituation ergeben sich häufig Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden.

Diesen Konflikt kann der Erwerber eines bebauten Grundstückes auch nicht dadurch lösen, daß er mit dem Verkäufer bereits im Kaufvertrag eine (willkürliche) Aufteilung vereinbart. Denn diese Aufteilung wäre nicht maßgeblich, da die Aufteilung des Kaufpreises entsprechend allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechtes nach objektiven Merkmalen vorgenommen werden muß. Der subjektive Wille der Vertragsparteien kann nicht maßgeblich sein.¹

A. Die Aufteilung des Kaufpreises nach der Finanzrechtsprechung

Im Gesetz ist nicht geregelt, wie die Aufteilung bei einem einheitlichen Grundstückskaufpreis zwischen Grund und Boden einerseits und den Baulichkeiten andererseits durchgeführt werden soll. Der Reichsfinanzhof hat zur

Aufteilung des Kaufpreises die sog. „Restwertmethode“ entwickelt. Diese Methode unterstellte, daß der Grundstückskaufpreis – auch wenn es sich um ein bebautes Grundstück handelte – in erster Linie ein Entgelt für Grund und Boden darstelle.² Nach dieser Theorie war von dem Kaufpreis laut Kaufvertrag einfach der Verkehrswert des Grund und Bodens zum Kaufzeitpunkt abzuziehen. Nur der dann verbleibende „Restwert“ sollte den Wert des Gebäudes darstellen. Diese Methode führte insbesondere dann zu unbilligen Ergebnissen, wenn der vereinbarte Kaufpreis unter dem Verkehrswert für Grund und Boden lag. Mit Urteil vom 21. 1. 1971 gab der Bundesfinanzhof diese Methode auf.³ Nunmehr wird die Ansicht vertreten, daß der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte des Gebäudes und des Grund und Bodens der Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses, nicht der vereinbarte Zeitpunkt des Überganges der Nutzungen und Lasten. Dieser Methode liegt der Gedanke zugrunde, daß eine Abweichung des vereinbarten Kaufpreises von der Summe der Einzelwerte, nämlich des Baugrundstückes und der Baulichkeiten, gleichmäßig dem Gebäude und dem Grund und Boden zugeordnet werden müsse. Zahlt etwa der Käufer einen Kaufpreis, der über dem Gesamtwert aus der Summe der Werte des Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits liegt, so müsse dieser Überpreis gleichmäßig auf das Gebäude und den Grund und Boden verteilt werden.

Diese Methode ist vom Ansatz her durchaus anzuerkennen, ihre Durchführung bereitet in der Praxis jedoch erhebliche Schwierigkeiten, da nach dieser Methode getrennte Werte zum einen für den unbebauten Grund und Boden und zum

anderen für das Gebäude ohne Grund und Boden ermittelt werden müssen. Tatsächlich sind jedoch beide Wirtschaftsgüter nur in ihrer konkreten Verbindung als untrennbare Bestandteile vorhanden. Wie das Finanzgericht Hamburg in seinem Urteil vom 27.8.1973⁵ ausgeführt hat, läßt sich bei einem bebauten Grundstück deshalb eigentlich nur ein einziger Verkehrswert für das gesamte Grundstück ermitteln. Darüber hinaus ist zu beachten, daß sich die beiden Wirtschaftsgüter Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits in ihrem Wert auch gegenseitig beeinflussen. Insbesondere in Berlin kann immer wieder festgestellt werden, daß die Tatsache der Bebauung den Wert des Grund und Bodens beeinflussen kann. Verschiedentlich waren und sind Käufer bereit, für ein unbebautes, also baureifes Grundstück mehr zu bezahlen, als für dasselbe Grundstück in bebautem Zustand. Das liegt daran, daß der Steuerpflichtige beim Erwerb eines unbebauten Grundstückes die Möglichkeit hat, durch die Bebauung selbst verschiedene steuerliche und andere Vorteile in Anspruch zu nehmen, die er als Erwerber eines bebauten Grundstückes nicht hat.^{6a}

¹ Vgl. dazu insbesondere Bundesfinanzhof, Urteil vom 19.12.1972, Bundessteuerblatt II 1973, S. 295, sowie auch Finanzgericht Berlin, Urteil vom 6.12.1974, Entscheidungen der Finanzgerichte 1975, S. 356.

² Vgl. Reichsfinanzhof, Urteil vom 19.11.1941, RSIBl. 1942, S. 42, sowie auch Reichsfinanzhof, Urteil vom 26.1.1938, Reichssteuerblatt 1938, Seite 729.

³ Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.1.1971 (Bundessteuerblatt II 1971, Seite 682).

⁴ Vgl. auch Bundesfinanzhof, Urteil vom 19.12.1972, Bundessteuerblatt II 1973, Seite 295, sowie aus letzter Zeit BFH Urteil vom 16.12.1981, BStBl. II 1982, 320 und Urteil vom 1.12.1982, BStBl. II 1983, 130.

⁵ Finanzgericht Hamburg in seinem Urteil vom 27. August 1973 (Entscheidungen der Finanzgerichte 1974, Seite 9).

^{6a} Vgl. FG Berlin, Urteil vom 20.10.1981, EFG 1982, 407.

B. Die Durchführung der Aufteilung des Kaufpreises durch die Finanzverwaltung

a) Feststellung des Bodenwertanteiles

Um die vom Bundesfinanzhof entwickelte Methode der Aufteilung des Kaufpreises nach den Einzelwerten durchführen zu können, gehen die Finanzämter entsprechend dem Urteil des Finanzgerichts Hamburg, vgl. Fußnote 5, wie folgt vor:

Den Verkehrswert des Grund und Bodens ermitteln die Finanzämter mit Hilfe der *Bewertungstabelle nach § 84 Bewertungsgesetz*. Dies entspricht im wesentlichen dem Verfahren nach den §§ 142 ff *Bundesbaugesetz* in Verbindung mit der *Wertermittlungsverordnung*, § 5. Dabei ziehen sie die nach § 142 Bundesbaugesetz ermittelten Verkehrswerte oder die von den *Gutachterausschüssen* nach § 143 b Bundesbaugesetz aufgrund von *Kaufpreissammlungen* (§ 143 a Bundesbaugesetz) festgestellten *Bodenrichtwerte* heran. In den Gemeinden werden die Bodenrichtwerte in der Regel zum Jahresultimo alle zwei Jahre festgestellt. In Berlin war die letzte Hauptfeststellung auf den 31. Dezember 1984. Für Kaufvorfälle, die zwischen den Ermittlungsstichpunkten liegen, bildet das Finanzamt einen Zwischenwert, indem es davon ausgeht, daß ein eventueller Anstieg der Grundstückspreise innerhalb dieser zwei Jahre linear erfolgt sei (was in den meisten Fällen zutreffend ist). Entsprechend § 84 Bewertungsgesetz und den §§ 142 Abs. 3, 143 b Abs. 1 Satz 2 Bundesbaugesetz wird der Wert des Grund und Bodens bei dieser Verhältnisrechnung mit dem Wert angesetzt, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre.

b) Feststellung des Gebäudewertanteiles

Den anteiligen Wert für das Gebäude ermitteln die Finanzbehörden unter Anwendung der Vorschriften, die das Bewertungsgesetz für die Ermittlung des Einheitswertes nach dem Sachwertverfahren vorsieht (§ 83 ff Bewertungsgesetz). (Die Vorschriften über das Ertragswertverfahren werden nicht angewendet, da sich nach dem Ertragswertverfahren ein einheitlicher Wert für das gesamte bebaute Grundstück ergibt. Das gleiche gilt auch für das Vergleichswertverfahren, so daß ausschließlich das Sachwertverfahren herangezogen werden kann.) Nach dem Sachwertverfahren wird gemäß § 85 Bewertungsgesetz der Wert des

Gebäudes auf der Grundlage von Herstellungskosten nach den *Baupreisverhältnissen* des Jahres 1958 ermittelt. Das bedeutet, daß zunächst errechnet werden muß, was es gekostet hätte, das betreffende Gebäude im Jahre 1958 zu errichten. Dieser so ermittelte Wert muß danach mit Hilfe sogenannter *Bauindexzahlen* auf die *Kostenverhältnisse des Erwerbsjahres umgerechnet* werden. Der so ermittelte Wert gibt den Betrag wieder, den es gekostet hätte, das Haus im Erwerbsjahr neu zu errichten. Danach muß gemäß § 86 Bewertungsgesetz (Abschnitt 41 Bewertungsrichtlinien) eine dem Alter des Gebäudes entsprechende *Wertminderung* abgerechnet werden.

