

DStR

Wochenschrift & umfassende Datenbank für Steuerberater

Steuerrecht

Wirtschaftsrecht

Betriebswirtschaft

Beruf

Steuerrecht

Einführung eines neuen § 19a EStG im Zuge des Fondsstandortgesetzes, von F. M. Hefner/L. Ostermann 689

Umsatzsteuer in der vorläufigen Eigenverwaltung – Auswirkungen des SanInsFoG, von Dr. A. Schmidt 693

Steuerlicher Gleichlauf der ersten Tätigkeitsstätte mit der ersten Betriebsstätte?, von C. Ott 700

Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen 2.0 – das Ende der BMF-Arbeitshilfe, von Dr. J. Jacoby/S. Geiling 705

Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung bei Vermietung eines Schweizer Grundstücks (BFH v. 30.9.2020) 709

Aufwendungen für einen Schulhund als Werbungskosten (BFH v. 14.1.2021) 714

Steuerberatungskosten und Räumungskosten als Nachlassregelungskosten (BFH v. 14.10.2020 mAnm Dr. Kugelmüller-Pugh) 718

Handeln als Steuerpflichtiger auch bei Leistungsbezug für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten (EuGH v. 17.3.2021, Wellcome Trust Ltd.) 721

Rücknahme der Gestattung der sog. Ist-Besteuerung im Gründungsjahr (BFH v. 11.11.2020) 727

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden (BMF v. 18.3.2021) 734

Wirtschaftsrecht

Kein Kurzarbeitergeld für Arbeitnehmer ausländischer Arbeitgeber?, von Dr. V. Weiss-Bölz 736

Umfang der persönlichen Haftung des Kommanditisten für Gesellschaftsverbindlichkeiten bei Insolvenz der KG (BGH v. 15.12.2020) 740

Beruf

Beraterhaftung trotz Behördenverschuldens, von Dr. G. Wacker 749

Organ der Bundessteuerberaterkammer

Beilage: DStR-Entscheidungsdienst (DStRE) Heft 6/2021



S. 689 bis 752 · 27. März 2021 · 59. Jahrgang
www.dstr.de

12/21



1050202112

Überschusseinkünfte weiterhin aufrecht. Dabei vermögen sich die Bestimmungs- und Zuordnungskriterien der *ersten Tätigkeitsstätte* nach § 9 Abs. 4 EStG jedoch gerade nicht in die Situation selbständig tätiger Steuerpflichtiger einzufügen. Diese unterstehen weder einem arbeitsrechtlichen Direktionsrecht noch kann ihnen ein Selbstbestimmungsrecht in Betreff ihrer *ersten* Betriebsstätte zugebilligt werden. Aus diesem Grund und da § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 S. 2, Nr. 6 S. 2, Nr. 6a EStG explizit nicht auf § 9 Abs. 4 EStG verweist, ist

zur Bestimmung und Zuordnung der reisekostenrechtlich relevanten *ersten* Betriebsstätte eines Steuerpflichtigen, der Gewinneinkünfte durch Tätigkeiten an mehreren Orten erzielt, auch weiterhin mit der Rechtsprechung des BFH neben quantitativen ebenso auf qualitative Zuordnungskriterien zurückzugreifen. Welche qualitativen Kriterien hierbei Berücksichtigung finden (müssen), ergibt sich aus einer Gesamtwürdigung der konkreten steuerlich relevanten Tätigkeit.

Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen 2.0 – das Ende der BMF-Arbeitshilfe

Das umgekehrte Ertragswertverfahren als steuerliches Massenbewertungsverfahren

Dr. Jürgen Jacoby und Stefan Geiling*

Der BFH hat mit dem Urteil v. 21.7.2020¹ festgestellt, dass die vom BMF zur Verfügung gestellte „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück“ (sog. BMF-Arbeitshilfe) die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude *ua* aufgrund eines fehlenden Orts- und Regionalisierungsfaktors nicht gewährleistet und daher keinen Bestand haben kann. Ein derartiger, in der Praxis der Verkehrswertermittlung bisher nicht realisierter, zusätzlicher sog. Gebäudesachwertfaktor zur Berücksichtigung der jeweiligen lokalen Marktgegebenheiten beim zu ermittelnden Gebäudeanteil ist dagegen modellbedingt sowohl beim Vergleichs- als auch beim Ertragswertverfahren bereits beinhaltet. Demzufolge wird zukünftig ertragswirtschaftlich bei zu Vermietungs- und Verpachtungszwecken erworbenen Immobilien hauptsächlich bzw. nur noch das Vergleichs-, das Ertrags- und das umgekehrte Ertragswertverfahren gemäß § 8 Abs. 1 ImmoWertV ausgewählt werden, da das Sachwertverfahren bei derartigen Objekten ohnehin allenfalls nachrangig ist.²

