

Wochenschrift & umfassende Datenbank für Steuerberater

Steuerrecht

Wirtschaftsrecht

Betriebswirtschaft

Beruf

Steuerrecht

**Kritische Analyse des EU-Doppelbesteuerungsabkommen-
Streitbeilegungsgesetzes, von T. Jansen/Dr. A. Mammen** 465

**Medizinische Versorgungszentren im Steuerrecht,
von Dr. A. Janzen** 475

**Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen – Quo vadis?
Alternativen zur Arbeitshilfe des BME, von Dr. J. Jacoby/S. Geiling** 481

**Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis bei
späterer Wiederaufnahme der Tätigkeit
(BFH v. 11.2.2020 mAnm Diemer)** 486

**Umorientierung während mehraktiger einheitlicher Erstausbildung
eines Kindes (BFH v. 23.10.2019)** 491

**Keine Beendigung der USt-Organschaft durch vorläufige
Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläufigen Sachwalters
(BFH v. 27.11.2019)** 494

**Kein Zeugnisverweigerungsrecht volljähriger Kinder im Kinder-
geldprozess (BFH v. 18.9.2019 mAnm Wendt)** 501

Anwendungsfragen zu § 14 Abs. 2 KStG (BMF v. 4.3.2020) 505

Wirtschaftsrecht

Blick ins Arbeitsrecht, von M. Eckert 508

**Anforderungen an die Neufassung einer Vereinssatzung
(OLG München v. 30.1.2020)** 514

Beruf

**Die Novelle des Berufsbildungsgesetzes im Überblick,
von Dr. E. Rennebarth** 516

Organ der Bundes-
steuerberaterkammer



Beilage: DStR kurzgefaßt (DStRK) Heft 5/2020
Beihefter: BStBK-Report März 2020

S. 465 bis 520 · 7. März 2020 · 58. Jahrgang
www.dstr.de

10/20

das Rechtsverhältnis zwischen dem MVZ-Träger und den bei diesem tätigen angestellten Ärzten und Vertragsärzten.

Bei Personengesellschaften als MVZ-Trägern können sowohl angestellte Ärzte als auch Vertragsärzte iSv § 95 Abs. 1 S. 2 SGB V tätig sein. Dabei erzielen angestellte Ärzte Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, während bei Vertragsärzten als Gesellschaftern des MVZ-Trägers Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSv § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegen. Eine Mitunternehmenschaft zwischen MVZ-GmbH und Vertragsärzten als GmbH-Gesellschaftern führt §§ 18 Abs. 4 S. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 1 EStG zu Einkünften der betreffenden Vertragsärzte aus Gewerbebetrieb.

Bei einer GmbH als MVZ-Trägerin werden regelmäßig nur angestellte Ärzte, nicht jedoch selbständige Vertragsärzte

iSv § 95 Abs. 1 S. 2 SGB V, tätig. Als juristische Person trägt nur die GmbH das Unternehmerrisiko und die Unternehmerinitiative und nicht ihre Gesellschafter. Die bei der GmbH tätigen Ärzte erzielen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Nur wenn Vertragsärzte als Gesellschafter der GmbH nach einer Gesamtabwägung aller Umstände nicht als Arbeitnehmer iSv § 1 Abs. 1, 2 LStDV anzusehen sind, können sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSv § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen. Gewinnausschüttungen von MVZ-GmbHs sind bei deren Gesellschaftern gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu besteuern; diese sind gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG iHv 60 % steuerpflichtig, sofern die Beteiligung am MVZ-Träger im Betriebsvermögen gehalten wird.

Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen – Quo vadis?

Steht die Arbeitshilfe des BMF vor dem Aus? Welche Alternativen gibt es?

Dr. Jürgen Jacoby und Stefan Geiling*

Grundsätzlich ist einer vertraglichen Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude zu folgen. Fehlt es an einer Einigung der Vertragsparteien oder kann die Aufteilung steuerrechtlich nicht zugrunde gelegt werden (zB wenn die Aufteilung nach der Restwertmethode oder nur zum Schein getroffen wurde bzw. Gestaltungsmissbrauch vorliegt), ist der Gesamtkaufpreis, dem Grundsatz der Einzelbewertung folgend, auf jedes Wirtschaftsgut aufzuteilen. Zur Verwaltungsvereinfachung einer Kaufpreisaufteilung auf die Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“ und „Gebäude“ wurde dazu im April 2014 eine Arbeitshilfe für die vereinfachte „Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises“ von den Obersten Finanzbehörden der Länder und des BMF als Excel-Datei zur Verfügung gestellt (sog. BMF-Arbeitshilfe). Diese ist als unverbindliches Hilfsprogramm für die Steuerverwaltung und als Serviceangebot für die Steuerpflichtigen bundesweit einheitlich anzuwenden und kann bereits mit einer sachverständigen Begründung als Alternative zu einem kostenaufwendigen Gutachten widerlegt werden.¹ Letztendlich bedarf es auch aufgrund des beim BFH anhängigen Verfahrens², bei dem zu entscheiden ist, ob die BMF-Arbeitshilfe grundsätzlich für die Kaufpreisaufteilung geeignet ist, einer an-

wendbaren Alternative, wie zB des umgekehrten Ertragswertverfahrens³, das im vorliegenden Beitrag vorgestellt werden soll.