Den Wert des Gebäudes nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 ermittelt die Finanzverwaltung mit Hilfe der Anlagen 14-16 der Bewertungsrichtlinien, Grundvermögen. Es handelt sich dabei um Tabellen, die bestimmte Preise (Normalherstellkosten) je m³ umbauten Raumes (Raummeterpreis) enthalten. Die Höhe der Raummeterpreise hängt jeweils davon ab, in welcher Art und mit welcher Ausstattung das Gebäude errichtet ist. Einzelheiten für die Anwendung dieser Tabelle und insbesondere der Berücksichtigung der verschiedenen Ausstattungsmerkmale sind in Abschnitt 38 der Bewertungsrichtlinien Grundvermögen und der Anlage 13 geregelt (vgl. dazu auch die Vordrucke EW 103 und EW 14 A der OFD Berlin). Zu beachten ist bei der Anwendung dieser Tabellen jedoch, daß sie *eigentlich für die Hauptfeststellung der Einheitswerte gedacht* sind. Sie zeigen deshalb die Werte an, die bereits schematisch auf die Baupreisverhältnisse des Jahres 1964 umgerechnet sind (1958 x 135 %, bei Ein- und Zweifamilienhäusern x 140 %). Da der Baupreisindex aber auf der Basis der Preisverhältnisse von 1958 = 100 % aufgebaut, müssen diese Werte zunächst auf die Basis von 1958 umgerechnet werden, damit der Baupreisindex auf die jetzigen Werte angewendet werden kann. Der so ermittelte Wert wird schließlich mit der Anzahl der umbauten Raummeter multipliziert. Zur Berechnung des Umfangs des umbauten Raumes wird von der Finanzverwaltung Abschnitt 37, Bewertungsrichtlinien, Grundvermögen, angewandt (sowie Anlage 12, Bewertungsrichtlinien, Grundvermögen). Diese Berechnungsart ist aus DIN 277 (1950)

übernommen und zutreffend. Bei dem verwendeten Baupreisindex handelt es sich um eine Zahl, die die jährliche Steigerung der Baukosten in einem bestimmten Prozentsatz im Verhältnis zu den Baukosten von 1958 wiedergeben soll.

C. Kritik der Aufteilung des Kaufpreises durch die Finanzverwaltung

Gegen die *Aufteilung des Kaufpreises* für ein bebautes Grundstück, wie sie von der *Finanzverwaltung* durchgeführt wird, bestehen im einzelnen erhebliche *Einwendungen*. Denn wie ich in der Praxis habe feststellen müssen, ist dadurch die *Bemessungsgrundlage für die AfA der Erwerber vielfach zu gering berechnet worden*.

Der öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige für Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken hat aufgrund seiner täglichen Erfahrung und seines täglichen Umganges mit der Materie eine sicherere Erfahrung im Bewerten des Gebäudewertanteiles. Dem Sachverständigen stehen verschiedene Methoden zur Verfügung, die aufgrund seiner Erfahrung zu zutreffenderen Ergebnissen führen als die rein schematische Erfassung durch die Finanzverwaltung. Aus diesem Grunde bedienen sich die Finanzverwaltung und auch die Steuerpflichtigen im Einspruchsverfahren in der Regel der Sachkunde und Erfahrung von öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen. Vom Ansatz her stimme ich der vom Bundesfinanzhof entwickelten und von der Finanzverwaltung angewandten Methode, den Erwerbspreis im Verhältnis der Sachwerte zueinander aufzuteilen, zu. Im einzelnen bestehen jedoch erhebliche Einwendungen gegen die Art und Weise, in der die Finanzverwaltung diese Methode durchführt.

1. Ermittlung des Bodenwerts
In Berlin ist es in fast allen von mir beobachteten Verkaufsfällen so, daß die *Summe der reinen Sachwerte* (Addition Bodenwert plus Gebäudewert) von dem beurkundeten Kaufpreis abweicht. In den wenigsten Fällen wird ein Kaufpreis gezahlt, der die Summe der Sachwerte übersteigt. In den meisten Fällen ist vielmehr die Sachlage so, daß der *Kaufpreis zum Teil erheblich unter der Addition der Sachwerte* liegt. Meines Erachtens ist es in solchen Fällen nicht richtig, diesen „Unterpreis“ in jedem Fall pauschal und verhältnismäßig dem Bodenwert und dem Gebäude-

wert zuzurechnen. Meiner Auffassung nach sollte man vielmehr in allen Fällen, in denen der vereinbarte Kaufpreis von der Summe der Werte des Grund und Bodens und des Gebäudes abweicht, zunächst versuchen, konkrete Umstände des Einzelfalles festzustellen, die eine direkte Zurechnung dieses Unterpreises ermöglichen. Eine solche direkte Zurechnung ist meines Erachtens insbesondere in den Fällen möglich, in denen ein Grundstück erworben wurde, dessen vorhandene Bebauung nicht diejenige Bebauungsmöglichkeit erreicht, die nach dem geltenden Baurecht zum Zeitpunkt des Kaufabschlusses möglich ist. Es handelt sich hierbei z. B. um Fälle, in denen eine Villa auf einem großen Grundstück in der Weise vorhanden ist, daß *sowohl der Abriß wie eine weitere Bebauung nicht möglich sind*. Hier sollte die vorgefundene Ausnutzung (GFZ) zu der baurechtlich möglichen Bauausnutzung (GFZ) ins Verhältnis gesetzt werden. Umrechnungskoeffizienten für diese Verhältnisrechnung bieten die Wertermittlungsrichtlinien 1976, Anlage 23, als Grundlage. In solchen Fällen wie im vorliegenden Beispiel sollte nur der um diese Umrechnungskoeffizienten verringerte Bodenpreis der Ermittlung des gesamten Sachwertes zugrunde gelegt werden.

Ich meine, daß diese Vorgehensweise, die Abweichung des vereinbarten Kaufpreises von der Summe des Bodenwerts und des Gebäudewerts zunächst aufgrund konkreter Umstände des Einzelfalles direkt zuzurechnen, der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durchaus entspricht.

Der Rechtsprechung des BFH ist zu entnehmen, daß die von ihm entwickelte und oben dargestellte Methode zur Aufteilung des Kaufpreises nach dem Verhältnis der Verkehrswerte *erst dann eingreifen soll, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles keine Gesichtspunkte ableiten lassen*, die es ermöglichen, die *Differenz* zwischen vereinbartem Kaufpreis und Summe der Verkehrswerte nach konkreten Umständen des Einzelfalles zuzurechnen. Insbesondere scheint mir dieser Ansatz aber durch das **neueste Urteil des BFH zu diesem Problemkreis vom 15. Januar 1985 (Aktenzeichen IX R 81/83)** bestätigt zu sein. In diesem Urteil hat der BFH unter Hinweis auf sein Urteil in BStBl. II 1982, S. 320 darauf hingewiesen, daß im Einzelfall Umstände zu berücksichtigen sein können,

die dafür sprechen, daß im Rahmen des einheitlichen Gesamtkaufpreises für das eine Wirtschaftsgut mehr oder weniger als für das andere aufgewendet worden ist. Insbesondere soll dabei berücksichtigt werden, daß die für den unbebauten Grund und Boden ermittelten Werte nicht ohne weiteres der Bewertung eines bebauten Grund und Bodens zugrunde gelegt werden können. Ob bei der Anschaffung im Einzelfall wertbeeinflussende Umstände zum Tragen gekommen sind, soll nach den jeweiligen tatsächlichen Verhältnissen entschieden werden.⁶

