



Aus der Sicht eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen

Aufteilung des Kaufpreises zwischen Grund und Boden einerseits und Bauwerkskosten andererseits (2)

„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 Bauwerks andererseits unproblematisch.

Eine Vielzahl von Erwerbsfällen betrifft allerdings bebaute Grundstücke: Wohn- und Geschäftshäuser, gewerblich genutzte Immobilien, Ein- und Mehrfamilienhäuser, Eigentumswohnungen.

In solchen Fällen vereinbaren Käufer und Verkäufer regelmäßig einen einheitlichen Gesamtkaufpreis der gebrauchten Immobilie. 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 einem Grundstück errichtete Gebäude einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks 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: Zum einen den Grund und Boden, zum anderen das Gebäude. 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 Grundstücks 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 Finanzverwal-

tung zu niedrig bemessen wird. Dahinter steht die fiskalische Praxis der Finanzverwaltung, die bestrebt ist, dem einseitigen Interesse des Steuerpflichtigen entgegenzuwirken und einen höheren Anteil des Bodenwerts am Gesamtkaufpreis durchzusetzen. Aus dieser Konfliktsituation ergeben sich häufig Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden. Diesen Konflikt kann der Erwerber eines bebauten Grundstücks auch nicht dadurch lösen, dass er mit dem Verkäufer bereits im Kaufvertrag eine (frei vereinbarte, sprich willkürliche) Aufteilung vereinbart. Denn diese Aufteilung wäre nicht maßgeblich, da die Aufteilung des Kaufpreises entsprechend allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts nach objektiven Merkmalen vorgenommen werden muss. Der subjektive Wille der Vertragsparteien kann nicht maßgeblich sein.“

Mit dieser Einleitung begann die grundlegende Kommentierung des Autors vor 35 Jahren zu einem BFH-Urteil. Diese Sätze waren damals – und sind auch noch heute – unveränderlich gültig. Dieser Beitrag hat schon vor so langer Zeit dazu geführt, dass beanstandungswürdigen Bescheiden über die Aufteilung von Bau- und Bodenwert entgegengetreten werden konnte.

Seit dieser Zeit und zahlreichen Gutachten in diesem steuerlichen Segment sind Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung nicht ausgeblieben.

Eine gesetzliche Regelung, wie die Aufteilung bei einem einheitlichen Grundstückskaufpreis durchgeführt werden soll, gibt es nicht. In der Rechtsprechung haben sich die Überlegungen des Autors aus 1985 immer wieder bestätigt: Heutzutage ist Grundlage einer sachgerechten Beurteilung die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV). Der BFH hält bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen (im Privatvermögen) sowie bei Mehrfamilienhäusern eine Aufteilung unter Anwendung des Sachwertverfahrens für vorrangig.

Die zwischenzeitliche Praxis der Finanzverwaltung führte zu vielfachen Auseinandersetzungen mit den Finanzämtern, mündete allerdings nur in wenigen Fällen in ein finanzgerichtliches Verfahren.

Damit die Finanzverwaltung in einem Massenverfahren rechtssichere Bescheide über die steuerliche Aufteilung der beiden Kaufpreiskomponenten „Bodenwert“ und „Gebäudewert“ erlassen konnte, hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF)

die „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ veröffentlicht, die verschiedentlich aktualisiert wurde. Im Internet ist die neueste „Arbeitshilfe“ mit Stand vom April 2020 herunterzuladen.

Sachbearbeiter der Finanzverwaltung verwenden diese Arbeitshilfe, dies auch zu Recht, da ihnen andere Erkenntnisse in einem Massenverfahren mit vielen Tausenden von jährlich anfallenden Aufteilungs-Aufgaben normalerweise nicht zur Verfügung stehen. Konflikte ergeben sich, wenn Steuerpflichtige Abweichendes in ihren Erklärungen abgeben oder gegen ergangene Bescheide Einspruch erheben. Insbesondere bei älteren Gebäuden (aus der Gründerzeit, bei Zwischenkriegs- und Nachkriegsbauten) führen Gutachten öffentlich bestellter und vereidigter Grundstückssachverständiger zu abweichenden Beurteilungen. Leider folgen viele Finanzgerichte kritiklos der Arbeitshilfe des BMF, weil sie diese für überzeugend halten.

Gegen derartige Urteile kann sachverständige Hilfe nur unterstützend sein, wenn (erstinstanzlich abweisende) Urteile) nach dem Unterliegen den BFH erreichen, was selten geschieht, weil – abhängig vom Interesse des Steuerpflichtigen – die Abwägung zwischen möglichem Obsiegen und den Kosten als wirtschaftlich riskant angesehen wird.

Es geht meist um die marktbezogene Beurteilung des Zeitwerts der baulichen Anlagen. Gerade bei älteren Bewertungsobjekten führt die „Arbeitshilfe“ dazu, dass

1. deutlich marktferne Herstellungskosten des Gebäudeanteils, die den örtlichen Marktverhältnissen widersprechen (z. B. in Großstädten wie Berlin) und
2. viel zu geringe Restnutzungsdauern zugrunde gelegt werden. Dies führt häufig zu einem zu geringen Gebäudewertanteil und damit zu niedrigeren Abschreibungsbeträgen als sie dem Steuerpflichtigen bei korrekter Beurteilung zustehen.