1. Gesuchte Zielgrößen für Boden- und Gebäudeanteile bei Kaufpreisaufteilungen

Die BFH-Rechtsprechung⁴ geht hinsichtlich der Aufteilung des Gesamtkaufpreises in einen Boden- und in einen Gebäudeanteil zum Zwecke der Abschreibung bis dato von der sog. „Verkehrswertmethode“ und somit vom Verhältnis der Teilwerte bei Betriebsvermögen und vom Verhältnis der Verkehrswerte bei Privatvermögen aus, die gemäß den in der ImmoWertV beinhalteteten Ertrags-, Vergleichs- und Sachwertverfahren zu ermitteln sind. Grundlage hierfür ist die auf den Unternehmenskauf ausgerichtete Teilwertdefinition gemäß § 6 Abs. 1 EStG, die uE bezogen auf das Wirtschaftsgut „bebauter Grund und Boden“ wie folgt zu definieren ist:⁵

Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des bebauten Grundstücks oder des entsprechenden Miteigentumsanteils im Rahmen des Gesamtkaufpreises (= Kaufpreis + Nebenkosten) für das einzelne Wirtschaftsgut „Grund und Boden“ und „Gebäude“ ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber die Immobilie, so wie erworben, weiternutzt bzw. weitervermietet.⁶

* Dr.-Ing. Jürgen Jacoby ist öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von un- und bebauten Grundstücken, Dozent bei der BStBK und geschäftsführender Gesellschafter der Kaufpreisaufteilung.de GmbH. Stefan Geiling, M.A., ist Steuerberater der Sozietät Jürgen Geiling & Partner.

1 DStV online v. 15.3.2016 „Neues von der Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung“, <http://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/steuern-aktuell/tb-039-16-we-neues-ah-kaufpreisaufteilung>, 1, Abs. 3 in Verbindung mit der Arbeitshilfe und Anleitung des BMF v. 13.5.2019, 1, „Allgemeine Hinweise“, Abs. 4 sowie mit Jarolin/Roscher NWB 2014, 3155 (3159).

2 Unter Az. IX R. 26/19 (Vorinstanz FG Berlin-Brandenburg v. 14.8.2019 – 3 K 3137/19, BeckRS 2019, 28421).

3 Das umgekehrte Ertragswertverfahren wurde im Rahmen einer Dissertation empirisch belegt, vgl. Jacoby, Kaufpreisaufteilung für bebauten Grundstücke – Problematik und Lösungsansatz, 2018 (KIT – Karlsruher Institut für Technologie, Fakultät der Wirtschaftswissenschaften).

4 Vgl. BFH v. 15.1.1985 – IX R. 81/83, BStBl. II 1985, 252, NJW 1986, 1710.

5 Zur Kaufpreisaufteilung beim Unternehmenskauf vgl. Biele SteuK 2016, 451.

6 Angelehnt an BFH v. 28.3.1966 – VI 320/64, BStBl. III 1966, 456, BeckRS 1966, 21000657: Liegt ein unaufgeteilter Gesamtkaufpreis vor, ist der *vermutliche Konsumpreis* für den einzelnen Vermögensgegenstand zu ermitteln.

Beim Immobilienkauf bzw. beim Erwerb von Bestandsobjekten ist abweichend zum Unternehmenskauf die folgende Besonderheit zu berücksichtigen, dass das bebaute Grundstück bzw. der entsprechende Miteigentumsanteil die kleinste separat am Markt gehandelte Wirtschaftseinheit ist. Demzufolge besteht für die darin zwar beinhalteten, lediglich rein steuerlich relevanten, aber tatsächlich nicht getrennt voneinander erwerblichen Wirtschaftsgüter „Boden- und Gebäudeanteil“ kein eigenständiger gewöhnlicher Geschäftsverkehr, der definitionsgemäß die Grundvoraussetzung für die Ermittlung von Verkehrswerten nach § 194 BauGB ist.

Der Verkehrswert nach § 194 BauGB ist definitionsgemäß ein spezieller, objektiver (Kauf-) Preis, der nicht zwischen einem bestimmten Verkäufer und Erwerber subjektiv und ohne Vorliegen besonderer Umstände bei einem von beiden, wie zB einer persönlichen oder finanziellen Notsituation o.Ä., vereinbart wird. Die nach der o.ä. Gesetzesvorgabe bei Kaufpreisaufteilungen von Immobilien tatsächlich gesuchten Zielgrößen sind daher nicht, wie bisher angenommen, Teil- oder Verkehrswerte nach § 194 BauGB, sondern die vom Erwerber erbrachten Gegenleistungen für den Boden- und den Gebäudeanteil, die in der Summe den notariell vereinbarten Immobilienkaufpreis und im Anschluss nach Addition der Nebenkosten wiederum die Anschaffungskosten ergeben.

Diese bei Kaufpreisaufteilungen tatsächlich gesuchten Teilpreise sollen, um das Risiko von in notariellen Kaufverträgen willkürlich oder einseitig zugunsten des jeweiligen Erwerbers gewählten Aufteilungsergebnissen zu minimieren, anhand des Ertrags-, Vergleichs- und Sachwertverfahrens gemäß ImmoWertV möglichst objektiv ermittelt werden, wobei die Verfahrensauswahl im jeweiligen Einzelfall zu begründen ist.⁷ Somit kann ein zum Kaufzeitpunkt den jeweiligen lokalen Marktverhältnissen in etwa entsprechender Kaufpreis anstandslos als Ausgangsbasis in die Berechnung der gesuchten Boden- und Gebäudeanteile einbezogen werden.⁸ Diese Verwendbarkeit von marktkonformen Kaufpreisen hierfür wird sowohl durch die sog. Teilwertvermutung⁹ als auch durch die für sog. „Annäherungswerte“ im Rahmen der Erhebung der Erbschaftsteuer geltende „+/- 20 %-Streuung der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt“ zur „vertretbaren“ Abbildung des jeweiligen lokalen „Marktwertniveaus“¹⁰ sowie durch RB 198 Abs. 4 ErbStR 2011 bestätigt. Zudem stellt die Voraussetzung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und