2. Einwendungen gegen die Ermittlung des Sachwertes des Gebäudes

Ergeben sich im Einzelfall keine ausreichenden konkreten Anhaltspunkte, die eine Aufteilung des Kaufpreises unter Berücksichtigung tatsächlicher konkreter Umstände zulassen, so muß der Gesamtkaufpreis entsprechend der Rechtsprechung des BFH nach dem Verhältnis der beiden Werte zueinander aufgeteilt werden. Bei dieser Berechnung ergeben sich Einwendungen insbesondere im Hinblick auf die Art und Weise, wie die Finanzämter den Wert des Gebäudes ermitteln. Wie oben dargelegt, geht die Finanzverwaltung bei Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudes nämlich gewöhnlich nach den Vorschriften vor, die das Bewertungsgesetz für die Einheitsbewertung im Sachwertverfahren vorsieht. Dies beruht darauf, daß nur die Bewertung im Sachwertverfahren es ermöglicht, einen gesonderten Wert für das Gebäude (ohne den Grund und Boden) zu ermitteln. Die Anwendung dieser Vorschriften bringt es jedoch m. E. zwangsläufig mit sich, daß der Wert des Gebäudes grundsätzlich zu niedrig festgestellt wird. Denn im Rahmen dieser Vorschriften hat der Gesetzgeber starke Vereinfachungen vorgenommen, um der Finanzverwaltung die Durchführung der Einheitsbewertung von der arbeitsmäßigen Belastung her überhaupt zu ermöglichen. Bei dieser Vereinfachung ist die gesetzliche Regelung im Zweifel jeweils so gestaltet worden, daß sich ein niedrigerer Wert für das Gebäude ergibt. Dies ist bei der Einheitsbewertung, für die diese Vorschriften eigentlich gedacht sind, für die Steuerpflichtigen stets günstiger. Im vorliegenden Zusammenhang, in dem es aber nicht um die Bewertung des Gebäudes etwa für Zwecke der Erhebung der Grundsteuer

geht, sondern um die Aufteilung des Kaufpreises zum Zwecke der Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage, führt die vom Gesetz angelegte zu niedrige Bewertung des Gebäudes zu einer Benachteiligung des Steuerpflichtigen. Ich selber halte es deshalb nicht für richtig, für die Feststellung des Sachwertes des Gebäudes die Vorschriften der §§ 83 ff. des Bewertungsgesetzes – BewG – zu benutzen, sondern meine, daß richtigerweise die Vorschriften der Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken (in der Fassung vom 15. August 1972, BGBl. I S. 1416) – Wertermittlungsverordnung – angewendet werden sollten (so auch das bereits erwähnte neue Urteil des BFH zu dem hier besprochenen Problemkreis vom 15. Januar 1985, Aktenzeichen IX R 81/83).

Die Wertermittlungsverordnung – WertV – sieht in den §§ 15 ff. eine Regelung über das sogenannte Sachwertverfahren vor. Diese Regelung entspricht vom Grundsatz her derjenigen, die das Bewertungsgesetz in den §§ 83 ff. enthält. Im einzelnen ergeben sich bei Anwendung dieser WertV jedoch erhebliche Abweichungen, insbesondere dann, wenn man zur Ausfüllung der Wertermittlungsverordnung auch die Richtlinien für die Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken (Wertermittlungsrichtlinien 1976 in der Fassung vom 31. Mai 1976 – WertR 76) anwendet (abgedruckt in Amtliche Texte zur Wertermittlung von Grundstücken, 2. Aufl., Bundesanzeiger-Verlagsgesellschaft, S. 7 ff.). Im einzelnen ergibt sich dabei folgendes: Für die Ermittlung der Normalherstellungskosten sind nach der Regelung in Abschnitt 3.5.2.1 der Wertermittlungsrichtlinien nicht (wie nach § 85 Bewertungsgesetz) die Normalherstellungskosten des Jahres 1958 zugrunde zulegen, sondern die Kosten der folgenden Jahre:

1913 für bauliche Anlagen, die bis einschließlich 1918 erstellt worden sind

1936 für bauliche Anlagen, die von 1919 bis 1944 erstellt worden sind

das *Herstellungsjahr* für Bauten, die nach 1944 erstellt worden sind.

Die Bausachverständigen wenden allerdings in der Praxis nicht diese Werte an, sondern die Normalherstellungskosten des Jahres 1913. Dies hat seine Ursache darin, daß für das Jahr 1913 sehr genaue Normalherstellungskosten ermittelt wor-

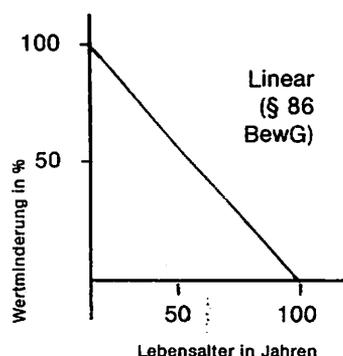
den sind. Außerdem lassen sich Normalherstellungskosten des Jahres 1913 besonders genau umrechnen auf die Wertverhältnisse des Jahres des Kaufabschlusses, da für diese Herstellungskosten besonders genaue Bauindices vorliegen, und zwar sowohl für das Bundesgebiet wie auch (abweichend) für die Berliner Verhältnisse.

Hierzu ist allerdings zu sagen, daß auch die Bausachverständigen der Bewertungsstelle der Finanzämter in den meisten Fällen nicht, wie in § 85 Bewertungsgesetz angeordnet, die Normalherstellungskosten des Jahres 1958 zugrunde legen, sondern stattdessen die Herstellungskosten des Jahres 1913. Zu bemängeln ist allerdings, daß die Finanzämter bei der Umrechnung der Normalherstellungskosten häufig die Bauindices zugrunde legen, die für das Bundesgebiet ermittelt worden sind, während für Berlin wesentlich höhere Bauindices gelten.

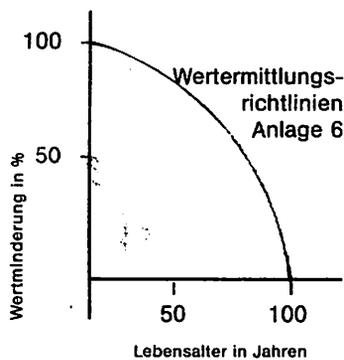
Die Anwendung der Vorschriften des BewG, die der Gesetzgeber für die Einheitsbewertung gedacht hatte, führt im vorliegenden Zusammenhang jedoch insbesondere im Rahmen der Berechnung der Wertminderung wegen Alters des Gebäudes zu einer erheblichen Benachteiligung des Steuerpflichtigen. Wie oben dargestellt wurde, muß bei der Bewertung des Gebäudes im Sachwertverfahren eine Wertminderung wegen Alters des Gebäudes vorgenommen werden, da sich durch die Hochrechnung der Baukosten ein Wert ergibt, der wiedergibt, was die (Neu-) Herstellung des Gebäudes an dem Stichtag des Abschlusses des Kaufvertrages gekostet hätte. Da das Gebäude aber sicherlich durch den Ablauf der Zeit zwischen seiner Herstellung und dem Abschluß des Kaufvertrages eine Alterswertminderung erlitten hat, muß diese bei Bewertung des Gebäudes berücksichtigt werden. Hierfür sieht § 86 BewG eine Wertminderung wegen Alters vor. Auch nach der Wertermittlungsverordnung (§ 17 Abs. 2 WertV) ist eine solche Wertminderung wegen Alters zu berücksichtigen. Nach der Vorschrift des § 86 BewG, die die Finanzverwaltung anwendet, ist diese Wertminderung aber in einer sehr pauschalen Form zu berechnen. Nach dieser Vorschrift ist von einer gleichbleibenden jährlichen Wertminderung auszugehen. Dies bedeutet, daß bei einem Gebäude, dessen Lebenserwartung z. B. 100 Jahre beträgt, die Wertminderung

wegen Alters grundsätzlich mit 1% pro Lebensjahr vorzunehmen ist. Diese Berechnung der Wertminderung wegen Alters entspricht aber normalerweise nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen und technischen Verhältnissen. Denn normalerweise mindert sich der Wert eines Gebäudes aufgrund Zeitablauf nicht gleichmäßig, sondern diese Wertminderung ist in den ersten Jahren niedriger und erhöht sich erst während der letzten Jahre der Lebensdauer des Gebäudes. Beispielsweise ist jedermann geläufig, daß bei einem neu errichteten Gebäude in der ersten Zeit normalerweise nur wenige Reparaturen erforderlich sind, während sich der Reparaturaufwand bei einem älteren Gebäude erheblich erhöht. Die Sachverständigen wenden deshalb zur Berechnung der Wertminderung eines Gebäudes wegen Alters andere Tabellen an, die diese ungleichmäßige Wertminderung wegen Alters berücksichtigen und grundsätzlich dazu führen, daß sich während der gesamten Lebensdauer des Gebäudes ein höherer Gebäudewert ergibt. In der Praxis wenden die Sachverständigen in den meisten Fällen die „Tabelle zur Berechnung der technischen Wertminderung (Alter) von Gebäuden in vom Hundert des Herstellungswertes“ an, wie sie sich aus Anlage 6 zu den Wertermittlungsrichtlinien ergibt. Der Unterschied zwischen dieser Anlage 6 und der Vorschrift des § 86 Bewertungsgesetz soll durch die folgenden zwei Schaubilder verdeutlicht werden. Dabei wird ersichtlich, daß die Wertminderung wegen Alters, wie sie nach § 86 Bewertungsgesetz zu berücksichtigen ist, eine gerade Linie darstellt, während die Wertminderung des Gebäudes nach der Anlage 6 zu den Wertermittlungsrichtlinien durch eine konvexe Kurve dargestellt wird.

Technische Wertminderung wegen Alters



⁶ Vgl. dazu auch die Ausführung von Wiechmann, Die Aufteilungsproblematik hinsichtlich der Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück, Deutsches Steuerrecht 1983, S. 379.



