

Zeitschrift: GuG - Grundstücksmarkt und Grundstückswert

Autor: [keine Angabe]

Rubrik: Rechtsprechung

Referenz: GuG 2024, 309 - 319 (Heft 5)

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren

1. **Grundsätze der Rechtsprechung zur Wahl des Bewertungsverfahrens zur Ermittlung der Verkehrswerte von Grund und Boden sowie Gebäude.**
2. **Das umgekehrte Ertragswertverfahren verlässt nicht den gesteckten weiten Rahmen der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls zu entscheiden. Die Wertermittlungsverfahren stehen einander gleichwertig gegenüber.**
3. **Zu den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Sachverständigengutachten zur Immobilienbewertung.**
4. **Zur Bedeutung der BMF-Arbeitshilfe.**
5. **Berechnung einer Kaufpreisaufteilung im Einzelnen**

FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 20.03.2024 – 3 K 3137/19 –

Aus dem Tatbestand

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

Entscheidungsgründe

I. (...) Ist für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund und Boden sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen (BFH, Urt. v. 20.09.2022 – IX R 12/21 , BFH/NV 2023, 186, II. 2.a) der Gründe m.w.N.).

a) Wurde eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen, sind diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen. 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. Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter binden allerdings nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, der Kaufpreis sei nur zum Schein bestimmt worden oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S.v. § 42 AO seien gegeben. 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 Finanzgericht – FG – im Rahmen der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage im Einzelfall zu prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. 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.

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. 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 verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. 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 Finanzamts – FA – nicht in Betracht (BFH, Urt. v. 21.07.2020 – IX R 26/19 , BStBl II 2021, 372, II. 1. a) der Gründe m.w.N.).

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. Bei der Aufteilung

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 310 >>

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 Bodenanteils sowie des Gebäudeanteils kann die ImmoWertV herangezogen werden, denn sie enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken. 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 2010 bzw. nunmehr § 6 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV 2021, welche für ab dem 01.01.2022 erstellte Gutachten anzuwenden ist, § 53 Abs. 1 ImmoWertV 2021). 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 2010 bzw. § 6 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV 2021). Welches dieser Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden. Dabei stehen die Wertermittlungsverfahren einander gleichwertig gegenüber (BFH, Urt. v. 21.07.2020 – IX R 26/19 , BStBl II 2021, 372, II. 1. b) der Gründe m.w.N.; BFH, Urt. v. 20.09.2022 – IX R 12/21 , BFH/NV 2023, 186, II. 2. a) der Gründe m.w.N.).

c) Dabei darf der Senat nach § 126 Abs. 5 FGO die vertragliche Kaufpreisaufteilung jedenfalls im Streitfall nicht durch die mit Hilfe der früheren Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzen. Die alte Arbeitshilfe gewährleistete die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude jedenfalls im Streitfall nicht (BFH, Urt. v. 21.07.2020 – IX R 26/19 , BStBl II 2021, 372, II. 3. der Gründe m.w.N.). Das FG ist im vorliegenden Fall einer streitigen Grundstücksbewertung in der Regel gehalten, gem. § 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. 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 (BFH, Urt. v. 21.07.2020 – IX R 26/19 , BstBl II 2021, 372, II. 4. der Gründe m.w.N.).

d) Im Hinblick auf die Wahl des Bewertungsverfahrens zur Ermittlung der Verkehrswerte von Grund und Boden sowie Gebäude hat die höchstrichterliche Rechtsprechung nachfolgende Grundsätze aufgestellt:

Zum einen hat die Rechtsprechung bei Mietwohngrundstücken im Privatvermögen – jedenfalls in der Vergangenheit – im »Regelfall« eine Kaufpreisaufteilung unter Anwendung des Sachwertverfahrens mit der Erwägung für angebracht gehalten, dass für den Erwerb einer solchen Immobilie neben Ertragsgesichtspunkten und der sicheren Kapitalanlage auch die Aussicht auf einen langfristigen steuerfreien Wertzuwachs des Vermögens ausschlaggebend sein könne; in diesem Zusammenhang hat der BFH aber auch hervorgehoben, dass diese Regel nur unter Berücksichtigung (»... jedenfalls ...«) der in den jeweiligen Streitjahren herrschenden Verhältnisse gelte. Ferner hat der BFH stets betont, dass nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden sei, welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist.

Zum anderen hat die Rechtsprechung bei der Bewertung von Mietwohngrundstücken im Privatvermögen auch eine Anwendung des Ertragswertverfahrens für möglich erachtet, wenn dieses zum zutreffenderen Wert geführt und die tatsächlichen Wertverhältnisse besser abgebildet hat. Überdies hat der BFH in anderem materiell-rechtlichen Zusammenhang schon früher entschieden, dass die zur Aufteilung gebäudebezogenen Aufwands zu bestimmenden Verkehrswerte des eigengenutzten sowie des fremdvermieteten Teils eines Gebäudes nach dem Ertragswertverfahren ermittelt werden können, wenn eine Bewertung im Sachwertverfahren der zur Vermietung genutzten Flächen und der eigengenutzten Flächen wegen der unterschiedlichen Nutzbarkeit der jeweiligen Bereiche zu einem ersichtlich sachwidrigen Ergebnis führt. Das Vergleichswertverfahren hat die frühere Rechtsprechung zur Ermittlung des Verkehrswerts des Boden- und des Gebäudeanteils einer privaten Eigentumswohnung als »nicht brauchbar« angesehen, da diese Bewertungsmethode nur erlaube, die Eigentumswohnung als eine Einheit von Miteigentumsanteil und Sondereigentum zu bewerten. Daher sei das Vergleichswertverfahren mit dem Gebot der Einzelbewertung nicht vereinbar. Von diesen Grundsätzen ausgehend **hat der BFH seine Rechtsprechung in jüngster Zeit dahin fortentwickelt, dass einerseits bei umfassend sanierten, denkmalgeschützten Mietwohngebäuden die Wertanteile für Grund und Boden sowie Gebäude auf der Grundlage des Sachwertverfahrens ermittelt werden können, wenn anderweitig ermittelte Ertrags- und Vergleichswerte die tatsächlichen, an einem angemessenen Kaufpreis zu messenden Wertverhältnisse nicht einmal annähernd abbilden können; andererseits kann aber bei Mietwohngebäuden auch das Ertragswertverfahren anzuwenden sein, wenn es sich im Einzelfall – etwa mit Blick auf den Renovierungszustand oder die begehrte innerstädtische Lage – um Renditeobjekte handelt und das Sachwertverfahren nicht in gleicher Weise zur Wertfindung geeignet erscheint, weil der mit dieser Methode ermittelte Wert ganz erheblich von dem zwischen den Kaufvertragsparteien vereinbarten und tatsächlich gezahlten Kaufpreis abweicht.** Dabei hat der BFH jüngst erneut hervorgehoben, dass sich aus seiner bisherigen Rechtsprechung kein steuerrechtlicher – insbesondere kein typisierender – Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten ergibt. **Das bedeutet, dass sich die Wahl der Ermittlungsmethode einer Verallgemeinerung schon dem Grunde nach entzieht und auch nicht auf ein – »fallgruppenspezifisch vorrangiges« – Wertermittlungsverfahren beschränkt werden kann; denn einen von der Beurteilung im Einzelfall unabhängigen »Vorrang« einzelner Bewertungsmethoden bei bestimmten Objektarten kann es schon von Gesetzes wegen (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 2 Immo-**

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 311 << >>

WertV 2010 bzw. § 6 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV 2021) nicht geben; insbesondere besteht auch keine Rechtfertigung für eine vorrangige Anwendung des Sachwertverfahrens. Aus den Bestimmungen der ImmoWertV ergibt sich kein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren. Nach § 8 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV 2010 bzw. § 6 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV 2021 sind die Wertermittlungsverfahren vielmehr nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls zu wählen. **Die ImmoWertV ist auch nicht abschließend; es besteht die Möglichkeit, Wertermittlungsverfahren weiterzuentwickeln oder neue Verfahren zu entwickeln.** Diese (baurechtliche) Ausgangslage schließt es aus, dass die finanzgerichtliche Rechtsprechung ein bestimmtes Verfahren zur Ermittlung des Verkehrswerts eines bebauten Grundstücks bindend vorgibt.