Verpachtung eine Abgrenzung gegenüber sog. Liebhaberpreisen dar.¹¹

2. Analyse der BMF-Arbeitshilfe

Nach zuletzt ergangener Rechtsprechung des BFH hat das FG „die Gesamtumstände des Kaufobjekts aufzuklären und dahingehend zu würdigen, ob besondere Aspekte die Abweichung nachvollziehbar erscheinen lassen“, wie zB „besondere Ausstattungsmerkmale, ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen“ uvm.¹², und ist dabei nicht „an etwaige Schätzungen des FA“ gebunden¹³, wie zB an die BMF-Arbeitshilfe.

Trotz der Vorgabe des BFH, dass eine „Gesamtwürdigung der Verhältnisse nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude“¹⁴ erforderlich ist, lässt die BMF-Arbeitshilfe bei der Berechnung der gesuchten Boden- und Gebäudeanteile neben den besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmalen auch die wesentliche Einflussgröße jedes Sachwertverfahrens gemäß ImmoWertV, den Sachwertfaktor, der auch als Marktanpassung bezeichnet wird, pauschal außer Acht. Bezüglich der Plausibilität der mit der BMF-Arbeitshilfe berechneten Aufteilungsergebnisse weist die dazugehörige Anleitung¹⁵ auch ausdrücklich darauf hin, dass „die Summe der ermittelten Einzelwerte (vorläufige Sachwerte) ohne Marktanpassung nicht den Verkehrswert ausweist“, was somit folgerichtig auch für die o.ä. „realen Verkehrswerte von Grund und Gebäude“ als sog. Einzelwerte¹⁶ und als sog. Teilpreise sowie für das daraus jeweils resultierende Aufteilungsverhältnis gilt.

Die BMF-Arbeitshilfe erhebt selbst gar nicht erst den Anspruch, Boden- und Gebäudewerte bzw. Konsenspreise abzuleiten. Diese definitiv nicht den „Vorschriften der Verkehrswertermittlung gemäß ImmoWertV“¹⁷ folgende Vorgehensweise führt dazu, dass bei der BMF-Arbeitshilfe pauschal die beiden so nicht miteinander vergleichbaren Komponenten „bundesweit einheitliche Gebäudekosten“ und „je nach Standort und Region erheblich voneinander abweichende Bodenrichtwerte“ ohne eine vorherige, dafür gemäß BFH-Rechtsprechung zwingend erforderliche Erweiterung bzw. Umrechnung auf den gemeinsamen Hauptnenner „Wert“ addiert werden.¹⁸ Da bei der BMF-Arbeitshilfe der jeweilige, tatsächlich vereinbarte Kaufpreis bei der

7 Vgl. BFH v. 27.11.2017 – IX B 144/16, BFH/NV 2018, 218, BeckRS 2017, 136607 Ls. sowie Rn. 5 a).

8 Vgl. BFH v. 2.7.2004 – II R 55/01, BStBl. II 2004, 703, DStR 2004, 1382 und v. 28.3.1966 – VI 320/64, BeckRS 1966, 21000657.

9 Vgl. BFH v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269, BeckRS 1988, 22008552 und v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639, DStR 1999, 1183 und v. 11.1.1966 – I 99/63, BStBl. III 1966, 310, BeckRS 1966, 21000842 (Vm *Jardin/Roscher*, Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, 24): Teilwertvermutung: „Es wird davon ausgegangen, dass ein Kaufmann für ein Wirtschaftsgut nicht mehr aufwendet, als es für seinen Vermietungsbetrieb wert ist.“

10 Vgl. BVerG v. 7.11.2006 – I BvL 10/02, DStR 2007, 235, Ls. 2a und Rn. 137.

11 Vgl. BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, DStR 2002, 253.

12 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – IX R 12/14, BStBl. II 2016, 397, DStR 2016, 33 Rn. 22.

13 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – IX R 12/14, DStR 2016, 33 Rn. 24.

14 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – IX R 12/14, DStR 2016, 33 Rn. 25 (Vm den Erkenntnissen aus Kap. 1).

15 „Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises“ (Fn. 1), 1. li. Sp., Abs. 3.

16 *Schaper/Moll-Ammeln* GuG 2013, 257 (258, 264) (Vm *Jacoby* (Fn. 3), Kap. 2 und 3).

17 Vgl. „Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises“ (Fn. 1), 1. li. Sp., und *Kleiber-digital*, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, Online-Version des Standardwerks zur Wertermittlung, Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5.4 Rn. 148 (Stand Aug. 2018).

18 S. <https://www.kaufpreisaufteilung.de/analyse-bmf-arbeitshilfe.html>, Begründung.

Berechnung der prozentualen Boden- und Gebäudeanteile unberücksichtigt bleibt, werden bei gleichgroßen Gebäuden desselben Typs und derselben Baujahreskategorie bundesweit immer dieselben typisierten Herstellungskosten (THK) ermittelt, die wiederum nicht den tatsächlich gemäß BFH-Rechtsprechung gesuchten Gebäudewerten am jeweiligen Standort entsprechen.

