BFH v. 21.07.2020 - IX R 26/19

Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude: FG darf die vertragliche Kaufpreisaufteilung nicht durch die mittels der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzen

Leitsatz

1. Das FG darf eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, die die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, nicht durch die unter Verwendung der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzen.

2. Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude im Hinblick auf die Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren und die Nichtberücksichtigung eines sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktors bei der Ermittlung des Gebäudewerts nicht.

3. Im Fall einer streitigen Grundstücksbewertung ist das FG in der Regel gehalten, gemäß § 81 Abs. 1 FGO 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.

Gesetz(e):

EStG § 7 Abs 4, FGO § 81 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, AO § 162, ImmoWertV, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 21, BauGB § 194

Instanzenzug:

FG Berlin-Brandenburg vom 14.08.2019 - 3 K 3137/19

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Aufteilung des Kaufpreises für eine vermietete Eigentumswohnung auf das Gebäude sowie den Grund und Boden für Zwecke der Bemessung der Absetzung für Abnutzung (AfA).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Grundstücksgemeinschaft, erwarb mit notariellem Vertrag vom 26.04.2017 eine 38,83 qm große Eigentumswohnung in der A-Straße in Z, verbunden mit einem Miteigentumsanteil von 38,577/1 000 an dem Grundstück mit einer Größe von 1 185 qm und dem Sondernutzungsrecht an einem Kellerraum sowie an einem Doppelgaragenplatz. Es handelt sich um eine vermietete Einzimmerwohnung im zweiten Obergeschoss eines im Jahr 1973 fertiggestellten Mehrfamilienhauses. Nach dem Kaufvertrag betrug der Kaufpreis 110.000 €, wovon per 30.04.2017 2.642,05 € auf den Anteil an der Instandhaltungsrücklage entfielen. Zudem enthielt der Kaufvertrag folgende Regelung: „Im Kaufpreis enthalten ist das Entgelt für den anteiligen Wert des Grundstücks, den die Beteiligten nach bestem Wissen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit € 20.000,00 beziffern.“ Die Anschaffungskosten beliefen sich einschließlich Nebenkosten auf 118.002 €.

3 In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2017 berücksichtigte die Klägerin eine AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe von 96.547,47 €. Dabei legte sie die Kaufpreisaufteilung des notariellen Kaufvertrags zugrunde und berechnete einen Gebäudeanteil von 81,81 % (20 000/110 000).

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) ermittelte hingegen auf der Grundlage der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Internet (www.bundesfinanzministeri-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

um.de) bereitgestellten „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ einen Gebäudeanteil von 27,03 %. Dem lagen ein Bodenwert von 77.713 € (1 185 qm [Fläche] x 1.700 €/qm [Bodenrichtwert] x 38 577/1 000 000 [Miteigentumsanteil]) sowie ein Gebäudewert von 28.782 € (39 qm [Wohnfläche] x 738 €/qm [typisierte Herstellungskosten —THK—]) zugrunde. Dementsprechend wurden die Anschaffungskosten von 118.002 € aufgeteilt und im Bescheid für 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 05.10.2018 in Höhe von 31.896 € der AfA unterworfen.

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

6 Dem folgte das FA im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2019 nur insoweit, als es nunmehr einen Gebäudewertanteil von 30,9 % und damit eine AfA-Bemessungsgrundlage von 36.463 € ansetzte, weil es bei der Berechnung des Gebäudeanteils den Tiefgaragenstellplatz (5.965 €, Gebäudewert somit insgesamt 34.747 €) außer Acht gelassen hatte.

7 Dagegen erhob die Klägerin Klage und machte ergänzend geltend, der im Kaufvertrag ausgewiesene Gebäudewertanteil liege noch weit unter den aktuellen Gebäudeherstellungskosten von mindestens 2.000 € pro qm, so dass ein Betrag von 80.000 € als Mindestwert für den Gebäudeanteil anzusehen sei. Veröffentlichungen des Zentralverbandes des Deutschen Baugewerbes sei zu entnehmen, dass Baukosten von 2.400 € pro qm und anteilige Grundstückskosten von 600 € pro qm für innerstädtische Lagen anzusetzen seien, woraus sich —wie im Kaufvertrag ausgewiesen— ein Bodenwertanteil von 20 % ergebe. Es treffe zwar zu, dass die Kaufpreisaufteilung im notariellen Kaufvertrag von der Käuferseite veranlasst gewesen sei und die Verkäuferseite keine Veranlassung gehabt habe, sich dieser zu widersetzen. Der Aufteilung liege jedoch zugrunde, dass eine kalkulierte Rendite von 6,71 % —allein bezogen auf den Gebäudewert— habe erreicht werden sollen.

