



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

MDg Peter Rennings
Unterabteilungsleiter IV C

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-1645
FAX +49 (0) 30 18 682-1645
E-MAIL IVC7@bmf.bund.de
DATUM 31. März 2020

BETREFF **Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück
(Kaufpreisaufteilung);
Sitzung der Arbeitsgruppe "Kaufpreisaufteilung" vom 5. bis 6. März 2020**

BEZUG TOP 7 der Sitzung ESt I/16

ANLAGEN 5

GZ **IV C 7 - S 3010/20/10001 :002**

DOK **2020/0316625**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Bezug auf TOP 7 der Sitzung ESt I/16 übersende ich im Nachgang der Arbeitsgruppe
„Kaufpreisaufteilung“ vom 5. bis 6. März 2020 folgende Anlagen:

- Niederschrift über die Sitzung der Arbeitsgruppe „Kaufpreisaufteilung“ vom 5. bis 6. März 2020 in Berlin inkl. Teilnehmerverzeichnis
- Stellungnahme der Arbeitsgruppe zur Dissertation von Jürgen Jacoby zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)
- FAQs Kaufpreisaufteilung (Stand 6. März 2020 / Änderungen und Aktualisierungen gegenüber der letzten Fassung sind gelb markiert)
- Verwaltungsfassung der Arbeitshilfe zur vereinfachten Kaufpreisaufteilung (KPA 1 inkl. KPA 1a/Stand: März 2020)
- Verwaltungsfassung der Anleitung zur Arbeitshilfe (KPA 2/Stand: März 2020)

In der Anleitung zur Arbeitshilfe (Verwaltungsfassung) sind die Unterschiede zur Internetfassung - wie bisher - gelb markiert. Die Internetfassungen der Arbeitshilfe und der Anleitung zur Arbeitshilfe (Stand März 2020) werden auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen eingestellt.

Im Auftrag
Rennings

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

06.03.2020

**Dissertation von Jürgen Jacoby zur
Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)**

Durch Herrn Dr. Jürgen Jacoby, öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, wurde eine Dissertation verbunden mit einer Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung im Juli 2018 erstellt und an der Fakultät der Wirtschaftswissenschaften Karlsruher Institut für Technologie (KIT) vorgelegt.

Herr Jacoby ist an die bayerische Finanzverwaltung mit dem Vorschlag herangetreten, die Kaufpreisaufteilung ab dem Veranlagungszeitraum 2018 nicht mehr anhand der BMF-Arbeitshilfe vorzunehmen und stattdessen seine Arbeitshilfe heranzuziehen. Diese Frage wird nachfolgend erörtert.

1. Zusammenfassung der Ergebnisse

Der Vorschlag von Herrn Jacoby zur Kaufpreisaufteilung durch die vorgelegte Dissertation entspricht in wesentlichen Gesichtspunkten nicht der BFH-Rechtsprechung und kann daher nicht als Grundlage einer Kaufpreisaufteilung herangezogen werden.

2. Die wesentlichen Merkmale im Einzelnen

2.1 Steuerlicher Hintergrund

Abschreibung ist der Oberbegriff für Absetzung für Abnutzung (AfA). Wird ein abnutzbares Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften eingesetzt, sind die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes dem Grunde nach Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Ziel der steuerlichen Abschreibung ist die Verteilung der entstandenen Aufwendungen eines Wirtschaftsgutes, zum Beispiel eines Gebäudes, auf dessen voraussichtlichen Nutzungsdauer.

Grund und Boden unterliegt keiner Abnutzung, sodass lediglich das Gebäude „abschreibungsfähig“ ist. Für die Bemessungsgrundlage der Abschreibung ist es daher erforderlich, den Gebäudewertanteil des Kaufpreises herauszurechnen. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung sind die Verkehrswerte oder Teilwerte (Bodenwert und der Wert der baulichen Anlagen) gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Bodenanteil und den Gebäudeanteil aufzuteilen. Die Restwertmethode, bei der sich der Gebäudewertanteil aus der Differenz von Kaufpreis und den darin beinhalteten Bodenwert ergibt, wird in mehreren Entscheidungen als nicht sachgerecht eingestuft¹. Die Anwendung des Sachwert-, des Ertragswert- und teilweise auch des Vergleichswertverfahrens zur Kaufpreisaufteilung werden in den einzelnen Bundesländern kontrovers diskutiert, wobei die Entscheidungen im Einzelfall nach den tatsächlichen Gegebenheiten zu treffen sind und die bei der Verkehrswertermittlung geltenden Grundsätze bei der Kaufpreisaufteilung berücksichtigt werden müssen².

