

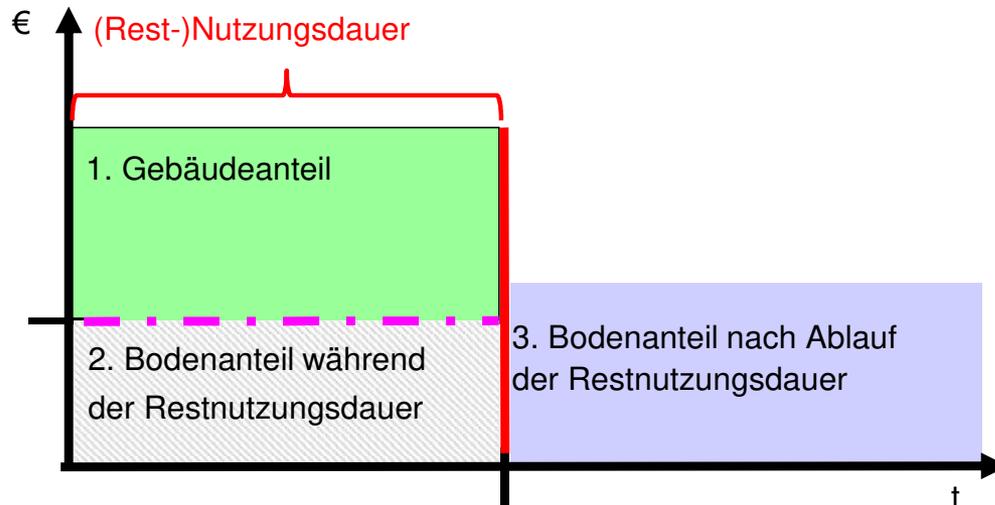
Kammerfachtag 2024

Verkürzte Abschreibung

Kaufpreisaufteilung inkl. Besonderheiten bzgl. Bodenrichtwerte und **Bewertung ohne Verkaufsfälle**

3 Einzelbestandteile des Verkehrswerts, Teilwerts und Kaufpreises:

(siehe Anlage: gesetzliche Aufgabenstellung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG)



Über welchen **Nutzungszeitraum (= Restnutzungsdauer)**
(gem. § 7 Abs. 4 EStG i.V.m. § 4 Abs. 3, § 12 Abs. 5 sowie Anlagen 1 und 2 ImmoWertV)

kann bei einem Bestandsobjekt welcher **Gebäudewert Nr. 1**

mit welchen einzelnen Bodenwerten (Nr. 2 + Nr. 3)
(gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 40 Abs. 5 Nr. 3, § 43 und § 11 ImmoWertV)

berücksichtigt werden?

Besonderheit:

Für die **Gebäude-** und **Bodenanteile Nr. 1** und **Nr. 2**
sind keine Verkaufsfälle und somit
kein gewöhnlicher Geschäftsverkehr vorhanden
(sog. **Repartitionsproblem**).

Kammerfachtag 2024

1. Status quo

2. Verkürzte Abschreibung

3. Kaufpreisaufteilung

inkl. Besonderheiten bzgl. Bodenrichtwerten und Bewertung ohne Verkaufsfälle

1. Status quo: Verkürzte Abschreibung

Ausgangslage:

2,0 % p.a. AfA => 50 Jahre Nutzungsdauer	2,5 % p.a. AfA => 40 Jahre Nutzungsdauer
3,0 % p.a. AfA => 33,33 Jahre Nutzungsdauer (sowie degressive AfA)	4,0 % p.a. AfA => 25 Jahre Nutzungsdauer

BFH-Urteile vom 23. Januar 2024 – IX R 14/23 (DStR 2024, 1122 ff.) und vom 28. Juli 2021, IX R 25/19:

Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer

durch (Verkehrswert-)Gutachten eines Sachverständigen unter Berücksichtigung:

1. technischer Verschleiß (z.B. Hochwasserschaden, Feuchte im Keller/Dach, Schädlingsbefall u.v.m.)
2. wirtschaftliche Entwertung (z.B. Leerstand bei ehem. Supermarkt / Disko oder ausstattungstechnisch nicht mehr zeitgemäßen Objekten u.v.m.)
3. rechtliche Gegebenheiten (z.B. zwischenzeitlich geändertes Baurecht, gesetzliche Nachrüstungsanforderungen an Bausubstanz und Ausstattung, Anforderungen an Sicherheit sowie an gesunde Wohn-/ Arbeitsverhältnisse o.ä.)
4. **Modernisierung** / Sanierung

Weitergehende Anforderungen und Einschränkungen

gem. **BMF-Schreiben vom 22. 02. 2023** (Rz. 24) sind dagegen **nicht tragfähig**.