Eine Rechtfertigung, von dem (baurechtlichen) Grundsatz der Gleichwertigkeit der Bewertungsverfahren aus steuerrechtlichen Gründen abzuweichen, besteht nicht. Nach Ansicht des BFH verbietet es insbesondere der Grundsatz der Einzelbewertung nicht, einen einheitlichen Kaufpreis nach dem Verhältnis der Ertragswerte auf Grund und Boden einerseits sowie Gebäude andererseits aufzuteilen. Obwohl der Ertragswert des Gebäudes nur in der Weise ermittelt werden kann, dass von dem für die Vermietung des gesamten Grundstücks erzielten Reinertrag der Verzinsungsbetrag des Bodenwerts abgezogen wird, handelt es sich doch um eine Methode, mit der der Wert des Gebäudes als solcher ausreichend sicher geschätzt werden kann. Dabei darf die Ertragswertmethode nicht mit dem von der Rechtsprechung des BFH verworfenen »Restwertverfahren« verglichen werden, bei dem vom gezahlten Kaufpreis zunächst der Grundstückswert abgezogen und lediglich der verbleibende Rest den Anschaffungskosten des Gebäudes zugerechnet wird. Soweit der BFH bislang schwerpunktmäßig eine Bewertung von Geschäftsgrundstücken im Ertragswertverfahren für angezeigt gehalten und dabei auf deren Charakter als Renditeobjekte abgestellt hat, ist darauf hinzuweisen, dass im Kontext der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung – d.h. der dynamischen Entwicklung des Immobilienmarktes und des (jedenfalls bis vor kurzem) noch sehr niedrigen Zinsniveaus – auch reine Wohnimmobilien als Renditeobjekte angesehen werden. Dementsprechend liegen auch dem Erwerb von zur Vermietung bestimmtem Wohnungseigentum regelmäßig Ertragsüberlegungen zugrunde. Die Verhältnisse unterscheiden sich damit von denen in früheren Jahren, für die der BFH davon ausgegangen ist, dass für den Erwerb von Mietwohngrundstücken neben Ertragsgesichtspunkten und dem Aspekt der sicheren Kapitalanlage vor allem die Aussicht auf einen langfristigen steuerfreien Wertzuwachs des Vermögens ausschlaggebend waren. Vor diesem Hintergrund verbietet es sich, das Ertragswertverfahren außerhalb der Bewertung von Geschäftsgrundstücken von vornherein für weniger geeignet (und mithin für nachrangig) zu halten.

Neben diesen dogmatischen Erwägungen kommt in rechtstatsächlicher Hinsicht hinzu, dass in der Praxis der Immobilienbewertung das Sachwertverfahren keineswegs überwiegt. Vielmehr entspricht es den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, sowohl das – im Einzelfall ggf. zu realistischen Werten führende – Vergleichswertverfahren bei der Ermittlung von Bodenwerten und – bei Vorliegen einer ausreichenden Datenbasis – auch bei bebauten Grundstücken anzuwenden, als auch auf das Ertragswertverfahren zurückzugreifen, wenn vergleichbare Objekte üblicherweise mit der Absicht erworben werden, Erträge zu erzielen und/oder den Wert des eingesetzten Kapitals zu vermehren, sowie eine Anwendung des Sachwertverfahrens in Betracht zu ziehen, wenn es sich um »Sonderobjekte« (etwa denkmalgeschützte Immobilien) handelt oder wenn vergleichbare Objekte regelmäßig durch Käufer erworben werden, deren Alternative im Neubau eines entsprechenden Objekts besteht, was am ehesten bei eigengenutzten (Wohn-)Immobilien der Fall sein dürfte. In der Praxis der Immobilienbewertung wird dem Ertragswertverfahren – jedenfalls in den Fällen, in denen hinreichend vergleichbare Kauffälle nicht verfügbar sind – die weiteste Verbreitung zugesprochen. Dies soll für nahezu alle Gebäudearten gelten, auch für Wohn- und Teileigentum. Zum Teil wird aber auch – jedenfalls bei der Wertermittlung von Eigentumswohnungen – eine Dominanz des Vergleichswertverfahrens gesehen. Eine Prädominanz des Sachwertverfahrens besteht bei Eigentumswohnungen jedenfalls nicht (BFH, Urt. v. 20.09.2022 – IX R 12/21 , BFH/NV 2023, 186, II. 2.b) der Gründe m.w.N.).

e) Soweit der gezahlte Kaufpreis auf den Erwerb der Instandhaltungsrücklage entfällt, ist er nicht in die AfA-Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Denn nach der Rechtsprechung des BFH sind Beiträge zur Instandhaltungsrücklage mit ihrer Zahlung aufgrund ihrer Zuordnung zum bzw. der Bindung im Verwaltungsvermögen der Wohnungseigentümergeinschaft zwar aus dem frei verfügbaren Vermögen des einzelnen Wohnungseigentümers abgeflossen. Sie können aber beim einzelnen Wohnungseigentümer erst dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Verwalter sie für die Wohnungseigentümergeinschaft tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder für andere Maßnahmen verausgabt, die durch die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung veranlasst sind (BFH, Beschl. v. 09.12.2008 – IX B 124/08 , BFH/NV 2009, 571 m.w.N.; BFH, Beschl. v. 08.10.2012 – IX B 131/12 , BFH/NV 2013, 32). Daraus folgend kann der neue Eigentümer bei einem entgeltlichen Erwerb insoweit keine Anschaffungskosten für das Grundstück berücksichtigen, als der Kaufpreis auf die (wirtschaftliche) Beteiligung an der Instandhaltungsrücklage entfällt. Andernfalls würde eine unzutreffende Doppelberücksichtigung erfolgen (Perschon, Die Steuerberatung – Stbg – 2021, 225 [231]). An diesen ertragsteuerlichen Grundsätzen ist ungeachtet der bereits im Jahr 2005 erfolgten Anerkennung der zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer (BGH, Beschl. v. 02.06.2005 – V ZB 32/05 , BGHZ 163, 154–180) und der im Jahr 2020 in Kraft getretenen Neufassung von § 9a Abs. 1 Satz 1 des Wohnungseigentumsgesetzes – WEG – und auch unter Berücksichtigung des zur

Grunderwerbsteuer ergangenen Urt. des BFH v. 16.09.2020 (II R 49/17 , BStBl II 2021, 339) festzuhalten (a.A. Ctibor, DB 2023, 990 ; ders., DB 2024, 276). Die zivilrechtliche Anerkennung der Teilrechtsfähigkeit der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer durch den BGH war dem BFH bei den zitierten Entscheidungen (BFH, Beschl. v. 09.12.2008 –

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 312 << >>

IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571 m.w. N.; BFH, Beschl. v. 08.10.2012 – IX B 131/12 , BFH/NV 2013, 32) bereits bekannt und wurde dort auch ausdrücklich behandelt. Die Neuregelung von § 9a WEG setzt diese BGH- Rechtsprechung letztlich nur um.

Und der Umstand, dass die anteilige Instandhaltungsrücklage nicht die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mindert, ist nicht in der Weise auf die ertragsteuerliche Betrachtung zu übertragen, dass der für die anteilige Instandhaltungsrücklage gezahlte Teil des Kaufpreises auch die ertragsteuerlichen Anschaffungskosten nicht mindern würde. Da das Grunderwerbsteuerrecht im Kern an bürgerlich-rechtliche Vorgänge anknüpft, kommt eine Zurechnung von Grundstücken nach Maßgabe einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur in Einzelfällen in Betracht (Pahlke, GrESTG, 7. Auflage 2023, Einl. Rn. 31 m.w.N.). Allgemein erlangt im Grunderwerbsteuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise allenfalls ausnahmsweise Gewicht (Brühl in BeckOK AO, Pfirrmann/Rosenke/Wagner, 27. Edition, Stand: 15.01.2024, § 39 AO, Rn. 49 m.w.N.). Das Ertragsteuerrecht ist dagegen von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt (z.B. BFH, Urt. v. 12.06.2019 – X R 20/17 , BStBl II 2020, 3, II [BFH 13.02.2019 - XI R 34/16] . 2. b) aa) (2) (a) der Gründe m.w.N.; BFH, Urt. v. 12.01.2016 – IX R 48/14 , BStBl II 2016, 456, II. 1.a) der Gründe).

2. a) Der Senat bleibt bei seiner bereits im ersten Rechtsgang gewonnenen Erkenntnis, dass die im Kaufvertrag vom 26.04.2017 vereinbarte Kaufpreisaufteilung nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann. Dies hat der BFH in der Revisionsentscheidung gebilligt, und es haben sich auch in der Folgezeit keine neuen Erkenntnisse ergeben, die ein Abrücken von dieser Tatsachenwürdigung (...) gebieten würden. Nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung des Kaufpreises für die Eigentumswohnung ergeben sich bereits aus der erheblichen Abweichung zwischen dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis für den Grund und Boden (20.000,00 €) und dem Bodenrichtwert (77.713,00 €). Der vereinbarte Kaufpreisanteil unterschreitet den Bodenrichtwert um rund 75 %. Der durch Sachverständigengutachten ermittelte zutreffende Bodenwertanteil (32,94 %, s. im Folgenden unter b) weicht immer noch um mehr als **10 % (so die Grenze nach BFH im Urt. v. 21.07.2020 – IX R 26/19)** und sogar um mehr als **20 % (vgl. – allerdings in anderem Kontext – BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 , BStBl II 2007, 192, C. II. 2. a) der Gründe m.w. N.)** von dem kaufvertraglich vereinbarten Bodenwertanteil (18,2 %) ab. **Jedenfalls eine Abweichung von mehr als 20 % ist nach Auffassung des Senats ein wesentliches Indiz für eine Verfehlung der realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise (in diese Richtung auch Jacoby/Geiling, DStR 2021, 705 [709]).** Dass der kaufvertraglich vereinbarte Bodenwertanteil die realen Wertverhältnisse grundlegend verfehlt, zeigt sich auch daran, dass selbst die von der Klägerin im Revisionsverfahren vorgelegte Aufteilungsberechnung A. mit 35,2804 % einen fast doppelt so hohen Bodenwertanteil ausweist, wie sich aus dem Kaufvertrag ergibt.