1. Sachverhalt

Strittig war die Aufteilung des Kaufpreises für eine vermietete, ca. 1973 errichtete, knapp 39 m² große Eigentumswohnung mit einem Miteigentumsanteil von 38,577/1.000

an einem 1.185 m² großen Grundstück und dem Sondernutzungsrecht an einem Kellerraum sowie an einem Doppelgaragenstellplatz. Die Eigentumswohnung wurde 2017 für einen Kaufpreis von insgesamt 107.358 € zzgl. Instandhaltungsrücklage und zzgl. Nebenkosten bei einem Bodenrichtwert von 1.700 €/m² erworben.³

Der Kläger legte beim notariellen Kaufvertrag einen Gebäudeanteil von 81,81 % zugrunde. Dagegen berechnete das FA als Beklagte mit der BMF-Arbeitshilfe einen Gebäudeanteil von lediglich 30,91 %. Dieser Gebäudeanteil des FA wurde im Urteil des FG als marktkonform eingestuft, wogegen der Kläger Revision einlegte, zu der das BMF gemäß BFH-Beschluss v. 21.1.2020 beitrug.

2. Entscheidungsgründe

Der BFH hat für Recht erkannt, dass das FG eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude und somit – nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenso – im Rahmen von Steuererklärungen eingereichte sachverständige Begründungen⁴ auch in den Fällen, in denen die realen Verhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheinen⁵, nicht durch die anhand der BMF-Arbeitshilfe berechnete Aufteilung ersetzen darf.⁶ Der BFH erkennt zwar die nennenswerten Zweifel des FA und der Vorinstanz an der vertraglichen Aufteilung des Klägers aufgrund des Indizes an, dass sich dessen Bodenanteil von lediglich 18,63 % (= 20.000 € × 100 % / 107.358 €) um deutlich

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

1 BFH v. 21.7.2020 – IX R 26/19, DStR 2020, 2658

2 BFH v. 21.7.2020 – IX R 26/19, DStR 2020, 2658 Rn. 18 sowie Rn. 36–42 ff.; Kleiber-digital, Verkehrswertermittlung von Grundstücken (Online-Version des Standardwerks zur Wertermittlung), Stand Dez. 2020, Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5; Schaper GuG 2017, 100; Jacoby, Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke – Problematik und Lösungsansatz, 2018; Jacoby/Geiling DStR 2020, 481.

3 Vgl. FG Berlin Brandenburg v. 14.8.2019 – 3 K 3137/19, EFG 2020, 182, BeckRS 2019, 28421.

4 BFH (Fn. 1), Rn. 15 und 16.

5 BFH v. 16.9.2015 – IX R 12/14, BStBl. II 2016, 397, DStR 2016, 33; Jardin/Roscher, Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, 77–81.

6 BFH-Pressmitteilung v. 26.11.2020, Nr. 055/20 zum Urteil v. 21.7.2020 – IX R 26/19, 1 iVm *Grav* DB 2021, 190.

mehr als 10 %⁷ bzw. 20 %⁸ von dem mit dem Bodenrichtwert von 1.700 €/m² überschlägig berechneten Bodenanteil von ca. 72,39 % (= 77.713 € × 100 % / 107.358 €) unterscheidet. Der BFH weist aber ausdrücklich darauf hin, dass sowohl die BMF-Arbeitshilfe als auch ein Gutachten eines Sachverständigen der Finanzverwaltung lediglich ein Parteivortrag des FA bzw. ein Parteigutachten sind.⁹

Die Revision ist erstens aufgrund der Verengung der Auswahl der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren ohne jedwede Plausibilitätsprüfung mittels anderer Wertermittlungsverfahren und zweitens aufgrund eines systematischen Fehlers beim Sachwertverfahren begründet, der auf die Zugrundelegung unzulässiger Parameter inkl. der Nichtberücksichtigung eines lokalen Orts- oder Regionalisierungsfaktors bei der Ermittlung des Gebäudewerts zurückzuführen ist.¹⁰ Dies führt nach § 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG.