1. Status quo: Verkürzte Abschreibung

Geklärt sind:

- + Art und Umfang des anhand eines (Verkehrswert-)Gutachtens zu führenden Nachweises
 - **aktuell** noch **Übergangsphase** mit Aufklärungsbedarf und Verunsicherung bei den Beteiligten

Offene Fragen und Anregungen zur Diskussion:

- Berücksichtigung von nach dem Kauf erfolgten baulichen Veränderungen und (Teil-)Modernisierungen
- **Gleiche Vorgehensweise bei** älteren, noch im ursprünglichen Zustand befindlichen **(Wohn-)Immobilien**
ohne technischen Verschleiß,
wirtschaftliche Entwertung,
rechtliche Gegebenheiten und
bisher durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen?
- Ausblick: Beschlussvorlage für den Bundesrat zum Jahressteuergesetz 2024

1. Status quo: Kaufpreisaufteilung inkl. Bodenwertermittlung

- BFH-Urteil vom 21. 07. 2020 – IX R 26/19 BStBl II 2021, 373, [Zurückweisung an FG Berlin-Brandenburg, Az. 3 K 3137/19](#)
wesentlicher Kritikpunkt:
 - **bundeseinheitliche** Gebäude**kosten** ohne Wert- bzw. Marktbezug bei sog. BMF-Arbeitshilfe im Verhältnis zu **lokalen** Boden(**richt**)**werten**

Klarstellung:

- + **BMF-Arbeitshilfe** ist **unverbindlich und**
 - + durch sachverständige Begründungen **widerlegbar** (BFH-Urteil vom 21. 07. 2020 – IX R 26/19, Rn 15 und 16) und somit nicht nur durch ein deutlich teureres Gutachten.
- aktualisierte BMF-Arbeitshilfe (April 2021), u.a. mit Regionalfaktoren beim Sachwertverfahren nicht umgesetzter Kritikpunkt des o.a. BFH-Urteils:
 - **regionale** Gebäude**kosten** ohne Marktbezug im Verhältnis zu **lokalen** Boden(**richt**)**werten** **beim Sachwertverfahren**

vgl. *Kleiber*, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Auflage, 2023, 2105 ff. Kap. 4.2

1. Status quo: Kaufpreisaufteilung inkl. Bodenwertermittlung

- BFH-Urteil vom 20. 09. 2022 – IX R 12/21, BStBl. 2024 II, 61
 - + Öffnungsklausel für Neu- und Weiterentwicklungen von Verfahren gem. ImmoWertV
 - + Vergleichsmaßstab „Kaufpreis“ für Zurückweisung von Ergebnissen der BMF-Arbeitshilfe
- FG Berlin-Brandenburg vom 20. 03. 2024 – 3 K 3137/19, NWB XAAAJ-71213
 - nach Zurückverweisung im BFH-Urteil vom 21. 07. 2020 – IX R 26/19 (siehe Anlage: Der Steuerzahler 10-24, 18 ff. „Wichtiges Urteil zur Kaufpreisaufteilung“)
 - + 4 gleichwertig anwendbare Verfahren:
 - Vergleichs-, Ertrags-, Sach- und umgekehrtes Ertragswertverfahren
(siehe Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken 10. Auflage, 2110 ff.)
 - + im Einzelfall zu begründende Verfahrensauswahl erforderlich
 - + Revision ist nicht zugelassen, da das umgekehrte Ertragswertverfahren u.a.:
 - ✓ den durch die BFH-Rechtsprechung gesteckten weiten Rahmen nicht verlässt,
 - ✓ im Grundsatz den Vorgaben der §§ 194 ff. BauGB und der ImmoWertV und
 - ✓ dem Gebot der Einzelbewertung nach § 6 Abs. 1 Satz 3 EStG entspricht.

1. Status quo: Kaufpreisaufteilung inkl. Bodenwertermittlung

Geklärt sind gem. BMF-Schreiben vom 10. 10. 2024, Referat IV D 4 (siehe Anlage):

- + „BMF nimmt zum umgekehrten Ertragswertverfahren grundsätzlich nicht Stellung und attestiert nicht dessen Vereinbarkeit mit Grundsätzen der Verkehrswertermittlung gem. ImmoWertV.“
- + **BMF hebt** damit **BMF-Schreiben vom 31. 03. 2020, Unterabteilung IV C** (IV C 7- S 3010/20/10001 :002, DOK: 2020/0316625) inkl. Stellungnahme der Arbeitsgruppe Kaufpreisaufteilung (AG KPA) vom 06. 03. 2024 **auf**, die vom BayLfSt **bis dato** als **bundesweit einheitliche Verwaltungsanweisung** wiedergegeben wurde.

Offene Fragen und Anregungen zur Diskussion bei Kaufpreisaufteilungen:

- Berücksichtigung der **besonderen gesetzlichen Aufgabenstellung bei der Bodenwertermittlung**
- **Verfahrensauswahl** gem. Kriterien des FG Berlin-Brandenburg im jeweiligen Einzelfall
- **Gibt es** gem. BMF-Auffassung bei der Abschreibung **unterschiedliche Nutzungsdauern desselben Gebäudes?**

Kammerfachtag 2024

1. Status quo

2. Verkürzte Abschreibung

3. Kaufpreisaufteilung

inkl. Besonderheiten bzgl. Bodenrichtwerten und Bewertung ohne Verkaufsfälle

2. Gebäudealter, Restnutzungsdauer und Gesamtnutzungsdauer

Ausgangslage gem. § 4 ImmoWertV:

