

Kaufpreisaufteilung

Neues BFH-Urteil zur BMF-Arbeitshilfe

In einem früheren Aufsatz des Autors¹ wurden zwei Urteile des FG Berlin-Brandenburg vorgestellt, welche die Excel-Arbeitshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung zum Gegenstand hatten. Gegen das FG-Urteil vom 14.08.2019, 3 K 3137/19 wurde Revision eingelegt. Inzwischen liegt das BFH-Urteil dazu vor². Dieses Urteil fällt aus Sicht der Autoren durchaus überraschend aus und war in dieser Deutlichkeit nicht zu erwarten. Im Folgenden wird die Entscheidung näher untersucht und ein Ausblick auf die künftige Entwicklung gegeben.

Vorbemerkung

In diesem Beitrag wird nicht auf die verschiedenen möglichen Bewertungs- und Aufteilungsverfahren eingegangen – und auf die Eigenschaften der BMF-Arbeitshilfe nur insoweit, als es für die Erläuterung des BFH-Urteils erforderlich ist. Im Übrigen wird auf die inzwischen zahlreichen Veröffentlichungen der Autoren in vorangegangenen Ausgaben des LSBW-Magazins sowie in anderen Fachzeitschriften verwiesen³.

Auch soweit der BFH in seinem neuen Urteil seine bisherigen Rechtsauffassungen bestätigt, wird nicht weiter auf die vorangegangene Rechtsprechung eingegangen, etwa zur Frage der Anerkennung von vertraglichen Kaufpreisaufteilungen im Kaufvertrag.

Im vom BFH zu entscheidenden Streitfall hatte das Finanzamt, und mit ihm das FG Berlin-Brandenburg, die BMF-Arbeitshilfe als geeignete Methode zur Kaufpreisaufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte, wie vom BFH seit Jahrzehnten gefordert, angesehen. Dem widersprach der Steuerpflichtige, der der BMF-Arbeitshilfe eben jene Eignung absprach. Stattdessen vertrat er die Auffassung, dass die Aufteilung laut Kaufvertrag grundsätzlich der Besteuerung zugrunde gelegt werden sollte.

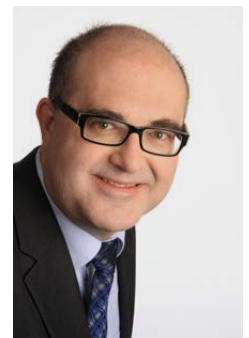
Kernpunkte der Entscheidung

Im Folgenden wird kurz die Vorgeschichte dargestellt, die zu dem BFH-Urteil geführt hat. Für ausführlichere Informationen hierzu wird auf den genannten früheren Aufsatz verwiesen.

Die Klägerin setzte die AfA-Bemessungsgrundlage der erworbenen Eigentumswohnung entsprechend den im Kaufvertrag festgelegten Kaufpreisaufteilen an. Das Finanzamt hingegen ermittelte den auf das Gebäude entfallenden Kaufpreisaufteil entsprechend der BMF-Arbeitshilfe.

Im Rechtsbehelfsverfahren wendete die Klägerin ein, dass für sie die Gebäudemerkmale (Zuschnitt, Ausstattung, etc.) kaufentscheidend gewesen seien und die verhältnismäßig „schlechte“ Lage (zwischen S-Bahn und Autobahn, Kopfsteinpflaster vor der Tür, Nähe eines Platzes mit hoher Verbrechensrate) dafür in Kauf genommen worden sei.

Von *Stephan Blum*, M.Sc., Staatl. gepr. Informatiker, Immobilienbewerter (IHK) und *Lena Burth*, LL.B., Immobilienbewerterin (IHK)



Stephan Blum



Lena Burth

¹ vgl. Blum, Verfahren der Kaufpreisaufteilung in der Rechtsprechung, LSBW-Magazin 6/2019, 32–34, und 1/2020, 32–34

² BFH-Urteil vom 21.07.2020, IX R 26/19 (veröffentlicht am 26.11.2020)

³ Einige dieser Veröffentlichungen können kostenlos von der Website des Mitautors Blum, <https://www.lenoemi.de>, heruntergeladen werden.

Des Weiteren brachte die Klägerseite hervor, dass der Wohnung aufgrund ihrer hochwertigen Ausstattung höhere Baukosten zuzurechnen seien als einer durchschnittlichen Wohnung und grundsätzlich die im Kaufvertrag vorgenommene Kaufpreisaufteilung zu berücksichtigen sei.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg wies die Klage in der ersten Instanz mit dem Urteil vom 14.08.2019 ab, da die vertragliche Aufteilung nicht nachvollziehbar sei und somit das Finanzamt das Aufteilungsverhältnis zutreffend anhand der BMF-Arbeitshilfe geschätzt habe. Hiergegen wurde dann von den Klägerin Revision eingelegt.