Demzufolge hat das FG seine Entscheidung nunmehr unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des jeweiligen Bewertungsobjekts idR auf Grundlage eines vom FG einzuholenden Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen zu treffen.¹¹

3. Folgen des BFH-Urteils

3.1 Folgen für die Verfahrensauswahl bei Kaufpreisaufteilungen

Der BFH bestätigt, dass bei der gesonderten Ermittlung der Boden- und Gebäudewerte sowohl das Ertrags- als auch das Vergleichs- sowie das Sachwertverfahren gleichwertig angewendet werden dürfen¹², da diese dem Grundsatz der Einzelbewertung entsprechen und zudem keine Restwertmethode darstellen¹³, was somit auch für die Umkehrung des Verfahrensgangs beim Ertragswertverfahren gilt.¹⁴ Bei Kaufpreisaufteilungen ist die Auswahl des oder der Verfahren anhand der allgemein anerkannten Grundsätze aus der Verkehrswertermittlung gemäß ImmoWertV sowie stets unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls mit jeweils individueller Begründung zu wählen.¹⁵

7 BFH (Fn. 1), Rn. 24–27 ff. sowie Rn. 33–35.

8 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235 Ls. 2a) und Rn. 137. In einem vereinfachten steuerlichen Massenverfahren ist eine Streubreite von +/- 20 % für ein vertretbares lokales Marktniveau akzeptabel.

9 BFH (Fn. 1), Rn. 37 und 45.

10 BFH (Fn. 1), Rn. 39–44 ff.

11 BFH (Fn. 1), Rn. 25, 26 und 38 iVm Rn. 29–32 ff. sowie Rn. 43–45 ff.

12 BFH (Fn. 1), Rn. 29, 31 iVm Rn. 36–38 ff.; v. 27.11.2017 – IX 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.

13 BFH (Fn. 1), Rn. 37; v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252, NJW 1986, 1710 und v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183, DStRE 2001, 307.

14 S. Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 9. Aufl. 2020, 1319 (Rn. 176 ff.) sowie 1837 (Rn. 291 ff.).

15 BFH (Fn. 1), Rn. 29–31 ff.

Da Kaufpreisaufteilungen ohnehin nur bei Immobilien erforderlich sind, die ertragswirtschaftlich zu Vermietungs- und Verpachtungszwecken genutzt werden, ist demzufolge gemäß § 8 Abs. 1 ImmoWertV in den Fällen, in denen keine ausreichende Anzahl an Vergleichskaufpreisen mit hinreichend übereinstimmenden Objekteigenschaften vorhanden ist, das Ertragswertverfahren anzuwenden. Das Sachwertverfahren gemäß §§ 21–23 ff. ImmoWertV ist bei derartigen Objektarten sowohl bei Aufträgen zur Verkehrswertermittlung als auch zur Kaufpreisaufteilung allenfalls nachrangig.¹⁶

Den Bedenken von Graf und Nacke, dass die Anwendung des Ertragswertverfahrens zu Verzerrungen führt, weil insbesondere der Ansatz des Ertragswertverfahrens in Regionen, in denen der jährliche Kaufpreisindex stärker steigt als der Mietpreisindex, ist anzumerken, dass das umgekehrte Ertragswertverfahren die Kaufpreisaufteilung mithin vom Kaufpreis ableitet und damit auch Steigerungen des Kaufpreisindex Berücksichtigung finden.¹⁷

3.2 Nichtanwendbarkeit des Sachwertverfahrens bei Kaufpreisaufteilungen

Auch wenn der Finanzverwaltung mit diesem Urteil durchaus die Möglichkeit eingeräumt wird, den systematischen Fehler in der BMF-Arbeitshilfe¹⁸ entsprechend den Anforderungen des BFH zu überarbeiten und ua durch einen zusätzlichen Orts- und Regionalisierungsfaktor zur separaten Ermittlung eines Gebäudewerts als sog. Gebäudesachwertfaktor entsprechend anzupassen¹⁹, wird eine derartige Ergänzung auf absehbare Zeit in Deutschland nicht realisierbar sein.²⁰ Dies gilt nicht nur für das der BMF-Arbeitshilfe zugrunde liegende vereinfachte, sondern auch für das (vollständige) Sachwertverfahren gemäß §§ 21–23 ImmoWertV, die auf den Normalherstellungskosten 2010 (NHK 2010) bzw. auf den typisierten Herstellungskosten (THK) basieren, die jeweils ohne jedweden Marktbezug pauschal festgesetzt wurden und bei denen es sich somit um „synthetische, bundeseinheitliche Kunstwerke“ bzw. Modellwerte handelt.²¹

Unabhängig davon beinhalten sowohl das Vergleichs- als auch das Ertragswertverfahren neben dem Bodenwert auch die sich auf den jeweiligen Gebäudewert beziehenden lokalen Marktgegebenheiten, wie zB Mieten, Bewirtschaftungskosten, Liegenschaftszins, Vergleichskaufpreise, Gebäudefaktoren usw., die vom BFH als Orts- und Regionalisierungsfaktor bezeichnet werden.²² Demzufolge ist es auch

16 Kleiber-digital (Fn. 2); Kleiber GuG aktuell 4/2020, 25–26; Grootens BBK 2020, 1178 (1185 f.); Jacoby (Fn. 2), Kap. 2 und Jacoby/Geiling DStR 2020, 481 (483) Tz. 3 uvm.