Aus dem Vergleich dieser beiden Kurven ergibt sich, daß bei Anwendung des § 86 Bewertungsgesetz die zu berücksichtigende Wertminderung wegen Alters zu jedem Zeitpunkt zu hoch ist und deshalb der Wert des Gebäudes immer zu niedrig ermittelt wird. Der Gesetzgeber konnte diese Regelung in das Bewertungsgesetz jedoch deshalb aufnehmen, weil diese „zu hohe“ Wertminderung wegen Alters bei der Einheitsbewertung stets zu einer Begünstigung der Steuerpflichtigen führt und deshalb von diesen hingenommen wird. Im vorliegenden Zusammenhang führt diese Art der Berechnung der Wertminderung wegen Alters jedoch zu einer starken Benachteiligung des Steuerpflichtigen, da der Wert des Gebäudes stets zu niedrig angesetzt wird. Nach meiner Ansicht muß deshalb in jedem Fall zur Berechnung der Wertminderung wegen Alters statt § 86 Bewertungsgesetz die Tabelle zur Bewertung der technischen Wertminderung von Gebäuden in Anlage 6 zu den Wertermittlungsrichtlinien angewendet werden. Dies entspricht m. E. auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wie sie sich aus seinem neuesten Urteil vom 15. Januar 1985 (s.o.) ergibt. Denn in diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich gesagt, daß für die Schätzung des Verkehrswertes des Gebäudeanteils die WertV entsprechend herangezogen werden kann, da sie anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken enthalte (vgl. auch Bundesfinanzhof, Urteil vom 27. April 1964, Wertpapiermitteilungen 1964, S. 968 auf S. 971 ff.). Entgegen der Ansicht, die vielfach von der Finanzverwaltung geäußert wird, ist dagegen keineswegs zwingend vorgeschrieben, daß für die Ermittlung des Sachwerts des Gebäudes die Vorschriften des Bewertungsgesetzes angewendet werden müssen. Richtig ist zwar, wie bereits oben dargelegt wurde, daß der Wert des Gebäudes im

vorliegenden Zusammenhang nur im Sachwertverfahren ermittelt werden kann, da nur bei dieser Ermittlungsmethode ein gesonderter Wert des Gebäudes ermittelbar ist. Hierzu müssen jedoch keineswegs diejenigen Vorschriften angewendet werden, die das Bewertungsgesetz für das Sachwertverfahren vorsieht, da die Anwendung dieser Vorschriften nur für die Feststellung des Einheitswertes vorgeschrieben ist.

Bei der Absetzung aufgrund einer Wertminderung wegen Alters ist m. E. aber noch ein anderer Gesichtspunkt zu beachten. Die Finanzverwaltung geht grundsätzlich davon aus, daß Wohngebäude stets eine Lebensdauer von 100 Jahren haben. Dies bedeutet, daß die Finanzverwaltung nach § 86 Bewertungsgesetz bei einem Gebäude, das 70 Jahre alt ist, eine Wertminderung wegen Alters in Höhe von 70% vornimmt. Wendet man, wie oben vorgeschlagen, die Anlage 6 zu den Wertermittlungsrichtlinien an, so ergibt sich bei einem Alter von 70 Jahren eine Wertminderung von 59,5%. Nach meiner Erfahrung kann aber insbesondere bei Wohngebäuden nicht in jedem Fall davon ausgegangen werden, daß Gebäude lediglich eine Lebensdauer von 100 Jahren haben. Nach meiner Ansicht muß deshalb bei einer Berechnung der Wertminderung wegen Alters die tatsächliche zu erwartende restliche Lebensdauer des Gebäudes ermittelt werden. Folgendes Beispiel aus meiner Bewertungspraxis soll dies verdeutlichen:

Es handelt sich um ein massiv gebautes *Einfamilienhaus* aus dem Baujahr 1900. Das Gebäude hat also im Jahre 1985 ein Lebensalter von genau 85 Jahren. Bei Anwendung des § 86 Bewertungsgesetz müßte man hier eine Wertminderung wegen Alters in Höhe von 70% vornehmen, da nach § 86 Abs. 3 Bewertungsgesetz eine höhere Wertminderung nicht zulässig ist. Unterstellt man eine 100-jährige Lebensdauer, so ergibt sich bei der Anwendung der Anlage 6 zu den Wertermittlungsrichtlinien eine Wertminderung wegen Alters in Höhe von 78,6%. Meine tatsächlichen Feststellungen haben jedoch ergeben, daß bei diesem Gebäude eine Lebensdauer von insgesamt 150 Jahren zu erwarten ist, d. h. also, daß das Gebäude noch eine restliche zu erwartende Lebensdauer von 65 Jahren hat. Bei Anwendung der Anlage 6 muß man deshalb m. E. von folgender Überlegung ausgehen:

Setzt man die zu erwartende Gesamtlebensdauer von 150 Jahren als 100% an, so ergibt sich aufgrund einer einfachen Dreisatzrechnung, daß die bereits abgelaufene Nutzungsdauer des Gebäudes von 85 Jahren etwa 57% der gesamten Lebensdauer ausmacht. Wende ich nun die letzte Spalte der Anlage 6 zu den Wertermittlungsrichtlinien an, die von einer 100-jährigen Lebensdauer ausgeht, so muß ich deshalb den Wert ablesen, der sich bei einem Lebensalter von 57 Jahren ergibt. Dies sind 44,7%. Wie dieses einfache Beispiel verdeutlicht, ergibt sich bei dieser Berechnungsweise bereits ein völlig anderer Gebäudewert. Daß diese Betrachtungsweise der Systematik des Einkommensteuerrechts entspricht, wird leicht erkennbar, wenn man sich im vorliegenden Zusammenhang den § 7 Abs. 4 Einkommensteuergesetz anschaut. Denn diese Vorschrift bestimmt, daß bei Gebäuden, die vor dem Jahre 1925 erbaut worden sind, eine AfA in Höhe von 2,5% vorzunehmen ist, während bei Gebäuden, die später erbaut worden sind, der Abschreibungssatz 2% beträgt. Dies bedeutet, daß beispielsweise der Erwerber eines Gebäudes, das zum Erwerbszeitpunkt 100 Jahre alt ist, keineswegs den auf das Gebäude entfallenden Anteil des Kaufpreises sofort auf 0,- DM abschreiben darf, wie es ja möglich sein müßte, wenn das Steuergesetz selbst streng und in jedem Fall von einer 100-jährigen Lebensdauer ausgehe. Aufgrund der Tatsache, daß § 7 Abs. 4 Einkommensteuergesetz auch in diesem Fall dem Erwerber lediglich ermöglicht, eine Abschreibung in Höhe von 2,5% des auf den Gebäudewertanteil entfallenden Kaufpreises vorzunehmen, ist vielmehr zu ersehen, daß auch das Einkommensteuergesetz selbst berücksichtigt, daß die Lebensdauer von solchen Gebäuden durchaus länger sein kann als 100 Jahre und der Gesetzgeber in jedem Fall unterstellt, daß Gebäude, die vor dem Jahre 1925 erbaut worden sind, in einem Erwerbsfall grundsätzlich noch 40 Jahre Lebensdauer vor sich haben.

3. Besonderheiten bei dem Erwerb von Eigentumswohnungen

Auch bei dem Kauf einer Eigentumswohnung erwirbt der Käufer neben dem Sondereigentum an der Wohnung und dem (ideellen) Miteigentum an bestimmten Teilen des Gebäudes zwangsläufig einen Miteigen-

tumsanteil an dem Grund und Boden. Entsprechend der obigen Darstellung muß deshalb auch bei dem Erwerb einer Eigentumswohnung der Kaufpreis auf den Grund und Boden und den Gebäudewertanteil aufgeteilt werden. Insbesondere bei dem Erwerb von Eigentumswohnungen führt aber die Aufteilung des Kaufpreises, wie sie von der Finanzverwaltung durchgeführt wird, häufig zu höchst unbefriedigenden Ergebnissen. Vor allem, wenn es sich um den Erwerb einer älteren Eigentumswohnung handelt, ergeben sich danach erstaunlich geringe Gebäudewertanteile.

