

Aus der Rechtsprechung

Steuerliche Aufteilung Bau- und Bodenwert: Arbeitshilfe des BMF ungeeignet!

Zu BFH, Urt. v. 21.7.2020 – IX R 26/19, DS 2020, 67
(in diesem Heft)

Seit vielen Jahren birgt eine Handhabung der Finanzverwaltung immer wieder Konfliktpotenzial: Die Aufteilung eines bebauten Grundstücks in einerseits den (steuerlich nicht abschreibbaren) Bodenwert, andererseits den (steuerlich abschreibbaren) Gebäudeanteil. Diese Aufteilung steht in allen Fällen an, in denen bebaute Grundstücke erworben oder übertragen worden sind. Vielfach vereinbaren Käufer und Verkäufer regelmäßig einen einheitlichen Gesamtkaufpreis der „gebrauchten Immobilie“. Der Kaufpreis für das Gesamtgrundstück wird für einen einheitlichen Kaufgegenstand gezahlt, stellt doch das auf einem Grundstück errichtete Gebäude zivilrechtlich einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks dar (§§ 93, 94 S. 1 BGB). Die erforderliche Aufteilung in Bodenwert und Gebäudeanteil ist jedoch wichtig: Der neue Eigentümer kann Absetzungen für Abnutzung (AfA) von den Anschaffungskosten vornehmen, die auf das Gebäude entfallen, denn nur das Gebäude ist ein abnutzbares Wirtschaftsgut. Der Steuerpflichtige ist deshalb 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.¹ Häufig entsteht aber der Eindruck, dass der Gebäudewertanteil von der Finanzverwaltung zu niedrig bemessen wird. Aus dieser Konfliktsituation ergeben sich Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden. Diese Kontroverse kann der Erwerber eines bebauten Grundstücks nicht dadurch lösen, dass er mit dem Verkäufer bereits im Kaufvertrag eine (frei vereinbarte, sprich willkürliche) Aufteilung vereinbart. Denn eine solche 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.² Diese Gemengelage hat sich in den vergangenen Jahrzehnten nicht geändert. In diesem steuerlichen Segment sind Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung nicht ausgeblieben. Nach wie vor gibt es keine gesetzliche Regelung, wie die Aufteilung bei ei-

nem einheitlichen Grundstückskaufpreis zwischen Grund und Boden einerseits und den Baulichkeiten andererseits durchgeführt werden soll. In der Rechtsprechung haben sich die Überlegungen des Autors aus dem Jahr 1985³ immer wieder bestätigt: Heutzutage ist als Grundlage einer sachgerechten Beurteilung die ImmoWertV⁴ heranzuziehen. Der BFH sieht bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen (im Privatvermögen) sowie bei Mehrfamilienhäusern eine Aufteilung des einheitlichen Kaufpreises unter Anwendung des Sachwertverfahrens grundsätzlich als vorrangig.⁵

Die Praxis der Finanzverwaltung erbrachte allerdings eine große Zahl von Auseinandersetzungen mit den Finanzämtern, die jedoch nur in einem geringen Prozentsatz zu finanzgerichtlichen Verfahren führten.

Um die Finanzverwaltung in die Lage zu versetzen, in einem Massenverfahren rechtssichere Bescheide über die steuerliche Aufteilung der beiden eigentlich im Kaufvertrag ungetrennten Anteile des Boden- und des Gebäudewerts zu bearbeiten, veröffentlichte das BMF eine „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“, die verschiedentlich fortgeschrieben und aktualisiert wurde.⁶

Zu Recht verwenden die Sachbearbeiter der Finanzverwaltung diese Arbeitshilfe, schließlich stehen ihnen andere Erkenntnisse in einem Massenverfahren mit vielen Tausenden von jährlich anfallenden Aufteilungs-Aufgaben in aller Regel nicht zur Verfügung. Auseinandersetzungen gibt es dann, wenn die Steuerpflichtigen in ihren Erklärungen abweichende Vorstellungen abgeben oder aber Einspruch gegen einen bereits ergangenen Bescheid erheben.

Im Einspruchsverfahren werden dann gegenüber den Einlassungen der Finanzverwaltung Einwendungen erhoben. Insbesondere bei älteren Gebäuden (Gebäude aus der Gründerzeit, aus Zwischenkriegsbaujahren, Nachkriegsbaujahren) können erhebliche Beanstandungen seitens öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger bestätigt werden, die nach der Rechtsprechung als legitimiert angesehen werden, gegenüber der Finanzverwaltung ggf. abweichende Beurteilungen zu begründen und zu vertreten. Dies allerdings in finanzgerichtlichen Verfahren auch ohne besondere Beachtung durch die Exekutive, die häufig die „amtliche“ Ermittlung durch die Finanzverwaltung aufgrund der vorgenannten Arbeitshilfe des BMF für überzeugend halten und – zuweilen ohne Inanspruchnahme von außergerichtlich herangezogenem Sachverstand – die Bescheide der Finanzverwaltung mit entsprechenden Urteilen bestätigen.

Sachverständige Hilfe in derartigen Verfahren kann nur unterstützend sein. Werden erstinstanzlich Bescheide unverändert bestätigt, kann nur der Weg zum BFH angedeutet werden. Die Steuerpflichtigen wägen dann zwischen möglichem Obsiegen und den entstehenden Kosten aufgrund des erstinstanzlichen Urteils ab, häufig

¹ Vgl. § 7 IV–Va EStG.