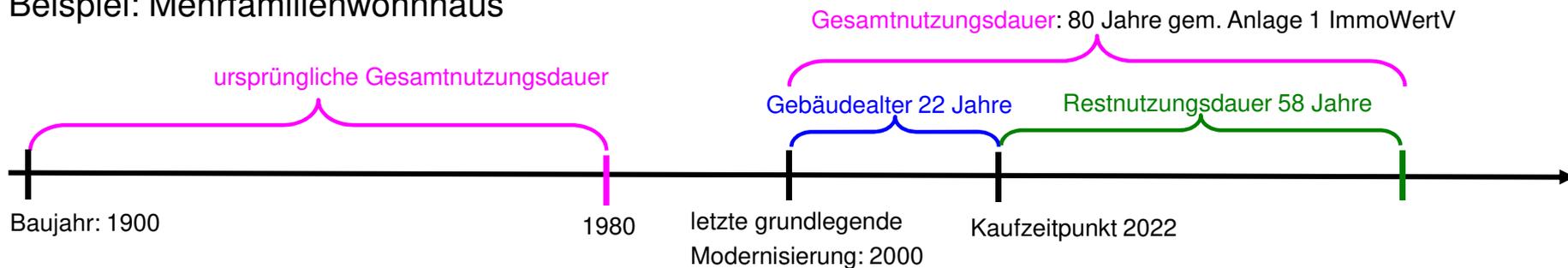
$$\text{Restnutzungsdauer} = \text{Gesamtnutzungsdauer} - \text{Gebäudealter}$$

z.B. 80 Jahre bei Wohnobjekten gem. Anlage 1 ImmoWertV

ggf. mit Zuschlägen für durchgeführte Modernisierungen gem. Anlage 2 ImmoWertV

mit Abschlägen für unterlassene Instandsetzung, Wirtschaftlichkeit (Leerstand), rechtliche Vorgaben u.v.m. (Nachweis durch Gutachten)

Beispiel: Mehrfamilienwohnhaus



Gesamtnutzungsdauer =

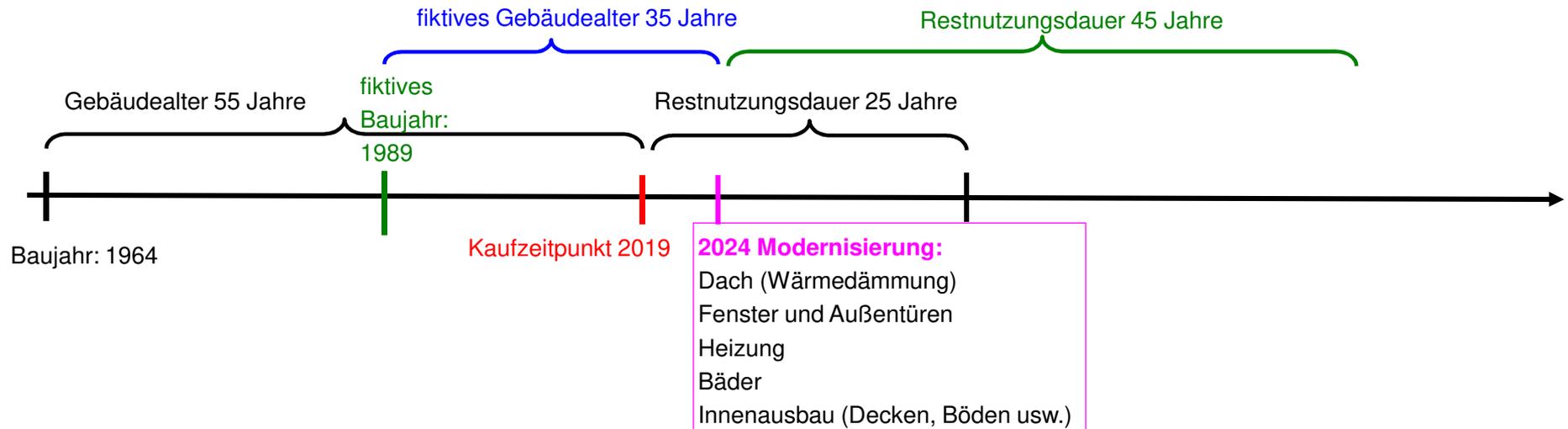
Zeitraum seit Errichtung bis zur grundlegenden Modernisierung
(max. 80 Jahre)

oder Lebenszyklus zwischen 2 grundlegenden Modernisierungen

2. Beispiel 1: Restnutzungsdauer bei Teilmodernisierungen (**überschlägig**)

Kauf eines Mehrfamilienwohnhauses (**2019**) mit Modernisierungen im Jahr 2024

Baujahr:	1964 (ursprünglicher Zustand)
Gebäudealter im Jahr 2019 :	55 Jahre
vorläufige Restnutzungsdauer im Jahr 2019:	25 Jahre (= 80 Jahre Gesamtnutzungsdauer – 55 Jahre)
nachträgliche Teilmodernisierung:	2024



2. Restnutzungsdauer bei Teilmodernisierungen (überschlägig)

Quickcheck bzgl. einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes

Gebäudetyp	Mehrfamilienhäuser
Gesamtnutzungsdauer	80
Ursprüngliches Baujahr	1964
Kaufdatum (Kaufjahr)	2024

