



# Verfahren der Kaufpreisaufteilung in der Rechtsprechung

Serie | Teil 2 von 2

Von Stephan Blum, M.Sc.  
und Experte der  
LSWB-Akademie

**Die angestiegenen Bodenpreise sorgen für zusätzliche Brisanz in der Diskussion um die Kaufpreisaufteilung bei Immobilien. In dieser Serie zeigt der Autor auf, welche Aufteilungsverfahren unter welchen Voraussetzungen in der steuerlichen Praxis angewandt werden können und wie damit u. U. ein höherer Gebäudewertanteil erreicht werden kann. Teil 1 im LSBW-Magazin 6/2019 gab zunächst einen Überblick über die Bewertungsverfahren, insbesondere das Sachwert- und das Ertragswertverfahren.**

## Aufteilung von einheitlichen Kaufpreisen in der Rechtsprechung

Grundsätzlich sind zwei Fälle zu unterscheiden: Zum einen ein *einheitlicher Kaufpreis*, bei dem im notariellen Kaufvertrag nur eine Gesamtsumme angegeben ist, die keine gesonderten Anteile für Grund und Boden und Gebäude ausweist – und zum anderen eine bereits im Kaufvertrag vorgenommene Zuordnung.

Der Normalfall, der in den allermeisten Kaufverträgen zu finden ist, ist ein einheitlicher Kaufpreis<sup>1</sup>. In diesen Fällen präferiert die Rechtsprechung entschieden

das Sachwertverfahren als Aufteilungsmethode. Seit seinem Grundsatzurteil von 1985<sup>2</sup> hält der BFH an dieser Auffassung fest, in neuerer Zeit beispielsweise mit zwei Urteilen von 2016<sup>3</sup> und 2017<sup>4</sup>.

Der BFH hat bereits 1999 in einem Beschluss<sup>5</sup> Zweifel an seiner bisherigen Auffassung zum Ausdruck gebracht, wonach das Ertragswertverfahren grundsätzlich als Aufteilungsverfahren ungeeignet sei. Dies hat aber nicht zu einem entsprechenden Paradigmenwechsel in der BFH-Rechtsprechung der folgenden Jahre geführt – auch, wenn einzelne FG-Urteile unter Bezugnahme auf diesen Beschluss die Ertragswertaufteilung zugelassen haben<sup>6</sup>.

Als Grundsatz ist jedoch festzuhalten: *Einheitliche Kaufpreise müssen nach dem Verhältnis der Sachwerte aufgeteilt werden.*

## Aufteilung bereits im Kaufvertrag

In einem neueren Urteil von 2015<sup>7</sup> konstatiert der BFH, dass einer bereits im notariellen Kaufvertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden und Gebäude grundsätzlich auch steuerlich zu folgen ist.

<sup>1</sup> Eine Ausnahme hiervon bilden die sogenannten Bauträgerfälle nach §§ 7h, 7i EStG, bei denen meistens im Kaufvertrag eine Zuordnung zu Bodenwertanteil, Altsubstanz und Modernisierungsaufwand vorgenommen wird. Bauträgerfälle sind nicht Gegenstand des vorliegenden Aufsatzes.

<sup>2</sup> vgl. BFH 15.01.1985, IX R 81/83, BStBl 1985 II S. 252

<sup>3</sup> vgl. BFH 15.11.2016, IX B 98/16 (NV), BFH/NV 2017 S. 292

<sup>4</sup> vgl. BFH 27.11.2017, IX B 144/16 (NV)

<sup>5</sup> vgl. BFH 24.02.1999, IV B 73/98 (NV), BFH/NV 1999 S. 1201

<sup>6</sup> vgl. bspw. FG Köln 10.11.2016, 6 K 110/12

<sup>7</sup> vgl. BFH 16.9.2015, IX R 12/14

Dieses Urteil wird mitunter dahingehend interpretiert, dass dadurch jedwede vertragliche Kaufpreisaufteilung legitimiert würde und damit auch ein pauschaler Bodenwertanteil von beispielsweise 10 % oder die Abzugsmethode über die „Hintertür des Kaufvertrags“ vom Finanzamt anzuerkennen seien.