Um den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten beim Erwerb von Eigentumswohnungen besser gerecht werden zu können, haben zwei Senate des Finanzgerichts Berlin deshalb eine Aufteilungsmethode entwickelt, die erheblich von dem Verfahren abweicht, das die Finanzverwaltung entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anwendet.⁷ Danach muß bei der Aufteilung des für eine Eigentumswohnung bezahlten Kaufpreises zweierlei beachtet werden: Einmal ist zu berücksichtigen, daß beispielsweise innerhalb ein und derselben Wohnanlage für verschiedene Eigentumswohnungen höchst unterschiedliche Quadratmeterpreise zu zahlen sind. Diese Unterschiede in den Kaufpreisen können nicht – auch nicht teilweise – dem Grund und Boden zugerechnet werden, sondern ergeben sich allein daraus, daß die Wohnungen einen unterschiedlichen Grundriß oder eine andere Lage oder Ausstattung haben. So ist beispielsweise eine Wohnung, die in einem der oberen Stockwerke liegt, normalerweise teurer als eine Erdgeschoßwohnung. Ebenso ist beispielsweise eine nach Süden oder auf ein Grün Gelände hin ausgerichtete Wohnung teurer als eine Wohnung, deren Zimmer nach Norden oder auf eine laute Straße hin liegen. Daraus muß entnommen werden, daß ein sog. Überpreis, den der Erwerber einer Eigentumswohnung im Verhält-

⁷ Vgl. Finanzgericht Berlin, Urteil vom 26. Januar 1983, Entscheidungen der Finanzgerichte 1983, Seite 599 (aufgehoben durch das oben erwähnte BFH-Urteil vom 15. 1. 85 AZ IX R 81/83) sowie Finanzgericht Berlin, Beschluß vom 4. März 1983, Entscheidungen der Finanzgerichte 1984, Seite 22, Beschwerde eingelegt, sowie insbes. auch Birkenfeld, die Aufteilung des Gesamtkaufpreises für eine Eigentumswohnung, Finanzrundschau 1983, Seite 441).

nis zu dem Verkehrswert (Summe der Verkehrswerte des Grund und Bodens und des Gebäudes) zahlt, allein dem Gebäudewertanteil zuzurechnen ist. Entsprechend den oben gemachten Ausführungen ist deshalb in diesem Fall der Überpreis nicht im Wege einer Verhältnisrechnung auf den Grund- und Boden- und den Gebäudewertanteil zu verteilen, sondern allein dem Gebäudewertanteil zuzurechnen. Denn nur hier lassen sich konkrete Merkmale feststellen, die eine solche direkte Zuordnung gebieten. Als Ergebnis läßt sich für diesen Fall somit feststellen: Wenn der Erwerber einer Eigentumswohnung für diese mehr zahlt als die Summe der Verkehrswerte des anteiligen Grund und Bodens und Gebäudes, ist letztlich die Restwertmethode des Reichsfinanzhofs anzuwenden. Dem Bodenwertanteil ist lediglich ein Kaufpreisanteil in Höhe des Verkehrswertes des Grund und Bodens zuzurechnen, während der gesamte Restkaufpreis dem Gebäudewertanteil zuzurechnen ist.

Darüber hinaus haben die beiden Senate des Finanzgerichts Berlin jedoch die Ansicht vertreten, daß bei der Aufteilung des Kaufpreises von dem Verkehrswert des Grund und Bodens noch zusätzlich ein Abschlag in Höhe von 50 % zu machen ist. Begründet wird dies mit zwei Argumenten: Zum einen weisen die Senate darauf hin, daß es allgemeiner Einsicht entspreche, daß der Bodenwert eines bebauten Grundstücks nicht ohne weiteres mit dem Wert eines vergleichbaren unbebauten Grund und Bodens gleichgesetzt werden könne. Denn zumindest bei bebauten Grundstücken sei der Bodenwert nach überwiegender Meinung niedriger, als bei vergleichbaren unbebauten Grundstücken⁸.

Darüber hinaus muß in diesem Zusammenhang nach Ansicht der beiden Senate des Finanzgerichts Berlin berücksichtigt werden, daß Erwerber einer Eigentumswohnung, anders als etwa der Erwerber eines normalen Einfamilienhauses, zwei Eigentumsbestandteile mit unterschiedlicher Qualität erwirbt. An der Wohnung selbst, und das heißt im vorliegenden Zusammenhang an dem Gebäude, erwirbt er Sondereigentum, an dem Grund und Boden kann er lediglich das Miteigentum erwerben. Denn gemäß § 1 Abs. 5 Wohnungseigentumsgesetz gehört der Grund und Boden immer zum gemeinschaftlichen

Eigentum. An einer bestimmten Grundstücksfläche kann nämlich Wohnungseigentum nicht begründet werden. Aus diesem Grund ist der Gebrauch des Grund und Bodens durch den Wohnungseigentümer stets durch den gleichberechtigten Mitgebrauch der anderen Wohnungseigentümer nach Maßgabe der §§ 14 und 15 Wohnungseigentumsgesetz beschränkt (vgl. § 13, Abs. 2, Satz 1 Wohnungseigentumsgesetz). Eine flächenmäßige Aufteilung der Benutzung bedarf einer Vereinbarung von Sondernutzungsrechten nach § 10 Abs. 1 Satz 2 Wohnungseigentumsgesetz. Insbesondere diese „mindere Qualität“ des Eigentums, das der Erwerber einer Eigentumswohnung an dem Grund und Boden im Verhältnis zu dem Eigentumsrecht an der Wohnung selbst erwirbt, gebietet es nach Ansicht der beiden Senate des Finanzgerichts Berlin, in diesem Fall den Kaufpreisanteil, der dem Grund und Boden zuzurechnen ist, mit einem Abschlag von 50 % anzusetzen. Dadurch ergibt sich ein entsprechend höherer Anteil des Kaufpreises, der dem Gebäude zuzurechnen ist, so daß entsprechend die AfA-Bemessungsgrundlage und die jährliche AfA höher sind.

Diese Rechtsprechung des Finanzgerichts Berlin ist jedoch sehr bald auf Widerspruch gestoßen. So hat beispielsweise das Finanzgericht Hannover mit Urteil vom 11. Mai 1984 (Aktenzeichen V 592/82) entschieden, daß bei der Ermittlung des dem Grund und Boden zuzurechnenden Kaufpreisanteils ein Abschlag wegen der Mitberechtigung der übrigen Miteigentümer am Grund und Boden nicht gerechtfertigt ist. Auch der V. Senat des Finanzgerichts Berlin (Urteil vom 27. September 1983, V 250/83) und der IV. Senat des Finanzgerichts Berlin (Aktenzeichen IV 40/82, Urteil vom 16. Juli 1983) haben der oben dargestellten Ansicht der beiden anderen Senate des Finanzgerichts Berlin widersprochen. Der BFH hat nunmehr mit seinem Urteil vom 15. Januar 1985 das Urteil des VI. Senats FG Berlin vom 26. Januar 1983 aufgehoben. Dabei hat der BFH zunächst die Ansicht vertreten, die vom VI. Senat des Finanzgerichts Berlin entwickelte sogenannte „umgekehrte Restwertmethode“ sei mit dem Gesetz deshalb nicht vereinbar, weil das Gericht danach bei seiner Aufteilung der Anschaffungskosten nur den Bodenwertanteil ermittelt habe, während es den Wert des

Gebäudeanteils hiervon lediglich abgeleitet habe. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung müsse jedoch sowohl der Bodenwert- als auch der Gebäudewertanteil einer Eigentumswohnung gesondert bewertet werden und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile aufgeteilt werden. Schließlich hat der BFH in diesem Urteil aber insbesondere ausgeführt, die beschränkte Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeit des Wohnungseigentümers bezüglich seines Bodenanteils rechtfertige es nicht, den Bodenanteil unter dem Richtwert nach § 5 WertVO anzusetzen. Zwar stehe dem einzelnen Wohnungseigentümer nur der Mitgebrauch am gemeinschaftlichen Eigentum zu (§ 13 Abs. 2 Wohnungseigentumsgesetz). Diese beschränkte Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeit mindere den Wert des Miteigentumsanteils am Grund und Boden nicht. Der geringeren Bedeutung des Bodenanteils werde bei Eigentumswohnungen durch die Aufteilung des Grund und Bodens zu Miteigentum Rechnung getragen. Darüber hinaus generell noch einen Abschlag auf den Wert des Bodenanteils vorzunehmen, würde außer Acht lassen, daß die Sachwerte von Boden und Gebäudeanteil sich gegenseitig beeinflussen würden. So sei der Käufer eines Grundstücks, auf dem Eigentumswohnungen errichtet werden sollten, regelmäßig bereit, einen höheren Preis zu zahlen, als er für vergleichbare Mietwohngrundstücke erzielbar ist. Diese Tatsache müsse sich auch auf den Bodenwertanteil bestehender Eigentumswohnungen auswirken. Denn es könne davon ausgegangen werden, daß die Käuferüberlegungen von Erwerbenden von Eigentumswohnungen nicht nur vom Wirtschaftlichkeitsdenken, sondern auch von anderen Gesichtspunkten getragen würden, wie dem Bestreben, Herr in den eigenen vier Wänden zu sein.