Modernisierungselemente	Bewertung [?]
Dacherneuerung inkl. Verbesserung der Wärmedämmung	4 von 4 Punkten
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2 von 2 Punkten
Verbesserung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	0 von 2 Punkten
Modernisierung der Heizungsanlage	2 von 2 Punkten
Wärmedämmung der Außenwände	0 von 4 Punkten
Modernisierung von Bädern	2 von 2 Punkten
Modernisierung des Innenausbaus, z.B. Decken, Fußböden und Treppen	2 von 2 Punkten
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	0 von 2 Punkten

Summe (Auf ganze Zahlen gerundet) 12 Punkte

Gebäudealter 60 Jahre

Restnutzungsdauer
(tatsächliche Nutzungsdauer, gerundet auf volle Jahre) **45 Jahre**

Fiktives Baujahr **1989**

z.B.
Volle Punkte, wenn Maßnahme max. 10 Jahre zurückliegt.
Halbe Punkte, wenn Maßnahme max. 20 Jahre zurückliegt.
0 Punkte, wenn Maßnahme mehr als 20 Jahre zurückliegt.

Grundstücksart:	Mietwohngrundstücke (Mehrfamilienhäuser)
-----------------	--

Übliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsgemäßer Instandhaltung ¹	80
---	----

¹ analog ImmoWertV, Anlage 1

Ursprüngliches Baujahr	1964
------------------------	------

Modernisierungselemente	durchgreifende Modernisierung (ja, nein, teilweise ²)
Dacherneuerung inkl. Verbesserung der Wärmedämmung	ja
Modernisierung der Fenster und Außentüren	ja
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	nein
Modernisierung der Heizungsanlage	ja
Wärmedämmung der Außenwände	nein
Modernisierung von Bädern	ja
Modernisierung des Innenausbaus, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	ja
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	nein

² bei mehr als 10 Jahre zurückliegenden Modernisierungen können diese als "teilweise Modernisierungen" gewertet werden. Mehr als 20 Jahre zurückliegenden Modernisierungen können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden.

Modernisierungsgrad:	mittlerer Modernisierungsgrad
----------------------	-------------------------------

Fiktives Baujahr	1989
------------------	------

kostenlose überschlägige Berechnung: BMF-Arbeitshilfe oder www.kaufpreisaufteilung.de/tatsaechliche-nutzungsdauer.html

www.lvs-bayern.de

25. 10. 2024

2. Diskussion: älteres Wohngebäude im ursprünglichen Zustand

Kauf eines Mehrfamilienwohnhauses im Jahr 2024

Baujahr:	1974 (ursprünglicher Zustand)
Gebäudealter:	50 Jahre
vorläufige Restnutzungsdauer:	30 Jahre (= 80 Jahre Gesamtnutzungsdauer – 50 Jahre)

ohne zusätzlichen **technischen Verschleiß**,
wirtschaftliche Entwertung,
rechtliche Gegebenheiten und

Regelfall nicht nur bei älteren Wohnimmobilien

ohne bisher durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen

Unstrittig ist gem. BFH-Rechtsprechung die Erforderlichkeit eines Gutachtens im Rahmen einer Klage.

Ist im Austausch mit dem Finanzamt auch in solchen Fällen ein Gutachten stets unausweichlich?

2. Ausblick: Beschlussvorlage für den Bundesrat zum Jahressteuergesetz 2024

Diskussionsgrundlage bzgl. des Nachweises einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer:

- Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2025
- **Erforderliche Mindestabweichung** zur typisierten Nutzungsdauer gem. § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG:
„(...) wenn eine tatsächliche Nutzungsdauer von **weniger als 20 Prozent der in Satz 2 genannten Absetzungszeiträume** (33 Jahre, 50 Jahre, 40 Jahre) nachgewiesen ist.“

Bedeutet dies, dass Nachweis bei:

weniger als 6,6 Jahre (= 33 Jahre x 20 %), **10 Jahre** (= 50 Jahre x 20 %) und **8 Jahre** (= 40 Jahre x 20 %) Nutzungsdauer

oder bei

weniger als 26,4 Jahre (= 33 Jahre x 80 %), **40 Jahre** (= 50 Jahre x 80 %) und **32 Jahre** (= 40 Jahre x 80 %) Nutzungsdauer möglich ist?

2. Ausblick: Beschlussvorlage für den Bundesrat zum Jahressteuergesetz 2024

Diskussionsgrundlage bzgl. des Nachweises einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer:

- Beschränkung des durch ein Gutachten nachweisführenden Personenkreises (§ 11c Abs. 1 EStDV):
 1. öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige für die Bewertung von un- und bebauten Grundstücken
 2. Personen, die **von einer nach DIN E ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle (!)** als Sachverständige **oder Gutachter** für die Wertermittlung von Grundstücken **nach entsprechender Norm zertifiziert** wurden.