In einem Verfahren, das beim FG Berlin-Brandenburg seinen Ausgangspunkt hatte, und in dem es um Aufteilung des Kaufpreises für eine vermietete Eigentumswohnung ging, hatte das FG Berlin-Brandenburg die Klage gegen den Bescheid des Finanzamtes mit der Begründung, die vom BMF herausgegebene „Arbeitshilfe“ stelle für die Aufteilung des Kaufpreises in einen Boden- und Gebäudewertanteil ein geeignetes Instrument dar, abgewiesen.

Im Einspruchsverfahren hatte die Klägerin zur Abweichung des im Kaufvertrag angegebenen Bodenwerts vom Bodenrichtwert vorgetragen, sie habe sich vor dem Erwerb



Der Autor Roland R. Vogel ist ein der Industrie und Handelskammer öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken.

der Wohnung umfassend mit dem von einer „Stararchitektin“ erbauten Gebäude auseinandergesetzt. Dabei seien nicht nur der Zustand des Gebäudes, sondern auch der Zuschnitt der Wohnung und die Raumaufteilung, die Gestaltung der Hausflure und die großen Balkone kaufentscheidend gewesen. Hingegen sei die Lage des Grundstücks (zwischen S-Bahn und Autobahn, nahe einem Platz mit hoher Verbrechensrate, Kopfsteinpflaster vor der Tür) nicht gut. Daher sei der Bodenrichtwert haltlos. Der im Kaufvertrag ausgewiesene Anteil sei von den Kaufvertragsparteien – es handele sich um fremde Dritte – wohlbedacht und angemessen zugeordnet worden. Allein die Aufwendungen für eine Renovierung von Bad und Küche wären höher als der nach der Arbeitshilfe zugrunde zu legende Gebäudewertanteil.

Im sich daran anschließenden Revisionsverfahren vor dem BFH forderte dieser durch Beschluss vom 21. Januar 2020 - IX R 26/19 - das Bundesfinanzministerium zum Beitritt zu diesem Verfahren auf, weil der BFH die Frage für klärungsbedürftig hielt, ob die vom BMF zur Verfügung gestellte Arbeitshilfe, bei der Aufteilung eines vertraglichen Kaufpreises auf Grund und Gebäude für Zwecke der AfA-Bemessung zugrunde gelegt werden kann.⁷

Das BMF ist dem Verfahren beigetreten und hat im Wesentlichen darauf verwiesen, dass die Prüfung einer vertraglichen Kaufpreisaufteilung ebenso wie die Aufteilung selbst durch eine bausachverständige Stellungnahme erfolgen könne. Im steuerlichen Massenverfahren ließen sich aber nicht alle Kaufpreisaufteilungen durch Bausachverständige überprüfen, vielmehr bedürfe es im Hinblick auf die hohe Zahl von Immobilientransaktionen einer gewichtenden Arbeitsweise, so dass die Bausachverständigen etwa bei Sonderbauten und in Zweifelsfällen herangezogen würden. In allen anderen Fällen müssten die Veranlagungsstellen die Kaufpreisaufteilung – unter Heranziehung der Arbeitshilfe – durchführen bzw. überprüfen. Die Arbeitshilfe gewährleiste einen bundesweiten effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug. Sie sei im Jahr 2019 knapp über 200.000 mal von der Homepage des BMF heruntergeladen worden. Dies zeige – gepaart mit der geringen Zahl an Bürgeranfragen (ca. 20 im Jahr 2019) – die große Nachvollziehbarkeit und Akzeptanz des Tools auf Seiten der Steuerpflichtigen. Es handele sich um eine – sachverständig widerlegbare – qualifizierte Schätzung, die die Vorgaben der ImmoWertV und der SW-RL umsetze. Hingegen habe die Arbeitshilfe

nicht den Anspruch, eine sachverständige Stellungnahme zu ersetzen.

Der Bezug zu den aktuellen Baupreisen werde durch die jährliche Aktualisierung der Arbeitshilfe unter Berücksichtigung der vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten Preisindizes für die Bauwirtschaft gewährleistet. Zudem könne, sofern es nicht um einen Neubau gehe, die Alterswertminderung als Marktanpassung verstanden werden.

Am 21. Juli 2020 erging in der Sache dann das Urteil. Der BFH folgte dabei dem BMF nicht. Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, die die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, darf nicht durch die unter Verwendung der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzt werden.

Stattdessen ist bei einer streitigen Grundstücksbewertung in der Regel das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, wenn das Finanzgericht nicht ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt. Dem ist aus sachverständiger Sicht beizupflichten.

Im Hinblick auf eine jüngst wieder aufgekommene Diskussion (vgl. *Drosdzol*, Immobilien & Bewertung [3] 2020, 10) ist bemerkenswert, dass der BFH daran festhält, dass im Fall einer streitigen Grundstücksbewertung das Finanzgericht in der Regel gehalten ist, das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, also von Sachverständigen, die nach § 36 der Gewerbeordnung (GewO) durch die dafür zuständigen Industrie- und Handelskammern, Architekten-/Ingenieurkammern oder Landwirtschaftskammern öffentlich bestellt worden sind.

Lediglich zertifizierte Sachverständige bleiben, auch wenn sie ein ähnlich strenges Verfahren bei akkreditierten Zertifizierungsstellen durchlaufen haben – wie auch beim Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 Bewertungsgesetz (BewG) – nach der Rechtsprechung des BFH bei der Erstellung solcher Gutachten im Prozess nach wie vor außen vor.