8 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 182 veröffentlichten Urteil wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die vertragliche Kaufpreisaufteilung spiegele im Streitfall nicht die realen Wertverhältnisse wider. Es halte die Arbeitshilfe für die Wertermittlung, insbesondere für die Ermittlung des Gebäudesachwerts, grundsätzlich für geeignet, messe ihren Ergebnissen eine große indizielle Bedeutung zu, um bei erheblicher Abweichung die Marktangemessenheit der vertraglich vereinbarten Kaufpreisaufteilung widerlegen zu können, und sehe in ihr —im Fall der Widerlegung— eine geeignete Schätzungshilfe.

9 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie macht ergänzend geltend, dass in der Arbeitshilfe die tatsächlichen Wertverhältnisse durch typisierte Schätzungen im Bereich des Gebäudewerts nicht zutreffend dargestellt würden. Selbst der Gesetzgeber halte —wie sich an § 7b des Einkommensteuergesetzes (EStG) zeige— Baukosten in Höhe von 2.000 € pro qm für einfache Wohnräume für nicht realisierbar; die Fördergrenze sei daher auf 3.000 € pro qm —mit baldiger Anpassung auf 3.500 € pro qm— festgelegt worden. Die vorliegend berücksichtigten Baukosten gemäß Sachwertrichtlinie (SW-RL) vom 05.09.2012, veröffentlicht im Bundesanzeiger, Amtlicher Teil, 18.10.2012 B1, betrügen indes 1.405 € pro qm (ohne Alterswertminderung). Im Übrigen habe das

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

FG den „Wert des Wohnens“ außer Acht gelassen. Die Ermittlung des Gebäudeanteils durch die Finanzverwaltung sei einseitig nach dem Sachwert erfolgt. Den mit der Vermietung erzielten Einnahmen der Klägerin stünden keine dem Wohnwert entsprechenden Werbungskosten gegenüber.

10 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14.08.2019 aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 05.10.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2019 dahingehend abzuändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung des Objekts A-Straße eine AfA-Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung eines Gebäudeanteils von 81,8 % zugrunde gelegt wird.

11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12 Es trägt im Wesentlichen vor, die Vorinstanz habe die Rechtsprechung zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zutreffend angewandt. Es bestünden erhebliche Zweifel an der vereinbarten Kaufpreisaufteilung, die die Klägerin nicht durch andere qualifizierte Indizien habe entkräften können. Vor diesem Hintergrund sei die Überprüfung der Kaufpreisaufteilung gerechtfertigt gewesen. Die vom BMF herausgegebene Arbeitshilfe stelle dafür ein geeignetes Instrument dar. Sie gehe insbesondere über eine bloße Bestimmung der Bodenrichtwerte und deren Vergleich mit dem kaufvertraglichen Bodenanteil hinaus. Ihr lägen die Vorschriften der Verkehrswertermittlung auf der Grundlage des Baugesetzbuchs (BauGB), hier des Sachwertverfahrens nach der Immobilienwertverordnung (ImmoWertV) vom 19.05.2010 (BGBl I 2010, 639) zugrunde. Der Gebäudewert werde —entgegen den Ausführungen der Klägerin— auf der Grundlage der Normalherstellungskosten (NHK) 2010, die als Ausgangswert herangezogen würden, ermittelt. Schließlich erfolge eine Indizierung des Preises entsprechend des Baupreisindex (im Streitfall mit 116,8 % der NHK 2010). Dadurch erfolge eine Angleichung an heutige Werte. Damit würden den aktuellen Bodenrichtwerten auch angepasste Baukosten gegenübergestellt.