Beispiel eines Online-Anbieters:

„Unsere Gutachter sind zertifiziert nach DIN EN ISO/IEC 17024 und entsprechen somit den Anforderungen der Finanzbehörden.“

vgl. BMF-Schreiben vom 22. 02. 2023 (Rz. 22)

- **Vorortbesichtigung erforderlich.**

Anregung zur Ergänzung gem. BFH-Urteil vom 23. Januar 2024 – IX R 14/23:

„durch den das Gutachten unterzeichnenden Sachverständigen“

Denn **ansonsten kann** von einem Online-Anbieter o.ä. eine „Vorortbesichtigung“ bundesweit **von** entsprechenden **Dienstleistern und** somit **von** einem **Dritten hinzugekauft werden.**

2. Checkliste der Finanzverwaltung zur Gutachtenüberprüfung

Plausibilitätsprüfung eines Gutachtens – Checkliste ¹			
Wertermittlungsgegenstand:		<i>ja bzw. plausibel</i>	<i>nein bzw. nicht plausibel</i>
1	Formale Anforderungen		
1.1	Das Gutachten wurde unterschrieben.		
1.2	Der Verfasser hat seine Sachkunde für das Fachgebiet der Immobilienbewertung durch eine öffentliche Bestellung, Zertifizierung o.ä. belegt.		
1.3	Der Zweck der Wertermittlung wurde benannt und hinsichtlich des Verkehrswertes wurde auf § 194 BauGB verwiesen.		
1.4	Es liegen keine Gründe vor, die an der Objektivität zweifeln lassen.		
1.5	Das Gutachten wurde durch den Sachverständigen eigenständig verfasst.		
1.6	Das Gutachten wurde in systematisch gegliederter und nachvollziehbarer Weise erstellt.		
1.7	Der Sachverständige hat das Objekt persönlich besichtigt.		
1.8	Das zutreffende Objekt wurde (mit allen dazugehörenden Grundstücken u. Gebäuden) bewertet.		
1.9	Das Objekt wurde zum zutreffenden Bewertungsstichtag / Qualitätsstichtag bewertet. (Geringfügige Abweichungen können nur im Einzelfall als zutreffender Bewertungsstichtag angesehen werden.)		
1.10	Angaben zu den Personen, die an dem Gutachten mitgewirkt haben, wurden erbracht.		
1.11	Der Auftraggeber wurde benannt.		

siehe Anlage:
Checkliste Gutachtenüberprüfung
durch die Finanzverwaltung,
Autor Andreas Jardin, OFD NRW,
GuG 2015, Seiten 25 - 26

www.lvs-bayern.de

Exkurs: akkreditierte Zertifizierungsstellen

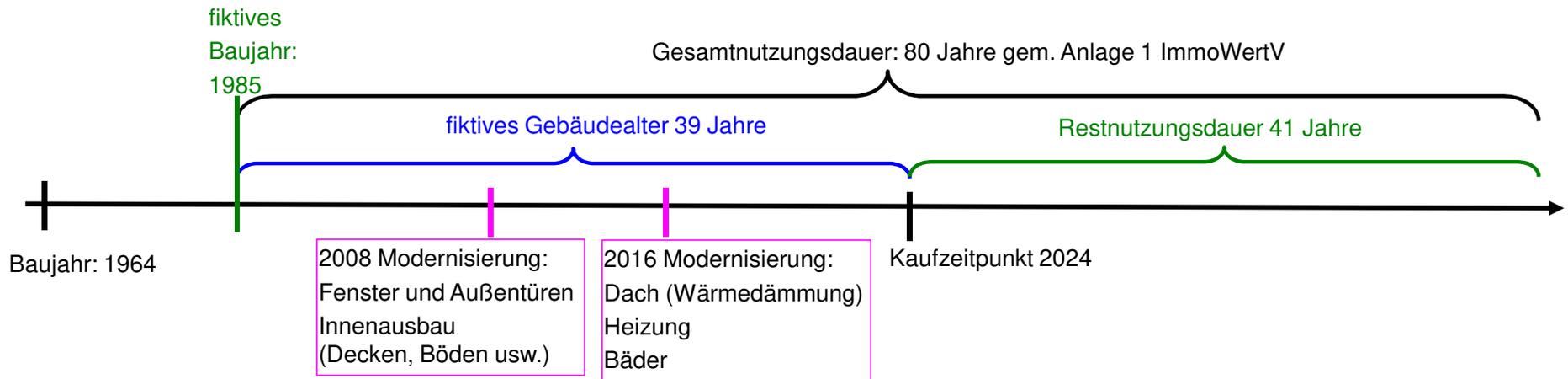
Deutsche Akkreditierungsstelle (DAkkS):

1. HypZert, Berlin
2. DIAZert, Freiburg
3. Sprengnetter, Sinzig
4. IQ Zert, St. Augustin
5. EIPOSCERT, Dresden
6. izert, Zertifizierungsstelle der Hochschule Anhalt, Dessau-Roßlau

Exkurs: Restnutzungsdauer bei Teilmodernisierungen (**überschlägig**)

Beispiel 1: Kauf eines teilweise modernisierten Mehrfamilienwohnhauses im Jahr 2024

Baujahr: 1964
Gebäudealter: 60 Jahre
Gesamtnutzungsdauer: 80 Jahre
vorläufige Restnutzungsdauer: 20 Jahre (= 80 Jahre – 60 Jahre)
Teilmodernisierungen: 2008 sowie 2016