Beispiel 1: BMF-Arbeitshilfe mit unterschiedlichen Bodenrichtwerten

Verwendet man das Beispiel aus der Anleitung zur BMF-Arbeitshilfe¹⁹ und setzt dabei neben dem dort beinhaltenen Bodenrichtwert von 250 €/m² zusätzlich auch Bodenrichtwerte von zB 50 €/m² für einen Standort in einer ländlich geprägten Region und von 1.000 €/m² für eine größere Stadt an, ergeben sich mit der BMF-Arbeitshilfe automatisch folgende prozentuale Aufteilungsergebnisse, mit denen abschließend der jeweilige Kaufpreis multipliziert wird:

Beispiel aus Anleitung zur BMF-Arbeitshilfe mit variierenden Bodenrichtwerten			
	EFH, freistehend, KG, EG, ausgebauter DG		
	mit jeweils 500 m ² Grundstücksfläche		
Gebäudestandardstufe (s. BMF-Anleitung, 3)	3		
Gebäudekosten/m ² : Typ 1.01 (s. BMF-Anleitung, 3)	835 €		
BGF-Faktor für Typ 1.01 (s. BMF-Anleitung, 4)	2,3		
835 € × 2,3 =	1.920,50 €		
Außenanlagen (s. BMF-Anleitung, 4)	3 %		
1.920,50 € × 1,03 =	1.978,12 €		
Gesamtnutzungsdauer 80 Jahre gemäß Anl. 3 SW-RL			
Gebäudealter 18 Jahre (= 2018–2000)			
Alterswertminderung (18 Jahre/80 Jahre =)	22,50 %		
Gebäudekosten nach Alterswertminderung 1.978,12 € × (1 - 22,50 %) =	1.533,04 €		
Baupreisindex	1,220		
1.533,04 € × 1,220 =	1.870,31 €		
Wohnfläche in m ²	140		
Gebäudekosten 1.870,31 € × 140 m ² =	261.843 €		
typisierte Herstellungskosten (THK) gerundet (stets unverändert und ungleich dem gesuchten Gebäudewert)	262.000 €	262.000 €	262.000 €
Grundstücksfläche in m ²	500	500	500
Bodenrichtwert/m ²	50 €	250 €	1.000 €
Bodenwert	25.000 €	125.000 €	500.000 €
Summe (100 %) Gebäudekosten + Bodenwert =	287.000 €	387.000 €	762.000 €
Gebäudeanteil: 262.000 € × 100/Summe =	91,29 %	67,70 %	34,38 %
Bodenanteil: jeweiliger Bodenwert × 100/Summe =	8,71 %	32,30 %	65,62 %

19 Vgl. „Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises“ (Fn. 1), 3–5, wobei aus Anschaulichkeitsgründen die zusätzliche, ca. 200 m² große und dort pauschal mit 63 €/m² bewertete Grundstücksfläche ausgeklammert wird.

Da die sich in der jeweiligen Preisbildung widerspiegelnden lokalen Marktverhältnisse im Bundesvergleich keinesfalls ausschließlich aus dem jeweiligen Bodenrichtwert resultieren und da gemäß der oa BFH-Rechtsprechung keine bundeseinheitlichen Gebäudekosten oder typisierte Herstellungskosten, sondern lokale Gebäudewerte bzw. -preise zu ermitteln sind, ergeben sich aus der jeweiligen Summe von bundeseinheitlichen Gebäudekosten und lokalen Bodenwerten keine aussagekräftigen Aufteilungsergebnisse bzw. -verhältnisse.²⁰

Unabhängig vom Ausgang des beim BFH anhängigen Verfahrens IX R. 26/19 ist es daher uE nur eine Frage der Zeit, bis Steuerpflichtige und deren Berater diese mit der BMF-Arbeitshilfe berechneten Ergebnisse beim jeweiligen FA kritisch hinterfragen, im Rahmen von Einsprüchen anfechten und deutlich häufiger als bisher den Klageweg beschreiten werden. Denn ein von der oa BFH-Rechtsprechung vorgegebenes objektives Verhältnis der Verkehrswerte bzw. Teilpreise der einzelnen Wirtschaftsgüter „Boden-“ und „Gebäudeanteil“ lässt sich aus der BMF-Arbeitshilfe keinesfalls ableiten. Dieses gilt auch nach einer potentiellen Einführung von sog. Regionalisierungsfaktoren für die bisher bundeseinheitlichen, lediglich indexierten typisierten Herstellungskosten, da die jeweils vereinbarten Kaufpreise bundesweit deutlich stärker voneinander abweichen als die jeweils dafür aufzuwendenden lokalen Baukosten.²¹

3. Alternative zur BMF-Arbeitshilfe

Da bei der Ermittlung zur zutreffenden Kaufpreisaufteilung bei Vermietungsobjekten mit geringen jährlichen Abschreibungsvolumina die Beauftragung eines Gutachtens ökonomisch nicht immer sinnvoll erscheint, kann für den Zweck der Kaufpreisaufteilung eine vom BMF zugelassene sog. sachverständige Begründung als Nach- bzw. Gegenbeweis die Ergebnisse der BMF-Arbeitshilfe „schlagen“. ²² Hiernach dürfen vom Steuerpflichtigen eingereichte sachverständige Begründungen von der Finanzverwaltung nur zurückgewiesen werden, wenn die Berechnung: nicht nachvollziehbar erscheint, methodische Mängel aufweist, unzutreffende Wertansätze enthält oder wenn die Wahl des Wertermittlungsverfahrens nicht begründet wurde.