Die von der Klägerin behaupteten Umstände, die leitend für die vertragliche Kaufpreisaufteilung gewesen sein sollen, führen zu keiner anderen Bewertung durch den Senat. Soweit die Klägerin meint, kaufentscheidend seien für sie die Gebäudearchitektur, der Erhaltungszustand des Gebäudes und der Wohnung und die gute Raumaufteilung sowie die großen Balkone und das Parkett gewesen, handelt es sich um sehr allgemeine Ausführungen, denen sich kein betraglich konkretisierter Einfluss auf die Preisgestaltung zumessen lässt. Wann Bad und Küche vom Verkäufer umfassend modernisiert worden sein sollen, ist nicht vorgetragen. Was den Hinweis der Klägerin auf die hohe tatsächlich gezahlte Quadratmetermiete (540,00 €/38,83 m² = 13,91 €/m²) angeht, ist nicht bezifferbar, inwieweit dies auf den Zuschnitt und Zustand des Gebäudes und der Wohnung zurückgeht und inwieweit auf die Lage. Auf welcher Grundlage die Klägerin sich an einer kalkulierten Rendite von 6,71 %, bezogen auf den Gebäudewert, orientiert haben will, ist ebenfalls nicht belegt.

b) Der zutreffende Bodenanteil beläuft sich auf 32,94 % und der zutreffende Gebäudeanteil auf 67,06 %. Die Abweichung beim Bodenwertanteil beläuft sich also auf $(32,94 \% - 18,2 \%) / 32,94 \% * 100 = 44,75 \%$.

aa) Die aufzuteilenden Gesamtanschaffungskosten belaufen sich zunächst – wie auch die Beteiligten nach einem Hinweis des Gerichts einräumen – auf lediglich 118.002,46 € – 2.642,05 € (Instandhaltungsrücklage) = 115.360,51 €. Denn die Klägerin hat in ihrer nach Erwerb des Grundstücks beim Beklagten eingereichten Anschaffungskostenberechnung (in der Gr-A), welche einen Wert von 118.002,46 € ergeben hat und vom Beklagten unverändert übernommen worden ist, **den auf die Instandhaltungsrücklage entfallenden Teilbetrag nicht ausgeschieden**. Dem Gebäude sind dabei 67,06 % des um den abgezinsten Bodenwert geminderten Kaufpreises und der Nebenkosten zuzuweisen.

bb) Das Aufteilungsverhältnis stützt der Senat wesentlich auf das Gutachten der Sachverständigen B.

(1) Ein Sachverständigengutachten zur Immobilienbewertung ist regelmäßig zum Nachweis geeignet, wenn es unter Beachtung der maßgebenden Vorschriften ordnungsgemäß erstellt wurde. Zur Ordnungsmäßigkeit des Gutachtens gehören sowohl dessen methodische Qualität als auch eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen. Die Anforderungen an die methodische Qualität des Wertgutachtens ergeben sich im Wesentlichen aus den §§ 194 ff. BauGB. Daneben ist die ImmoWertV zu beachten (BFH, Urt. v. 16.09.2020 – II R 1/18, BstBl II 2021, 594, II. 2. der Gründe m.w.N.). Ob das Gutachten den geforderten Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des FG. In Fällen, wo es um den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 Bewertungsgesetz geht, entspricht es der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass der Nachweis erbracht ist, wenn dem Gutachten ohne Einschaltung bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger gefolgt werden kann. Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Etwaige Lücken im Gutachten können vom FG selbst geschlossen werden, wenn und soweit dies ohne Sachverständige im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung möglich ist (BFH, Urt. v. 15.03.2017 – II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153 (NV), II. 1. b) der Gründe m.w.N.). § 198 BewG enthält allerdings eine spezielle, der FGO vorgehende Beweisregel, sodass diese Rechtsprechung

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 313 << >>

nicht vollumfänglich auf den hier zu entscheidenden Fall einer Kaufpreisaufteilung für ertragsteuerliche Zwecke übertragen werden kann, wo das Gericht die zutreffenden Werte von Amts wegen zu ermitteln hat und auf dieser Grundlage selbst einen Sachverständigen bestellt. Von daher ist insbesondere die Einholung einer ergänzenden Stellungnahme oder eines Ergänzungsgutachtens der gerichtlich bestellten Sachverständigen zulässig, der Sachverständige kann zur mündlichen Erläuterung des Gutachtens geladen werden (§§ 82 FGO, 411 Abs. 3 Zivilprozessordnung – ZPO –), und das Gericht kann auch auf sonstige ergänzende Beweismittel zugreifen.

(2) Das Gutachten B. genügt den Vorgaben weitestgehend. Soweit sich darin auch nach Einholung ihrer ergänzenden Stellungnahmen vom 26.07.2023 punktuell ergänzungs- und erläuterungsbedürftige Darstellungen finden, konnten diese im Rahmen der Befragung der Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung behoben werden und das Gericht sich die Überzeugung verschaffen, dass die AfA-Bemessungsgrundlage sich auf 64.022,00 € beläuft.

(a) Zunächst steht der Verwertung des Gutachtens nicht der Einwand des Beklagten entgegen, der Verwaltung werde dadurch in unzulässiger Weise ein bundesweit bindendes, von der neuen BMF-Arbeitshilfe abweichendes Verfahren vorgegeben. **Zum einen ist die BMF-Arbeitshilfe keine Rechtsnorm. Weder ein FG noch ein Sachverständiger ist von daher daran gebunden und dadurch gehindert, im konkreten Einzelfall abweichende Aufteilungsverfahren anzuwenden, soweit diese den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und zu einem die wirtschaftlichen Verhältnisse zutreffend abbildenden Ergebnis führen.** Zum anderen ergibt sich aus der zitierten BFH-Rechtsprechung, dass die FG einem Sachverständigen im Einzelfall kein bestimmtes Bewertungsverfahren vorschreiben dürfen. Von daher kann auch die Verwertung eines in einem bestimmten Einzelfall erstatteten Sachverständigengutachtens mit einer bestimmten Aufteilungsmethode durch ein FG nicht dazu führen, dass einem Sachverständigen, der Finanzverwaltung oder einem FG in einem anderen finanzgerichtlichen Verfahren dieselbe Methode vorgeschrieben werden könnte. Der Senat braucht nicht dazu Stellung zu nehmen, ob die neue BMF-Arbeitshilfe im Regelfall zu rechtmäßigen und realitätsgerechten Aufteilungsergebnissen kommt. Entscheidend ist vielmehr, dass die von der Sachverständigen B. vorgenommene Kaufpreisaufteilung jedenfalls für den hier zu beurteilenden Einzelfall die wirtschaftliche Realität zutreffender wiedergibt, was auch darauf zurückzuführen ist, dass die BMF-Arbeitshilfe im Vergleich zu dem Gutachten weniger Daten auswertet und die konkreten Eigenschaften

des Bewertungsobjekts in geringerem Umfang berücksichtigt. Keinesfalls stellt der Senat aber einen allgemeinen Rechtssatz auf, wonach das umgekehrte Ertragswertverfahren, sei es in der von Jacoby vorgeschlagen Form oder in der von der Sachverständigen B. angewendeten Form, generell in allen Fällen der Kaufpreisaufteilung von Gebäuden für AfA-Zwecke geeignet oder gar das im Regelfall gegenüber anderen Verfahren vorrangig anzuwendende Verfahren wäre. Im Übrigen hat auch die Sachverständige B. in der mündlichen Verhandlung am 20.03.2024 erklärt, dass eine sachgerechte Kaufpreisaufteilung im Grundsatz auch mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren möglich wäre, wenn auch im vorliegenden Fall das umgekehrte Ertragswertverfahren nach ihrer sachverständigen Einschätzung bei Erstattung des Gutachtens heranzuziehen war.