¹ BFH-Urteil vom 21.10.1971, IV 123/65; BFH-Urteil vom 19.12.1972, VIII R 124/69

² vgl. BFH-Urteile vom 15.01.1985, IX R 81/83; vom 02.02.1990 III R 173/86; vom 27.06.1995, IX R 130/90, vom 11.02.2003, IX R 13/00; vom 29.05.2008, IX R 36/06 (jeweils betreffend noch die Vorgängerregelung in Gestalt der Wertermittlungsverordnung vom 15.08.1972, BGBl I 1972, 1416 bzw. vom 06.12.1988, BGBl I 1988, 2209).

2.2 Vereinfachtes Verfahren der Finanzverwaltung zur Kaufpreisaufteilung³

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben im April 2014 eine einheitliche Arbeitshilfe zur Aufteilung des Kaufpreises auf der Internetseite des Bundesfinanzministeriums bereitgestellt. Diese wird regelmäßig weiterentwickelt. In einem typisierten Verfahren kann die Aufteilung des Kaufpreises selbst durchgeführt werden oder eine vorliegende Kaufpreisaufteilung überprüft werden.

Die Arbeitshilfe ist so konzipiert, dass auch ein baufachlicher Laie ohne Hintergrundwissen zur Verkehrswertermittlung im Sinne des § 194 BauGB die Kaufpreisaufteilung mit wenigen bekannten Daten durchführen kann. Der Arbeitshilfe liegen die Vorschriften der Verkehrswertermittlung auf der Grundlage des Baugesetzbuchs, hier des Sachwertverfahrens nach der Immobilienwertermittlungsverordnung bzw. der Sachwertrichtlinie zugrunde.

Aus Vereinfachungsgründen werden regional abweichende Baukosten nicht erfasst. Dies wurde u. a. durch Herrn Jacoby kritisiert und letztendlich als nicht sachgerecht im Rahmen der Kaufpreisaufteilung beurteilt. Hierbei wird verkannt, dass die Regionalisierungsfaktoren, beispielsweise von BKI⁴, einerseits nicht auf tatsächlich abgerechneten, sondern nur auf im Rahmen von Baugenehmigungsverfahren veranschlagten Baukosten beruhen, und andererseits in der Regel deutlich weniger als 10 % von den Kostenkennwerten der herangezogenen Normalherstellungskosten (NHK 2010) abweichen und somit nicht ausschlaggebend sein können. Darüber hinaus ist die Anwendung der Faktoren aufgrund der Problematik der Zuordnung zu den einzelnen regionalen Gebieten mit der damit verbundenen Abgrenzungsschwierigkeit in der Praxis kaum durchführbar. Diese Einschätzung wurde auch vom Finanzgericht Berlin-Brandenburg zwischenzeitlich im Wesentlichen bestätigt⁵.

Auf die Anwendung einer Marktanpassung im Sinne des § 8 Abs. 2 Nummer 1 ImmoWertV wird verzichtet, da angenommen wird, dass sich diese im gleichen Verhältnis auf Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits auswirken würde. Die Summe der ermittelten Einzelwerte weisen somit nicht den Verkehrswert aus, sondern ausschließlich das Verhältnis von Grund und Boden zum Gebäude. Auch die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale im Sinne des § 8 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 3 der ImmoWertV werden im Rahmen dieses typisierten Verfahrens nicht erfasst. Insgesamt handelt es sich bei der typisierten Kaufpreisaufteilung um eine qualifizierte Schätzung, die sachverständig begründet widerlegbar ist. Dabei ist ein komplettes Sachverständigengutachten zur Ermittlung des Verkehrswerts grundsätzlich nicht erforderlich. Die Arbeitshilfe kann nur zur Kaufpreisaufteilung bei sog. Standardobjekten herangezogen werden (vgl. Anleitung zur Arbeitshilfe zu Ziffer 2: Grundstücksart). Insbesondere durch ein Sachverständigengutachten kann auch durch die Finanzverwaltung eine hiervon abweichende Kaufpreisaufteilung vorgenommen werden.

Aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen wurde die Arbeitshilfe im Rahmen der vereinfachten qualifizierten Schätzung unter Berücksichtigung der Rechtsprechung so erstellt, dass sie mit möglichst wenigen bekannten bzw. leicht zu beschaffenden Information bearbeitet werden kann.

Die Arbeitshilfe lässt sich auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) als geschützte Excel-Datei abrufen. Die Internetseite wird bei nahezu allen Suchmaschinen unter dem Stichwort „Kaufpreisaufteilung, BMF“ als erster Treffer angezeigt. Ergänzend wird online eine Anleitung zur Arbeitshilfe zur Verfügung gestellt.

³ vgl. Seite 148 ff. der Dissertation

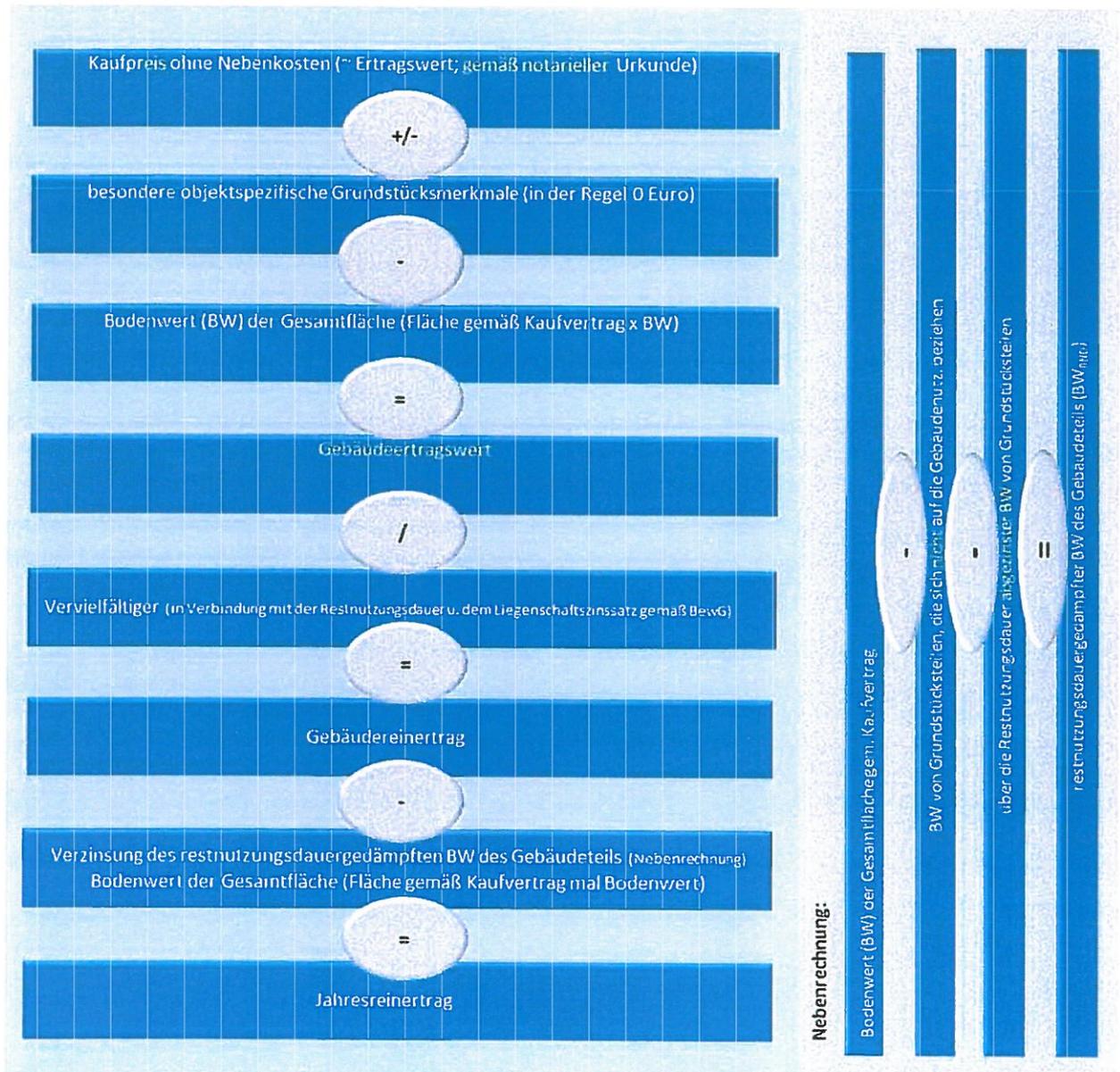
⁴ „BKI Baukosten Gebäude + Bauelemente + Positionen Neubau 2010“; Baukosteninformationszentrum Deutscher Architektenkammern (BKI); 2011