Auch wenn der BFH seine frühere Auffassung, dass bei Kaufpreisaufteilungen von Eigentumswohnungen und somit auch bei anderen Gebäudetypen und Objektarten vorzugsweise das Sachwertverfahren anzuwenden ist, mittlerweile relativiert hat²³, lohnt sich für die Auswahl eines geeigneten Wertermittlungsverfahrens²⁴ ein Blick in die damaligen Entscheidungsgründe und Intensionen im BFH-Urteil v. 15.1.

20 Kleiber-digital (Fn. 17) iVm Jacoby (Fn. 3), Kap. 2.2.2.3 und 3.2.

21 Vgl. Schaper/Moll-Amrein GuG 2013, 257 (264–267).

22 Jardin/Roscher NWB 2014, 3155 (3159) sowie DStV online v. 15.3.2016 (Fn. 1) iVm „Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises“ (Fn. 1), 1, „Allgemeine Hinweise“, Abs. 4 sowie Kleiber-digital (Fn. 17), Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5.4 Rn 149.

23 Vgl. BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292, BeckRS 2017, 94039.

24 Vgl. BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292, BeckRS 2017, 94039.

1985. Darin hat der BFH das Vergleichswertverfahren für Zwecke verworfen, in denen dieses „nur erlaubt, die Eigentumswohnung als eine Einheit von Miteigentumsanteil und Sondereigentum zu bewerten“ und dieses somit „gegen den Grundsatz der Einzelbewertung von Boden- und Gebäudewertanteil verstößt“²⁵.

Nachdem anhand der Fachliteratur aus der Verkehrswertermittlung zwischenzeitlich geklärt werden konnte, dass gesonderte und vor allem marktkonforme Boden- und Gebäudeanteile sowohl mit dem Vergleichs-²⁶ als auch mit dem sog. zweigleisigen Ertragswertverfahren²⁷ ermittelt werden können, wirkt sich diese oa Begründung aber tatsächlich und anders als zuvor unzutreffenderweise angenommen gegen die Anwendbarkeit des Sachwertverfahrens für Kaufpreisaufteilungen aus. Denn das Sachwertverfahren gemäß ImmoWertV ist modellbedingt ausschließlich auf die Ermittlung des Sachwerts für ein bebautes Grundstück (= 100 %) und nicht auf eine von der BFH-Rechtsprechung vorgegebene anteilige Berechnung eines Gebäudewerts ausgerichtet.

Danach bezieht sich der jeweils aus tatsächlich erzielten Kaufpreisen für vergleichbare Objekte abzuleitende Sachwertfaktor ausschließlich auf die Summe aus Bodenwert und aus lediglich alterswertgeminderten Herstellungskosten für Gebäude sowie Außenanlagen (= vorläufiger Sachwert), ohne dass dabei iSd Grundsatzes der Einzelbewertung²⁸ zwischen den beiden Bestandteilen „Boden- und Gebäudeanteil“ bzw. zwischen einem Boden- und einem Gebäudesachwertfaktor differenziert wird. Somit trifft die Aussage in der Anleitung zur BMF-Arbeitshilfe, dass „auf eine Marktanpassung der (vorläufigen) Sachwerte verzichtet wurde, da sich diese im gleichen Verhältnis auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits auswirkt“²⁹, auch für das Sachwertverfahren gemäß ImmoWertV zu. Demzufolge „ist diesbezüglich das Sachwertverfahren der ImmoWertV für steuerliche Zwecke nicht nur vom Grundsatz, sondern auch verfahrenstechnisch völlig ungeeignet“³⁰, da hiermit das tatsächliche Verhältnis von Boden- und Gebäudebetrag zum Gesamtkaufpreis bzw. inkl. Nebenkosten zu den Anschaffungskosten erheblich verfälscht wird. Das Sachwertverfahren gemäß ImmoWertV ist ohne einen in der Praxis der Verkehrswertermittlung bisher nicht existierenden Gebäudesachwertfaktor nicht für die Anwendung bei Kaufpreisaufteilungen geeignet.³¹ Aus diesem Grund vermag auch das Urteil des FG Berlin-Brandenburg nicht zu überzeugen, bei welchem sich der erkennende Senat die Argumentation der

Arbeitshilfe des BMF zu eigen macht.³² Denn das FG geht hierbei von der nicht zutreffenden Annahme aus, dass es sich bei dem mit der Arbeitshilfe des BMF tatsächlich berechneten „vorläufigen Sachwert“ für das Gebäude ohne Marktanpassung bereits um den endgültigen „Sachwert des Gebäudes“ inkl. „Gesamtwürdigung der Verhältnisse“ und somit um den Gebäudewert handeln würde, und baut seine Entscheidungsgründe auf dieser Annahme auf. So ist in der Folge die Ansicht des FG Berlin-Brandenburg, eine erhebliche Erhöhung der Bodenpreise sei auch von einer Erhöhung der Baupreise getragen, ebenso sachlich nicht haltbar wie die ablehnende Schlussfolgerung, dass es durch die Systematik der Arbeitshilfe des BMF nicht nur zu einer Erhöhung allein des Bodenwerts und damit zu einer entsprechenden Verschiebung bei der Kaufpreisaufteilung von Bestandsimmobilien käme.