(b) Das von der Sachverständigen angewendete Verfahren, bei dem zunächst ein Verkehrswert für das Gesamtobjekt (Grund und Boden mit Gebäude) im Vergleichswertverfahren ermittelt, dieser sodann im umgekehrten Ertragswertverfahren aufgeteilt und das Aufteilungsverhältnis anschließend auf die tatsächlichen Anschaffungskosten angewendet wird, widerspricht im Grundsatz weder den Vorgaben der §§ 194 ff. BauGB und der ImmoWertV 2021, noch führt es im vorliegenden Fall zu einem erkennbar nicht realitätsgerechten Ergebnis. Zwar wird das umgekehrte Ertragswertverfahren als solches nicht von der ImmoWertV 2021 vorgegeben. Allerdings finden sich dort generell nur Verfahren zur Ermittlung des Gesamtwerts bebauter Grundstücke einschließlich der baulichen Anlagen (Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Aufl. 2023, § 40 ImmoWertV 2021, Rn. 82), während die Kaufpreisaufteilung auf das Gebäude einerseits und den Grund und Boden andererseits gesetzlich nicht geregelt ist. Zudem entspricht es der bereits zitierten und zutreffenden Auffassung des BFH, dass die ImmoWertV nicht abschließend ist und die Möglichkeit besteht, Wertermittlungsverfahren weiterzuentwickeln oder neue Verfahren zu entwickeln (BFH, Urt. v. 20.09.2022 – IX R 12/21 , BFH/NV 2023, 186, II. 2. b) der Gründe).

(aa) Dabei ist dem Beklagten zunächst zuzugeben, dass der BFH im hiesigen Verfahren entgegen der Darstellung der Klägerin eine Verkehrswertfeststellung auf Grundlage des Bodenrichtwerts nicht etwa für unzulässig erklärt hat und dies auch nicht Gegenstand der Beanstandung der alten BMF-Berechnungshilfe war; beanstandet hat der BFH vielmehr die Vorgaben des BMF zur Gebäudewertberechnung. **Umgekehrt schließen entgegen der Auffassung des Beklagten die Ausführungen des BFH es aber auch nicht von vornherein aus, den Verkehrswert des Grundes und Bodens im Rahmen der Kaufpreisaufteilung bei bebauten Grundstücken niedriger anzusetzen als bei unbebauten Grundstücken.** Zwar mag es der Konvention entsprechen, den Anteil des Bodenwerts bei bebauten Grundstücken im Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren mit dem Bodenwert eines unbebaut gedachten Grundstücks anzusetzen (Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Aufl. 2023, § 40 ImmoWertV, Rn. 111) und dabei vom Bodenrichtwert auszugehen. Dies schließt es aber nicht aus, im Einzelfall aufgrund sachverständiger Beurteilung bei einem bebauten Grundstück dem Boden einen geringeren anteiligen Wert zuzuweisen, als das Grundstück im unbebauten Zustand hätte, oder aus anderen Gründen nicht vom Bodenrichtwert auszugehen. Dabei berücksichtigt der Senat auch den Umstand, dass die Bodenrichtwerte für mehr oder minder große Gebiete festgestellt werden und nur Durchschnittswerte für diese Zone darstellen (§ 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB). Dabei sind die Zonen so abzugrenzen, dass alle Grundstücke innerhalb der betreffenden Zone hinreichend vergleichbar sind, sodass die Abweichungen des Werts einzelner Grundstücke vom Durchschnitt ein gewisses Maß nicht überschreiten (§ 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB). Dass es aber gar keine Unterschiede bei den innerhalb einer Bodenrichtwertzone liegenden Grundstü-

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 314 << >>

cken im Hinblick auf den Verkehrswert pro m² Grundstücksfläche geben darf, wird vom Gesetzgeber nicht vorgeschrieben, wird von den Gutachterausschüssen auch nicht behauptet, und eine solche Zonenbildung wäre auch praktisch kaum möglich.

Ein Ausgehen von tatsächlichen Vergleichspreisen anstelle der Bodenrichtwerte erscheint von daher weder sachwidrig, noch schließt die BFH-Rechtsprechung dies aus. § 40 Abs. 1 ImmoWertV 2021 erklärt das Vergleichswertverfahren zur Bodenwertermittlung nicht für nachrangig; § 40 Abs. 2 ImmoWertV 2021 lässt den Ansatz eines objektspezifisch angepassten Bodenrichtwerts lediglich als Alternative zu.

(bb) Entgegen der Auffassung des Beklagten kann aus der Nichtäußerung des BFH zum umgekehrten Ertragswertverfahren im hiesigen Revisionsverfahren auch nicht gefolgert werden, dass der BFH das

umgekehrte Ertragswertverfahren ausschließen wollte.

Empirisch lässt sich der durchschnittlich auf den Boden entfallende Anteil des Kaufpreises für bebaute Grundstücke nicht zuverlässig feststellen, weil der Boden nur zusammen mit dem Gebäude verkauft zu werden pflegt (Kühnberger/Werling, DB 2024, 337 [342]). Der Bodenwert ist nicht eigenständiger Gegenstand des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs (Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Aufl. 2023, § 40 ImmoWertV 2021, Rn. 82, 105). Auch Bestandgebäude werden typischerweise nicht ohne den zugehörigen Grund und Boden verkauft, sodass auch für den Gebäudewert keine empirischen Daten vorliegen werden. Angaben zur Kaufpreisaufteilung sind in den Kaufverträgen vielfach nicht vorhanden, und, wenn doch, können sie durch steuerliche Interessen des Käufers, der vielfach eine möglichst hohe AfA-Bemessungsgrundlage anstreben wird, verzerrt sein. **Die Sachverständige argumentiert aus Sicht des Senats jedenfalls vertretbar dahingehend, dass ein Kaufpreis, der am Markt für ein unbebautes Grundstück erzielt worden ist, nicht zwingend dem Wert entsprechen muss, den Verkäufer und Käufer eines bebauten, ansonsten aber in allen relevanten Belangen diesem unbebauten Grundstück entsprechenden Grundstücks unter wirtschaftlichen Gesichtspunkte dem Grund und Boden zuordnen würden.**

Das umgekehrte Ertragswertverfahren ist jedenfalls eine, wenn auch aus Sicht des Senats nicht die einzige und auch nicht die im Regelfall anderen Verfahren vorzuziehende Möglichkeit, dieser jedenfalls plausiblen Annahme Rechnung zu tragen. Dabei bedient es sich einer Berechnungsmethodik, die aus der ImmoWertV abgeleitet wird, indem das dort für den Gesamtwert von Gebäude und Grund und Boden geregelte Ertragswertverfahren gewissermaßen rückwärts gerechnet wird. Das umgekehrte Ertragswertverfahren ist also keine freischöpferische Erfindung von Jacoby in seiner Dissertation, sondern wurzelt durchaus in den gesetzlichen Vorgaben und füllt dort lediglich eine Lücke aus, nämlich das Fehlen einer Regelung zur Aufteilung eines Kaufpreises auf das Gebäude und den Grund und Boden.

Dabei betont der Senat noch einmal, dass kein Grundsatz aufzustellen ist, wonach eine Kaufpreisaufteilung zwingend im umgekehrten Ertragswertverfahren zu erfolgen habe. Vielmehr ist die Wahl der Aufteilungsmethodik der (im Einzelfall konkret zu begründenden) fachlichen Einschätzung des jeweils beauftragten Sachverständigen vorbehalten. Die Sachverständige B. hat hinreichend plausibel begründet, warum für das hier zu bewertende Grundstück die von ihr gewählte Aufteilungsmethode sich als sachgerecht darstellt. Zudem hat sie zutreffend darauf hingewiesen, dass Jacoby nicht der einzige ist, der das umgekehrte Sachwertverfahren als dem Grunde nach geeignetes Kaufpreisaufteilungsverfahren ansieht, sondern auch namhafte andere Autoren dieses Verfahren beschreiben (Kleiber-digital, Kommentar zur Grundstückswertermittlung, § 40 ImmoWertV, Rn. 138 ff. m.w.N.).

Die von der Sachverständigen angewendete Variante der umgekehrten Ertragswertmethode stellt auch keine bloße Variante einer unzulässigen Restwertmethode dar, wie der Beklagte unterstellt. Zwar gibt es dort einen Zwischenschritt, in dem vom Verkehrswert der Bodenwert abgezogen wird. Allerdings ist der so ermittelte Gebäudeertragswert nur ein vorläufiger Wert, an dessen Ermittlung sich eine getrennte Ermittlung des Gebäudeertrags und der Bodenwertverzinsung anschließt, und erst letztere werden miteinander und zum gesamten Verkehrswert (Boden und Gebäude) ins Verhältnis gesetzt.

Das umgekehrte Ertragswertverfahren führt auch nicht generell zu erheblich höheren Gebäudewertanteilen als die neue BMF-Arbeitshilfe oder andere Verfahren. So beruht im vorliegenden Fall der im Vergleich zur Berechnung des Beklagten mit der neuen BMF-Arbeitshilfe erheblich höhere Gebäudewertanteil, den die Sachverständige B. ermittelt hat, hauptsächlich darauf, dass der Beklagte den Verkehrswert des Bodens anhand des Bodenrichtwerts (ohne Anpassungen) ermittelt hat, während die Sachverständige einen niedrigeren Bodenwert anhand konkreter Vergleichskaufpreise zugrunde gelegt hat. Bei gleichem Bodenwert wäre der Unterschied sehr viel geringer. Entgegen den Ausführungen des Beklagten kann das umgekehrte Ertragswertverfahren durchaus sogar zu einem Gebäudewertanteil von 0 % führen, wenn nämlich der Verkehrswert des Grundes mindestens so hoch ist wie der Kaufpreis (bei der Berechnung entsprechend derjenigen von A. im Revisionsverfahren) bzw. der Verkehrswert des Gesamtobjekts (bei der Berechnung nach dem Muster der Sachverständigen B.). Zudem hängt im umgekehrten Ertragswertverfahren der Gebäudewertanteil auch maßgeblich vom Liegenschaftszinssatz ab. Ein höherer Liegenschaftszinssatz führt zu einem niedrigeren Gebäudewertanteil und umgekehrt.