17 Vgl. Graf/Nacke NWB 2020, 3874 (3878).

18 BFH (Fn. 1), Rn. 39–44 ff.

19 BFH (Fn. 1), Ls. 2. iVm Trossen NWB HAAA-64948 (Einkommensteuer/Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AFA [BFH]).

20 Kleiber-digital (Fn. 2); Jacoby (Fn. 2), 89–140; „FAQs Kaufpreisaufteilung“ der Arbeitsgruppe Kaufpreisaufteilung (AG KPA) v. 6.3.2020, 7–8, und Schaper GuG 2021, 1.

21 Kleiber GuG aktuell 1/2021, 1–2; Kleiber (Fn. 14); Kleiber-digital (Fn. 2); Kleiber GuG aktuell 4/2020, 25–26; Grootens BBK 2020, 1178 (1185 f.); Schaper GuG 2021, 1; Schaper/Moll-Anrein GuG 2013, 257 und Mann GuG 2017, 17.

22 Kleiber-digital (Fn. 2).

aufgrund der grundsätzlichen Auflage von Gerichten an die beauftragten Sachverständigen, die Tätigkeiten auf das jeweils zur Erfüllung des Auftrages Notwendige zu beschränken, sehr wahrscheinlich, dass von diesen zukünftig sowohl in Gutachten zur Kaufpreisaufteilung als auch zur Verkehrswertermittlung von Vermietungsobjekten nahezu ausschließlich das Vergleichs- und das Ertragswertverfahren gemäß § 8 Abs. 1 ImmoWertV ausgewählt werden.

Das Sachwertverfahren gemäß §§ 21–23 ImmoWertV ist definitionsgemäß ohne einen nachvollziehbar hergeleiteten, nachprüfbar und ausschließlich auf das jeweilige Gebäude ausgerichteten Orts- und Regionalisierungsfaktor nicht für die spezielle Aufgabenstellung „Kaufpreisaufteilung“ geeignet und folglich – zumindest auf absehbare Zeit – nicht anwendbar.²³

3.3 Folgen für die Finanzverwaltung und -gerichtsbarkeit bzgl. der Erforderlichkeit von Gutachten

Der BFH weist das FG darauf hin, dass dieses neben der Überprüfung der Gesamtumstände im jeweiligen Einzelfall „regelmäßig ein Gutachten eines unabhängigen, öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von un- und bebauten Grundstücken einzuholen hat“, weil ein Gutachten eines Bausachverständigen der Finanzverwaltung als Privatgutachten zu behandeln ist.²⁴ Eine Vorgabe, dass ein zuvor vom Steuerpflichtigen zu beauftragendes Privatgutachten als Argumentationsgrundlage für eine Klage beim FG erforderlich ist, enthält dieses BFH-Urteil nicht. Nach Auffassung der Verfasser und des BMF wäre eine derartige Anzahl an Gutachten bei durchschnittlich ca. 750.000 Kauffällen von bebauten Grundstücken und von Miteigentumsanteilen in Deutschland p. a.²⁵, von denen grob geschätzt ca. 40 bis 60 % zu Vermietungs- und Verpachtungszwecken genutzt werden und bei denen die jeweilige Kaufpreisaufteilung ggf. strittig werden kann, ohnehin nicht realisierbar.²⁶ Demzufolge erachtet das BMF hierfür – für beide Seiten gleichermaßen geltend – eine „bausachverständige Stellungnahme“ im vorangehenden Austausch zwischen FA und dem jeweiligen Steuerpflichtigen und im ggf. daran anschließenden Einspruchsverfahren für ausreichend²⁷, so dass gemäß den Vorgaben der BFH-Rechtsprechung auch das umgekehrte Ertragswertverfahren ausgewählt werden kann.²⁸ Denn das umgekehrte Ertragswertverfahren „ermittelt den Wert des Bodens und den Wert des Gebäudes getrennt voneinander“, so dass auch hierbei richtigerweise nicht die sog. Restwertmethode zur Anwendung gelangt.²⁹

23 Kleiber-digital (Fn. 2); Jacoby (Fn. 2), Kap. 2, 3 und Schaper GuG 2021, 1.

24 BFH (Fn. 1), Rn. 25–26, Rn. 32 sowie Rn. 43–45 ff.; v. 5.12.2019 – II R 9/18, DStR 2020, 1493.

25 Gutachterausschüsse der Bundesrepublik Deutschland, Immobilienmarktbericht Deutschland 2019, 2019, 20 ff.

26 BFH (Fn. 1), Rn. 16.

27 BFH (Fn. 1); Jardin/Roscher (Fn. 5), 77, iSd verfassungsrechtlichen Gebots einer gleichmäßigen Besteuerung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.