Entscheidend für die Urteilsfindung des BFH waren folgende Punkte:

„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.“⁴

Damit bestätigt der BFH zwar ausdrücklich, dass auch weiterhin einer nicht sachgerechten Aufteilung im Kaufvertrag nicht zu folgen ist, sondern die Finanzämter auch weiterhin dazu gehalten sind, die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung zu prüfen, wenn nennenswerte Zweifel an der im Kaufvertrag vorgesehenen Aufteilung bestehen.⁵ Eine Korrektur kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn die im Kaufvertrag getroffene Aufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und diese wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.⁶

Der BFH ändert also nicht seine grundsätzliche bisherige Auffassung in Hinblick auf die Bindungswirkung von vertraglichen Kaufpreisaufteilungen, sondern er nimmt vorrangig Stellung zu der Art und Weise, in welcher die Widerlegung einer vertraglichen Aufteilung durch das Finanzamt erfolgen kann:

„Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäudeteil im Hinblick auf die Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren und die Nichtberücksichtigung eines sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktor (Sachwertfaktor) bei der Ermittlung des Gebäudewerts nicht.“⁷

Diese Aussage wird mit dem in der BMF-Arbeitshilfe alleinig verwendeten (vereinfachten) Sachwertverfahren begründet.

In der Arbeitshilfe besteht keine Möglichkeit zur Methodenvahl. Als Folge ergibt sich, dass die Aufteilung entsprechend der BMF-Arbeitshilfe keine Bindungswirkung entfaltet.

Einschätzung der BMF-Arbeitshilfe durch den BFH

Bemerkenswert ist, mit welchen Begründungen der BFH der BMF-Arbeitshilfe die Eigenschaft abspricht, einen objektiven Aufteilungsmaßstab im Sinne der ImmoWertV zu liefern:

- Die BMF-Arbeitshilfe beschränkt sich auf das Sachwertverfahren und lässt außer Acht, dass die übrigen Bewertungsverfahren (insbesondere das Ertragswertverfahren) nicht berücksichtigt werden.⁸ Damit scheint der BFH den bisher weitgehenden Vorrang des Sachwertverfahrens aufzugeben.
- Bemängelt wird die fehlende Regionalisierung der angesetzten, typisierten Baukosten. Während die Bodenrichtwerte dem tatsächlichen Preisniveau entsprechen, wird dem – beispielsweise in München – überdurchschnittlich hohen Baupreisniveau (welches nicht ausreichend über den bundesdurchschnittlichen Baupreisindex berücksichtigt wird) nicht Rechnung getragen⁹. An dieser Stelle sei der Vollständigkeit halber darauf verwiesen, dass die fehlende Regionalisierung kein Schwachpunkt der BMF-Arbeitshilfe

Anzeige

⁴ BFH vom 21.07.2020, IX 26/19, veröffentlicht am 26.11.2020

⁵ BFH vom 10.10.2000, IX 86/97, BFHE 193, 326, BStBl. II 2001, DStRE 2001, 307

⁶ BFH in BFHE 251, 214, BStBl. II 2016, 397, DStR 2016, 33

⁷ BFH vom 21.07.2020, IX 26/19, veröffentlicht am 26.11.2020

⁸ vgl. BFH vom 21.07.2020, IX 26/19, Rzn. 36 und 38

⁹ vgl. BFH vom 21.07.2020, IX 26/19, Tz. 40

als solcher ist, sondern das Sachwertverfahren im Sinne der Sachwertrichtlinie (SW-RL) eine solche für die Verkehrswertermittlung nicht vorsieht. Stattdessen werden die regionalen Gegebenheiten erst in einem späteren Rechenschritt bei der Anwendung des Sachwertfaktors (Marktanpassung) berücksichtigt. Da die Sachwertfaktoren im System der SW-RL einheitlich auf die Summe aus Bodenwert und Gebäude (und ggf. Wert der Außenanlagen) angewandt werden, ändern sie nichts am rechnerischen Verhältnis von Bodenwert zu Gebäudewert.

