

FINANZGERICHT BERLIN-BRANDENBURG



IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

3 K 3137/19

In dem Rechtsstreit

Grundstücksgemeinschaft A...,

Klägerin,

Bevollmächtigte:

gegen

Finanzamt,

Beklagter,

wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2017 betreffend B...-straße Wohnung Nr. ...

hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg - 3. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 14. August 2019 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht	...
den Richter am Finanzgericht	...
den Richter am Finanzgericht	...
den ehrenamtlichen Richter	... und
die ehrenamtliche Richterin	...

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten um eine Kaufpreisaufteilung für Zwecke der AfA bei den Vermietungseinkünften, und zwar um die Frage, ob der Aufteilung im Kaufvertrag zu folgen oder eine anderweitige Schätzung vorzunehmen ist.

I.1.

Die Klägerin erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 26.04.2017 die 1-Zimmer-Eigentumswohnung in der B...-straße in C..., im Aufteilungsplan der WEG mit Nr. ... bezeichnet, gelegen im 2. OG, mit einer Größe von 38,83 m², verbunden mit einem Miteigentumsanteil von 38,577/1000 an dem Grundstück mit der Größe von 1.185 m², einem Sondernutzungsrecht an einem Kellerraum und dem Sondernutzungsrecht an der unteren Ebene eines Doppelgaragenplatzes. Das Haus wurde im Jahr 1973 fertiggestellt.

Gemäß Kaufvertrag beträgt der Kaufpreis 110.000 €, wovon 2.642,05 € auf den Anteil an der bis 30.04.2017 angesammelten Instandhaltungsrücklage entfallen. Weiter heißt es im Vertrag: „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 € beziffern.“

Der Kaufpreis einschließlich Nebenkosten betrug 118.002 €.

Der Zustand der Wohnung vor Übergabe an die Klägerin ist auf sieben Farbfotos dokumentiert (FG-A Bl. 68-74).

Die Wohnung ist vermietet, die Kaltmiete beträgt monatlich 540 €, der Betriebskostenvorschuss 110 €, zusammen 650 € monatlich (Mietvertrag in Grundstücksakte, unfoliert).

2.

Der Gutachterausschuss für Grundstückswerte in C... leitet regelmäßig Bodenrichtwerte ab und veröffentlicht diese. Für das verfahrensgegenständliche Grundstück haben sich die Bodenrichtwerte wie folgt entwickelt:

Stichtag 01.01. des Jahres	Bodenrichtwert in €/m ²
2002	650 bei GFZ 2,0, 490 bei GFZ 1,0
2003	600 bei GFZ 2,0, 450 bei GFZ 1,0
2004	540
2005	500
2006	500
2007	500
2008	500
2009	500
2010	500
2011	500
2012	550
2013	550
2014	580
2015	750
2016	1.100
2017	1.700
2018	2.400
2019	2.600

Daraus ergeben sich auf den 01.01.2017 rechnerisch für das gesamte Grundstück der WEG (1.185 m²) 2.014.500 € und damit für den Anteil der verfahrensgegenständlichen Wohnung rechnerisch (38,577/1000) 77.713 €.

3.a)

Das Bundesministerium der Finanzen – BMF – bietet auf seiner Website eine „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ in Form eines Excel-Formulars mit einer Anleitung an. Auf der Website heißt es dazu:

„Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden (§ 7 Absatz 4 bis 5a Einkommensteuergesetz) ist es in der Praxis häufig erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sogenannten Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2000 IX R 86/97, BStBl II 2001, 183). Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern stellen eine Arbeitshilfe als xls-Datei zur Verfügung, die es unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Zusätzlich steht eine Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises zur Verfügung.“

In der Anleitung heißt es:

„Der Kaufpreisaufteilung liegen die Vorschriften der Verkehrswertermittlung auf der Grundlage des Baugesetzbuchs, hier des Sachwertverfahrens nach der Immobilienwertermittlungsverordnung, zu Grunde. Auf eine Marktanpassung der (vorläufigen) Sachwerte wurde verzichtet, da sich diese im gleichen Verhältnis auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits auswirkt. Die Summe der ermittelten Einzelwerte (vorläufigen Sachwerte) weist ohne Marktanpassung nicht den Verkehrswert aus.