28 Kleiber-digital (Fn. 2).

29 BFH v. 27.11.2017 – IX 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.

4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens

4.1 Eckpunkte des umgekehrten Ertragswertverfahrens

Das umgekehrte Ertragswertverfahren³¹ ist derzeit das einzige, der ImmoWertV entsprechende Berechnungsmodell, das sowohl in Gutachten als auch als steuerliches Massenverfahren gleichermaßen von der Finanzverwaltung- und -gerichtsbarkeit sowie von den Steuerpflichtigen und deren Beratern angewendet werden kann.

Da für die bei Kaufpreisaufteilungen zu ermittelnden Boden- und Gebäudeanteile kein eigenständiger Markt gemäß § 1 Abs. 2 ImmoWertV besteht³², geht das umgekehrte Ertragswertverfahren idR vom notariell vereinbarten Kaufpreis aus, sofern dieser im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gemäß § 7 ImmoWertV³³ erzielt wurde, so wie dieses sowohl in der Verkehrswertermittlung³⁴ als auch beim Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 BewG ohnehin selbstverständlich ist.³⁵ Dieser gewöhnliche Geschäftsverkehr kann ua anhand von einem und idealerweise anhand von mehreren geeigneten Vergleichspreisen³⁶ und somit im Rahmen eines steuerlichen Massenverfahrens vereinfacht auch anhand der in Grundstücksmarktberichten von Gutachterausschüssen abgebildeten Preisspannen für die jeweilige Objektart nachgewiesen werden³⁷, so dass ein derartiger Kaufpreis im Anschluss als Beweismittel in die Entscheidungsfindung von Finanzbehörden und -gerichten einbezogen werden darf.³⁸

Des Weiteren berücksichtigt das umgekehrte Ertragswertverfahren bei der Verhältnisbildung die Besonderheit, dass der Gebäudewert gemäß § 6 Abs. 1 S. 3 iVm § 7 Abs. 1 S. 2 EStG nach Ablauf der Restnutzungsdauer jeweils 0 € beträgt und somit ab diesem Zeitpunkt definitionsgemäß kein in die Verhältnisbildung einzubeziehender Gebäudeanteil mehr vorhanden ist.³⁹

30 BFH (Fn. 1), Rn. 30, 31, 37 und 42; v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183, DStRE 2001, 307; v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252, NJW 1986, 1710; Kleiber-digital (Fn. 2), Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5.3.2; Grootens BBK 2020, 1178 (1187).

31 Jacoby/Geiling DStR 2020, 481 (484–486); Kleiber-digital (Fn. 2), Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5.3.2; Grootens BBK 2020, 1178 (1188 f.) sowie ders. BBK 2021, 208 (209 f.).

32 Kleiber-digital (Fn. 2), Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5.1.2.1; Jacoby/Geiling DStR 2020, 481 (481 f.) und Jacoby (Fn. 2), 11–27.

33 Zuvor § 6 WertV gemäß BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252, NJW 1986, 1710.

34 Kleiber (Fn. 14), 1319–1336 und 1837–1841.

35 S. ua BFH v. 29.10.2019 – IX R 38/17, DStR 2020, 1033; v. 2.7.2004 – II R 55/01, BStBl. II 2004, 703, DStR 2004, 1382; Jardin/Roscher (Fn. 5), 274–283.

36 Jardin/Roscher (Fn. 5), 274–275 (Rn. 622–624 ff.).

37 Kleiber-digital (Fn. 2), Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5.3.2.

38 S. ua BFH v. 29.10.2019 – IX R 38/17, DStR 2020, 1033; v. 2.7.2001 – II R 55/01, DStR 2004, 1382; v. 30.1.2019 – II R 9/16, DStRE 2019, 617 und v. 15.3.2017 – II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153, BeckRS 2017, 119031 uvm.