Da sich die alleinige Anwendung des Vergleichswertverfahrens in Gutachten auf wenige Objektarten und auf Einzelfälle beschränkt und da Personen, die über keine immobilienwirtschaftliche Aus- und Weiterbildung verfügen, beim Ertragswertverfahren oftmals erhebliche Schwierigkeiten bei der marktkonformen Mietermittlung und bei der Differenzierung zwischen marktüblich erzielbaren Erträgen und den jeweils individuell vereinbarten Vertragsmieten haben, bedarf es daher einer für jeden anwendbaren Variante des Ertragswertverfahrens gemäß ImmoWertV. Denn gemäß § 8 Abs. 1 ImmoWertV werden zu Vermietungs- und Verpachtungszwecken erworbene Immobilien stets nach dem Ertrags- und, soweit möglich, nach dem Vergleichs- und nur in besonderen Ausnahmefällen nach dem Sachwertverfahren bewertet.

4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens in Abgrenzung zur sog. Restwertmethode

Bei einem Verkehrswertgutachten ist es gemäß § 14 ImmoWertV die Grundvoraussetzung für eine nachvollziehbare und nachprüfbare Wertermittlung, dass die dafür benötigten Einflussgrößen, wie zB der Liegenschaftszins oder der Sachwertfaktor, aus dem zum jeweiligen Wertermittlungsstichtag aktuellen Marktgeschehen und somit aus geeigneten Kaufpreisen resultieren. Hierzu greifen Sachverständige als Ausgangsbasis jeweils auf möglichst zeitnahe Kaufpreise für die jeweilige Objektart aus der Kaufpreissammlung von Gutachterausschüssen zurück und ermitteln durch Umstellung der Formeln im Ertrags- und im Sachwertverfahren die oa Einflussgrößen. Auch bei besonderen Aufgabenstellungen, wenn zB in Landkreisen ohne existierenden Mietspiegel ein Miet- bzw. Wohnwert gesucht wird, ist es eine seit Jahrzehnten bewährte Option, notariell vereinbarte Kaufpreise anhand des Ertragswertverfahrens dorthin zurück zu rechnen. Eine derartige Vorgehensweise wird in der Praxis auch als umgekehrtes Ertragswertverfahren gemäß ImmoWertV bezeichnet.³³ Eine derartige, die Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens erfordernde Aufgabenstellung ist auch bei der

25 Vgl. BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252, NJW 1986, 1710 Rn. 18.

26 Schaper GuG 2017, 100 (100–108) iVm dem BFH v. 27.11.2017 – IV B 144/16, BFH/NV 2018, 218, BeckRS 2017, 136607 und v. 15.11.2016 – IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292, BeckRS 2017, 94039.

27 Kleiber-digital (Fn. 17), § 17, Kap. 2.2 Rn. 39–44 iVm Jacoby (Fn. 3), Kap. 2.2.2.4 iVm BFH v. 24.2.1999 – IV B 73/98, DStRE 1999, 621.

28 Vgl. BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252, NJW 1986, 1710 Rn. 15 und v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183, DStRE 2001, 307.

29 Vgl. „Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung des Grundstückskaufpreises“ (Fn. 1), 1, b. 5p. Abs. 3.

30 Kleiber-digital (Fn. 17).

31 Vgl. Jacoby (Fn. 3), Kap. 2.2.2.3 und 3.2 und Mann GuG 2017, 17 (17–23).

32 Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 14.8.2019 – 3 K 3137/19, BeckRS 2019, 28421, anhängig beim BFH, Az.: IX R 26/19.

33 Vgl. Jacoby (Fn. 3), Kap. 2.2.3 und Kap. 3.3.

Kaufpreisaufteilung gegeben, weil hierbei stets, wie in Kapitel 1 erläutert, der jeweilige mit Einkünfteerzielungsabsicht erworbene, notariell vereinbarte Kaufpreis gemäß § 6 Abs. 1 EStG die Ausgangsbasis darstellt und somit ein fester Bewertungsbestandteil für die Ermittlung der gesuchten Boden- und Gebäudeanteile vorgegeben ist.³⁴

Da die Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“, der grundsätzlich keiner Restnutzungsdauer unterliegt, und „Gebäude“, dessen Gesamtnutzungsdauer je nach Objektart gemäß Anlage 3 SW-RL maximal 80 Jahre beträgt, unterschiedliche Restnutzungsdauern besitzen, ist der notariell vereinbarte Kaufpreis bei der Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG zunächst in einen Kaufpreis pro Jahr (= jährlicher Reinertrag gemäß § 18 Abs. 1 ImmoWertV) umzurechnen. Aus diesem Kaufpreis p.a. werden im Anschluss die bei Kaufpreisaufteilungen gesuchten Verhältnisse aus einem Bodenanteil p.a. (= Bodenwertverzinsungsbetrag gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 ImmoWertV) und aus einem Gebäudeanteil p.a. (= Reinertragsanteil der baulichen Anlagen gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 ImmoWertV) abgeleitet. Speziell für den Zweck der Kaufpreisaufteilung ist hierbei aber zusätzlich die Besonderheit zu beachten, dass die anteiligen Bodenenerträge, die erst nach Ablauf der Restnutzungsdauer der darauf befindlichen baulichen Anlagen erzielt werden, ausschließlich und somit zu 100 % dem Bodenanteil am notariell vereinbarten Kaufpreis zugeordnet werden (s. Nebenrechnungen Nr. 1 und Nr. 2 im nachfolgenden Beispiel).³⁵