Dem ist jedoch nicht so. Tatsächlich nennt das Urteil klare Voraussetzungen, unter denen der vertraglichen Kaufpreisaufteilung auch steuerlich zu folgen ist. Im Tenor zu diesem Urteil heißt es eindeutig:

*„Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude ist der Berechnung der AfA auf das Gebäude zu Grunde zu legen, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt und zum anderen (...) die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse (nicht) in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.“*

Die Gefahr, dass eine vertragliche Kaufpreisaufteilung nur zum Schein getroffen worden sein könnte, ist dadurch immanent, dass es dem Verkäufer, auch wenn es sich um einen fremden Dritten handelt, in den meisten Fällen vollkommen gleichgültig sein kann, wie der Kaufpreis im Kaufvertrag aufgeteilt wird – im Gegenteil, kann ein hoher vertraglicher Gebäudewertanteil mit dem darin enthaltenen Versprechen einer hohen AfA sogar ein Verkaufsargument darstellen.

Regelmäßig anerkannt hat der BFH in früheren Entscheidungen, die in dem Urteil von 2015 referenziert werden<sup>8</sup>, vertragliche Aufteilungen auf Basis der normierten Verfahren der WertV bzw. ImmoWertV, zu denen selbstverständlich auch das Ertragswertverfahren gehört.

Als nicht missbräuchlich sind damit sowohl Aufteilungen nach dem Sachwert- als auch nach dem Ertragswertverfahren anzusehen – wohlgerneht *nur auf der Ebene des Kaufvertrags* und nicht auch bei einheitlichen Kaufpreisen.

Sofern die Ertragswertaufteilung im Einzelfall günstiger ist, würde es sich empfehlen, dem Kaufvertrag als Anlage eine entsprechende Berechnung beizufügen. Dabei dürfte ein Kurzgutachten ausreichen und kein vollständiges Verkehrswertgutachten gefordert sein, da die vertragliche Kaufpreisaufteilung ja nur nicht missbräuchlich oder wirtschaftlich völlig unsinnig sein darf.

Bei diesen Überlegungen ist jedoch zu bedenken, dass nur in den seltensten Fällen der Steuerberater bereits im Vorfeld hinzugezogen wird und so auf die vertragliche Aufteilung Einfluss nehmen könnte. Meistens präsentiert der Mandant dem Steuerberater die vollendeten Fakten, zu denen in aller Regel ein einheitlicher Kaufpreis gehört.

### **BMF-Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung**

2015 hat das BMF eine Excel-Datei zur Kaufpreisaufteilung veröffentlicht, mit der in einem vereinfachten Verfahren eine Sachwertaufteilung vorgenommen werden kann. Die BMF-Arbeitshilfe kann – nebst einer „Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises“ als PDF – von der Website des BMF heruntergeladen werden<sup>9</sup>. Es erscheint jährlich eine neue Version der BMF-Arbeitshilfe, die sich von der vorherigen Fassung in der Regel nur dadurch unterscheidet, dass der im Tool hinterlegte Baupreisindex fortgeschrieben wurde. Die einzige nennenswerte Überarbeitung erfuhr die BMF-Arbeitshilfe mit der Version von 2016, als die Möglichkeit, ein fiktives Baujahr aufgrund von Modernisierungsmaßnahmen zu berücksichtigen, hinzukam.

In diesem Beitrag wird nicht auf die genaue Funktionsweise der BMF-Arbeitshilfe sowie mögliche Vor- oder Nachteile des Aufteilungsergebnisses eingegangen. Zu diesem Thema liegt bereits eine ausführliche vierteilige Serie des Autors im LSBW-Magazin vor<sup>10</sup>.