39 Kleiber-digital (Fn. 2) und Jacoby (Fn. 2), 11–89 sowie 140–169; BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252, NJW 1986, 1710; v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183, DStRE 2001, 307; v. 28.3.1966 – VI 320/64, BStBl. III 1966, 456, BeckRS 1966, 21000657: Liegt ein unaufgeteilter Gesamtkaufpreis vor, ist der *vermutliche Konsenspreis* für den einzelnen Vermögensgegenstand zu ermitteln.

4.2 Erste Reaktionen aus der Finanzverwaltung

Für den Großteil der anhand der ImmoWertV aus- und weitergebildeten Bausachverständigen, Dozenten und Sachbearbeiter innerhalb der Finanzverwaltung in Deutschland sind das mit diesem BFH-Urteil verbundene Aus für die BMF-Arbeitshilfe sowie die auf absehbare Zeit bestehen bleibende Ungeeignetheit des Sachwertverfahrens für Kaufpreisaufteilungen sicherlich keine Überraschung⁴⁰, so dass diese einer Innovation zwar zunächst kritisch, aber dennoch durchaus aufgeschlossen und pragmatisch gegenüberstehen.⁴¹ Der bisherige Kritikpunkt der Finanzverwaltung und deren Arbeitsgruppe Kaufpreisaufteilung (AG KPA) am umgekehrten Ertragswertverfahren bezieht sich auf die Einbeziehung des Kaufpreises anstelle des Verkehrswerts, da hierdurch modellbedingt „ein niedriger Kaufpreis zu einem niedrigeren Gebäudewertanteil und entsprechend ein höherer Kaufpreis zu einem höheren Gebäudewertanteil bei gleichzeitig annähernd konstant bleibenden absoluten Kaufpreisanteilen für den Grund und Boden führt“⁴². Da aber ein Kaufpreis lediglich ein subjektiver Verkehrswert ist, der von zwei ganz bestimmten Personen individuell ausgehandelt wurde und der in der Mehrzahl der Kauffälle von bebauten Grundstücken und Miteigentumsanteilen innerhalb der vom BVerfG vorgegebenen Streubreite von +/- 20 % um den Verkehrswert liegt, darf dieser in derartigen Fällen in ein steuerliches Massenverfahren einbezogen werden.⁴³

Teile der Literatur schlagen hierzu eine Plausibilitätsprüfung des jeweiligen Kaufpreises über Vergleichswerte sowie über vom Gutachterausschuss veröffentlichte Ertrags- oder Gebäudefaktoren gemäß § 13 ImmoWertV vor, wie zB Kaufpreis/m² Wohn- bzw. Mietfläche uvm.⁴⁴

Gemäß der in der Finanzverwaltung im Freistaat Bayern gebräuchlichen Anwendungspraxis⁴⁵ und gemäß der +/- 20 %-Streubreite zählen somit im Rahmen eines steuerlichen Massenverfahrens auch die in den Grundstücksmarktberichten von Gutachterausschüssen veröffentlichten Mittelwerte, Mediane und Spannen für die jeweiligen Objektarten unter Berücksichtigung der ggf. ebenfalls vom jeweiligen Gutachterausschuss veröffentlichten Anpassungsfaktoren dazu. In den Fällen, in denen diese Plausibilitätsprüfung die Marktüblichkeit des Kaufpreises bestätigt, kann dieser gemäß der sog. Teilwertvermutung⁴⁶ anstandslos als Ausgangsbasis

im umgekehrten Ertragswertverfahren zugrunde gelegt werden.⁴⁷

Liegt ein Kaufpreis ohne Einkünfteerzielungsabsicht vor⁴⁸ bzw. deutlich außerhalb der +/- 20 %-Streubreite und ist diese erhebliche Abweichung auch nicht anhand einer ggf. vom Steuerpflichtigen ein- bzw. nachgereichten sachverständigen Begründung nachvollziehbar und nachprüfbar erklärbar, „könnte das umgekehrte Ertragswertverfahren auf Basis der Vergleichspreise“ und -spannen „durchgeführt werden“. In derartigen Fällen könnte dann „das nach den allgemeinen Marktgegebenheiten ermittelte Aufteilungsverhältnis auf den tatsächlich gezahlten Kaufpreis übertragen werden“⁴⁹, so wie dies bei der BMF-Arbeitshilfe über mehrere Jahre hinweg praktiziert wurde.