4. Konsequenzen der BFH-Entscheidung

Aufgrund dieses Urteils ist zu erwarten, daß die Finanzverwaltung in naher Zukunft, d. h. sobald dieses Urteil veröffentlicht wird, all diejenigen Steuerpflichtigen, die gegen die betreffenden Einkommensteuerbescheide oder gegen die Feststellungsbescheide Einspruch eingelegt haben, und die sich zur Begründung ihres Einspruchs auf die beiden oben dargestellten Entscheidungen des Finanzgerichts Berlin bezo-

gen haben, aufgefordert werden, ihren Einspruch nunmehr entweder zurückzunehmen oder auf andere Weise zu begründen. Diese Steuerpflichtigen könnten allerdings ihren Einspruch nunmehr anders begründen und darum bitten, bei der Aufteilung des Kaufpreises den Gebäudesachwert nach der oben dargestellten Methode zu berechnen. Darüber hinaus sollte der Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang auch überprüfen, von welchen *Ausstattungsmerkmalen* das Finanzamt bei der Errechnung der Raummeterpreise ausgegangen ist. Hier sollte der Steuerpflichtige unbedingt darauf bestehen, daß das Finanzamt ihm eine *Ablichtung der Vordrucke* übersendet, auf denen die Bewertungsstelle des Finanzamts die Ermittlung der Ausstattungsmerkmale durchgeführt hat. Der Steuerpflichtige sollte hier genau prüfen, ob das von ihm erworbene Gebäude oder die Eigentumswohnung nicht in Wahrheit bessere Ausstattungsmerkmale aufweist, als sie von der Finanzverwaltung zugrunde gelegt worden sind. Denn in diesem Fall sind bei der Errechnung des Sachwertes des Gebäudes höhere Raummeterpreise anzusetzen, was im Ergebnis ebenfalls dazu führt, daß der Anteil des Kaufpreises, der dem Gebäudewert zuzurechnen ist, steigt.

5. Verfahrensrechtliche Besonderheiten

In verfahrensrechtlicher Hinsicht muß beachtet werden, daß über die Aufteilung des Kaufpreises, wie sie oben beschrieben wurde, von der Finanzverwaltung kein gesonderter Bescheid ergeht. Diese Aufteilung geschieht – inzidenter – im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung, indem die Aufteilung zum Zwecke der Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage und damit der Höhe der AfA vorgenommen wird. Dies hat zur Folge, daß der Steuerpflichtige sich gegen eine Aufteilung, die seiner Ansicht nach ungerechtfertigt ist, nur durch einen *Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid selbst* wehren kann. Handelt es sich um eine Grundstücksgemeinschaft, bei der der Überschuß nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a Abgabenordnung, gesondert und einheitlich fest-

⁸ Vgl. dazu insbes. Birkenfeld, Aufteilung des Gesamtkaufpreises für Eigentumswohnungen (Finanzrundschau 1983, Seite 441 auf Seite 444/445 unter Hinweis auf Rösler, Langner, Simon, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, Seite 124).

gesetzt wird (§ 179 Abs. 2 Abgabenordnung), so muß der Einspruch gegen diesen Feststellungsbescheid eingelegt werden. In diesem Falle wäre es fehlerhaft, den Einspruch erst gegen den Folgebescheid, d. h., den Einkommensteuerbescheid einzulegen, da gemäß § 351 Abs. 2 Abgabenordnung Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid – hier die gesonderte und einheitliche Feststellung des Überschusses – nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht aber durch Anfechtung des Folgebescheides – hier des Einkommensteuerbescheides – angegriffen werden können. Die Tatsache, daß über die Aufteilung des Kaufpreises keine gesonderte Feststellung ergeht, hat aber auch zur Folge, daß man sich gegen diese Aufteilung nicht nur bei Besteuerung des Erwerbsjahres wehren kann, sondern auch dann noch, wenn man in einem späteren Jahr – etwa aufgrund der Entwicklung der Rechtsprechung oder dieses Aufsatzes – zu der Überzeugung gelangt, daß die von der Finanzverwaltung vorgenommene Aufteilung unrichtig ist. Ist beispielsweise ein Grundstück im Jahre 1980 erworben worden, so kann der Steuerpflichtige noch bei der Veranlagung des Jahres 1983 geltend machen, die Aufteilung sei für ihn zu ungünstig und die AfA-Bemessungsgrundlage müsse höher berechnet werden. Er muß dazu nur gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1983 Einspruch einlegen. Allerdings kann sich in diesem Fall die andersartige – und für ihn bessere – Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage nur für die Veranlagung des Kalenderjahres 1983 und die Folgejahre auswirken. Eine Änderung der Einkommensteuerbescheide für vergangene Jahre ist nicht möglich, wenn diese Bescheide bestandskräftig sind. Nur in den Ausnahmefällen, in denen diese Bescheide entweder bereits angefochten

sind oder in denen sie von der Finanzverwaltung gemäß § 164 Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen worden sind, ist auch eine Anpassung dieser Bescheide für alte Jahre noch möglich.

Darüber hinaus ist der Ausnahmefall des § 7 b Einkommensteuergesetz (§ 15 Berlinförderungsgesetz) zu beachten. Nach dieser Vorschrift ist es möglich, innerhalb der ersten vier Jahre nach Anschaffung des Grundstücks die AfA, die bisher nicht ausgenutzt wurde, nachzuholen. In Berlin bedeutet dies beispielsweise, daß nach dieser Regelung im Ergebnis in den ersten vier Jahren insgesamt 26 % AfA geltend gemacht werden können. Im Rahmen dieser sog. Nachholung kann auch eine AfA, die für die zurückliegenden Jahre wegen einer falschen Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage nicht geltend gemacht wurde, nachgeholt werden.

D. Beispielfälle

Zur Verdeutlichung der obigen Darstellung sollen im Folgenden fünf Beispielfälle aus meiner Sachverständigenpraxis dienen. Anhand dieser Beispielfälle will ich darstellen, wie nach meiner Ansicht die Aufteilung des Kaufpreises in einen Grund- und Boden- und einen Gebäudewertanteil vorzunehmen ist. Ich habe die nachfolgend dargestellte Rechenmethode entwickelt, die für einen Fachmann und auch einen interessierten Laien leicht nachvollziehbar ist. Sie ist plausibel und mit den vom BGH aufgestellten Grundsätzen vereinbar. Nach meiner Erfahrung wird die hier vorgelegte Methodik in den mir bekannt gewordenen Fällen von der Finanzverwaltung akzeptiert. Die Methode eliminiert die Mängel der von der Finanzverwaltung praktizierten Verfahren. Sie kommt zu Ergebnissen, die den wahren Verhältnissen des abschreibbaren Gebäudewertanteiles besser entsprechen.

Beispiel 1: Altbau-Miethaus, Berlin, Vorderhaus, 2 Seitenflügel, Bäder/WC, teils Kokscentralheizung, wenige Ofenheizungswohnungen, wenige Balkone, Stuckdecken, zentrale Warmwasserversorgung, teilw. schlechter Erhaltungszustand

| A: Angaben zum Erwerb | Erwerbsjahr | August 1979 |
|--|-------------|-------------|
| Kaufpreis | 840.000 DM | |
| Grunderwerbsteuer | 58.800 DM | |
| Maklergebühr | -- DM | |
| Sonst. Nebenkosten (Notar, Grundbuchkosten etc.) | 8.902 DM | |
| Gesamter anrechenbarer Aufwand zum Erwerb des Grundstückes | 907.702 DM | (A) |

| B: Angaben zum Grundstück | Größe des Grundstückes | 1.152 m ² |
|---|------------------------|----------------------|
| Wert des unbebauten Grundstückes im Erwerbsjahr je m ² | 550 DM | |
| Fiktiver Wert des unbebauten Grundstücksanteiles | 633.600 DM | |
| Ausgewiesene Bauausnutzung (GFZ) | 1,5 | |
| Tatsächliche Bauausnutzung (GFZ), wenn niedriger als ausgewiesene GFZ und nicht weiter bebaubar | ausgenutzt | |
| Daraus Wertzahl zur Verminderung analog Anlage 23 WertR 76 | 1,0 | |
| Um Wertzahl verminderter Bodenwert | 633.600 DM | (B) |