Das umgekehrte Ertragswertverfahren greift dabei die in ihrer ursprünglichen Form nicht mehr zulässige Restwertmethode³⁶ wieder auf und vervollständigt diese, indem es zusätzlich die preisbildenden „Gesamtumstände“³⁷ berücksichtigt. Hierzu zählen unter anderem erforderliche Reparaturen, sofern diese den vereinbarten Kaufpreis gemindert haben (= besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale gemäß § 8 Abs. 3 ImmoWertV), die jeweils unterschiedlichen Restnutzungsdauern des Boden- und des Gebäudeanteils und die zum Kaufzeitpunkt jeweils vorhandenen Wertsteigerungschancen und Marktrisiken (= Liegenschaftszins gemäß § 14 Abs. 3 ImmoWertV).³⁸ Demzufolge kann man beim umgekehrten Ertragswertverfahren durchaus von einer „Restwertmethode in der Version 2.0“ sprechen, in der die Kritikpunkte an der früheren Version und die Vorgaben aus der BFH-Rechtsprechung nunmehr berücksichtigt werden.

Beispiel 2: umgekehrtes Ertragswertverfahren

Im nachfolgenden Beispiel für die Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens werden sämtliche Objektangaben aus dem in Kapitel 2 abgebildeten Beispiel 1 zur BMF-Arbeitshilfe mit einem Bodenrichtwert von 1.000 €/m² (s. rechte Spalte) übernommen:

Grundstücksart:	Einfamilienwohnhaus (EFH) mit einem Keller-, einem Erd- und einem ausgebauten Dachgeschoss mit einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren
Datum des Kaufvertrags:	2.5.2018
Ursprüngliches Baujahr:	2000 (Restnutzungsdauer: 62 Jahre – 80 Jahre – 18 Jahre)
Wohn- und Nutzfläche:	140 m ²
Grundstücksfläche:	500 m ²
Bodenrichtwert:	1.000 €/m ²
Liegenschaftszins:	zB mittlerer Zins aus Grundstücksmarktbericht oder hier alternativ pauschal 3 % gemäß § 193 Abs. 4 BewG

Setzt man entsprechend dem erhöhten Bodenrichtwertniveau von 1.000 €/m² und unter Ausklammerung der Nebenkosten einen Immobilienkaufpreis von zB gerundet 900.000 € und die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale pauschal mit 0 € an, ergibt sich daraus anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens ein steuerlich absetzbarer Gebäudeanteil von gerundet ca. 48,4116 %, der abschließend auch bei den hier aus Anschaulichkeitsgründen nicht abgebildeten Nebenkosten anzusetzen ist.

Berechnung der Boden- und Gebäudeanteile

Kaufpreis (ohne Nebenkosten)		900.000 €
Reparatur- und sonstiger Investitionsbedarf (sofern diese Kosten den Kaufpreis gemindert haben)	+	0,00 €
Bodenwert (Hauptnutzfläche: 500 m ² × 1.000 €/m ² = 500.000 €)	-	500.000 €
vorläufiger Ertragswert der baulichen Anlage	=	400.000 €
Barwertfaktor gemäß Anl. 1 ImmoWertV mit Liegenschaftszins: 3,00 % und Restnutzungsdauer 62 Jahre	/	26,0003
Reinertragsanteil der baulichen Anlage	=	14.285,54 €
Bodenwertverzinsungsbetrag		

Nebenrechnung 1:

Bodenwert der Hauptnutzungsfläche:

500.000 €

Diskontierungsfaktor gemäß Anl. 2 ImmoWertV: 0,1600 mit Liegenschaftszins: 3,00 % und Restnutzungsdauer 62 Jahre abgezinsten Bodenwert nach Ablauf der Restnutzungsdauer

500.000 € × 0,1600

-79.994,86 €

Restnutzungsdauergedämpfter Bodenwert der Hauptnutzungsfläche

420.005,14 €

420.005,14 € × 3,00 %

12.600,15 €

+ 12.600,15 €

jährlicher Reinertrag = 26.885,69 €

vorläufiger Gebäudeanteil: 14.285,54 € / 26.885,69 € = 53,1344 %

vorläufiger Bodenanteil: 12.600,15 € / 26.885,69 € = 46,8656 %

Nebenrechnung 2:

Kaufpreis: 900.000 €

abgezinsten Bodenwert nach Ablauf der Restnutzungsdauer

-79.994,14 €

Bereinigter Kaufpreis der Hauptnutzungsfläche

820.005,14 €

Aufteilungsergebnisse

steuerlich absetzbarer Gebäudeanteil: 820.005,14 € × 53,1344 %

435.704,43 €

prozentualer Gebäudeanteil: 435.704,43 € / 900.000 €

48,4116 %

34 Vgl. BFH v. 6.11.2001 – IX R. 97/00, DStR 2002, 253.

35 Setz GuG 2017, 142 (143–145) iVm Jacoby (Fn. 3).

36 Vgl. BFH v. 21.1.1971 – IV 123/65, BStBl. II 1971, 682, BeckRS 1971, 22000892 sowie v. 19.12.1972 – VIII R. 124/69, BStBl. II 1973, 295, BeckRS 1972, 22001935, Städel/DStZ, 1998, 795 und Jacoby (Fn. 3), Kap. 2.2.1.1.

37 Vgl. BFH v. 16.9.2015 – IX R. 12/14, DStR 2016, 33 Rn. 22, 24 u. 25.

38 Vgl. BFH v. 11.2.2003 – IX R. 13/00, BFH/NV 2003, 769, BeckRS 2003, 25001709, unter II. 2.a), Abs. 2, S. 4 und v. 29.5.2008 – IX R. 36/06, BStBl. II 2006, 12, BeckRS 2009, 25015913 iVm Jacoby (Fn. 3), Kap. 2.3.2.

