Beschluss vom 21. Januar 2020, IX R 26/19

Arbeitshilfe des BMF zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück - Beitrittsaufforderung

ECLI:DE:BFH:2020:B.210120.IXR26.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 7 Abs 4 , FGO § 122 Abs 2 S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 14. August 2019, Az: 3 K 3137/19

Leitsätze

Im Revisionsverfahren stellt sich die Frage, ob die vom BMF zur Verfügung gestellte "Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)" bei der Aufteilung eines vertraglich vereinbarten Kaufpreises auf Grund und Gebäude für Zwecke der AfA-Bemessung zugrunde gelegt werden kann. Der Senat hat das BMF zum Beitritt zu diesem Verfahren aufgefordert (§ 122 Abs. 2 Satz 3 FGO).

Tenor

Das Bundesministerium der Finanzen wird aufgefordert, dem Verfahren IX R 26/19 beizutreten.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Aufteilung des Kaufpreises für eine vermietete Eigentumswohnung auf Gebäude sowie 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 die 38,83 qm große Eigentumswohnung (Nr. 12) 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 Einzimmerwohnung im zweiten Obergeschoss eines im Jahr 1973 fertiggestellten Mehrfamilienhauses, die vermietet wird.

3 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 €.

4

In ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 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).

5 Hingegen ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) auf der Grundlage der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Internet bereitgestellten "Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)" (abzurufen unter www.bundesfinanzministerium.de) 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]) zugrunde. Dementsprechend wurden die Anschaffungskosten von 118.002 € aufgeteilt und in Höhe von 31.896 € der AfA unterworfen (Bescheid für 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 05.10.2018).

6 Im Einspruchsverfahrens trug die Klägerin --vom FA nach Gründen für die wesentliche Abweichung des im Kaufvertrag angegebenen Bodenwerts vom Bodenrichtwert befragt-- 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 völlig absurd und 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.

7 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. Dem lag zugrunde, dass es bei der Berechnung des Gebäudeanteils den Tiefgaragenstellplatz (5.965 €; Gebäudewert somit insgesamt 34.747 €) außer Acht gelassen hatte.

8 Dagegen erhob die Klägerin Klage und machte ergänzend geltend, dass der im Kaufvertrag ausgewiesene Gebäudewertanteil noch weit unter den aktuellen Gebäudeherstellungskosten von mindestens 2.000 € pro qm liege, 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 % --bezogen allein auf den

Gebäudewert-- habe erreicht werden sollen. Dabei sei auch zu beachten, dass der Verkäufer Bad und Küche umfangreich modernisiert habe.

9 Mit Urteil vom 14.08.2019 wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, der Senat sei zu der Überzeugung gelangt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung im Streitfall nicht die realen Wertverhältnisse widerspiegele. Er 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.

10 Im Streitfall bestünden keine gewichtigen konkreten Umstände, aus denen sich eine nennenswerte Abweichung der realen Wertverhältnisse von den Ergebnissen der Arbeitshilfe ergebe. Weder die Umstände, die nach Ansicht der Klägerin eine schlechte Lage der Wohnung und damit einen geringeren Bodenwert begründen sollten, noch die für einen höheren Gebäudewert angeführten Aspekte seien nachvollziehbar. Daher gelange der Senat im Wege der Schätzung zu einer Kaufpreisaufteilung, wie sie sich aus der Arbeitshilfe ergebe.

11 Da sich der Senat nicht allein auf die Bodenrichtwerte stütze, sondern auf die Arbeitshilfe, in der die Bodenrichtwerte lediglich einflössen, sehe er sich nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung

des Bundesfinanzhofs, wonach eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten es nicht ohne weiteres rechtfertige, die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Die Arbeitshilfe gehe über eine bloße Bestimmung der Bodenrichtwerte und deren Abgleich mit der kaufvertraglichen Bestimmung des Bodenwertanteils deutlich hinaus. Sie sei methodisch geeignet und entspreche der Vorgabe der Rechtsprechung, Bodenwert und Gebäudewert unabhängig voneinander zu ermitteln; ihre Ergebnisse seien nachvollziehbar. Bei Eigentumswohnungen erweise sich zudem das Sachwertverfahren als sachgerecht.