Hier soll vielmehr aufgezeigt werden, in welchen Fällen die BMF-Arbeitshilfe überhaupt zum Einsatz kommen kann. In den einzelnen Bundesländern wird die Anwendung der BMF-Arbeitshilfe nicht einheitlich ausgeübt, und es gibt praktisch keine amtlichen Veröffentlichungen zu dieser Frage. Dennoch können anhand der Anleitung zur BMF-Arbeitshilfe und der Rechtsprechung folgende Grundfälle abgegrenzt werden, in denen die BMF-Arbeitshilfe angewandt wird:

- Der Steuerpflichtige bzw. Steuerberater wendet die BMF-Arbeitshilfe von sich aus an, um einen einheitlichen Kaufpreis aufzuteilen. Dies kann durchaus sinnvoll sein, da das Tool nicht grundsätzlich zu einem ungünstigeren Aufteilungsmaßstab führt als alternative Verfahren, sondern es kommt individuell auf jeden Einzelfall an.
- Es liegt ein einheitlicher Kaufpreis vor und die Aufteilung laut Steuererklärung kann vom Finanzamt nicht anerkannt werden (z. B. Abzugsmethode, aber auch Ertragswertaufteilung außerhalb des Kaufvertrags).

<sup>8</sup> vgl. BFH 01.04.2009 IX R 35/08, BFHE 224, 533, BStBl II 2009; BFH 18.1.2006 IX R 34/05, BFH/NV 2006, 1634; BFH 04.12.2008 IX B 149/08, BFH/NV 2009, 365; BFH 24.01.2007 IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104

<sup>9</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2018-03-28-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html> (abgerufen am 17.08.2019)

<sup>10</sup> Blum/Weiss, Probleme bei der Kaufpreisaufteilung nach dem neuen Excel-Tool des BMF, LSBW-Magazin 5/2015–02/2016

- Im notariellen Kaufvertrag wurde zwar eine Kaufpreisaufteilung vorgenommen, diese wird aber vom Finanzamt als missbräuchlich eingestuft und nicht anerkannt.

Während also im ersten Fall der Steuerpflichtige die BMF-Arbeitshilfe anwendet, füllt das Finanzamt sie in den beiden letzten Fällen von Amts wegen aus und legt sie der Bestimmung der AfA-Bemessungsgrundlage zugrunde.

In denjenigen Fällen, in denen das Finanzamt die BMF-Arbeitshilfe von Amts wegen ins Spiel bringt, besteht die Möglichkeit, mit Hilfe eines Gutachtens einen abweichenden Aufteilungsmaßstab zu begründen: „Es handelt sich um eine qualifizierte Schätzung, die sachverständig begründet widerlegbar ist.“<sup>11</sup>

Obleich nirgends explizit geregelt, *muss* es sich bei einem einheitlichen Kaufpreis m. E. um ein *Sachwertgutachten* handeln. Der BFH lässt die Ertragswertaufteilung grundsätzlich nur zu, wenn sie bereits im Kaufvertrag vorgenommen wurde. Ansonsten gilt die Sachwertaufteilung.

#### Urteil des FG Berlin-Brandenburg zur Anerkennung der BMF-Arbeitshilfe

Ein bemerkenswertes neues Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 25.04.2018<sup>12</sup> beschäftigt sich u. a. explizit mit der Frage, ob die BMF-Arbeitshilfe eine Schätzungsmethode darstellt, die dem Sachwertverfahren nach ImmoWertV entspricht:

„Der Beklagte (das Finanzamt, Anm. des Autors) hat demgegenüber in (...) nicht zu beanstandender Weise das Sachwertverfahren nach §§ 8 Abs. 1 Satz 1, 21 ff. ImmoWertV (sic) angewendet.“<sup>13</sup>

Interessant ist der im Urteil geschilderte Sachverhalt: Der Kauf erfolgte 2014. Die Kläger setzten den Gebäudewertanteil ohne nachvollziehbare Ermittlung fest, allein indem sie sich darauf beriefen, dass ihr Steuerberater in anderen Fällen ebenfalls so hohe Gebäudewertanteile erreicht habe. Diese ergaben sich dem Sachverhalt zufolge aus der Anwendung eines „Tabellenverfahrens“. Dabei handelte es sich offensichtlich um ein spezielles vereinfachtes Aufteilungsverfahren des entsprechenden Bundeslandes, das aber ausdrücklich für Kauffälle nach 2012 nicht mehr anzuwenden sei.