Es handelt sich um eine qualifizierte Schätzung, die sachverständig begründet widerlegbar ist.“

Als Parameter abgefragt werden Grundstücksart, Kaufvertragsdatum (gemäß Erläuterung kommt es für die Kaufpreisaufteilung nicht auf den Nutzen-Lasten-Wechsel an), Kaufpreis (einschließlich Anschaffungsnebenkosten), Baujahr (Jahr der Bezugsfertigkeit, wobei bei Modernisierungsmaßnahmen in den letzten zwanzig Jahren vor Anschaffung des Gebäudes ein fiktives späteres Baujahr ermittelt werden kann nach näherer Erläuterung), Wohnfläche (nach Wohnflächenverordnung), Anzahl der Garagenstellplätze bzw. der Tiefgaragenstellplätze, Grundstücksgröße, Bodenrichtwert zum letzten Ermittlungstichtag vor dem Abschluss des Kaufvertrages und bei Eigentumswohnungen der Miteigentumsanteil.

Die Excel-Tabelle errechnet den Bodenwert aus der Multiplikation von Grundstücksgröße und Bodenrichtwert.

Zur Ermittlung des Gebäudewerts wird nach der Sachwertrichtlinie der Brutto-Grundfläche-Kostenwert herangezogen. Bei Eigentumswohnungen wird bei einer Nutzfläche bis 35 m² eine Werterhöhung mit dem Faktor 1,1 und bei Wohnflächen ab 135 m² eine Wertminderung mit dem Faktor 0,85 gemäß Sachwertrichtlinie durchgeführt. Der so ermittelte Brutto-Grundfläche-Kostenkennwert wird mit einem Faktor auf Kosten je Wohnfläche umgerechnet. Grund hierfür ist, dass die Normalherstellungskosten 2010 als Ausgangswerte herangezogen werden, diese sich jedoch auf die Bruttogrundfläche entsprechend DIN 277 beziehen, worüber in der Praxis meist weder beim Steuerpflichtigen noch beim Finanzamt – FA – Erkenntnisse vorliegen. Deswegen werden die Normalherstellungskosten 2010 (pro Bruttogrundfläche) auf Kosten pro Wohnfläche umgerechnet. Der Faktor beträgt bei Mehrfamilienhäusern und Wohnungseigentum 1,9. Die Faktoren wurden teilweise durch das Baukosteninformationszentrum Deutscher Architektenkammern, teilweise durch die interministerielle Arbeitsgruppe für die Erarbeitung der Sachwertrichtlinie ermittelt. Außenanlagen werden pauschal mit 3 % berücksichtigt. Sodann wird eine lineare Alterswertminderung vorgenommen. Dabei wird die maximale Gesamtnutzungsdauer nach der Sachwertrichtlinie zugrunde gelegt. Bei der Ermittlung des Gebäudealters wird typisierend das Baujahr vom Jahr der Anschaffung abgezogen. Die Alterswertminderung beträgt maximal 70 %. Anschließend erfolgt die Indizierung des Preises entsprechend den Preisindizes für die Bauwirtschaft des Statistischen Bundesamts. So ergeben sich die auf das Anschaffungsjahr bezogenen typisierten Herstellungskosten (THK) je m². Dieser Wert wird mit der Wohnfläche multipliziert und ergibt so den Gebäudewert.

Der Bodenwert und der Gebäudewert werden ins Verhältnis gesetzt und ergeben so die Kaufpreisaufteilung, die dann auf den tatsächlichen Kaufpreis übertragen wird.

b)

Nach dieser Arbeitshilfe des BMF ergeben sich im Streitfall folgende Werte (Rb-A Bl. 11):

Bodenwert	77.713 €
Typisierte Herstellungskosten	738 €/m ²
Gebäudesachwert der Wohnung	28.782 €

Tiefgaragenstellplatz pauschal	5.965 €
Gebäudewert insgesamt	34.747 €
Grundstückssachwert	112.460 €
Anteil Boden	69,1 %
Anteil Gebäude	30,9 %
Kaufpreisanteil Boden	81.539 €
Kaufpreisanteil Gebäude	36.463 €

II.1.

Im Rahmen ihrer Feststellungserklärung für 2017 berechnete die Klägerin die AfA aus einer Bemessungsgrundlage entsprechend der vertraglichen Kaufpreisaufteilung.

Das FA wich im Feststellungsbescheid 2017 vom 05.10.2018 insoweit von der Feststellungserklärung ab, als es die AfA nur aus 27,03 % des Kaufpreises einschließlich Nebenkosten, also aus einer Bemessungsgrundlage von 31.896 €, errechnete (daraus AfA 2 % p. a. und im Streitjahr 7/12 zeitanteilig für 7 Monate). Dem lag zugrunde, dass zunächst versehentlich die Tiefgarage nicht berücksichtigt wurde.