Exkurs: Restnutzungsdauer bei Teilmodernisierungen (überschlägig)

Quickcheck bzgl. einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes

Gebäudetyp	Mehrfamilienhäuser
Gesamtnutzungsdauer	80
Ursprüngliches Baujahr	1964
Kaufdatum (Kaufjahr)	2024

Modernisierungselemente	Bewertung [?]
Dacherneuerung inkl. Verbesserung der Wärmedämmung	4 von 4 Punkten
Modernisierung der Fenster und Außentüren	1 von 2 Punkten
Verbesserung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	0 von 2 Punkten
Modernisierung der Heizungsanlage	2 von 2 Punkten
Wärmedämmung der Außenwände	0 von 4 Punkten
Modernisierung von Bädern	2 von 2 Punkten
Modernisierung des Innenausbaus, z.B. Decken, Fußböden und Treppen	1 von 2 Punkten
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	0 von 2 Punkten
Summe (Auf ganze Zahlen gerundet)	10 Punkte
Gebäudealter	60 Jahre

Restnutzungsdauer
(tatsächliche Nutzungsdauer, gerundet auf volle Jahre) **41 Jahre**

Fiktives Baujahr **1985**

25. 10. 2024

z.B.
Volle Punkte, wenn Maßnahme max. 10 Jahre zurückliegt.
Halbe Punkte, wenn Maßnahme max. 20 Jahre zurückliegt.
0 Punkte, wenn Maßnahme mehr als 20 Jahre zurückliegt.

Grundstücksart:	Mietwohngrundstücke (Mehrfamilienhäuser)
Übliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsgemäßer Instandhaltung ¹	80
¹ analog ImmoWertV, Anlage 1	
Ursprüngliches Baujahr	1964
Modernisierungselemente	durchgreifende Modernisierung (ja, nein, teilweise ²)
Dacherneuerung inkl. Verbesserung der Wärmedämmung	ja
Modernisierung der Fenster und Außentüren	teilweise
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	nein
Modernisierung der Heizungsanlage	ja
Wärmedämmung der Außenwände	nein
Modernisierung von Bädern	ja
Modernisierung des Innenausbaus, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	teilweise
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	nein
Modernisierungsgrad:	mittlerer Modernisierungsgrad
Fiktives Baujahr	1985

² bei mehr als 10 Jahre zurückliegenden Modernisierungen können diese als "teilweise Modernisierungen" gewertet werden. Mehr als 20 Jahre zurückliegenden Modernisierungen können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden.

kostenlose überschlägige Berechnung: BMF-Arbeitshilfe oder
www.kaufpreisaufteilung.de/tatsaechliche-nutzungsdauer.html

www.lvs-bayern.de

Kammerfachtag 2024

1. Status quo

2. Verkürzte Abschreibung

3. Kaufpreisaufteilung

inkl. Besonderheiten bzgl. Bodenrichtwerten und Bewertung ohne Verkaufsfälle

3. Gesetzliche Aufgabenstellung bei Kaufpreisaufteilungen

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG: „Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; *dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.*“

Analog Verkehrswert mit besonderer rechtlicher Gegebenheit einer künftigen Änderung des Grundstückszustands *nach Ablauf der (Rest-)Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 EStG*

(siehe Anlage: gesetzliche Aufgabenstellung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG)

§ 11 ImmoWertV

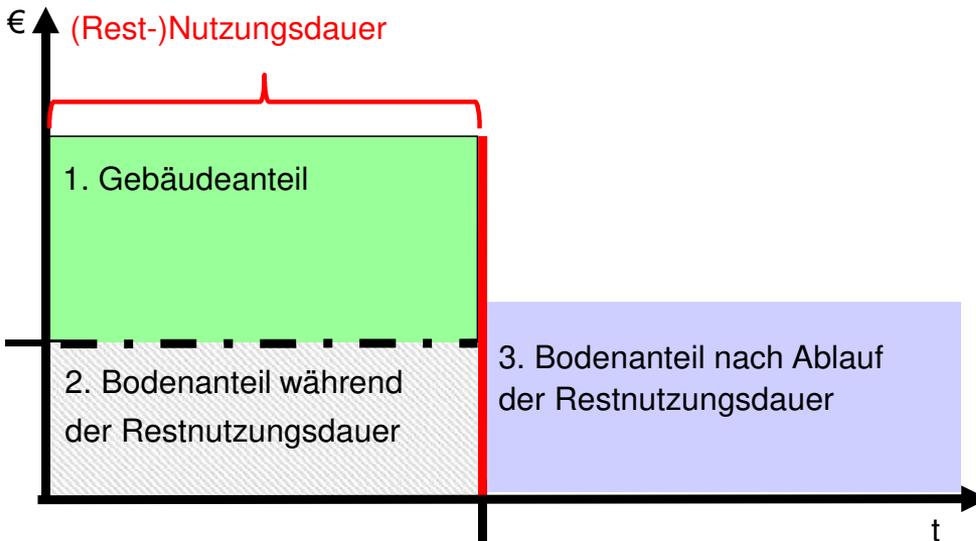
Künftige Änderungen des Grundstückszustands

(1) Künftige Änderungen des Grundstückszustands sind zu berücksichtigen, wenn sie am Qualitätsstichtag mit hinreichender Sicherheit aufgrund konkreter Tatsachen zu erwarten sind.