13 Zu Unrecht nehme die Klägerin an, dass die aus einer verstärkten Nachfrage und damit Verknappung resultierende Preissteigerung von Wohnimmobilien einer bestimmten Lage aufgrund der Berechnungssystematik der Arbeitshilfe praktisch nur zu einer Erhöhung des Bodenwerts und damit zu einer entsprechenden Verschiebung bei der Kaufpreisaufteilung von Bestandsimmobilien führe. Lediglich auf eine Marktanpassung der (vorläufigen) Sachwerte sei verzichtet worden, da sich diese im gleichen Verhältnis auf den Grund und Boden einerseits sowie auf das Gebäude anderseits auswirke. Die Summe der ermittelten Einzelwerte (vorläufige Sachwerte) weise damit ohne Marktanpassung zwar nicht den Verkehrswert aus. Das Aufteilungsverhältnis ändere sich jedoch nicht.

14 Entgegen der Auffassung der Klägerin seien die in der Kaufpreisaufteilung berücksichtigten THK angemessen. Nach der Indizierung der NHK aus 2010 von 1.405 € pro qm auf das Jahr 2017 ergäben sich Herstellungskosten von 1.642 € pro qm Wohnfläche für ein Gebäude mit dem Standard des Jahres 1973. Dies stelle keinen Widerspruch zur Förderhöchstgrenze von 2.000 € pro qm und zur Baukostenobergrenze nach § 7b EStG von 3.000 € pro qm für einen aktuellen Baustandard dar, sondern sei plausibel.

15 Die Arbeitshilfe ermögliche damit, in einem typisierten Verfahren die Kaufpreisaufteilung entweder selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vertraglichen Kaufpreisaufteilung zu überprüfen. Es handele sich um eine qualifizierte Schätzung, der immanent sei, dass nicht alle Einzelfallumstände bewertet werden könnten. Dabei könne der Steuerpflichtige aber Besonderheiten, die eine abweichende Bewertung rechtfertigten, z.B. im Wege einer sachverständigen Stellungnahme geltend machen. Dies sei ein Korrektiv, um preisliche Unterschiede und Ungerechtigkeiten auszugleichen. Dadurch sei eine verhältnismäßige und für die Beteiligten planbare Handhabung der

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Wertermittlung einerseits und eine Möglichkeit zur Berücksichtigung besonderer Einzelfallumstände andererseits geschaffen worden.

16 Das BMF ist dem Verfahren beigetreten und unterstützt das FA. Das BMF verweist im Wesentlichen darauf, 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 (§ 88 Abs. 2 der Abgabenordnung —AO—), 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 —wie von den Landesrechnungshöfen gefordert (Jahresbericht des Landesrechnungshofs Niedersachsen für 2017, S. 88)— 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.

17 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.

18 Die gegen die Arbeitshilfe angeführte Kritik, dass sich in Regionen mit einem starken Nachfrageüberhang nur der Bodenwert und damit der Bodenwertanteil erhöhe und regionale Baukostenunterschiede unberücksichtigt blieben, gehe fehl. Höhere Kaufpreise führten wegen des Mechanismus der Arbeitshilfe (Verhältnisrechnung) nicht allein zu einer Erhöhung des Bodenwertanteils. Zudem seien die örtlich unterschiedlichen Preissteigerungen bei Immobilien insbesondere mit der Lage zu begründen. Die eher geringfügig vom allgemeinen Markt abweichenden Baukostensteigerungen fielen im Vergleich zu den Bodenwertsteigerungen kaum ins Gewicht. Eine Erhöhung des Bodenpreises werde vielmehr —wie vom FG dargelegt— regelmäßig von einer Erhöhung der Baupreise begleitet. Diese schlage sich im Baupreisindex nieder. Die SW-RL sehe ebenfalls keine Korrektur der NHK 2010 mittels Regionalfaktoren vor; (amtliche) bundesweite Baukosten-Regionalfaktoren gebe es nicht. Dass die Ergebnisse der Arbeitshilfe bei älteren Objekten in hochpreisigen Großstädten auch bei einem Bodenwertanteil von 80 % sachgerecht sein können, lasse sich anhand des Grundstücksmarktberichts für München für das Jahr 2018 (S. 58 f.) nachvollziehen. Auch im Streitfall werde der regional unterschiedlichen Baupreisentwicklung im betreffenden Bundesland durch die Indizierung hinreichend Rechnung getragen. Die Abweichungen zwischen den Indizes für Bauleistungspreise des Statistischen Bundesamtes und des Statistikamtes X seien zu vernachlässigen.

19 Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

Gründe

II.