(cc) Es liegt auch kein logischer Bruch oder eine unzulässige Vermischung grundsätzlich verschiedener Bewertungsverfahren vor, wenn ein im Vergleichswertverfahren ermittelter Gesamt-Verkehrswert sodann im (umgekehrten) Ertragswertverfahren aufgeteilt wird. Denn bei der Gesamtermittlung geht es allein um die Frage, zu welchem Preis ein Kauf des Gesamtobjekts (Boden und Gebäude) überhaupt zustande kommt, wobei eine Orientierung an den für andere vergleichbare Objekte erzielten Kaufpreisen durchaus vernünftig erscheint. Dies schließt es aber nicht aus, für die Wertaufteilung in den Blick zu nehmen, welche Renditeerwartungen der Käufer für beide Teile hat. Zudem hat die Sachverständige in der mündlichen Verhandlung schlüssig erläutert, dass das Vergleichswertverfahren keine Anhaltspunkte für die Ermittlung des Verkehrswerts nur für das Gebäude ohne den Boden bietet.

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 315 << >>

(dd) Nicht zu beanstanden ist auch, dass die Sachverständige B. – abweichend von A. in dessen im Revisionsverfahren abgegebener privatgutachterlicher Stellungnahme – bei der Aufteilung im umgekehrten Ertragswertverfahren nicht vom tatsächlichen Kaufpreis, sondern vom Verkehrswert ausgegangen ist. Denn es geht, da die vertragliche Kaufpreisaufteilung nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden konnte (s.o.), um die Ermittlung des objektiv auf das Gebäude entfallenden Anteils, sodass eine Berechnung aufgrund des objektiven Verkehrswerts nicht weniger sachgerecht erscheint als eine Berechnung auf Grundlage des tatsächlichen Kaufpreises, wie die Sachverständige in der mündlichen Verhandlung am 20.03.2024 erläutert hat. Zwar mag ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielter Einzelkaufpreis für das konkret zu betrachtende Objekt ein Indiz für die Höhe des Verkehrswerts sein. Dies schließt aber nicht aus, dass die Sachverständige aufgrund ihrer besonderen Sachkenntnisse zu einem abweichenden Verkehrswert kommt. Es stellt sich aus Sicht des Senats sogar als vorteilhaft dar, nicht vom tatsächlichen Kaufpreis auszugehen, sondern von einem sachverständig ermittelten Verkehrswert. Denn bei einem Ausgehen vom tatsächlichen Kaufpreis könnte das Verfahren Jacoby bei sehr hohen Bodenwerten zu einer vollständigen Zuordnung des gesamten tatsächlich erzielten Kaufpreises zum Grund und Boden führen, selbst wenn das Gebäude sich in einem guten Zustand befindet und einen objektiven Mehrwert bietet, es dem Käufer aber durch individuelles Verhandlungsgeschick gelungen ist, einen günstigen Gesamtkaufpreis auszuhandeln. Dagegen kann bei einem sachverständig ermittelten Verkehrswert für das Gesamtobjekt auch bei hohen Bodenwerten der Gebäudewert Berücksichtigung finden. Eine Berechnung, ausgehend vom tatsächlich erzielten Kaufpreis, würde im Übrigen erzielte Überpreise, also individuelle vereinbarte Preise, die den Verkehrswert übersteigen, allein dem Gebäudewertanteil zugeschlagen, was dem Senat wenig sachgerecht erscheint, können die Motive des Käufers für die Bereitschaft, einen besonders hohen Preis zu zahlen, doch ebenso auf den Eigenschaften des Gebäudes wie auf den Eigenschaften des Grund und Bodens (insbesondere der Lage) beruhen. Im Übrigen ist die Abweichung im vorliegenden Fall minimal (Gutachten B.: 108.000,00 €; Kaufpreis ohne Instandhaltungsrücklage: 107.357,95 €), sodass sich daraus ohnehin keine wesentlichen Unterschiede in den weiteren Rechenschritten ergeben.

(c) Die Sachverständige hat die Verfahrenswahl auch ausreichend und nachvollziehbar begründet.

(aa) Dies gilt zunächst für das auf einer ersten Stufe für die Ermittlung des Verkehrswerts angewendete Vergleichswertverfahren. Zunächst hat sie das Sachwertverfahren mit mehreren tragfähigen Argumenten für den konkreten Bewertungsfall abgelehnt. So hat sie nicht nur auf das Fehlen vom Gutachterausschuss veröffentlichter Sachwertfaktoren für Wohnungseigentum verwiesen, sondern auch darauf, dass die Preisbildung im Teilmarkt für Eigentumswohnungen aus Sicht vernünftig handelnder Marktteilnehmer nicht maßgeblich von den Kosten, sondern vor allem anhand realisierter Vergleichspreise und anhand von Renditeerwartungen geprägt sei. Dass sie sich vor diesem Hintergrund nicht für das Ertragswertverfahren, sondern für das Vergleichswertverfahren entschieden hat, wurde von ihr schlüssig damit begründet, dass die Preise von vergleichbarem Wohneigentum letztlich die maßgeblich bestimmenden Parameter seien.

Der Wahl des Vergleichswertverfahrens steht auch nicht das Fehlen geeigneter Vergleichsobjekte entgegen. Denn mit den Ergänzungen im Schriftsatz vom 26.07.2023 und in der mündlichen Verhandlung hat die Sachverständige hinreichend erläutert, warum die Vergleichsobjekte trotz des Umstandes, dass sie sich teilweise in einer gewissen räumlichen Entfernung vom hiesigen Bewertungsobjekt befanden, in ihren wertbildenden Eigenschaften hinreichend mit dem Bewertungsobjekt vergleichbar waren. Sie hat insbesondere konkret dargelegt, welche preisbildenden Faktoren vom Gutachterausschuss ausgewertet werden (Wohnlage, Wohnfläche, Baujahr/-alter), und konkret die Lagemerkmale benannt, anhand derer sie

die Vergleichbarkeit der betreffenden Lagen beurteilt hat (Einwohnerstruktur, das Angebot an öffentlichen Grünflächen, die Verkehrsanbindungen und das kulturelle Angebot sowie die Einkaufsmöglichkeiten). Zutreffend hat sie darauf hingewiesen, dass keine völlig identischen Lagemerkmale verlangt werden können, weil ansonsten eine ausreichende Zahl von Vergleichsobjekten grundsätzlich nie gefunden werden könnte.

Die Einwendungen des Beklagten gegen die Begründung der Vergleichbarkeit der Vergleichsobjekte mit dem Bewertungsobjekt greifen nach Auffassung des Senats nicht durch. Zunächst trifft es nicht zu, dass eine überwiegend geschlossene, verdichtete Bebauung, ein überwiegend gepflegtes Straßenbild, ein gutes Versorgungsangebot für den täglichen Bedarf und eine gute Anbindung an den öffentlichen Nahverkehr Umstände seien, die typischerweise in jedem Viertel einer Großstadt vorlägen. Soweit der Beklagte bestimmte Teilgebiete Cs benennt, die seiner Meinung nach allein mit dem Gebiet, in dem das Bewertungsobjekt belegen ist, vergleichbar sein sollen, setzt er lediglich seine eigene Einschätzung an die Stelle der sachverständigen Bewertung durch die Gutachterin.

Da nach dem Ausscheiden der Ausreißer noch 11 Vergleichsobjekte verblieben sind, stand der Sachverständigen eine zahlenmäßig für das Vergleichsverfahren ausreichende Datengrundlage zur Verfügung. Soweit der Beklagte meint, aufgrund der bekannten tatsächlichen Miete hätte sich eher das Ertragswertverfahren angeboten, zumal die stark lageabhängige Mietpreisentwicklung bei vermieteten Immobilien mit der ebenfalls stark lageabhängigen Verkehrswertentwicklung solcher Immobilien korreliere, setzt er wiederum lediglich seine Würdigung an die Stelle der auf ihre eigene Sachkunde gestützten und nachvollziehbar begründeten Einschätzung der Gutachterin.