(2) Bei künftigen Änderungen des Grundstückszustands ist die voraussichtliche Dauer bis zum Eintritt dieser Änderung (Wartezeit) auch in Verbindung mit einer verbleibenden Unsicherheit des Eintritts dieser Änderung (Realisierungsrisiko) angemessen zu berücksichtigen.

11.(1).1 ImmoWertA

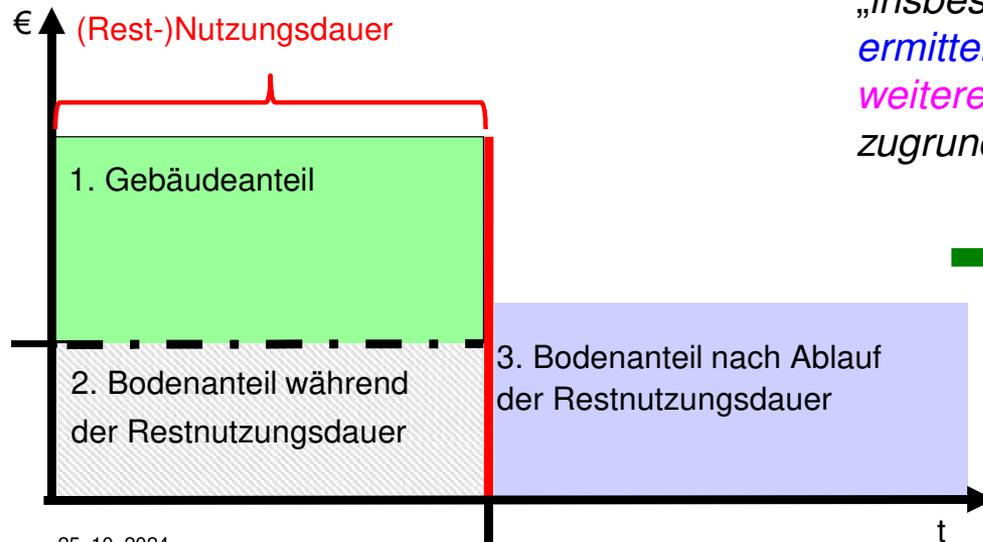
Sind künftige Änderungen des Grundstückszustands nicht mit hinreichender Sicherheit absehbar, ist von einer Beibehaltung des Grundstückszustands, wie er sich am Qualitätsstichtag darstellt, auszugehen. Gleichwohl kann in diesen Fällen eine auf eine Änderung des Grundstückszustands gerichtete Erwartung der Marktteilnehmer den Wert beeinflussen (vgl. z. B. Nummer 3.(1)).



3. Gesetzliche Aufgabenstellung bei Kaufpreisaufteilungen

→ Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist eine **sofortige bzw. alsbaldige Freilegung** der vorhandenen Bebauung **über die (Rest-)Nutzungsdauer unzulässig**, was analog für den entsprechenden Verkehrswert gilt.

→ Im BFH-Urteil vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83, BStBl II 1985, 252, wurde bereits festgestellt, dass „insbesondere die **für unbebauten Grund und Boden ermittelten Werte Nr. 3** (z.B. Bodenrichtwerte) **nicht ohne weiteres** der **Bewertung bebauten Grund und Bodens Nr. 2 zugrunde gelegt werden können.**“



→ Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erfolgt die Bewertung des Bodenwertanteils Nr. 2 gem. dem **Gebot der Einzelbewertung unter Berücksichtigung der baulichen Anlagen Nr. 1** im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 ImmoWertV gem. § 40 Abs. 5 Nr. 3, § 43 und § 11 ImmoWertV.

3. Gesetzliche Aufgabenstellung bei Kaufpreisaufteilungen

umgekehrtes Ertragswertverfahren gem. Gebot der Einzelbewertung nach § 6 Abs. 1 Satz 3 EStG

BMF-Schreiben, Referat IV D 4 vom 10. 10. 2024, S. 3 Abs. 2 bis 4 ff.

(siehe Anlage)

„Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass der **Bodenwert ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück zu ermitteln ist.**“