12 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. In Ergänzung ihres Vorbringens im Klageverfahren macht sie geltend, dass die tatsächlichen Wertverhältnisse in der Arbeitshilfe 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 2012 betrügen indes 1.405 € pro qm (ohne Alterswertminderung). Im Übrigen habe das FG den im Klageverfahren angeführten Aspekt des "Werts des Wohnens" völlig 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.

13 Die Klägerin beantragt,
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.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Die Vorinstanz habe die Rechtsprechung zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zutreffend angewandt. Es hätten erhebliche Zweifel an der vereinbarten Kaufpreisaufteilung bestanden, die die Klägerin nicht durch andere qualifizierte Indizien hätte entkräften können. So weiche der im Kaufvertrag festgelegte Wert für den Grund und Boden vom maßgeblichen Bodenrichtwert im Zeitpunkt des Erwerbs um mehr als 70 % ab. Zudem habe die Klägerin bei der Bemessung des Gebäudewerts einseitig subjektive Interessen verfolgt, die gegen einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab sprächen. Sie habe sich an ihren Renditevorstellungen orientiert, die Marktverhältnisse aber nicht in die Betrachtung einbezogen.

16 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, hier des Sachwertverfahrens nach der Immobilienwertermittlungsverordnung, 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.

17 Die Klägerin gehe fehl in der Annahme, dass die aus einer verstärkten Nachfrage und damit Verknappung resultierende Preissteigerung von Wohnimmobilien einer bestimmten Lage aufgrund der Berechnungssystematik der Arbeitshilfe des BMF 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 das Gebäude andererseits auswirke. Die Summe der ermittelten Einzelwerte (vorläufige Sachwerte) weise damit ohne Marktanpassung zwar nicht den Verkehrswert aus. Das Aufteilungsverhältnis ändere sich jedoch nicht.

18 Entgegen der Auffassung der Klägerin seien die in der Kaufpreisaufteilung berücksichtigten typisierten

Herstellungskosten 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 bzw. Baukostenobergrenze nach § 7b EStG von 3.000 € pro qm für einen aktuellen Baustandard dar, sondern sei plausibel.

19 Die Arbeitshilfe ermögliche damit, in einem typisierten Verfahren die Kaufpreisaufteilung entweder selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Es handele sich um eine qualifizierte Schätzung, der natürlich immanent sei, dass nicht jeder Einzelfall bewertet werden könne. 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. Durch diese Systematik sei eine verhältnismäßige und für die Beteiligten planbare Handhabung der Wertermittlung einerseits und eine Möglichkeit zur Berücksichtigung des Einzelfalls andererseits geschaffen worden. Im Streitfall habe die Klägerin aber keine derartigen Besonderheiten geltend gemacht, die eine Abweichung von der Wertermittlung der Arbeitshilfe rechtfertigen würden. Die im Klageverfahren vorgebrachten allgemein gehaltenen Ausführungen seien jedenfalls nicht geeignet, die Berechnung des Gebäudeanteils anhand eines typisierten Verfahrens in Zweifel zu ziehen.

Entscheidungsgründe

II.

20 Der Senat nimmt das Revisionsverfahren zum Anlass, sich grundlegend mit der Frage zu befassen, welche Bedeutung der vom BMF zur Verfügung gestellten "Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)" bei der Aufteilung eines vertraglich vereinbarten Kaufpreises auf Grund und Gebäude nach den realen Verkehrswerten (vgl. Senatsurteil vom 16.09.2015 - IX R 12/14, BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397) für Zwecke der AfA-Bemessung zukommt. Vor diesem Hintergrund hält es der Senat für angezeigt, das BMF an diesem Revisionsverfahren zu beteiligen und zum Beitritt aufzufordern (§ 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).