20 Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG.

21 Die vom FG zu ermittelnden Anschaffungskosten für das Gebäude bilden die Grundlage für die Bestimmung der AfA (dazu unter 1.). Die Vorinstanz ist der kaufvertraglichen Aufteilung des Kauf-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

preises für die von der Klägerin erworbene Eigentumswohnung auf Grund und Boden sowie Gebäude zwar zutreffend nicht gefolgt (dazu unter 2.). Zu Unrecht hat das FG allerdings die auf der Grundlage der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Kaufpreisaufteilung der AfA-Bemessung zugrunde gelegt (dazu unter 3.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu unter 4.).

22 1. Die Höhe der Gebäude-AfA richtet sich nach den Anschaffungskosten für das Gebäude (§ 7 Abs. 4 EStG). Deren Höhe bildet die Grundlage für die Bemessung der AfA. Ihre Ermittlung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Dies gilt auch für die Aufteilung der Anschaffungskosten von Gebäude einerseits und dazugehörendem Grund und Boden andererseits (Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 16.09.2015 - IX R 12/14, BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397, Rz 18).

23 a) Wurde eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen, sind diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397; vom 01.04.2009 - IX R 35/08, BFHE 224, 533, BStBl II 2009, 663; vom 18.01.2006 - IX R 34/05, BFH/NV 2006, 1634). Wenngleich dem Käufer im Hinblick auf seine AfA-Berechtigung typischerweise an einem höheren Anschaffungswert des Gebäudes gelegen ist und die entsprechende Aufteilungsvereinbarung —zu Gunsten des Verkäufers— ggf. Einfluss auf eine für ihn positive sonstige Vertragsgestaltung haben kann, rechtfertigt dies grundsätzlich noch keine abweichende Verteilung.

24 Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter binden allerdings nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, der Kaufpreis sei nur zum Schein bestimmt worden (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.1998 - X R 96/96, BFHE 187, 450, BStBl II 1999, 217, unter B.IV.2.c, Rz 33) oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S. von § 42 AO seien gegeben (BFH-Urteile in BFHE 224, 533, BStBl II 2009, 663; in BFH/NV 2006, 1634, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 04.12.2008 - IX B 149/08, BFH/NV 2009, 365).

25 Auch mit einer nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung zugrunde zu legenden Vereinbarung können die Parteien jedoch angesichts der gebotenen Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht die Höhe der Steuer des Käufers —konkret seiner AfA— gestalten. Deshalb hat das FG im Rahmen der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage im Einzelfall (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 365, m.w.N.) zu prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen (BFH-Urteil vom 10.10.2000 - IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183; BFH-Beschlüsse vom 24.01.2007 - IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104; vom 16.09.2002 - IX B 35/02, BFH/NV 2003, 40). Es darf sich nicht darauf beschränken, die vertragliche Aufteilung steuerrechtlich nachzuvollziehen, sondern hat das Ergebnis durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise oder Verkehrswerte zu verifizieren (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 365).

26 Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten rechtfertigt es nicht ohne Weiteres, diese an die Stelle der vereinbarten Werte zu setzen oder die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Es handelt sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung möglicherweise die Werte nicht angemessen wiedergibt. Ein solches Indiz kann durch andere Indizien entkräftet werden. Das FG hat die Gesamtumstände des Kaufobjekts aufzuklären und dahingehend zu würdigen, ob besondere Aspekte die Abweichung nachvollziehbar erscheinen lassen. Zu denken ist dabei etwa an besondere Ausstattungsmerkmale des Gebäudes, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, eine ggf. eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge oder den Wohnwert des Gebäudes im Kontext der Nachbarschaft (z.B. Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage). Parallel dazu hat das FG die besonderen Kriterien des Grundstücks zu berücksichtigen, etwa eine gepflegte Gartenanlage oder störenden Baumbestand (BFH-Urteil in BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397, Rz 22).

27 Eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Gebäude ist lediglich geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint (BFH-Urteil in BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397, Rz 23, m.w.N.).

28 Das FG hat im Rahmen seiner Gesamtwürdigung einen gewissen Bewertungsspielraum. Es gelten insoweit die allgemeinen Grundsätze der finanzgerichtlichen Sachverhaltsfeststellung und Sachverhaltswürdigung. Dabei kommt eine Bindung an etwaige Schätzungen des FA nicht in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397, Rz 24).