Ferner wird noch ein einzelner Schwachpunkt der BMF-Arbeitshilfe herausgegriffen und als Begründung dafür herangezogen, dass das Aufteilungsergebnis des Finanzamts zu verwerfen und stattdessen ihre ursprüngliche Aufteilung der Besteuerung zugrunde zu legen sei. Zudem könne es grundsätzlich nicht sein, dass der Gebäudeanteil nur 40 % betrage (dieses Argument dürfte einem Münchner Steuerberater wohl etwas seltsam erscheinen).

Ein Sachwertgutachten zur Widerlegung der BMF-Arbeitshilfe wurde nicht vorgelegt. Entsprechend leicht waren die Argumente der Kläger zu entkräften. Angesichts der gefestigten Rechtsprechung zur Kaufpreisaufteilung stand das Unterfangen der Kläger wohl von vornherein unter keinem guten Stern. Erreicht wurde letztlich nur, dass die BMF-Arbeitshilfe erstmals von einem Finanzgericht in einem Urteil bestätigt worden ist.<sup>14</sup>

#### Fazit

Um ein für die Mandanten möglichst zutreffendes Aufteilungsverfahren zu erreichen, sollte vorab geprüft werden, ob die Sachwertaufteilung – und zwar sowohl nach BMF-Arbeitshilfe als auch unter Anwendung des ausführlichen Sachwertverfahrens – oder die Ertragswertaufteilung günstiger ist.

Sofern die Ertragswertaufteilung vorteilhaft ist und der Kaufvertrag noch beeinflusst werden kann, sollte ein entsprechendes Kurzugutachten dem Kaufvertrag beigelegt werden.

Liegt ein einheitlicher Kaufpreis vor, bleibt nur das Sachwertverfahren. In diesen Fällen kann aber zumindest geprüft werden, ob ein Sachwertgutachten zu einem günstigeren Aufteilungsmaßstab führen würde. Ist dies der Fall, empfiehlt es sich, das Gutachten möglichst frühzeitig in das Verfahren einzuführen – am besten bereits mit der Steuererklärung anstatt erst im Rechtsbehelfsverfahren. ■

## Seminare des Autors

### Grundsteuerreform

07.04.2020 Nürnberg, 08.04.2020 München

Eine Übersicht zu den aktuellen Seminaren von Stephan Blum finden Sie unter:

[lswb-akademie.bayern/blum](http://lswb-akademie.bayern/blum)



<sup>11</sup> BMF, Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises, Allgemeine Hinweise

<sup>12</sup> vgl. FG Berlin-Brandenburg 25.04.2018, 7 K 7018/17

<sup>13</sup> FG Berlin-Brandenburg 25.04.2018, 7 K 7018/17, Tz. II

<sup>14</sup> In dieselbe Richtung geht das noch aktuellere Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14.08.2019, 3 K 3137/19. Auch hier wird die BMF-Arbeitshilfe ohne Vorlage eines Gutachtens angegriffen, was fast unweigerlich zur Abweisung der Klage führen musste. Im Unterschied zum Urteil vom 25.04.2018 ist gegen dieses Urteil jedoch eine Revision beim BFH anhängig (Az. IX R 26/19),

mit der die grundsätzliche Eignung der BMF-Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung festgestellt werden soll.

Bemerkenswert an diesem Urteil ist außerdem, dass das FG die Ertragswert- und sogar die Vergleichswertaufteilung nicht grundsätzlich ausschließt und das Sachwertverfahren nur als *möglichen* Aufteilungsmaßstab bezeichnet:

„Vorab ist allerdings stets zu prüfen, ob das Sachwertverfahren angemessen oder das Ertrags- oder Vergleichswertverfahren vorzugswürdig ist. Bei Eigentumswohnungen ist die Anwendung des Sachwertverfahrens jedoch grundsätzlich möglich.“ (FG Berlin-Brandenburg vom 14.08.2019, 3 K 3137/19, Tz. II.2.a)