(bb) Auch die Wahl des umgekehrten Ertragswertverfahrens für die Aufteilung dieses Werts ist nachvollziehbar begründet worden, indem die Sachverständige auf den Umstand hingewiesen hat, dass dieses Verfahren die gegebenen Nutzungsverhältnisse für die Dauer der Nutzung durch den Ansatz eines nutzungsspezifischen Bodenwerts beachte. Der Senat schließt sich auch nicht der Auffassung des Beklagten an, es hätte zwingend zunächst eine Darstellung der Ergebnisse der »nach der ImmoWertV anerkannten Bewertungsverfahren« erfolgen müssen, und erst wenn sich

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 316 << >>

daraus unvertretbare Ergebnisse ergeben hätten, wäre der Zugriff auf ein neuartiges Verfahren zulässig gewesen. **Denn die ImmoWertV enthält für die Aufteilung eines Kaufpreises für ein bebautes Grundstück in den Boden- und den Gebäudewertanteil gar keine »anerkannten Bewertungsverfahren«.** Dasselbe gilt für die isolierte Bewertung des Grund und Bodens bei einem bebauten Grundstück. Von daher ergibt sich entgegen der Auffassung des Beklagten auch aus Anwendungshinweis 6.(1).1 der Muster-Anwendungshinweise zur Immobilienwertermittlungsverordnung -ImmoWertA- (abrufbar beim Bundesministerium für Wohnen, Stadtentwicklung und Bauwesen unter <https://www.bmwsb.bund.de/SharedDocs/downloads/Webs/BMWSB/DE/veroeffentlichungen/wohnen/immowerta.html>) nichts Abweichendes, zumal es sich dabei auch nicht um die Gerichte bindende Rechtsnormen handelt.

(cc) Ebenfalls im Ausgangspunkt nicht zu beanstanden ist die Begründung der Ermittlung des Bodenwerts eines fiktiven unbebauten Grundstücks anhand von Vergleichswerten anstelle einer Heranziehung der Bodenrichtwerte. Hier genügt der Hinweis auf das gesetzessystematische Verhältnis des Vergleichsverfahrens(§ 40 Abs. 1 ImmoWertV) zu den objektspezifisch angepassten Bodenrichtwerten (§ 40 Abs. 2 ImmoWertV) in dem Sinne, dass die Bodenrichtwerte keinen Vorrang genießen.

(d) (aa) **Für die konkrete Bezeichnung der Vergleichsobjekte erscheint die von der Sachverständigen nachgeholte Angabe der Straßen und Hausnummern ausreichend.** Der Senat teilt nicht die Auffassung des Beklagten, dass dafür zwingend auch die Postleitzahl angegeben werden muss. Das sich insoweit im vorliegenden Fall tatsächlich Probleme bei der Identifikation einzelner Bewertungsobjekte ergeben hätten, ist nicht ersichtlich.

(bb) Problematisch ist allerdings, dass die Sachverständige nur Kauffälle im Zeitraum eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag, aber keine Kauffälle aus der Zeit danach berücksichtigt hat, was das Gutachten aber im vorliegenden Fall nicht unverwertbar macht.

Zwar hält der Senat im Grundsatz an seiner Rechtsprechung fest, wonach in Fällen, wo auf dem relevanten Markt ein stetiger Preisanstieg innerhalb eines gewissen Zeitraums gegeben ist, Kauffälle aus einem Zeitraum zu wählen sind, der sich genauso lange vor wie nach dem Bewertungsstichtag erstreckt. (z.B. 6 Monate vor und nach dem Bewertungsstichtag oder 12 Monate vor und nach dem Bewertungsstichtag). Die mögliche Länge auf beiden Seiten hängt von der Stärke der Bewegung auf dem Grundstücksmarkt ab, je größer die Bewegung, desto enger muss der Zeitraum gewählt werden. Denn wählt man einen einjährigen Zeitraum, der vollständig vor dem Bewertungsstichtag liegt, erhält man einen Durchschnittswert, der die Verhältnisse ein halbes Jahr vor dem Bewertungsstichtag und nicht die Verhältnisse am Bewertungsstichtag widerspiegelt (Ur t. des Senats v. 19.07.2017 – 3 K 3047/17 , EFG 2017, 1499, III . 2.d) der Gründe).

Soweit die Sachverständige B. bei den Vergleichsfällen von Eigentumswohnungen im Rahmen der Ermittlung des Gesamtverkehrswerts **eine Zeitanpassung auf Grundlage einer angenommenen Entwicklung der allgemeinen Wertverhältnisse im betreffenden Teilmarkt um 10 % vorgenommen hat, erscheint dies allerdings geeignet, die Wertentwicklung ähnlich genau zu berücksichtigen wie die Wahl eines Vergleichszeitraums um den Bewertungsstichtag herum.** Soweit der Senat in dem vom Beklagten angeführten Ur t. v. 20.10.2021 – 3 K 3136/19, n.v., 1. b) dd) der Gründe) in einem anderen Fall Bedenken gegen die dort vorgenommene Zeitanpassung hatte, hat der Senat derartige durchgreifende Bedenken im Hinblick auf die von der hiesigen Sachverständigen B. angewendeten Anpassungsmethodik nicht, weil sie diese mit konkreten veröffentlichten Zahlen zur Kaufpreisentwicklung in Gestalt des Immobilienmarktberichts 2016/2017 unterlegt hat. Von daher kann dahinstehen, ob der Senat sich der in der mündlichen Verhandlung am 20.03.2024 geäußerten Einschätzung der Sachverständigen anschließen könnte, dass eine Verwertung von Daten, die erst nach dem Bewertungsstichtag entstanden sind, gem. § 2 ImmoWertV 2021 unzulässig wäre.

Dabei berücksichtigt der Senat auch, dass in der Literatur die Berücksichtigung vor dem Wertermittlungsstichtag liegender Kauffälle bei entsprechender Anpassung an die Wertentwicklung ohne Weiteres für angezeigt erachtet wird, während die Berücksichtigungsfähigkeit zeitlich nachgelagerter Fälle zwar ebenfalls für zulässig gehalten wird, aber an tendenziell strengere Voraussetzungen gebunden zu werden scheint (Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Aufl. 2023, vor § 24 ImmoWertV 2021, Syst. Darst. Vergleichswertverfahren, Rn. 34 ff.). Soweit der Beklagte in diesem Zusammenhang behauptet, das Marktgeschehen habe sich bis zum Februar 2022 nicht verändert, kann der Senat nicht feststellen, worauf sich diese Annahme gründet.

(cc) Soweit der Beklagte beanstandet, dass die Sachverständige bei den Vergleichskaufpreisen für unbebaute Grundstücke auch solche in der stadträumlichen Wohnlage SW 3 und nicht auch solche in der SW 5 einbezogen hat, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Sachverständige auch die SW 7 einbezogen hat. Zudem hat sie in der ergänzenden Stellungnahme vom 26.07.2023 und in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar erläutert, warum unter Einbeziehung auch der jeweiligen Lage eine hinreichende Vergleichbarkeit zu bejahen ist. Sie hat schlüssig dargelegt, dass der entscheidende preisbildende Faktor bei unbebauten, für eine Wohnbebauung geeigneten Grundstücken die bauliche Ausnutzbarkeit nach der Geschossflächenzahl ist und dass zudem der Bodenkaufpreis bei einem Bauträger üblicherweise auch nur einen geringen Teil des erzielbaren Gesamtkaufpreises für eine Wohnung ausmache. Deshalb erscheint es dem Senat schlüssig, dass aus sachverständiger Sicht eine feinmaschigere örtliche Eingrenzung nicht als erforderlich angesehen worden ist. Im Übrigen zeigt die am 20.03.2024 überreichte getrennte Berechnung nach Wohnlagen, dass die Unterschiede der durchschnittlichen Kaufpreise je m² ohnehin gering waren.

(dd) Bei der Vergleichswertermittlung für das fiktiv unbebaute Grundstück, welches die Sachverständige zur Grundlage der Aufteilung im umgekehrten Ertragswertverfahren gemacht hat, hat sie allerdings auf eine Zeitanpassung verzichtet. Die dafür im schriftlichen Gutachten gegebene Begründung er-

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 317 << >>

scheint dem Senat zunächst nicht vollends überzeugend. Denn hier legt sie lediglich (für sich genommen durchaus nachvollziehbar) dar, warum aus ihrer Sicht der Anstieg der Bodenrichtwerte nicht auf die Wertentwicklung des Bodenwerts des hier konkret zu bewertenden Grundstücks übertragbar ist. Sie setzt sich dort aber nicht mit der Frage auseinander, ob sich aus konkreten Vergleichskauffällen eine Preisentwicklung ableiten lässt, welche eine Zeitanpassung erfordern würde, was bei Verwendung des

Vergleichswertverfahrens anstelle des Bodenrichtwerts aber doch nahegelegen hätte. Auch die ergänzende Stellungnahme vom 26.07.2023 verhält sich dazu nicht. Allerdings lassen die von der Sachverständigen konkret wiedergegebenen zum Vergleich herangezogenen Fälle keine stetige Aufwärtsbewegung erkennen. (...) Wie die Sachverständige am 20.03.2024 schlüssig dargelegt hat, fehlt es angesichts der geringen Zahl gehandelter Lückengrundstücke an einer hinreichenden Grundlage, um eine Preisentwicklung festzustellen.