29 b) Kann nach diesen Grundsätzen eine vereinbarte Kaufpreisaufteilung nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, hat sie das FG entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude zu ersetzen. Dabei hat das FG die Frage, nach welchem Wertermittlungsverfahren die Kaufpreisaufteilung vorzunehmen ist, unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu beantworten (vgl. BFH-Beschluss vom 22.10.2007 - IV B 111/06, BFH/NV 2008, 360, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397).

30 c) Bei der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises sind zunächst Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Bodenanteil und den Gebäudeanteil aufzuteilen. Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann die ImmoWertV herangezogen werden, denn sie enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken (Senatsbeschluss vom 15.11.2016 - IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292, Rz 4; Senatsurteil vom 15.01.1985 - IX R 81/83, BFHE 143, 61, BStBl II 1985, 252, unter 1.b, Rz 17, m.w.N. betreffend die Vorgängerregelung in Gestalt der Wertermittlungsverordnung vom 15.08.1972, BGBl I 1972, 1416, zuletzt vom 06.12.1988, BGBl I 1988, 2209).

31 Danach ist der Verkehrswert mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens (einschließlich des Verfahrens zur Bodenwertermittlung), des Ertragswertverfahrens, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV). Die Verfahren sind nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu wählen; die Wahl ist zu begründen (§ 8 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV). Welches dieser Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden. Dabei stehen die Wertermittlungsverfahren einander gleichwertig gegenüber (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27.11.2017 - IX B 144/16, BFH/NV 2018, 218, Rz 5, und in BFH/NV 2017, 292, Rz 4, m.w.N.).

32 Die Ermittlung der Verkehrswerte ist Teil der Sachverhaltsfeststellung des FG, die für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Der BFH hat aber zu prüfen, ob das FG bei seiner Wertermittlung die zutreffende Methode angewandt hat (BFH-Urteil in BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183, unter II.2., Rz 28; zuletzt BFH-Urteile vom 29.10.2019 - IX R 38/17, BFHE 267, 18, Rz 42, und IX R 39/17, BFH/NV 2020, 681, Rz 40).

33 2. Die Vorinstanz hat die zuvor dargestellten Rechtssätze zur Bindungswirkung einer vertraglichen Kaufpreisaufteilung nur im Ansatz beachtet und auf den Streitfall angewandt. Es ist insoweit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG nennenswerte Zweifel an der kaufvertraglichen Kaufpreisaufteilung —unter Würdigung der konkreten Wertverhältnisse des Kaufobjekts— bejaht hat. Da die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar ist, durfte das FA eine eigene Aufteilung vornehmen.

34 a) Zutreffend sind das FA und die Vorinstanz davon ausgegangen, dass nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung des Kaufpreises für die Eigentumswohnung bestehen. Diese ergeben sich bereits aus der erheblichen Abweichung zwischen dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis für den Grund und Boden (20.000 €) und dem Bodenrichtwert (77.713 €). Der vereinbarte Kaufpreisanteil unterschreitet den Bodenrichtwert um rund 75 % und damit —ungeachtet der von

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Vorinstanz aufgeworfenen Frage, welcher Grad der Abweichung noch als unerheblich angesehen werden kann (vgl. dazu Kohlhaas, Die Steuerberatung —Stbg— 2016, 460, 462, der ein Unterschreiten bis zu 10 % als geringfügig ansieht; ebenso Thüringer FG, Urteil vom 20.02.2008 - III 740/05, EFG 2008, 1140, nachfolgend BFH-Beschluss vom 26.08.2008 - IX B 63/08, juris, rechtskräftig)— mehr als nur geringfügig. Zwar handelt es sich bei einer Diskrepanz zum Bodenrichtwert nur um ein widerlegbares Indiz. Die Würdigung der Vorinstanz, die Klägerin habe dieses Indiz nicht durch andere Indizien entkräftet, ist jedoch revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Besondere Aspekte, die die vertragliche Kaufpreisaufteilung nachvollziehbar erscheinen lassen, hat das FG nicht feststellen können. Dem allgemeingehaltenen Vorbringen der Klägerin zu den (besonderen) Ausstattungsmerkmalen und zum Renovierungsstand der Wohnung sowie zur Lage des Objekts ist es zu Recht nicht gefolgt.