2.

Die Klägerin legte am 16.10.2018 Einspruch ein.

Das FA wies auf die wesentliche Abweichung des im Kaufvertrag angegebenen Bodenwerts vom Bodenrichtwert als Indiz für eine Abweichung von den tatsächlichen Marktverhältnissen hin und gab Gelegenheit, Gründe für die Abweichung vorzutragen.

Die Klägerin führte daraufhin aus: Sie habe sich vor dem Erwerb der Wohnung umfänglich mit dem von der Stararchitektin D... erbauten Gebäude auseinandergesetzt. Dabei seien nicht nur der Zustand des Gebäudes, sondern insbesondere die großartige Raumaufteilung, die Gestaltung der Hausflure und die großen Balkone kaufentscheidend gewesen. Hingegen sei die Lage des Grundstücks eher bescheiden: Kopfsteinpflaster vor der Tür, gelegen zwischen S-Bahn und Autobahn, nahe dem Verbrechenschwerpunkt E...-Platz. Der Bodenrichtwert sei völlig absurd und haltlos, denn es sei kein unbebautes Grundstück

erworben worden, sondern eine wunderbar geschnittene Einzimmerwohnung. Nur durch den Zuschnitt könne die Wohnung in dieser Gegend bei der Vermietung überhaupt überzeugen. Der perfekte Balkon runde das Bild ab. Der Kaufpreisanteil im Vertrag sei wohl bedacht und angemessen zugeordnet worden.

Der Kauf sei unter fremden Dritten vorgenommen worden. Allein die Aufwendungen für eine Renovierung der Küche und des Bades in einer vorhandenen Wohnung wären höher als der sich aus der Arbeitshilfe ergebende Gebäudewertanteil. Es sei außerdem unlogisch, dem aktuellen Bodenwert die ursprünglichen und nicht die aktuellen Gebäudeanschaffungskosten gegenüberzustellen.

3.

Mit Einspruchsentscheidung vom 08.05.2019 änderte das FA die Feststellung insoweit, als es nunmehr einen Gebäudewertanteil von 30,9 % (statt bisher fälschlich 27,03 %) bei der Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage zugrunde legte. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück.

Für die erhebliche Abweichung des im Kaufvertrag angegebenen Bodenwerts von den amtlichen Bodenrichtwerten hätte die Klägerin keine stichhaltigen Gründe vorgetragen. Allgemeine Ausführungen seien nicht ausreichend. Deswegen sei das FA zur Schätzung berechtigt.

III.

Die Klägerin erhob am 28.05.2019 Klage.

Sie wiederholt und vertieft ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Nach der Rechtsprechung des BFH sei die vertragliche Kaufpreisaufteilung der Berechnung grundsätzlich zugrunde zu legen. Bei der im Kaufvertrag vorgenommen Kaufpreisaufteilung ergebe sich ein Gebäudewertanteil, der noch weit unter den derzeitigen Gebäudeherstellungskosten liege. Selbst bei preiswertem Wohnraum lägen die Herstellungskosten heute bei mindestens 2.000 €/m² (so das unlängst beschlossene Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus), so dass 80.000 € als Mindestwert für den Gebäudeanteil anzusehen sei. Dass beim Kauf einer Eigentumswohnung 70 % des Kaufpreises für den Bodenanteil aufgewendet werden sollten, sei nicht nachvollziehbar.

Die realen Wertverhältnisse würden durch die im Kaufvertrag vorgenommene Kaufpreisaufteilung keineswegs verfehlt. Zu bedenken sei auch, dass Bad und Küche vom Verkäufer umfänglich modernisiert worden seien.

Der Anstieg der Mieten in C... lasse sich auch nicht allein aus der ortsteilspezifischen Lage ableiten, sondern sei zu großen Teilen dem Zuzug und der hohen Nachfrage nach Wohnraum, unabhängig vom Stadtbezirk, geschuldet. Diese Situation werde in der Kaufpreisaufteilung gemäß der Arbeitshilfe des BMF allein dem Bodenwertanteil zugeschlagen, was gegen das Nettoprinzip verstoßen könnte.