⁵ vgl. Urteil FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14.08.2019, 3 K 3137/19, Revision anhängig

2.3 Verfahrensvorschlag des Sachverständigen Jürgen Jacoby

Herr Jacoby schlägt ein umgekehrtes Ertragswertverfahren zur Berechnung des Bodenwertanteils vor. Dabei sind ähnlich wenige Eingaben wie bei der Arbeitshilfe der Finanzverwaltung vorgesehen. Bei dem umgekehrten Ertragswertverfahren wird der notariell vereinbarte Kaufpreis mit dem Ertragswert gleichgesetzt und bildet damit die Ausgangsbasis für das umgekehrt zu rechnende Ertragswertverfahren. Bei dem Verfahren werden die Bewirtschaftungskosten und die Restnutzungsdauer in Anlehnung an die Regelungen zur Grundbesitzbewertung im Bewertungsgesetz festgelegt.

Das Ablaufschema des umgekehrten Ertragswertverfahren von Herrn Jacoby lässt sich wie folgt darstellen:



In einer Formel lässt sich das Ablaufschema wie folgt zusammenfassen:

$$RE = \frac{(KP + boG - BW)}{V} + p \times BW_{RND} \quad \text{wobei } BW_{RND} = BW - BW_{Restfläche} - \frac{(BW - BW_{Restfläche})}{(1+p)^n}$$

RE= Jahresreinertrag; KP=Laufpreis ohne Nebenkosten (alternativ Ertrags- bzw. Verkehrswert (EW/VW); boG=besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale; BW=Bodenwert der Gesamtfläche gem. notariellen Kaufvertrag; V=Vervielfältiger; p=Liegenschaftszinssatz; BW_{RND}=restnutzungsdauergedämpfter Bodenwert der für die Gebäudenutzung notwendigen Grundstücksflächen

In einem weiteren Rechenschritt wird der Gebäudewertanteil in Prozent ermittelt:

$$GWA = \left[(KP - BW_{Restfläche} - \frac{(BW - BW_{Restfläche})}{(1+p)^n}) \times \frac{RE_{Gebäude}}{RE} \right] / KP$$

GWA = prozentualer Gebäudewertanteil; BW_{Restfläche} =Bodenwert der nicht für die Gebäudenutzung erforderlichen Grundstücksflächen; RE_{Gebäude}=Gebäudereinertrag

2.4 Beurteilung des Verfahrensvorschlags

Dem Vorschlag von Herrn Jacoby zur Kaufpreisaufteilung kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