(e) Der Senat hält es – anders als der Beklagte – nicht für zwingend, dass die Sachverständige Verkäufe von bebauten Grundstücken, bei denen die Gebäude nach dem Kauf abgerissen und durch Neubauten ersetzt worden sind, bei der Vergleichswertermittlung unbebauter Grundstücke hätte berücksichtigen müssen. Denn allein schon wegen der Abrisskosten dürften die Kaufpreise unbebauter Grundstücke nicht den Kaufpreisen solcher Grundstücke entsprechen, auf denen sich im Kaufzeitpunkt noch Gebäude befinden. Im Übrigen entspricht es auch der BFH-Rechtsprechung, dass allein die Absicht des Käufers, ein vorhandenes Gebäude alsbald abzureißen, es nicht rechtfertigt, den gesamten oder auch nur den weitaus überwiegenden Teil des Kaufpreises dem Grund und Boden zuzurechnen (BFH, Urt. v. 16.12.1981 – 1 R 131/78, BStBl II 1982, 320 [BFH 16.12.1981 - I R 131/78]).

(f) Dass die Sachverständige, wie vom Beklagten moniert, bei der Vergleichswertermittlung für das bebaute Grundstück nicht den im Jahr 2017 (und nicht etwa im Jahr 2016) erfolgten Kauf einer anderen Wohnung im gleichen Objekt durch eine der Beteiligten der hiesigen Klägerin berücksichtigt hat, liegt in der Wahl des Vergleichszeitraums begründet, der aus den bereits dargestellten Gründen im vorliegenden Fall keinen durchgreifenden Bedenken begegnet.

(g) Im Ausgangspunkt zutreffend ist der Befund des Beklagten, dass die Sachverständige davon ausgegangen ist, dass es sich um ein vermietetes Objekt gehandelt habe, obwohl die Vermietung erst nach dem Kauf erfolgt ist. Der Senat schließt sich auch der Einschätzung des Beklagten an, dass ein unterschiedliches Preisniveau für vermietete und unvermietete Objekte besteht. Allerdings weist der Beklagte selbst darauf hin, dass der vereinbarte Kaufpreis für eine bezugsfreie Wohnung ungewöhnlich niedrig war und sich tatsächlich auch sehr nahe dem von der Sachverständigen für eine vermietete Eigentumswohnung ermittelten Verkehrswert bewegt hat. Im Übrigen hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen bestätigt, dass die beabsichtigte Fremdvermietung schon vor Abschluss des Kaufvertrags Gegenstand der gegenüber der Verkäuferin offengelegten Planungen der Klägerin war. Und die Sachverständige hat in der mündlichen Verhandlung am 20.03.2024 erläutert, dass kurzfristige Leerstände im Übrigen bei Vermietungsobjekten nicht unüblich und für den Bodenwert auch nicht entscheidend sind. (...)

(h) Der Senat teilt nicht die Auffassung des Beklagten, wonach der von der Sachverständigen ermittelte Bodenwert während der Restnutzungsdauer, der sich rechnerisch auf nur 874,00 €/m² beläuft, angesichts eines Bodenrichtwerts von 1.700,00 €/m² offensichtlich unzutreffend sei. Denn das Ergebnis der Sachverständigen, wonach der Bodenwertanteil sich auf 32,94 % und nicht etwa, wie der Beklagte meint, auf 58,95 % beläuft, erscheint vor dem Hintergrund nicht unplausibel, dass in der Fachliteratur für Bodenwertanteile bei Wohnungs- und Teileigentum in Innenstadtlagen je nach Baujahrsgruppe Erfahrungswerte zwischen 17,7 % und 45,5 % angegeben werden (Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Aufl. 2023, § 40 ImmoWertV 2021, Rn. 88). Außerdem verweist die Sachverständige in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 26.07.2023 zu Recht darauf, dass beim Bodenrichtwert eine Anpassung an die im Vergleich zum Bodenrichtwertgrundstück niedrigere Geschossflächenzahl (1,1 statt 2,0) vorzunehmen ist, sodass dann von einem erheblich niedrigeren Bodenrichtwert auszugehen wäre. Dem steht auch nicht die Rechtsprechung des Senats entgegen, wonach Voraussetzung für die Anpassung (Reduzierung) des Bodenrichtwerts ist, dass die auf einem Grundstück realisierte tatsächliche Nutzung erheblich von dem zulässigen bzw. lagetypischen Maß der baulichen Nutzung abweicht und die vorhandene Bebauung der Realisierung der zulässigen bzw. lagetypischen Nutzung entgegensteht. Denn für den Eigentümer einer Eigentumswohnung, der zu Aufstockungen und Erweiterungen des Gebäudes nicht berechtigt ist, dürfte die vorhandene Bebauung einer Umgestaltung im Sinne einer Erhöhung der baulichen Ausnutzung in aller Regel aus rechtlich zwingenden Gründen entgegenstehen. **Von daher ist aus Sicht des Erwerbers einer Eigentumswohnung eine tatsächliche Unterausnutzung des Grundstücks gleichbedeutend mit einer niedrigeren Ausnutzbarkeit und daher die Herabsetzung des Bodenrichtwerts wegen Unterausnutzung ohne Weiteres sachgerecht.** Unzutreffend ist auch die Einschätzung des Beklagten, die in den vergangenen Jahren am Markt zu beobachtenden Preisanstiege seien überwiegend auf die Wertschätzung der Käufer für die jeweilige Lage zurückzuführen und deshalb allein den Bodenwerten zuzuordnen. Ein wesentlicher Preistreiber bei Immobilien war das im historischen Vergleich

außergewöhnlich niedrige Zinsniveau, welches aber den Grund und Boden in gleicher Weise betrifft wie die Gebäude. Außerdem ist es allgemein bekannt, dass auch die Baukosten von Gebäuden in den letzten Jahren (jedenfalls bis Anfang 2022) eine steil ansteigende Tendenz gezeigt haben.

(i) Nicht zu folgen ist weiter der Einschätzung des Beklagten, offensichtlich unzutreffend sei auch der von der Sachverständigen errechnete Reinertrag der baulichen Anlagen, der sich auf 2.178,43 € belaufe, also nur 4,66 €/m² entspreche, während der Mietspiegel 6,27 €/m² ausweise. Denn es erscheint nicht sachgerecht, zum Vergleich mit der Mietspiegelmiete nur den Gebäudereinertrag einzubeziehen. Geht man stattdessen von dem von der Sachverständigen angesetzten

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 318 << >>

gesamten Reinertrag (Gebäude und Grund und Boden) aus, also von 3.377,11 €, so ergibt sich ein Wert von 7,24 €/m². Setzt man noch die Bewirtschaftungskosten hinzu, ergibt sich sogar ein Wert von 8,70 €/m². Zudem geht der Beklagte vom falschen Mietspiegel 2015 aus; der Mietspiegel 2017 weist einen mittleren Spannenwert von 8,08 €/m² aus (vgl. ergänzende Stellungnahme der Sachverständigen vom 26.07.2023, Bl. 367 G-A).

(j) Im Ausgangspunkt zutreffend weist der Beklagte darauf hin, dass die Sachverständige, als sie den hiesigen Verkaufsfall in die Berechnung des Vergleichswerts einbezogen hat, für den Garagenstellplatz nur 12.000,00 € abgezogen und einen Abzug für die Instandhaltungsrücklage unterlassen hat. Als solches zutreffend ist auch, dass sie bei der Verkehrswertberechnung dann für den Garagenstellplatz 16.000,00 € hinzugerechnet hat. Die Abweichung beim Ansatz für die Garage ist aber in nachvollziehbarer Weise darauf zurückzuführen, dass die ausgewertete Kaufpreissammlung keine Zahlenwerte für im Kaufpreis enthaltene Garagenstellplätze und Instandhaltungsrücklagen ausweist, also entsprechende Werte weder für den hiesigen Verkaufsfall noch für die anderen Verkaufsfälle. Bei einem anderen Verkaufsfall war dagegen laut Kaufpreissammlung ein Garagenstellplatz gegen gesondertes Entgelt von 12.000,00 € verkauft worden. Um eine Vergleichbarkeit der Zahlenwerte über alle Verkaufsfälle herzustellen, war daher im Rahmen der Ermittlung von Durchschnittswerten im Rahmen der Vergleichswertermittlung für die Garage derselbe und für die Instandhaltungsrücklage kein Abzug vorzunehmen. Davon zu unterscheiden ist die Frage, inwieweit der so ermittelte Vergleichswert für die »nackte« Wohnung (ohne Garage und ohne Instandhaltungsrücklage) um einen Wert für den tatsächlich mit gekauften Stellplatz zu erhöhen war. Dabei kann ein ggf. individuell nach den räumlichen Gegebenheiten höherer Verkehrswert durchaus sachgerecht sein. Im Übrigen hat die Sachverständige in der mündlichen Verhandlung am 20.03.2024 zwar eingeräumt, dass ein Abzug i.H.v. 16.000,00 € im Rahmen der Durchschnittsberechnung in Betracht gekommen wäre, sich daraus aber eine so geringe Abweichung ergeben hätte, dass sie bei der Rundung des Verkehrswertes ohne Auswirkung geblieben wäre.