35 b) Da die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse somit in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, waren das FA und das FG zu einer eigenen Aufteilung berechtigt.

36 3. Allerdings durfte das FG die vertragliche Kaufpreisaufteilung jedenfalls im Streitfall nicht durch die mit Hilfe der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzen. Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude hier nicht. Dies folgt daraus, dass sie die zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren verengt und der Kaufpreisaufteilung unzulässige Parameter zugrunde legt. Die Schätzung des FG (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO) kann daher keinen Bestand haben.

37 a) Die Arbeitshilfe 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 Parteivortrag des FA. Sofern die Arbeitshilfe in der Praxis der Finanzverwaltung de facto als bindend für den Steuerpflichtigen behandelt wird, besteht hierfür keine Rechtsgrundlage. Sie folgt zwar insoweit der Senatsrechtsprechung zur Aufteilung von Gesamtkaufpreisen, als sie den Wert des Grund und Bodens sowie den Wert des Gebäudes getrennt voneinander ermittelt (Grundsatz der Einzelbewertung); die sog. Restwertmethode (vgl. nur BFH-Urteil in BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183, unter II.2., Rz 29) gelangt richtigerweise nicht zur Anwendung.

38 b) 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 (gleicher Ansicht Schaper, Grundstücksmarkt und Grundstückswert —GuG— 2017, 100, 101). Wenngleich der Senat bei vermieteten Eigentumswohnungen im Privatvermögen —jedenfalls in der Vergangenheit— regelmäßig eine Kaufpreisaufteilung unter Anwendung des Sachwertverfahrens für angezeigt gehalten hat (vgl. Senatsurteile in BFHE 267, 18, Rz 43, und in BFH/NV 2020, 681, Rz 41; vom 11.02.2003 - IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769, unter II.2.a, Rz 15; in BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183; Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2018, 218, Rz 6; in BFH/NV 2017, 292, Rz 5; vom 23.06.2005 - IX B 117/04, BFH/NV 2005, 1813, unter II.1.a, Rz 3), widerspricht die Arbeitshilfe schon im Ausgangspunkt der zuvor dargelegten Gleichwertigkeit der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren, da nicht im Einzelfall beurteilt werden kann, welches Wertermittlungsverfahren nach den tatsächlichen Gegebenheiten angezeigt erscheint. Der BFH hat stets betont, dass nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden ist, welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, so dass sich die Wahl der Ermittlungsmethode einer Verallgemeinerung entzieht und jedenfalls nicht auf ein Wertermittlungsverfahren beschränkt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 27.06.1995 - IX R 130/90, BFHE 178, 151, BStBl II 1996, 215, unter 1.b, Rz 15, und vom 02.02.1990 - III R 173/86, BFHE 159, 505, BStBl II 1990, 497, unter I.2.c, Rz 29; BFH-Beschlüsse

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

in BFH/NV 2018, 218, Rz 6, und in BFH/NV 2005, 1813, unter 1.a, Rz 3). Eine Verplausibilisierung der Ergebnisse der Arbeitshilfe mittels weiterer Wertermittlungsverfahren, etwa nach Maßgabe des in der Praxis der Immobilienbewertung weitverbreiteten Ertragswertverfahrens, ist ebenfalls nicht vorgesehen. Darüber hinaus fehlt im Einzelfall auch die Begründung für die Methodenwahl.

39 c) Des Weiteren weist die Arbeitshilfe einen systemischen Fehler auf, indem bei der Ermittlung des Gebäudewerts (NHK) kein sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktor berücksichtigt wird.