² Vgl. hierzu schon die Kommentierung zu BFH NJW 1986, 1710, von Vogel, Die Aufteilung der Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück – Methoden zur Ermittlung des abschreibbaren Gebäudewertes, in: Das Grundeigentum 13/1985. Dieser Beitrag hat schon vor langer Zeit dazu geführt, dass beanstandungswürdigen Bescheiden über die Aufteilung von Bau- und Bodenwert entgegengetreten werden konnte.

sehen sie den Schritt als wirtschaftlich riskant an und lassen die Bescheide/Urteile rechtskräftig werden, wenn ihnen die finanzgerichtliche Entscheidung erklärt, man folge der überzeugenden „Arbeitshilfe“.

Ist die für die Finanzgerichte so überzeugende „Arbeitshilfe“ wirklich das Maß aller Dinge? Stellt sie doch Modellwerte dar, die bei einer marktbezogenen Beurteilung des Zeitwerts der baulichen Anlagen einer kritischen, sachverständigen Prüfung häufig nicht standhalten.

Im System der „Arbeitshilfe“ werden gerade bei älteren Bewertungsobjekten

1. erkennbar marktferne Herstellungskosten des Gebäudeanteils, die den Marktverhältnissen widersprechen, so zum Beispiel im Bereich von Großstädten wie Berlin ohne Berücksichtigung der örtlichen Marktbedingungen,
2. aus Marktsicht zu gering anzusehende Restnutzungsdauern

als Grundlage der Bescheide verarbeitet. Dies führt häufig zu einem zu geringen Gebäudewertanteil und damit zu einem zu geringen Ansatz der Abschreibungsbeträge, auf die der Steuerpflichtige bei korrekter, marktbezogener Beurteilung Anspruch hat.

Nun (endlich) hat ein Verfahren in dieser Sache den *BFH* erreicht, dem das *BMF* auf Anforderung des *BFH* beigetreten ist. Im erstinstanzlichen Urteil hatte das *FG Berlin-Brandenburg*⁷ eine Klage gegen einen Bescheid abgewiesen. In diesem Verfahren ging es um die Aufteilung des Kaufpreises für eine vermietete Eigentumswohnung. Das *FG Berlin-Brandenburg* erklärte zur Begründung des abweisenden Urteils, die vom *BMF* herausgegebene „Arbeitshilfe“ stelle dafür ein geeignetes Instrument dar. Im sich daran anschließenden Revisionsverfahren vor dem *BFH* entschied sich das Gericht für die Untersuchung der Frage, welche Bedeutung der vom *BMF* zur Verfügung gestellten „Arbeitshilfe“ in einer solchen Beurteilung beizumessen ist, auf die sich das *FG Berlin-Brandenburg* gestützt hatte.

Die Revision wurde als begründet beschieden.⁸ Die leistungswerte Entscheidung des *BFH* hat das Verfahren zur „anderweitigen Verhandlung und Entscheidung“ an das *FG Berlin-Brandenburg* zurückverwiesen. Damit ist dem *FG Berlin-Brandenburg* auferlegt, sich entsprechenden Sachverständigen zu bedienen, in dem die Prinzipien der Grundstückswertermittlung nach ImmoWertV beachtet werden. Deutlich sagt der *BFH*: „Die Arbeits-

hilfe hat für die Beteiligten und das *FG* keine Bindungswirkung. Es handelt sich weder um eine Rechtsnorm noch um eine die Finanzbehörden bindende Verwaltungsanweisung, sondern – prozessrechtlich – lediglich um Partelvortrag des Finanzamts. Sofern die Arbeitshilfe in der Praxis der Finanzverwaltung de facto als bindend für den Steuerpflichtigen behandelt wird, besteht hierfür keine Rechtsgrundlage.“⁹

Weiter: „Die Arbeitshilfe genügt jedoch nicht den Anforderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung an die Methodenwahl und durfte daher nicht zugrunde gelegt werden. Sie setzt auf die SW-RL sowie die NHK 2010 (Anlage 1 zur SW-RL) auf und greift damit stets und allein auf das Sachwertverfahren zurück; es handelt sich mithin um ein vereinfachtes Sachwertverfahren“.¹⁰

Entscheidend auch: „Des Weiteren weist die Arbeitshilfe einen systemischen Fehler auf, indem bei der Ermittlung des Gebäudewerts (NHK) kein so genannte Orts- oder Regionalisierungsfaktor berücksichtigt wird. ... Damit geht einher, dass der nach Maßgabe der Arbeitshilfe ermittelte Gebäudewert nur bedingt einen Marktbezug aufweist.“¹¹

In der Regel ist das *FG* gehalten, das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, wenn es nicht ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.

Zusammenfassend kritisieren die Leitsätze 2 und 3 dieses Urteils die „Arbeitsrichtlinie“ des *BMF* und stellen die Forderung nach sachverständiger Begleitung solcher Verfahren auf.¹² Beiden Leitsätzen ist aus sachverständiger Sicht beizupflichten.

Ö.b.u.v. Sachverständiger für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken
BVS-Ehrenpräsident Roland R. Vogel REV, Berlin

9 *BFH* DS 2021, 67 (69) Rn. 37 (in diesem Heft).

10 *BFH* DS 2021, 67 (69) Rn. 38 (in diesem Heft).

11 *BFH* DS 2021, 67 (69) Rn. 39 (in diesem Heft).

12 *BFH* DS 2021, 67 (in diesem Heft).

3 Vogel, Die Aufteilung der Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück – Methoden zur Ermittlung des abschreibbaren Gebäudewertes, in: Das Grundeigentum 13/1985.

4 BGBl. 2010 I 639

5 *BFH/NV* 2017, 292 = BeckRS 2017, 94039.

6 <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html>.

7 *FG Berlin-Brandenburg*, Urt. v. 14.8.2019 – 3 K 3137/19, BeckRS 2019, 28421.

8 *BFH* DS 2021, 67 (in diesem Heft).