Die vom FA zugrunde gelegten Werte entsprächen nicht dem hier vorliegenden Lebenssachverhalt. Die typisierten Herstellungskosten seien Bundesmittelwerte nach den Normalherstellungskosten des Jahres 2010. In Regionen mit hoher Bautätigkeit dürften die Baupreise aber deutlich höher sein als im Bundesdurchschnitt. Der Bodenrichtwert sei hingegen kein bundesweiter Mittelwert, sondern spiegle die aktuelle Lage für unbebaute Grundstücke wider. Es würden damit unzulässig aktuelle und lokale Bodenrichtwerte mit früheren und bundesweiten Baupreisen in Bezug gesetzt.

Der Bodenwert werde als hypothetischer Wert eines unbebauten Grundstücks ermittelt. Der Nutzungswert einer Eigentumswohnung beziehe sich jedoch nur zum geringen Teil auf die Lage und damit auf einen Anteil am Bodenwert. Der ideelle Anteil des Kaufpreises für den Wohnwert des Gebäudes müsse in die Berechnung des Gebäudewertanteils Eingang finden.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – rechtfertige eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten es nicht ohne weiteres, eine Kaufpreisaufteilung zu schätzen. Hier lägen mehrere Gründe vor, die dieses Indiz entkräfteten. Das FA sei nicht berechtigt, die vertragliche Vereinbarung der Kaufpreisaufteilung durch eine eigene Schätzung zu ersetzen.

Aus Veröffentlichungen des Zentralverbandes des Deutschen Baugewerbes sei zu entnehmen, dass Baukosten von 2.400 €/m² und anteilige Grundstückskosten für innerstädtische Lagen von 600 €/m² zu unterstellen seien, woraus sich ein Bodenwertanteil von 20 % ergebe, wie auch im Kaufvertrag vereinbart.

Auf Nachfrage des Berichterstatters, ob und welche Sanierungsmaßnahmen am Gebäude seit Fertigstellung im Jahr 1973 vorgenommen wurden, wann genau der Verkäufer Bad und Küche umfänglich modernisiert hat und was dabei genau durch was ersetzt wurde, ferner ob die Wohnung über eine Einbauküche verfüge, ggf. welche Marke und Ausstattung, schließlich wegen der besonderen Raumaufteilung diese zu beschreiben und einen Plan zu übersenden, teilt die Klägerin mit:

Die Wohnung sei umfänglich renoviert und modernisiert erworben worden. Eine vergleichbare Wohnung im selben Haus sei nach dem Kauf im Kalenderjahr 2017 renoviert worden. Dabei seien Renovierungskosten (ohne Tapezier-Maler-Dienstleistungen) in Höhe von 27.610,43 € angefallen. Ob das Gebäude seit Fertigstellung im Jahr 1973 saniert worden sei, sei der Klägerin beim Kauf nicht bekannt gewesen und könne daher für die Kaufpreisfindung auch keine Rolle spielen.

Auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin ergänzt:

Es treffe zwar zu, dass die Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag auf Verlangen der Käuferseite getroffen worden sei und die Verkäuferseite keine Veranlassung gehabt habe, sich der gewünschten Zuordnung zu widersetzen. Die Klägerin als Käuferin habe jedoch im Rahmen der Kaufvertragsverhandlungen eigens kalkuliert und versucht, eine Rendite von 7 % (genauer: 6,71 %), ausdrücklich nur bezogen auf den Gebäudewert, zu erreichen, wodurch sie in nachvollziehbarer Weise zu der von ihr gewünschten Festlegung gelangt sei.

Die Klägerin beantragt,

den Feststellungsbescheid 2017 vom 05.10.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2019 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt B...-straße, dort bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage, der Anteil des Gebäudes am Gesamtkaufpreis statt mit 30,9 % nunmehr mit 81,8 % zugrunde gelegt wird.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Es bezieht sich auf seine Einspruchsentscheidung. Zuletzt führt es ergänzend aus:

Der Voreigentümer habe im Jahr 2001 erworben, so dass davon auszugehen sei, dass der Einbau der Einbauküche und die Badezimmermodernisierung kurz danach und mithin mehr als 10 Jahre vor dem jetzt verfahrensgegenständlichen Erwerb erfolgt sei. Die Einbauküche sei als eigenständiges Wirtschaftsgut über 10 Jahre abzuschreiben und stelle daher kein Modernisierungsmerkmal der Wohnung dar. Außerdem hätten die Klägerin und ihr Verkäufer für die Einbauküche keinen separaten Wert im Kaufvertrag bestimmt, obwohl sie sonst konkrete Werte angegeben hätten und ein separater Wert für die Einbauküche sowohl eine geringere Grunderwerbsteuer als auch eine eigenständige und damit in der Summe höhere Abschreibung nach sich gezogen hätte. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Einbauküche keinen gesonderten Wert gehabt habe. Am Gesamtgebäude durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen hätten sich aus Protokollen früherer Eigentümerversammlungen oder Bescheinigungen des Verwalters ergeben können. Mangels Vorlage sei davon auszugehen, dass solche Maßnahmen nicht stattgefunden hätten.