- Die Vorgehensweise entspricht nicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, da
 - dem Grundsatz der Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter nicht Rechnung getragen wird (§ 6 Abs. 1 EStG),
 - der Kaufpreis mit dem Verkehrswert (hier Ertragswert) gleichgesetzt wird,
 - die unzulässige Restwertmethode herangezogen wurde und
 - die Anwendung des Sachwertverfahrens ausgeschlossen wird.
- Darüber hinaus ist das Verfahren in sich unschlüssig, da
 - allgemeine Grundsätze der Verkehrswertermittlung missachtet werden, insbesondere ein gedämpfter Bodenwert über die Restnutzungsdauer beim Bodenwert in Abzug gebracht wird,
 - die individuellen Gebäudemerkmale wie die Miethöhe und die Mietfläche bleiben bei der Ermittlung des Reinertrages unberücksichtigt (Beleg für die fehlende Einzelbewertung bzw. Restwertmethode),
 - eine Anwendbarkeit des Verfahrens bei Kaufpreisen unter dem Bodenwert ausgeschlossen ist und
 - besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale (boG, z.B. Reparaturbedarf) in oben aufgeführter Formel erhöhend zum Kaufpreis berücksichtigt werden – obwohl diese keine Abschreibungsgrundlage darstellen können.

Abgesehen davon, dass die oben herangezogenen Begrifflichkeiten in dem Ablaufschema und in den Formeln nicht richtlinienkonform sind, erfolgt die Ermittlung des Gebäudeteils einerseits und des Bodenwertes andererseits nicht getrennt. Vielmehr wird der Reinertrag (Bezeichnung des Reinertrages gemäß Richtlinie wäre „jährlicher Reinertrag“) synthetisch aus dem Kaufpreis in Abhängigkeit des Bodenwertes und dem Barwertfaktor (Richtlinienbezeichnung für den Vervielfältiger) sowie ggf. den besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmalen ermittelt. Die Abschlussmiete, die Bestandsmiete, die ortsübliche Vergleichsmiete usw. haben keine Auswirkung auf den jährlichen Reinertrag im Modell von Herrn Jacoby.

Herr Jacoby geht in seiner Dissertation offensichtlich davon aus, dass der Kaufpreis dem Verkehrswert entsprechen würde. Dies ist in der Praxis tatsächlich oftmals nicht der Fall und somit muss auch Herr Jacoby in seiner Dissertation feststellen, dass das umgekehrte Ertragswertverfahren nicht mehr durchführbar ist, wenn der Kaufpreis für das bebaute Grundstück ohne Nebenkosten unter dem anhand des Bodenrichtwerts

berechneten Bodenwert liegt, weil in einem derartigen Fall ein negativer Gebäudeertragswert und folglich ein negativer prozentualer Gebäudewertanteil herauskommen würde⁶.

Proberechnungen der Finanzverwaltung zum von Herrn Jacoby vorgeschlagenen umgekehrten Ertragswertverfahren haben ergeben, dass bei Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens der Gebäudewert mit sinkender Restnutzungsdauer steigt. So hat ein Neubau einen geringeren Gebäudewertanteil als ein Altbau. Mögliche Modernisierungen (Verlängerung der Restnutzungsdauer) wirken sich damit negativ auf den Gebäudeanteil aus. Dies ist nicht nachvollziehbar und bewertungsrechtlich nicht sachgerecht.

Der Wert des Grund und Bodens einerseits sowie des Gebäudes andererseits werden nicht unabhängig voneinander ermittelt. Das umgekehrte Ertragswertverfahren stellt letztendlich eine Form der Restwertmethode dar, die entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht als geeignete Methode angesehen werden kann. Die sogenannte Restwertmethode hat der BFH in mehreren Entscheidungen verworfen⁷.

In der Dissertation belegt Herr Jacoby vermeintlich seine Einschätzung, dass das umgekehrte Ertragswertverfahren zu einem zutreffenden Aufteilungsverhältnis führt, mit einer empirischen Untersuchung. Es ist jedoch unerheblich, ob die dort festgestellten Einzelergebnisse widerspiegeln, dass die Kaufpreisaufteilung im Durchschnitt zu einem plausiblen Ergebnis führt. Denn als steuerliche Grundlage ist der Einzelfall zu Grunde zu legen und nicht der durchschnittliche Wert.

⁶ vgl. vgl. Seite 209 der Dissertation

⁷ vgl. Urteile vom 15.01.1985, Az. IX R 81/83, Az. IX R 33, 34/92, IX R 33/92, IX R 34/92