40 aa) Die Kostenkennwerte der NHK 2010 sind Bundesmittelwerte (Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 8. Aufl., Syst. Darst. Sachwertverfahren Rz 137). Bei Anwendung der Arbeitshilfe ergeben sich bei gleichgroßen Gebäuden desselben Typs und derselben Baujahreskategorie modellbedingt bundesweit stets dieselben, lediglich alterswertgeminderten Gebäudekosten (Jacoby, Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke - Problematik und Lösungsansatz, 2018, S. 120 und 132; Jacoby/Geiling, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2020, 481, 483). In Hochpreisgebieten können die tatsächlichen Baukosten aber zum Teil erheblich über den Kostenkennwerten liegen (Schaper, GuG 2017, 100, 101). Die fehlende Berücksichtigung lokaler Gegebenheiten bei der Ermittlung des Gebäudewerts führt gerade in Großstädten mit hohen Bodenrichtwerten —wie im Streitfall— zu einem überproportionalen Anteil des Grund und Bodens und damit zu mitunter sehr niedrigen Gebäudebewertungen (gleicher Ansicht Rade/Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 315; Jacoby, a.a.O., S. 3; s.a. Jardin/Roscher, Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, Rz 175 zur „Dämpfung“ des Bodenwerts, etwa im Rahmen des sog. Münchner Modells). Dies betrifft hochwertige Objekte und (sanierte) Altbauten in besonderem Maße (Kohlhaas, Stbg 2016, 460, 465; Jacoby, a.a.O., S. 3). Hierin liegt ein systemischer Fehler der Arbeitshilfe, der zu einer tendenziell zu hohen Bewertung des Grund und Bodens führt (gleicher Ansicht Kaminski in Steuerberater Handbuch 2019, 27. Aufl., Teil 4, Immobilieninvestitionen durch Privatpersonen, Rz 1273; Wagner, Der Betrieb 2016, 556, 559; BeckOK EStG/Graw, 7. Ed. (01.05.2020), EStG § 7 Rz 185).

41 bb) Damit geht einher, dass der nach Maßgabe der Arbeitshilfe ermittelte Gebäudewert nur bedingt einen Marktbezug aufweist: Obschon sich der Bodenwert nach den vom örtlich zuständigen Gutachterausschuss festgesetzten Bodenrichtwerten bestimmt und damit die allgemeinen Wertverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt i.S. von § 8 Abs. 2 Nr. 1 ImmoWertV berücksichtigt (Marktanpassung), gelangt auf der anderen Seite ein nicht marktgerechter Gebäudewert auf der Basis von THK zum Ansatz (Kohlhaas, Stbg 2016, 460, 463; Jardin/Roscher, a.a.O., Rz 176). Bodenwerte und Herstellungskosten lassen sich aber nicht unmittelbar ins Verhältnis setzen (Jacoby, a.a.O., S. 3, 90; Jacoby/Geiling, DStR 2020, 481, 482; Kleiber, a.a.O., Syst. Darst. Sachwertverfahren Rz 8). Die NHK 2010 sind reine Modellwerte; der Marktbezug wird erst durch den Sachwertfaktor hergestellt (Mann, GuG 2017, 17, 18; Schaper, GuG 2017, 100, 103; Seitz, GuG 2017, 142, 143; Jardin/Roscher, a.a.O., Rz 148, 1030), den die Arbeitshilfe aber gerade außer Acht lässt. Zwar weist die Finanzverwaltung in der Anleitung zur Arbeitshilfe darauf hin, dass auf eine Marktanpassung der (vorläufigen) Sachwerte verzichtet wurde, „da sich diese im gleichen Verhältnis auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits auswirkt. Die Summe der ermittelten Einzelwerte (vorläufigen Sachwerte) weist ohne Marktanpassung nicht den Verkehrswert aus“. Allerdings wird bei der Ermittlung des Bodenwerts der erforderliche Marktbezug —wie zuvor dargestellt— durchaus gewährleistet. Vor diesem Hintergrund ergibt sich ein Mangel in der Bewertungssystematik der Arbeitshilfe, der angesichts der äußerst dynamischen Entwicklung des Immobilienmarkts in den vergangenen Jahren noch verschärft wird. Diesem Defizit kommt umso größere Bedeutung zu, als die der Gebäudewertermittlung unterlegte Datenstruktur auf der Grundlage der NHK 2010 das „Herzstück“ der Arbeitshilfe darstellt (Jardin/Roscher, NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht 2014, 3155, 3160; dies., a.a.O., Rz 160). Damit wird den Vorgaben des § 194 BauGB, der die Einbeziehung der Marktbegebenheiten in die Verkehrswertermittlung für das gesamte bebaute Grundstück verlangt, nicht genügt (gleicher Ansicht Jacoby, a.a.O., S. 138).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

42 cc) Diesem systemischen Fehler kann —entgegen der Vorinstanz— nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass es sich bei der geschilderten „Unwucht“ um Unwägbarkeiten handele, die letztlich jedem Schätzungsverfahren immanent seien. Denn eine Schätzung für Zwecke der Kaufpreisaufteilung ist nur dann zu beachten, wenn sich ihre Grundlagen als nachvollziehbar und überzeugend darstellen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183). Gerade dies ist jedoch im Hinblick auf die geschilderten systemischen Defizite der Kaufpreisaufteilung im vereinfachten Verfahren der Finanzverwaltung nicht der Fall.