Da der Balkon in Richtung des begrünten Innenhofes gerichtet sei, folge der Mehrwert auch aus der Lage des Grundstücks und dem Grund und Boden. Aufgrund der Lage der Wohnung nach hinten könne das möglicherweise verkehrslärmsteigernde Kopfsteinpflaster vorm Haus keine Rolle spielen.

IV.

Folgende Steuerakten lagen vor:

Feststellung der Einkünfte Bd. 1 angelegt 2016, Unterlagen Grundstücke, Rechtsbehelfs-akten

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Das FA hat die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 EStG) zutreffend ermittelt, insbesondere bei der Berechnung der AfA eine zutreffende Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt.

I.1.

Während in der Realität und in der Betriebswirtschaftslehre eine Wohnung oder ein Haus nur ein Wirtschaftsgut mit einem einheitlichen Kaufpreis darstellt, wird es im Steuerrecht in zwei fiktive Wirtschaftsgüter aufgespalten, den Grund und Boden ohne Wertverlust und das Gebäude mit Wertverlust im Laufe der Zeit, so dass durch Aufteilung des Kaufpreises zwei fiktive Anschaffungskosten bestimmt werden müssen als Grundlage für die den Wertverlust abbildende Absetzung für Abnutzung (AfA) beim Gebäude.

2.

Für die deswegen notwendige Kaufpreisaufteilung hat der BFH ausgesprochen, dass eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude der Berechnung der AfA auf das Gebäude zu Grunde zu legen ist, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt und zum anderen das Finanzgericht – FG – auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Das FG hat 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 der objektiv am Markt erzielbaren Preise bzw. Verkehrswerte zu verifizieren. Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten rechtfertigt es aber 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 ggf. nicht die realen Werte wiedergibt (BFH, Urteil vom 16.09.2015 IX R 12/14, DStR 2016, 397, BStBl II 2016, 397, Juris Rn. 19-23).

II.

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Senat davon überzeugt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse nicht widerspiegelt.

Der Senat hält dabei die Arbeitshilfe des BMF für die Wertermittlung, insbesondere des Sachwerts des Gebäudes, grundsätzlich für geeignet (näher nachfolgend 2.). Er misst den Ergebnissen der Arbeitshilfe zum einen eine große indizielle Bedeutung zu, um bei erheblicher Abweichung die Marktangemessenheit der vertraglich vereinbarten Kaufpreisaufteilung zu widerlegen, und sieht zum anderen, falls diese widerlegt und daher im Wege der Schätzung eine anderweitige Kaufpreisaufteilung vorzunehmen ist, in ihr eine geeignete Schätzungshilfe.

Im konkreten Fall sieht der Senat keine Umstände von Gewicht, die eine nennenswerte Abweichung der realen Wertverhältnisse von den Ergebnissen der Arbeitshilfe ergeben (näher nachfolgend 1.), und gelangt daher im Wege der Schätzung zu einer Kaufpreisaufteilung, wie sie sich aus der Arbeitshilfe ergibt.

Da sich der Senat nicht allein auf die Bodenrichtwerte, sondern auf die Arbeitshilfe des BMF stützt, bei deren Berechnung die Bodenrichtwerte lediglich einfließen, sieht sich der Senat nicht im Widerspruch zur Auffassung des BFH, dass eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten es nicht ohne weiteres rechtfertigt, die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Die Arbeitshilfe des BMF geht über eine bloße Bestimmung der Bodenrichtwerte und deren Vergleich mit der kaufvertraglichen Bestimmung des Bodenwertanteils deutlich hinaus.

1.