| C: Angaben zu den Baulichkeiten: | Baujahr | 1885 |
|---|-----------------------|------|
| 01 Umbauter Raum gesamt | 22.579 m ³ | |
| 02 Preis pro m ³ (1913 = 100) gem. Ausstattungsmerkmalen zum Kaufzeitpunkt | 19 Mark | |
| 03 Baunebenkosten (BNK) | 10 % | |
| 04 Gebäudewert 1913 incl. BNK (01 x 02 + 03) | 471.901 Mark | |
| 05 Teuerungsfaktor 1913 bis Erwerbszeitpunkt (Bauindex) | 1.618,0 Mark/DM | |
| 06 Gebäudewert zum Erwerbszeitpunkt (04 x 05) | 7.635.360 DM | |
| 07 Restnutzungsdauer der Gebäude zum Erwerbszeitpunkt | 40 Jahre | |
| 08 Lebensdauer bis zum Erwerbszeitpunkt | 94 Jahre | |
| 09 Alterswertminderung analog WertR 76 3.5.2.3 Anl. 6 | 70 Jahre = 59,5 | |
| 10 Betrag der Alterswertminderung (06 x Faktor aus 09) | 4.54.3039 DM | |
| 11 Reparaturrückstau zum Erwerbszeitpunkt | 120.000 DM | |
| 12 Zuschlag für besondere Bauteile, Nebengebäude etc. | -- DM | |
| 13 Außenanlagen zum Erwerbszeitpunkt | 45.000 DM | |
| 14 Gebäudezeitwert zum Erwerbszeitpunkt (06 - 10 - 11 + 12 + 13) | 3.017.321 DM | (C) |
| D: Sachwert Gesamtgrundstück im Erwerbsjahr (B + C) | 3.650.921 DM | |

| | |
|---|------------|
| E: Nicht abschreibbarer Bodenwertanteil (B : D) | = 17,355 % |
| F: Abschreibbarer Gebäudewertanteil (C : D) | = 82,645 % |
| G: Nicht abschreibbarer Bodenwert in absoluter Zahl (A x E) | 157.532 DM |
| H: Abschreibbarer Gebäudewert in absoluter Zahl (A x F) | 750.170 DM |

Beispiel 2: Neubau-Miethaus, Berlin, sozialer Wohnungsbau, nur Vorderhaus, Bäder/WC, Ölcentralheizung, Warmwasser über Durchlauferhitzer, Fahrstuhl, alle Wohnungen Balkone, mittlerer Erhaltungszustand

| A: Angaben zum Erwerb | Erwerbsjahr | Januar 1979 |
|--|------------------------|--------------------|
| (Datum des Erwerbsvorganges genau angeben) | | |
| Kaufpreis | 315.000 DM | |
| Grunderwerbsteuer | 22.050 DM | |
| Maklergebühr | 22.200 DM | |
| Sonst. Nebenkosten (Notar, Grundbuchkosten etc.) | 2.036 DM | |
| Gesamter anrechenbarer Aufwand zum Erwerb des Grundstückes | 361.286 DM | (A) |
| B: Angaben zum Grundstück | Größe des Grundstückes | 474 m ² |
| Wert des unbebauten Grundstückes im Erwerbsjahr je m ² per 31.12.78 | 420,- DM | |
| Fiktiver Wert des unbebauten Grundstücksanteiles | 199.080 DM | |

| | |
|---|----------------|
| Ausgewiesene Bauausnutzung (GFZ) | 1,2 |
| Tatsächliche Bauausnutzung (GFZ), wenn niedriger als ausgewiesene GFZ und nicht weiter bebaubar | ausgenutzt |
| Daraus Wertzahl zur Verminderung analog Anlage 23 WertR 76 | 1,0 |
| Um Wertzahl verminderter Bodenwert | 199.080 DM (B) |

| | |
|---|----------------------|
| C: Angaben zu den Baulichkeiten: Baujahr 1962 | |
| 01 Umbauter Raum gesamt | 3.678 m ³ |
| 02 Preis pro m ³ (1913 = 100) gem. Ausstattungsmerkmalen zum Kaufzeitpunkt | 20 Mark |
| 03 Baunebenkosten (BNK) | 10 % |
| 04 Gebäudewert 1913 incl. BNK (01 x 02 + 03) | 80.916 Mark |
| 05 Teuerungsfaktor 1913 bis Erwerbszeitpunkt (Bauindex) | 1.484,0 Mark/DM |
| 06 Gebäudewert zum Erwerbszeitpunkt (04 x 05) | 1.200.793 DM |
| 07 Restnutzungsdauer der Gebäude zum Erwerbszeitpunkt | 83 Jahre |
| 08 Lebensdauer bis zum Erwerbszeitpunkt | 17 Jahre |
| 09 Alterswertminderung gemäß WertR 76 3.5.2.3 Anl. 6 | 17 Jahre = 9,9 |
| 10 Betrag der Alterswertminderung (06 x Faktor aus 09) | 118.879 DM |
| 11 Reparaturrückstau zum Erwerbszeitpunkt | 25.000 DM |
| 12 Zuschlag für besondere Bauteile, Nebengebäude etc. | -, DM |
| 13 Außenanlagen zum Erwerbszeitpunkt | 20.000 DM |
| 14 Gebäudezeitwert zum Erwerbszeitpunkt (06 - 10 - 11 + 12 + 13) | 1.076.914 DM (C) |
| D: Sachwert Gesamtgrundstück im Erwerbsjahr (B + C) | 1.275.994 DM |

| | |
|---|------------|
| E: Nicht abschreibbarer Bodenwertanteil (B : D) | = 15,602 % |
| F: Abschreibbarer Gebäudewertanteil (C : D) | = 84,398 % |

| | |
|---|------------|
| G: Nicht abschreibbarer Bodenwert in absoluter Zahl (A x E) | 56.368 DM |
| H: Abschreibbarer Gebäudewert in absoluter Zahl (A x F) | 304.918 DM |

Beispiel 3: Einfamilienhaus, Berlin, (Villa), freistehend, reiche Stuckfassade, Parkettböden, Ölzentralheizung, Bad/WC, Stuckdecken, teilw. schlechter Erhaltungszustand

| | |
|---|----------------------|
| A: Angaben zum Erwerb | |
| Erwerbsjahr (Datum des Erwerbsvorganges genau angeben) | Oktober 1983 |
| Kaufpreis | 800.000 DM |
| Grunderwerbsteuer | 16.000 DM |
| Maklergebühr | 45.600 DM |
| Sonst. Nebenkosten (Notar, Grundbuchkosten etc.) | 5.300 DM |
| Gesamter anrechenbarer Aufwand zum Erwerb des Grundstückes | 866.900 DM (A) |
| B: Angaben zum Grundstück | |
| Größe des Grundstückes | 1.229 m ² |
| Wert des unbebauten Grundstückes im Erwerbsjahr je m ² | 460,- DM |
| Fiktiver Wert des unbebauten Grundstücksanteiles | 565.340 DM |
| Ausgewiesene Bauausnutzung (GFZ) | 0,4 |
| Tatsächliche Bauausnutzung (GFZ), wenn niedriger als ausgewiesene GFZ und nicht weiter bebaubar | 0,32 |
| Daraus Wertzahl zur Verminderung analog Anlage 23 WertR 76 | 0,9 |

| | |
|------------------------------------|----------------|
| Um Wertzahl verminderter Bodenwert | 508.806 DM (B) |
|------------------------------------|----------------|

| | |
|---|----------------------|
| C: Angaben zu den Baulichkeiten: Baujahr 1893 | |
| 01 Umbauter Raum gesamt | 2.764 m ³ |
| 02 Preis pro m ³ (1913 = 100) gem. Ausstattungsmerkmalen zum Kaufzeitpunkt | 24 Mark |
| 03 Baunebenkosten (BNK) | 10 % |
| 04 Gebäudewert 1913 incl. BNK (01 x 02 + 03) | 72.970 Mark |
| 05 Teuerungsfaktor 1913 bis Erwerbszeitpunkt (Bauindex) | 2.100,1 Mark/DM |
| 06 Gebäudewert zum Erwerbszeitpunkt (04 x 05) | 1.532.443 DM |
| 07 Restnutzungsdauer der Gebäude zum Erwerbszeitpunkt | 85 Jahre |
| 08 Lebensdauer bis zum Erwerbszeitpunkt | 90 Jahre |
| 09 Alterswertminderung analog WertR 76 3.5.2.3 Anl. 6 | 51 Jahre = 38,5 |
| 10 Betrag der Alterswertminderung (06 x Faktor aus 09) | 589.990 DM |
| 11 Reparaturrückstau zum Erwerbszeitpunkt | 150.000 DM |
| 12 Zuschlag für besondere Bauteile, Nebengebäude etc. | 60.000 DM |
| 13 Außenanlagen zum Erwerbszeitpunkt | 50.000 DM |
| 14 Gebäudezeitwert zum Erwerbszeitpunkt (06 - 10 - 11 + 12 + 13) | 902.453 DM (C) |

| | |
|---|--------------|
| D: Sachwert Gesamtgrundstück im Erwerbsjahr (B + C) | 1.411.259 DM |
|---|--------------|

| | |
|---|-----------|
| E: Nicht abschreibbarer Bodenwertanteil (B : D) | = 36,05 % |
|---|-----------|

| | |
|---|-----------|
| F: Abschreibbarer Gebäudewertanteil (C : D) | = 63,95 % |
|---|-----------|

| | |
|---|------------|
| G: Nicht abschreibbarer Bodenwert in absoluter Zahl (A x E) | 312.517 DM |
|---|------------|

| | |
|---|------------|
| H: Abschreibbarer Gebäudewert in absoluter Zahl (A x F) | 554.383 DM |
|---|------------|