RECHTSPRECHUNG

Dieser mit dem umgekehrten Ertragswertverfahren beispielsweise für einen Kaufpreis von 900.000 € berechnete marktkonforme Gebäudeanteil von gerundet 48,41 % liegt somit um ca. 14,03 % über den in Beispiel 1 mit der BMF-Arbeitshilfe berechneten 34,38 %, in denen die jeweiligen lokalen Marktverhältnisse für das Gebäude unberücksichtigt bleiben.

Setzt man beispielsweise einerseits einen niedrigeren Kaufpreis von zB 700.000 € und andererseits einen höheren Kaufpreis von 1,1 Mio. € bei ansonsten unveränderten Objekteigenschaften an, bleibt der Gebäudeanteil bei der BMF-Arbeitshilfe modellbedingt und entgegen der BFH-Rechtsprechung stets bundesweit unverändert bei 34,38 %, wohingegen er sich beim umgekehrten Ertragswertverfahren folgerichtig entsprechend den lokalen Marktgegebenheiten bei 700.000 € auf 32,04 % verringert und bei 1,1 Mio. € auf 58,39 % erhöht.

5. Fazit

Sowohl mit der BMF-Arbeitshilfe als auch mit dem Sachwertverfahren gemäß ImmoWertV, bei dem zudem die Plausibilität der darin beinhalteten Normalherstellungskosten 2010 (NHK 2010) in Sachverständigenkreisen nach wie vor höchst umstritten ist³⁹, können modellbedingt nur Gebäudewerte berechnet werden. Eine derartige Umrechnungsmöglichkeit, zB durch einen sog. Gebäudesachwertfaktor, existiert bisher nicht in der Praxis der

Verkehrswertermittlung⁴⁰, so dass im Bedarfsfall erst entsprechende Forschungen für dessen Bestimmung zu beauftragen wären. Das im Rahmen einer Dissertation speziell für die Durchführung und Überprüfung von Kaufpreisaufteilungen konzipierte und empirisch belegte umgekehrte Ertragswertverfahren gemäß ImmoWertV hat gegenüber den Alternativen Vergleichs- und Ertragswertverfahren den wesentlichen Vorteil, dass dieses zu diesem Zweck nicht nur im Rahmen eines kostenaufwendigen Verkehrswertgutachtens, sondern auch als vereinfachtes Verfahren für jeden anwendbar ist.

Da das umgekehrte Ertragswertverfahren im Gegensatz zur ursprünglichen Version der Restwertmethode und insbesondere im Gegensatz zur bisherigen BMF-Arbeitshilfe sowohl den gesetzlichen als auch den Vorgaben der BFH-Rechtsprechung entspricht, ist diese neue Kaufpreisaufteilungsmethode beim Immobilienerwerb anzuwenden. Hingegen liefert die Arbeitshilfe des BMF, wie der Beitrag gezeigt hat, weder marktkonforme noch nachvollziehbare oder dem jeweiligen Steuerpflichtigen überzeugend zu vermittelnde Aufteilungsergebnisse und ist daher abzulehnen. Fälle der Kaufpreisaufteilung mit der Arbeitshilfe des BMF sollten daher unter anderem mit Verweis auf das derzeit anhängige Verfahren beim BFH offen gehalten werden.

39 Vgl. Schaper/Möll-Amrein GuG 2013, 257 (264–267).

40 Vgl. Mann GuG 2017, 17 (17–23).

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer

Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis bei späterer Wiederaufnahme der Tätigkeit

EStG § 18 Abs. 3, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 34 Abs. 2, 3

1. Die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis (§ 18 Abs. 3 iVm § 34 EStG) setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen Tätigkeit entgeltlich und definitiv auf einen Anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen. Wann eine „definitive“ Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliegt, hängt jeweils von den Umständen des Einzelfalls ab. Eine starre zeitliche Grenze, nach der die Tätigkeit steuerunschädlich wieder aufgenommen werden kann, besteht nicht. Dementsprechend ist auch keine „Wartezeit“ von mindestens drei Jahren einzuhalten (Anschluss an BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BFHE 262, 380, BStBl. II 2019, 64, DStR 2018, 2519).

2. Grundsätzlich unschädlich ist es, wenn der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig wird. Auch eine ge-

ringfügige Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit steht der Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung nicht entgegen (Anschluss an BFH in BFHE 262, 380, BStBl. II 2019, 64, DStR 2018, 2519), und zwar auch dann nicht, wenn sie die Betreuung neuer Mandate umfasst (gegen BMF).

BFH, Beschl. v. 11.2.2020 – VIII B 131/19, NV

Vorinstanz: FG München v. 23.7.2019 – 1 V 1211/19, BeckRS 2019, 17239

Tenor:

Die Beschwerde des Antragsgegners gegen den Beschluss des FG München v. 23.7.2019 – 1 V 1211/19, BeckRS 2019, 17239 wird als unbegründet zurückgewiesen. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Sachverhalt:

1 I. Der Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) erklärte im Streitjahr 2011 neben Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit als Steuerberater und aus selbständiger Arbeit gemäß gesonderter Feststellung für die Partnerschaftsgesellschaft ... (Partnerschaftsgesellschaft) auch einen Veräußerungsgewinn iHv ... €, hinsichtlich dessen er die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung beantragte.