Konkrete Umstände im Einzelfall, die eine Abweichung von den innerhalb einer Bodenrichtwertzone typisierenden Bodenrichtwerten oder von der Methode der Arbeitshilfe oder der in deren Berechnung einfließenden Parameter ergeben könnten, vermag der Senat entgegen der Ansicht der Klägerin nicht zu erkennen.

a)

Die von der Klägerin vorgetragenen, nach ihrer Auffassung eine mindere Lage und damit einen geringeren Bodenwert begründenden Umstände sind nicht nachvollziehbar.

aa)

Entgegen dem ursprünglichen Vortrag der Klägerin liegt das Grundstück nicht zwischen S-Bahn und Autobahn, sondern südöstlich von beidem, wie sie zuletzt – nach gemeinsamer Ansicht des Stadtplans in der mündlichen Verhandlung – auch eingeräumt hat.

bb)

Warum der E...-Platz, der auf dem Weg von der verfahrensgegenständlichen Wohnung zur F...-straße als nächstgelegenen Einkaufsstraße überquert werden muss, ein Verbrechen-schwerpunkt sein sollte, erschließt sich nicht.

Laut Meldung der Tageszeitung 1 vom 12.09.2018 und Tageszeitung 2 vom 04.10.2018 wird dieser Platz von Anwohnern zwar als ungemütlich und schmutzig beschrieben und soll verschönert werden. Aus der Tageszeitung 1 vom 29.03.2019 ist zu entnehmen, der Platz sei laut, er rieche nicht gut, alle würden desinteressiert darüber laufen, es werde getrunken, und es sei auch kein Ort für ein Denkmal, wo man zur Ruhe kommen könne. Aus der Tageszeitung 3 vom 26.04.2012, schon eine Weile vor dem Kaufvertragsschluss, wird gemeldet, vor allem an Wochenenden kämen abends junge Leute am E...-Platz zusammen. Sie betränken und prügeln sich, pöbeln Passanten an und hinterließen Flaschen oder Scherben.

All dies macht den Platz nach Auffassung des Senats noch nicht zu einem „Verbrechens-schwerpunkt“, erst recht stellt es keine Abwertung der Lage der verfahrensgegenständlichen Wohnung selbst in der Bodenrichtwertzone dar, zumal der Platz auf der anderen Seite von Autobahn und S-Bahn, am südlichen Ende der F...-straße und damit ca. 600 m von dem verfahrensgegenständlichen Grundstück entfernt liegt.

cc)

Kopfsteinpflaster ist in C... ohnehin weit verbreitet und daher kein Lagenachteil.

b)

Die von der Klägerin vorgetragenen, nach ihrer Auffassung der Gebäudewert steigernden Umstände sind ebenfalls nicht nachvollziehbar.

aa)

Was die Klägerin mit der „großartigen Raumaufteilung“ der (Ein-Zimmer-!)Wohnung meint, bleibt für den Senat auch nach Ansicht der vorgelegten Bilder (FG-A Bl. 68-74) unerfindlich. Einen Plan hat die Klägerin nicht vorgelegt. Die Durchreiche von der Küche ins Wohnzimmer (zugleich Ess- und Schlafzimmer) mag modernen Wohnbedürfnissen entsprechen, ist jedoch nicht außergewöhnlich.

bb)

Die Wohnung ist zwar ordentlich, hat einen Balkon, und auch das Treppenhaus ist in gutem Zustand und sauber. Gleichwohl vermag der Senat keine besondere Gestaltung der Hausflure oder besonders große Balkone zu erkennen.

2.

Die Arbeitshilfe des BMF ist methodisch geeignet, ihre Ergebnisse erscheinen nachvollziehbar.

a)

Die grundsätzliche Methode der Arbeitshilfe des BMF entspricht den Vorgaben der Rechtsprechung des BFH, wonach insbesondere eine Residualmethode unzulässig ist, also Bodenwert und Gebäudewert unabhängig voneinander zu ermitteln sind.

Vorab ist allerdings stets zu prüfen, ob das Sachwertverfahren angemessen oder das Ertrags- oder Vergleichswertverfahren vorzugswürdig ist. Bei Eigentumswohnungen ist die Anwendung des Sachwertverfahrens jedoch grundsätzlich möglich.

b)

In früheren Zeiten, in C... noch bis vor wenigen Jahren, ergaben, wie der Senat, der für Berlin und Brandenburg auch für die Grundstücksbewertung nach dem Bewertungsgesetz zuständig ist, aufgrund eigener Sachkunde weiß, die Kalkulationen von Neubauprojekten ca. 20 % Grundstückskosten, ca. 50 % Baukosten und ca. 30 % andere Kosten, wie Planungskosten und insbesondere Finanzierungskosten. Im Verhältnis von Grundstückskosten zu Baukosten war daher ein Verhältnis von 20 % für Grund und Boden zu 80 % für das Gebäude eine vielfach der Realität nahekommende Schätzung.