Beispiel 4: Eigentumswohnung, modernisierter Altbau, Berlin, Lage im Seitenflügel. Baukörper nach Modernisierung in neubauähnlichem Zustand. Vorderhaus Aufzug. Bäder/WC, Einbauküchen, Veloursboden, Ölzentralheizung, Warmwasserversorgung über Eit-Durchläufer, vereinzelt Balkone, guter erneuerter Zustand.

| | |
|--|----------------|
| A: Angaben zum Erwerb | |
| Erwerbsjahr (Datum des Erwerbsvorganges genau angeben) | Oktober 1984 |
| Kaufpreis | 100.000 DM |
| Grunderwerbsteuer | 2.000 DM |
| Maklergebühr | 5.700 DM |
| Sonst. Nebenkosten (Notar, Grundbuchkosten etc.) | 1.120 DM |
| Gesamter anrechenbarer Aufwand zum Erwerb des Grundstückes | 108.820 DM (A) |

| | |
|---|--------------------|
| B: Angaben zum Grundstück (bezogen auf das Gesamtgrundstück) | |
| Größe des Grundstückes | 997 m ² |
| Wert des unbebauten Grundstückes im Erwerbsjahr je m ² | 840 DM |
| Fiktiver Wert des unbebauten Grundstücksanteiles | 837.480 DM |
| Ausgewiesene Bauausnutzung (GFZ) | 1,2 |
| Tatsächliche Bauausnutzung (GFZ), wenn niedriger als ausgewiesene GFZ und nicht weiter bebaubar | ausgenutzt |
| Daraus Wertzahl zur Verminderung analog Anlage 23 WertR 76 | 1,0 |
| Um Wertzahl verminderter Bodenwert | 837.480 DM (B) |

| C: Angaben zu den Baulichkeiten: (bezogen auf das Gesamtgrundstück) | | |
|---|-----------------------|--|
| Baujahr | 1906 | |
| 01 Umbauter Raum gesamt | 14.957 m ³ | |
| 02 Preis pro m ³ (1913 = 100) gem. Ausstattungsmerkmalen zum Kaufzeitpunkt | 24 Mark | |
| 03 Baunebenkosten (BNK) | 10 % | |
| 04 Gebäudewert 1913 incl. BNK (01 x 02 + 03) | 394.865 Mark | |
| 05 Teuerungsfaktor 1913 bis Erwerbszeitpunkt (Bauindex) | 2.154,6 Mark/DM | |
| 06 Gebäudewert zum Erwerbszeitpunkt (04 x 05) | 8.507.761 DM | |
| 07 Restnutzungsdauer der Gebäude zum Erwerbszeitpunkt | 62 Jahre | |
| 08 Lebensdauer bis zum Erwerbszeitpunkt | 78 Jahre | |
| 09 Alterswertminderung analog WertR 76 3.5.2.3 Anl. 6 | 56 Jahre = 43,7 | |
| 10 Betrag der Alterswertminderung (06 x Faktor aus 09) | 3.717.892 DM | |
| 11 Reparaturrückstau zum Erwerbszeitpunkt | 0.- DM | |
| 12 Zuschlag für besondere Bauteile, Nebengebäude etc. | 0.- DM | |
| 13 Außenanlagen zum Erwerbszeitpunkt | 60.000 DM | |
| 14 Gebäudezeitwert zum Erwerbszeitpunkt (06 - 10 - 11 + 12 + 13) | 4.849.869 DM (C) | |
| D: Sachwert Gesamtgrundstück im Erwerbsjahr (B + C) | 5.687.349 DM | |
| E: Nicht abschreibbarer Bodenwertanteil (B : D) | = 14,725 % | |
| F: Abschreibbarer Gebäudewertanteil (C : D) | = 85,275 % | |
| G: Nicht abschreibbarer Bodenwert in absoluter Zahl (A x E) | 16.024 DM | |
| H: Abschreibbarer Gebäudewert in absoluter Zahl (A x F) | 92.796 DM | |

Beispiel 5: Industriebau, Berlin, Vordergebäude Verwaltung/Büros und Wohnungen, moderne Ausstattung. Hofgebäude Produktion, Stahlbetonskelettbau mit massiven Ausfachungen, bekliestes Flachdach mit Gefälle, div. Schäden am Dach und Folgeschäden an der Substanz und den Fassaden.

| B: Angaben zum Grundstück | |
|---|----------------------|
| Größe des Grundstückes | 2.997 m ² |
| Wert des unbebauten Grundstückes im Erwerbsjahr je m ² | 200 DM |
| Fiktiver Wert des unbebauten Grundstücksanteiles | 599.400 DM |
| Ausgewiesene Bauausnutzung (GFZ) | 1,2 |
| Tatsächliche Bauausnutzung (GFZ), wenn niedriger als ausgewiesene GFZ und nicht weiter bebaubar | ausgenutzt |
| Daraus Wertzahl zur Verminderung analog Anlage 23 WertR 76 | 1,0 |
| Um Wertzahl verminderter Bodenwert | 599.400 DM (B) |

| C: Angaben zu den Baulichkeiten: | | Vordergebäude | Hofgebäude |
|---|-----------------------------------|-----------------------|------------|
| Baujahr | | 1972 | 1972 |
| 01 Umbauter Raum gesamt | 6.144 m ³ | 10.125 m ³ | |
| 02 Preis pro m ³ (1913 = 100) gem. Ausstattungsmerkmalen zum Kaufzeitpunkt | 22 Mark | 11 Mark | |
| 03 Baunebenkosten (BNK) | 10 % | 10 % | |
| 04 Gebäudewert 1913 incl. BNK (01 x 02 + 03) | 148.685 Mark | 122.512 Mark | |
| 05 Teuerungsfaktor 1913 bis Erwerbszeitpunkt (Bauindex) | 2.105,3 Mark/DM | 2.105,3 Mark/DM | |
| 06 Gebäudewert zum Erwerbszeitpunkt (04 x 05) | 3.130.265 DM | 2.579.245 DM | |
| 07 Restnutzungsdauer der Gebäude zum Erwerbszeitpunkt | 78 Jahre | 38 Jahre | |
| 08 Lebensdauer bis zum Erwerbszeitpunkt | 12 Jahre | 12 Jahre | |
| 09 Alterswertminderung analog WertR 76 3.5.2.3 Anl. 6 | 12 Jahre = 7,6 | 14,9 | |
| 10 Betrag der Alterswertminderung (06 x Faktor aus 09) | 237.900 DM | 384.308 DM | |
| 11 Reparaturrückstau zum Erwerbszeitpunkt | 250.000 DM | 50.000 DM | |
| 12 Zuschlag für besondere Bauteile, Nebengebäude etc. | 50.000 DM | 80.000 DM | |
| 13 Außenanlagen zum Erwerbszeitpunkt | 50.000 DM | 50.000 DM | |
| 14 Gebäudezeitwert zum Erwerbszeitpunkt (06 - 10 - 11 + 12 + 13) | 2.742.365 DM zus. 5.017.302 DM | 2.274.937 DM (C) | |
| D: Sachwert Gesamtgrundstück im Erwerbsjahr (B + C) | 5.616.702 DM | | |
| E: Nicht abschreibbarer Bodenwertanteil (B : D) | = 10,672 % | | |
| F: Abschreibbarer Gebäudewertanteil (C : D) | = 89,328 % | | |
| G: Nicht abschreibbarer Bodenwert in absoluter Zahl (A x E) | 317.285 DM | | |
| H: Abschreibbarer Gebäudewert in absoluter Zahl (A x F) | 2.655.75 DM | | |

| A: Angaben zum Erwerb | |
|--|------------------|
| Erwerbsjahr (Datum des Erwerbsvorganges genau angeben) | April 1984 |
| Kaufpreis | 2.800.000 DM |
| Grunderwerbsteuer | 56.000 DM |
| Maklergebühr | 95.760 DM |
| Sonst. Nebenkosten (Notar, Grundbuchkosten etc.) | 21.300 DM |
| Gesamter anrechenbarer Aufwand zum Erwerb des Grundstückes | 2.973.060 DM (A) |