(k) Entgegen der Auffassung des Beklagten konnte die Sachverständige von einer Innenbesichtigung der Wohnung und des Mobiliars absehen. Denn im Begutachtungszeitpunkt, der mehr als 5 Jahre nach dem Bewertungsstichtag lag, wären dabei kaum tragfähige Erkenntnisse zum Zustand der Wohnung und des Mobiliars im Begutachtungszeitraum zu erwarten gewesen, welche über die aus den kurz vor dem Bewertungsstichtag aufgenommenen Lichtbildern erkennbaren Informationen hinausgegangen wären. Einem Wertansatz für das Mobiliar steht auch nicht dem Grunde nach entgegen, dass die Beteiligten des Kaufvertrags und die Beteiligten des Mietvertrags den Möbeln im Kauf- bzw. Mietvertrag keinen gesondert ausgewiesenen Wert zugewiesen haben. Denn das Fehlen entsprechender Angaben im Kaufvertrag dürfte bei lebensnaher Betrachtung darauf zurückzuführen sein, dass die Verkäuferin keine anderweitige Verwendung für das Mobiliar gehabt haben dürfte, und im Mietvertrag kann es im Interesse des Vermieters sein, vorhandenes Mobiliar nicht zum Gegenstand der Miete und der damit verbundenen Mängelgewährleistungsrechte zu machen. Das bedeutet aber nicht, dass die Möbel auch für die Käuferin ohne Wert gewesen wären und für einen potentiellen Mieter – auch ohne förmliche Einbeziehung in den Mietgegenstand – keinen zusätzlichen Anreiz für eine Anmietung der Wohnung geboten haben können.

(l) Dass die Sachverständige nicht selbst das Grundbuch eingesehen, sondern lediglich die Grundbuchdaten aus dem Kaufvertrag zitiert hat, begründet keinen Mangel des Gutachtens. Es darf davon ausgegangen werden, dass ein Notar den Grundbuchstand grundsätzlich zutreffend wiedergibt.

(m) Soweit der Beklagte beanstandet, dass die Sachverständige den von ihr in der vom Gericht angeforderten Vergleichsberechnung alternativer Aufteilungsmethoden genannten Rohertrag von 4.885,15 € nicht erläutert habe, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Gericht die Ermittlung dieses Betrags mathematisch durchaus nachvollziehen kann. Offenbar hat die Sachverständige hier aus dem im umgekehrten Ertragswertverfahren errechneten Reinertragsanteil der baulichen Anlagen und der von ihr dabei errechneten Bodenwertverzinsung mit einem pauschalen Ansatz von 20 % Bewirtschaftungskosten zurückgerechnet. Allerdings handelt es sich hierbei um einen Wert, der in die hier zu beurteilende Wertermittlung im Gutachten vom 08.12.2022 nicht eingeflossen ist, sondern eben nur in die vom Senat angeforderten Variantenberechnungen. Dasselbe gilt auch für die Einwendungen des Beklagten gegen die anderen Varianten, die lediglich auf Aufforderung des Gerichts gerechnet worden sind, aber nicht in die eigentliche Berechnung der Sachverständigen zur Kaufpreisaufteilung eingeflossen sind. Von daher mag der Aussagewert der Alternativberechnungen eingeschränkt sein. Die von der Sachverständigen als zutreffend angesehene Berechnung im Gutachten ist aber im Wesentlichen durchaus schlüssig.

(n) Zutreffend ist allerdings der Hinweis des Beklagten, dass die Sachverständige unzutreffend von einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren ausgegangen ist. Richtigerweise war von einer Restnutzungsdauer von 36 Jahren auszugehen (Baujahr 1973, Bewertungsstichtag 26.04.2017, Gebäudealter folglich 44 Jahre, Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 1 ImmoWertV 2021= 80 Jahre). Der Senat kann aber mathematisch ohne Weiteres die Berechnung der Sachverständigen ceteris paribus an die richtige Restnutzungsdauer anpassen. Es ist dann ein Kapitalisierungsfaktor/Vervielfältiger von 21,83 statt 23,11 anzuwenden (§ 34 Abs. 2 ImmoWertV 2021) und ein Abzinsungsfaktor von 0,345 statt 0,307 (§ 34 Abs. 3 ImmoWertV 2021).

(o) Nicht zu beanstanden ist der von der Sachverständigen zugrunde gelegte Liegenschaftszinssatz von 3 %. Diesen hat die Sachverständige in der mündlichen Verhandlung dahingehend erläutert, dass sie ihn einer namhaften Literaturquelle (Kleiber) entnommen hat und es sich um einen langjährigen Erfahrungswert handelt und dass der Gutachterausschuss möglicherweise genauere Daten für Eigentumswohnungen in C nicht ermittelt hat.

Kaufpreisaufteilung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren - GuG 2024 Heft 5 - 319 <<

(p) Das Gutachten ist im Übrigen insoweit zu ergänzen, als das von der Sachverständigen ermittelte prozentuale Aufteilungsverhältnis (welches nur im Hinblick auf den vorstehend unter (n) genannten Punkt zu korrigieren ist) nicht auf die gesamten Anschaffungskosten, sondern nur auf den Kaufpreis abzüglich des abgezinsten Bodenwerts und die Anschaffungsnebenkosten anzuwenden ist.

Denn zur Ermittlung des steuerlich absetzbaren Gebäudeanteils im umgekehrten Ertragswertverfahren ist der Kaufpreis zu vermindern um den abgezinsten Bodenwert nach Ablauf der Restnutzungsdauer; erst das Ergebnis dieser Subtraktion ist mit dem Prozentsatz für den vorläufigen Gebäudeanteil zu multiplizieren (Kleiber-digital, Kommentar zur Grundstückswertermittlung, § 40 ImmoWertV, Rn. 138 ff. m.w.N.). Andernfalls würde sich, da bei fallender Restnutzungsdauer der Kapitalisierungsfaktor/Vervielfältiger gegen 0 und der Abzinsungsfaktor gegen 1 konvergiert, der Gebäudewertanteil gegen 100 % konvergieren. D.h., es würde sich bei einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von nur noch einem Jahr ein Gebäudewertanteil von nahe 100 % ergeben, was in offensichtlichem Widerspruch zu dem Umstand steht, dass alte Gebäude keinen höheren Wert zu haben pflegen als neue Gebäude.

Gegenstand des Gutachtauftrags war nur das Aufteilungsverhältnis. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, auf die der sachverständig ermittelte Prozentsatz für den Gebäudewertanteil anzuwenden ist, kann das Gericht aufgrund eigener Sachkunde selbst bestimmen. Wie die Sachverständige auf S. 48 des Gutachtens (vorletzter Absatz) zutreffend bemerkt, war die Darstellung dieses Rechenschritts, der auch nach Einschätzung der Sachverständigen durchaus geboten ist, im Gutachten nicht erforderlich.

cc) Es ergibt sich folgende Berechnung:

Verkehrswert	108.000,00 €
Bodenwert	-57.656,46 €
Vorl. Ertragswert der baulichen Anlagen	50.343,54 €

Dividiert durch Kapitalisierungsfaktor	./. 21,83
= jährlicher Reinertragsanteil der baulichen Anlagen	= 2.306,16 €
Bodenwert	57.656,46 €
- abgezinster Bodenwert mit Faktor 0,345	-19.891,48 €
= Bodenwert während Restnutzungsdauer	= 37.764,98 €
Bodenwertverzinsung mit 3 % Liegenschaftszinssatz	1.132,95 €
Reinertrag des Grundstücks = 1.132,95 € + 2.306,16 €	= 3.439,11 €
Gebäudeanteil= 2.306,16 €/3.439,11 € * 100	= 67,06 %

(107.357,95 € (Kaufpreis ohne Instandhaltungsrücklagenanteil) – 19.891,48 € (abgezinster Bodenwert) + 8.002,46 € (Kaufnebenkosten)) * 67,06 % = 64.021,46 €, aufgerundet 64.022,00 €.

II. 1. Die Revision wird nicht zugelassen. **Auch wenn die Sachverständige aufgrund konkreter, auf den hiesigen Einzelfall bezogener Erwägungen mit dem umgekehrten Ertragswertverfahren ein Verfahren verwendet, das konkret noch nicht Gegenstand einer Beurteilung durch den BFH war, verlässt sie damit doch nicht den durch die BFH-Rechtsprechung gesteckten weiten Rahmen. Das Gericht wendet lediglich die vom BFH geklärten Rechtsgrundsätze auf den konkreten Einzelfall an. (...)**