Inzwischen haben sich die Verhältnisse geändert. Heute wird von Projektentwicklern verbreitet mit 40 % Grundstückskosten, vereinzelt auch mehr, kalkuliert aufgrund der binnen kurzer Zeit enorm gestiegenen Grundstückspreise.

Das Ergebnis der Berechnung der Arbeitshilfe im hiesigen Fall, nämlich rund 31 % Gebäudewertanteil und 69 % Bodenwertanteil, mag daher zwar auf den ersten Blick erstauen, ist aber bei älteren Gebäuden und guten Lagen, wie hier, keineswegs zwingend realitätsfern.

Das Gebäude ist mit Fertigstellungsjahr 1973 schon relativ alt und daher ohne durchgreifende Sanierungen, für die nichts ersichtlich oder vorgetragen ist, nicht mehr heutigem Stand der Bautechnik entsprechend, z. B. was die Wärmedämmung angeht.

Umgekehrt ist die Lage sehr gut. Das Grundstück befindet sich in der Nähe der F...-straße, die in Verkehrswertgutachten gelegentlich als „...“ apostrophiert wird, eine der teureren, gehobenen Einkaufsstraßen von C.... Die umliegende Gegend ist als gehoben bürgerlich zu bezeichnen. Zur F...-straße sind es ca. 800 m, wobei die B...-straße selbst bereits zahlreiche Cafés und Restaurants aufweist.

c)

Der durch die Arbeitshilfe des BMF errechnete Gebäudewert von 738 €/m² ist rechnerisch nachvollziehbar:

- Mehrfamilienhäuser gemäß Sachwertrichtlinie 2012 bei Standardstufe 3: 825 €/m² Bruttogrundfläche
- daraus abgeleitet Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum bei Standardstufe 2 (vgl. Seite 3 der Anleitung): 718 €/m² Bruttogrundfläche
- Wohnfläche über 35 m² und unter 135 m²: keine Werterhöhung/Wertminderung
- Umrechnung Bezug Bruttogrundfläche auf Bezug Wohnfläche, Faktor 1,9, ergibt 1.364,20 €/m² Wohnfläche, gerundet 1.364 €/m² Wohnfläche
- 3 % für Außenanlagen, ergibt 1.405,42 €/m², gerundet 1.405 €/m²
- Alterswertminderung, bei Nutzungsdauer von 70 Jahren +/- 10 Jahren, also maximal 80 Jahren, mithin $44/80 = 772,75$ €/m², verbleiben 632,25 €/m², gerundet 632 €/m²
- Preisindizes für die Bauwirtschaft des Statistischen Bundesamts, Fachserie 17 Reihe 4, Mai 2019, Seite 20, Preisindizes für den Neubau von Wohngebäuden einschl. USt, langfristige Übersicht, Wohngebäude insgesamt, 2010 = 90,1, 2017 = 105,3, ergibt 738,61 €/m², gerundet 739 €/m²

Es verbleibt eine Rundungsdifferenz von 1 €/m² zum Ergebnis gemäß der Arbeitshilfe von 738 €/m².

Würde man erst die Indizierung vornehmen und dann die Alterswertminderung abziehen, dann ergäbe sich, anders gesagt, dass die Herstellung des Gebäudes mit dem Standard von 1973 im Jahr 2017 1.642 €/m² Wohnfläche gekostet hätte, aufgrund der Alterswert-

minderung (Alter 44 Jahre bei 80 Jahren Gesamtnutzungsdauer, linear damit 55 %) aber nur 739 €/m² an Wert (45 %) verblieben sind. Soweit die Klägerin auf heutige Baukosten von mindestens 2000 €/m² bzw. mindestens 2.400 €/m² Bezug nimmt, betrifft dies aktuelle Baukosten für Gebäude mit aktuellem Standard, nicht mit dem Standard von 1973. Der Wert von 1.642 €/m² für (fiktive) Herstellungskosten im Jahr 2017 für ein Gebäude mit dem Standard von 1973 erscheint keineswegs abwegig, sondern plausibel. Der letztlich gering erscheinende Wert von 739 €/m² folgt im Wesentlichen aus der Alterswertminderung von 55 %.

d)

Soweit die Klägerin darauf verweist, es würden ursprüngliche Gebäudeherstellungskosten (Baukosten) mit aktuellen Bodenrichtwerten in Beziehung gesetzt, ist dem entgegenzuhalten, dass die Baukosten in der Arbeitshilfe des BMF indiziert sind, also mittels der Preisindizes für die Bauwirtschaft des Statistischen Bundesamtes auf heutige Werte angeglichen werden.