Weitere, der ImmoWertV und der BFH-Rechtsprechung widersprechende Gründe, die ggf. der Anerkennung des umgekehrten Ertragswertverfahrens⁵⁰ entgegenstehen könnten, sind gemäß der Verfügung des LfSt Bayern v. 6.5.2020⁵¹ bis dato nicht bekannt. Demzufolge könnte durch diese von führenden Immobilienfachleuten aus der Finanzverwaltung als Ergänzung zum umgekehrten Ertragswertverfahren vorgeschlagene Vorgehensweise die Anzahl ansonsten erforderlicher Gutachten auf ein vertretbares und personell realisierbares Maß reduziert werden.

Die Reaktion des BMF darf nun mit Spannung erwartet werden. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass Kaufpreisaufteilungen grundsätzlich für jeden Veranlagungszeitraum neu überprüft und geändert werden können⁵², wäre eine zeitnahe Stellungnahme des BMF sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen zu begrüßen.

5. Fazit

Aufgrund der langjährigen, bis zu diesem BFH-Urteil bestehenden Überzeugung des BMF von der zu bevorzugenden Anwendung des Sachwertverfahrens bei Kaufpreisaufteilungen, zB auch bei zu Vermietungszwecken genutzten Eigentumswohnungen, Mehrfamilienwohnhäusern usw.⁵³, ist es durchaus verständlich, dass innerhalb der Finanzverwaltung zunächst noch eine gewisse Skepsis gegenüber dem umgekehrten Ertragswertverfahren bestehen bleiben wird. Eine dem notariellen Kaufvertrag oder der Steuererklärung beigefügte sachverständige Begründung anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens kann aber im Falle möglichst zutreffender Objektangaben und eines den lokalen Marktgegebenheiten in etwa entsprechenden Kaufpreises weder durch einen bloßen Parteivortrag der FA noch durch ein Privatgutachten eines Bausachverständigen der Finanzver-

40 *Graf/Nacke* NWB 2020, 3874 (3876 f.); *Graw* DB 2021, 190.

41 *ZB Grootens* BBK 2020, 1178 (1188 f.) und *ders.* BBK 2021, 208 (209 f.) sowie *Jardin/Roscher* (Fn. 5).

42 *Grootens* BBK 2020, 1178 (1188 f.).

43 *BVerfG* v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, *DStR* 2007, 235; *Grootens* BBK 2020, 1178 (1188 f.).

44 *Grootens* BBK 2020, 1188–1189; *Jardin/Roscher* (Fn. 5), 170–182, 274–275 sowie 473–490.

45 *Briller*, Konsequenzen der Veröffentlichung von Grundstücksmarktberichten durch die Gutachterausschüsse für die Erbschaft- und Schenkungsteuer in *StBK* München, Kammermitteilung 1/2020, 12–15.

46 *Vgl.* *BFH* v. 20.5.1988 – III R 151/86, *BStBl.* II 1989, 269, *BeckRS* 1988, 22008552; v. 29.4.1999 – IV R 63/97, *BStBl.* II 2004, 639, *DStR* 1999, 1183; v. 11.1.1966 – I 99/63, *BStBl.* III 1966, 310, *BeckRS* 1966, 21000842; *Jardin/Roscher* (Fn. 5), 24: Teilwertvermutung: „Es wird davon ausgegangen, dass ein Kaufmann für ein Wirtschaftsgut nicht mehr aufwendet, als es für seinen Vermietungsbetrieb wert ist.“

47 *Grootens* BBK 2020, 1178 (1188 f.); *BFH* v. 2.7.2004 – II R 55/01, *DStR* 2004, 1382; v. 28.3.1966 – VI 320/64, *BStBl.* III 1966, 456, *BeckRS* 1966, 21000657.

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

49 *Grootens* BBK 2020, 1178 (1188 f.).

50 *Kleiber-digital* (Fn. 2), Teil IV, Nr. 2, Abschn. 3, § 16, Kap. 5.3.2.

51 *Vgl.* *LfSt Bayern* v. 6.5.2020 – S. 2196.2.1-6/60 St 36, Tz. 6.

52 *Vgl.* „FAQs Kaufpreisaufteilung“ der Arbeitsgruppe Kaufpreisaufteilung (AG KPA) v. 6.3.2020 (Fn. 20), 10; *Graf/Nacke* NWB 2020, 3874 (3877 f.).

53 *Kleiber* GuG aktuell 4/2020, 25–26.