- Den aus Sachverständigensicht bemerkenswertesten Einwand liefert das Urteil im darauffolgenden Abschnitt:
„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 (...). Bodenwerte und Herstellungskosten lassen sich aber nicht unmittelbar ins Verhältnis setzen.“¹⁰

Nach Kenntnis der Autoren wird dieser Punkt zum ersten Mal in dieser Klarheit in einem BFH-Urteil ausgeführt. Das Sachwertverfahren steht in Teilen der Sachverständigenwelt aufgrund verschiedener immanenter Mängel in der Kritik. Einer davon ist, dass der Bodenrichtwert per se dem Verkehrswert des Grunds und Bodens entspricht, da er unmittelbar aus Verkäufen abgeleitet wird. Die Gebäudesachwerte hingegen sind reine Rechengrößen anhand von standardisierten Baukostentabellen (auf die verbreitete Kritik an den Normalherstellungskosten (NHK) 2010 wird an dieser Stelle nicht näher eingegangen), die noch mittels Marktanpassung in den tatsächlichen Verkehrswert überführt werden müssen. Auch wenn die Systematik der SW-RL tatsächlich die Sachwertfaktoren auf Grund und Boden und Gebäude bezieht, werden sie wirtschaftlich allein durch das Gebäude verursacht – eben weil der Bodenrichtwert bereits unmittelbar dem Verkehrswert (des Bodens) entspricht¹¹.

Nachweis durch Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen

„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 nicht ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.“¹²

Ein Gutachten eines Bausachverständigen der Finanzverwaltung ist laut dem Urteil im finanzgerichtlichen Verfahren wie ein Privatgutachten zu behandeln und genügt insoweit nicht den oben genannten Anforderungen des BFH. Ausnahmsweise kann ein solches Gutachten nur dann einer Entscheidung zugrunde gelegt werden, wenn und soweit beide Vertragsparteien damit einverstanden sind.¹³

Fazit

Das BFH-Urteil lässt die Leser einigermaßen ratlos zurück: Es konstatiert einerseits, dass nicht sachgerechte vertragliche Aufteilungen weiterhin nicht anzuerkennen sind. Andererseits wird als Widerlegung der vertraglichen Aufteilung nur noch ein Gutachten eines (externen) öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen (ö.b.u.v. SV) zugelassen (mit dieser Vorgabe folgt der BFH einem schon länger erkennbaren Trend – auch und gerade im Bereich des Verkehrswertnachweises gem. § 198 BewG im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer¹⁴).

Wie diese Vorgabe praktisch umgesetzt werden könnte, erschließt sich nicht vollständig. Es kann nicht sachgerecht sein, dass jede vertragliche Aufteilung – und sei sie noch so willkürlich (z. B. pauschal 10 % für den Boden) nur noch mit einem Gutachten eines ö.b.u.v. SV widerlegt werden kann, oder – im Umkehrschluss – ohne ein solches Gutachten die vertragliche Aufteilung letztlich doch anerkannt werden müsste – zumindest, wenn der Fall bis vor das FG gebracht würde.

Ein sachgerechter Mittelweg nach Auffassung der Autoren wäre eine Erweiterung der BMF-Arbeitshilfe um die Regionalisierung beim Sachwertverfahren sowie um eine Ertragswertermittlung. Die moderne EDV-Technik würde Möglichkeiten bieten, um ein solches Verfahren auch massentauglich umzusetzen. In vielen Fällen könnte so die Realität hinreichend genau abgebildet werden, ohne dass ein Vollgutachten eingeholt werden müsste. Wie bisher sollte den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, diese vereinfachte Aufteilung durch ein Gutachten zu widerlegen.

Letztlich sollte nicht vergessen werden, dass es bei der Kaufpreisaufteilung in vielen Fällen um keine allzu großen steuerlichen Auswirkungen geht, sondern „nur“ um die 2%-ige AfA aus einer Eigentumswohnung. ■

¹⁰ BFH vom 21.07.2020, IX 26/19, Tz. 41

¹¹ Allein aus diesem Grund ist die Ertragswertaufteilung in vielen Fällen sachgerechter, da dort der Bodenrichtwert nicht mehr „korrigiert“ wird, sondern er geht in der Höhe aus dem Verfahren hervor, in der er als Eingangswert hineingegangen ist. Dieser Umstand hat dem Ertragswertverfahren gelegentlich den Ruf eingebracht, eine verkappte Abzugsmethode zu sein (u. E. zu Unrecht).

¹² BFH vom 21.07.2020, IX 26/19, veröffentlicht am 26.11.2020

¹³ BFH in BFH/NV 2015, 1093

¹⁴ vgl. bspw. BFH-Urteil vom 05.12.2019, II R 9/18; Hinweis auf den Nichtanwendungserlass vom 02.12.2020