Allerdings könnten an dem von der Arbeitshilfe verwendeten Preisindex des Statistischen Bundesamts Zweifel bestehen.

aa)

Teilweise wird in der Fachdiskussion vorgebracht, dass dieser Index die Realität schon allgemein nicht zutreffend abbilde (vgl. z. B. BFW-Präsident Ibel zum Anstieg der Baupreise: "Tatsächliche Kostensteigerung ist noch weitaus höher!", Pressemitteilung des BFW Bundesverband Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen e.V. vom 08.07.2019, <https://www.bfw-bund.de/services/presse/pressemitteilungen/115110-bfw-praesident-ibel-zum-anstieg-der-baupreise-tatsaechliche-kostensteigerung-ist-noch-weitaus-hoeher/>).

bb)

Gravierender erscheint das Bedenken, dass sich die Baupreise regional unterschiedlich entwickeln können und nach der Kenntnis des Senats gerade in C... in den letzten Jahren im bundesweiten Vergleich überproportional gestiegen sind.

Damit verwendet die Arbeitshilfe des BMF zwar lokal genaue Bodenrichtwerte, die den Anstieg der Bodenpreise relativ präzise abbilden, aber hinsichtlich der Baupreisentwicklung nur bundesweite Durchschnittswerte, die regional stärkere Steigerungen naturgemäß

nicht erfassen können. Dies kann zu Verzerrungen bei der Kaufpreisaufteilung führen, indem die örtliche Bodenpreissteigerung vollständig, hingegen die regionale Baupreissteigerung nur unvollständig erfasst wird.

cc)

Allerdings liegen dem Senat hinsichtlich der Baupreisentwicklung in C... keine genauen Zahlen vor, die es ermöglichen würden, in die Berechnung der Arbeitshilfe des BMF korrigierend einzugreifen. Im Übrigen ist dieser Berechnung, wie jeder Schätzung, ein gewisses Maß an Generalisierung und Typisierung immanent. Dass die möglicherweise unvollständige Erfassung der regionalen Baupreissteigerung zu so nennenswerten Verschiebungen führen würde, dass die Schätzung mittels der Arbeitshilfe des BMF insgesamt zu verwerfen wäre, sieht der Senat im Ergebnis nicht.

e)

Der Senat geht davon aus, dass eine erhebliche Erhöhung der Bodenpreise meist auch von einer Erhöhung der Baupreise begleitet sein wird. Nach dieser Auffassung stellt sich das von der Klägerin angesprochene Problem nicht, dass die sich durch verstärkte Nachfrage und damit Verknappung ergebende Preissteigerung von Wohnimmobilien einer bestimmten Lage aufgrund der Berechnungssystematik der Arbeitshilfe des BMF praktisch nur zu einer Erhöhung allein des Bodenwerts und damit zu einer entsprechenden Verschiebung bei der Kaufpreisaufteilung von Bestandsimmobilien führt.

III.1.

Die Zulassung der Revision erfolgt wegen grundsätzlicher Bedeutung, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

Zwar stellt die Prüfung, ob die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, eine tatsächliche Gesamtwürdigung im Einzelfall dar. Allerdings spielt in der Praxis der Finanzämter mehrerer Bundesländer, wie dem Senat aus zahlreichen Fällen bekannt ist, und inzwischen auch in der Spruchpraxis des Senats selbst die Arbeitshilfe des BMF eine besonders wichtige Rolle. Es erscheint deshalb klärungswürdig und klärungsbedürftig, ob diese Arbeitshilfe grundsätzlich zur Einschätzung der Kaufpreisanteile des Grund und Bodens und des Gebäudes geeignet ist und ab welchem Grad von Abweichung der vertraglichen Aufteilung von der sich aus der Arbeitshilfe ergebenden Aufteilung die vertragliche wirtschaftlich nicht mehr haltbar erscheint, ferner, ob bei einem besonders starken Anstieg

der Bodenrichtwerte binnen kurzer Zeit der Arbeitshilfe nur noch eine eingeschränkte Aussagekraft zukommt.

2.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich auch durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt sowie Diplomjuristen im höheren Dienst oder durch entsprechend befähigte Beschäftigte anderer Behörden oder juristischer Personen einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „www.egvp.de“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier finden Sie auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens.

...

...

...