RECHTSPRECHUNG

waltung verbindlich widerlegt werden.⁵⁴ Das umgekehrte Ertragswertverfahren ist zudem gemäß dem pragmatischen, aus der Finanzverwaltung stammenden Vorschlag zur Einbeziehung von Vergleichspreisen und -spannen aus Veröffentlichungen von Gutachterausschüssen und der anschließenden Übertragung des Verhältnisses auf die sog. Unter- und Überpreise auch in Fällen mit außergewöhnlich hohen oder niedrigen Kaufpreisen anwendbar. Demzufolge

ist das sowohl der ImmoWertV als auch der BFH-Rechtsprechung entsprechende und im Grundlagenwerk der Verkehrswertermittlung⁵⁵ beinhaltet umgekehrte Ertragswertverfahren als aktueller Stand der Technik für ein steuerliches Massenverfahren nicht nur regional, sondern auch bundesweit anzuerkennen und sollte daher im Gegensatz zur BMF-Arbeitshilfe auch einer gerichtlichen Überprüfung standhalten.

54 BFH (Fn. 1), Rn. 37 und 45.

55 Kleiber-digital (Fn. 2).

RECHTSPRECHUNG

Internationales Steuerrecht

Einkünftekorrekturen nach § 1 Abs. 1 AStG bei Teilwertabschreibungen auf unbesichert im Konzern begebene Darlehensforderungen und bei Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern auf ausländische Tochtergesellschaften (Berichtigung)

AStG § 1 Abs. 1, Abs. 4; OECD-MA Art. 9 Abs. 1; DBA-USA 1989 Art. 9 Abs. 1; DBA-Frankreich 1959 Art. 5; AEUV Art. 49, Art. 63, Art. 64 Abs. 1; KStG 2002 nF § 8a Abs. 1; KStG § 8b Abs. 1, Abs. 5

1. Die fehlende Darlehensbesicherung gehört grundsätzlich zu den nicht fremdüblichen „Bedingungen“ iSd § 1 Abs. 1 AStG. Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (hier: Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 und Art. 5 DBA-Frankreich 1959, Bestätigung des Senatsurteils v. 27.2.2019 – I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl. II 2019, 394, DStR 2019, 1034 mAnm Wacker). Für eine am Bilanzgewinn orientierte Darlehensverzinsung gilt nichts anderes.

2. Die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft ist nicht geeignet, die Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab einer fremdüblichen Kreditgewährung zu ersetzen.

3. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (hier: Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 und Art. 5 DBA-Frankreich 1959) beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (Bestätigung des Senatsurteils v. 27.2.2019 – I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl. II 2019, 394, DStR 2019, 1034 mAnm Wacker).

4. Einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG steht bei Tochtergesellschaften aus Drittstaaten das Unionsrecht nicht entgegen (Senatsurteil v. 27.2.2019 – I R 51/17, BFHE 264, 292, DStR 2019, 1857). Ob im Zusammenhang mit Tochtergesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten einer Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG der Verhältnismäßigkeits-

grundsatz des Unionsrechts entgegensteht, bestimmt sich nach einer Gesamtwürdigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls. Dabei sind das wirtschaftliche Eigeninteresse und die Finanzierungsverantwortung auf der einen Seite sowie die strukturelle Nähe zur Eigenkapitalausstattung und die Änderung des Vermögens- und Liquiditätsstatus des Darlehensgebers auf der anderen Seite zu berücksichtigen (Senatsurteil v. 27.2.2019 – I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl. II 2019, 394, DStR 2019, 1034 mAnm Wacker).

5. Das Vorliegen einer „gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung“ iSd § 1 Abs. 4 AStG idF des StVergAbG ist unter Heranziehung des für die ausländische Tochtergesellschaft maßgebenden materiellen Gesellschaftsrechts zu beurteilen.

6. Beschluss v. 3.3.2021: Das den Beteiligten mittels Empfangsbekanntnis am 10.1.2020 zugestellte Urteil des Senats v. 19.6.2019 – I R 32/17 ist unwirksam; es wird jedenfalls klarstellend aufgehoben.

BFH, Urt. v. 19.6.2019 – I R 32/17

Vorinstanz: FG Köln v. 22.2.2017 – 13 K 493/12

Anm. d. Red.: Der BFH hat durch Berichtigungsanzeige v. 16.3.2021 das Urteil um den 6. amtlichen Leitsatz ergänzt.

Vermietungseinkünfte aus in der Schweiz belegtem Grundbesitz – Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall

AStG § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b; DBA-Schweiz 1971/2002 Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Buchst. a; EG Art. 56; AEUV Art. 63

1. Einkünfte eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen aus der Vermietung eines in der Schweiz belegenen Grundstücks sind von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wenn das Grundstück einer Betriebsstätte „dient“, die ihre Gewinne aus einer der in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Buchst. a Hs. 1 DBA-Schweiz 1971/2002 beschriebenen Tätigkeiten erzielt (Art. 24 Abs. 1