43 dd) Die Vorinstanz hat die „Verzerrungen“, die sich aus einem überproportionalen Anstieg der Baupreise in Ballungsgebieten (wie im Streitfall) —ohne entsprechendem Niederschlag in der Arbeitshilfe— ergeben, ebenfalls erkannt. Mangels genauer Zahlen zur Baupreisentwicklung im betreffenden Bundesland hat sie ein korrigierendes Eingreifen in die Arbeitshilfe indes für nicht möglich gehalten. Mit dieser Erwägung lässt sich das Schätzungsergebnis der Finanzverwaltung jedoch nicht aufrechterhalten. Vielmehr muss der Gebäudeanteil regelmäßig durch das Gutachten eines unabhängigen vereidigten Sachverständigen ermittelt werden (s. 4.).

44 Das BMF verweist in diesem Zusammenhang zu Unrecht darauf, dass der Index für Bauleistungspreise des Statistikamtes X denjenigen des Statistischen Bundesamtes seit 2015 nur geringfügig übersteige. Zwar mag aus der angesprochenen Statistik hervorgehen, dass sich die Entwicklung der Baupreise im betreffenden Bundesland nicht wesentlich von der Entwicklung der Baupreise im gesamten Bundesgebiet unterscheidet. Dadurch werden die oben beschriebenen Defizite in der Bewertungssystematik aber nicht ausgeräumt.

45 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat im zweiten Rechtsgang die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen zum Wert des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils nachzuholen. Es ist im vorliegenden Fall einer streitigen Grundstücksbewertung in der Regel gehalten, gemäß § 81 Abs. 1 FGO das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen; hiervon kann es nur dann absehen, wenn es ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 07.01.2015 - I B 42/13, BFH/NV 2015, 1093, Rz 9; vom 21.12.2011 - VIII B 88/11, BFH/NV 2012, 600, Rz 4; vom 03.05.2001 - III B 52/00, BFH/NV 2001, 1419, Rz 4; s.a. Senatsurteil vom 06.02.2018 - IX R 14/17, BFHE 261, 20, BStBl II 2018, 522, Rz 19, zum Möblierungszuschlag). Ein Gutachten des Bausachverständigen der Finanzverwaltung ist im finanzgerichtlichen Verfahren hingegen als Privatgutachten zu behandeln. Ein solches kann vom FG seiner Entscheidung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn keiner der Beteiligten substantiierte Einwendungen gegen die Richtigkeit erhebt (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1093, Rz 15, m.w.N.).

46 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Korn, Keine Widerlegung der vertraglichen Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude mittels „Arbeitshilfe“ des BMF, NWB 49/2020 S. 3608

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Berlin-Brandenburg 14.8.2019 - 3 K 3137/19

Fundstelle(n):
BB 2020 S. 2773 Nr. 49
BB 2021 S. 1052 Nr. 18
BBK-Kurznachricht Nr. 24/2020 S. 1157
BFH/NV 2021 S. 252 Nr. 2
BFH/PR 2021 S. 100 Nr. 3
DB 2020 S. 14 Nr. 48
DB 2020 S. 2610 Nr. 49
DB 2020 S. 6 Nr. 48
DStR 2020 S. 2658 Nr. 48

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

DStRE 2020 S. 1521 Nr. 24
EStB 2021 S. 17 Nr. 1
FR 2021 S. 115 Nr. 3
GStB 2021 S. 2 Nr. 1
KoR 2021 S. 49 Nr. 1
KÖSDI 2020 S. 22020 Nr. 12
NJW 2021 S. 413 Nr. 6
NWB-EV 2021 S. 18 Nr. 1
NWB-Eilnachricht Nr. 49/2020 S. 3608
StBp 2021 S. 51 Nr. 2
StuB-Bilanzreport Nr. 1/2021 S. 38
wistra 2021 S. 4 Nr. 1
NWB PAAAH-64928

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.