Eine Ausnahme davon „kann nicht generell unterstellt werden.“

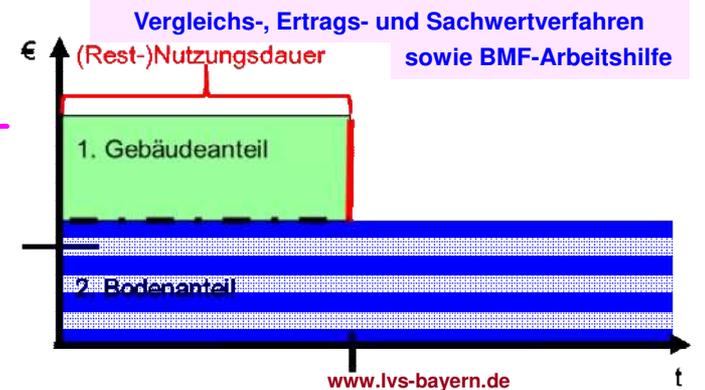
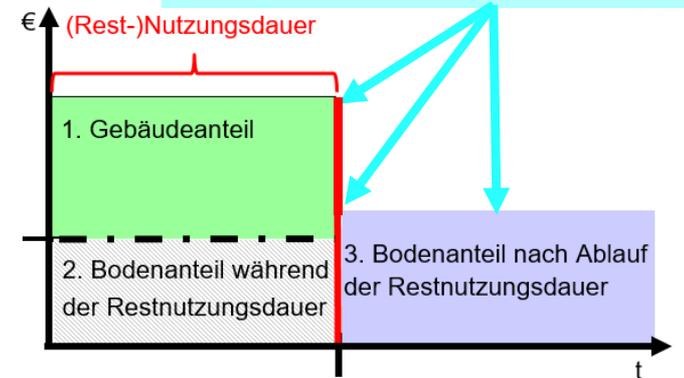


Diese **grundsätzliche Vorgehensweise** liegt als Konvention bei der anderen Aufgabenstellung „Verkehrswertermittlung nach § 194 BauGB“ folgenden Verfahren zugrunde:

Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren gem. ImmoWertV sowie deren gleichnamigen Varianten gem. BMF-Arbeitshilfe

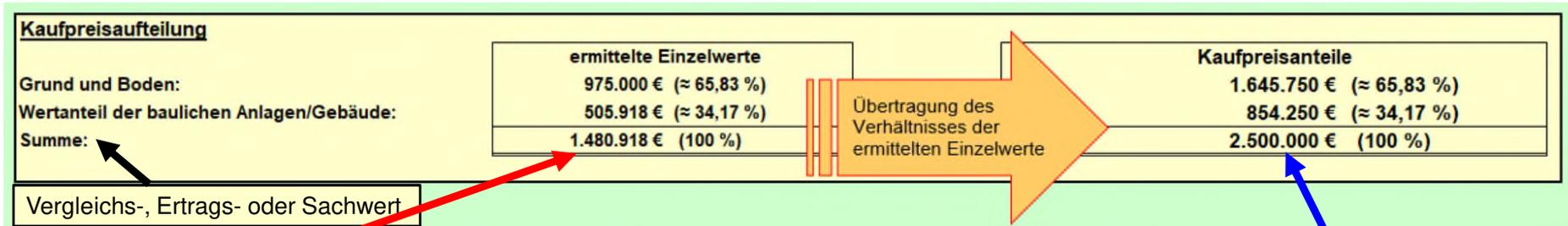
Das bedeutet:

(Rest-)Nutzungsdauer bei der Bodenbewertung: 0 Jahre



3. Vergleichsmaßstab „Kaufpreis“ für Plausibilitätsprüfungen

Beispiel zur Widerlegung der BMF-Arbeitshilfe gem. **BFH-Urteil vom 20. 09. 2022, IX R 12/21**, BStBl. 2024 II S. 61, II. 2. d) bb) (Rz. 47):



1.480.918 €
2.500.000 €

X 100 % = 59,24 %

=> **ca. 40,76 % Abweichung** > **20 % Grenze zum Kaufpreis**

FG Berlin-Brandenburg vom 20. 03. 2024 – 3 K 3137/19, NWB XAAAJ-71213, I. 2. a)

nach Zurückverweisung im BFH-Urteil vom 21. 07. 2020 – IX R 26/19

„Jedenfalls eine **Abweichung von mehr als 20 %** ist nach Auffassung des Senats ein wesentliches Indiz für **eine Verfehlung der realen Wertverhältnisse** in grundsätzlicher Weise.“

3. Plausibilitätsprüfung von vorgelegten Kaufpreisaufteilungen

Überschlagsformel gem. Prinzip

in den BFH-Urteilen vom 21. 07. 2020 – IX R 26/19 und vom 20. 09. 2022 – IX R 12/21:

$$\frac{\text{Bodenwert} \times 100 \%}{\text{Kaufpreis (ohne Nebenkosten)}} = \text{Bodenanteil in \%}$$

z.B.
$$\frac{440.000 \text{ €} \times 100 \%}{1.000.000 \text{ €}} = 44 \%$$

Je weiter der **Bodenanteil gem. der BMF-Arbeitshilfe** oder gem. notariellem Kaufvertrag o.ä. über dem überschlägig berechneten **Bodenanteil (hier 44 %)** liegt, desto eher lohnt sich der Nachweis anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens, z.B.

Bodenanteil gem. der BMF-Arbeitshilfe 53 % > **überschlägiger Bodenanteil 44 %**

Legende:

Bodenwert = Bodenwert in €/m² x Grundstücksfläche \times Miteigentumsanteil
nur bei Wohn- und Teileigentum

3. BORIS- D: Bodenrichtwerte (bald) bundesweit online

Orientierung bei einem durchschnittlich gelegenen, **unbebauten** Grundstück:

Bodenwert = Grundstücksgröße x Bodenrichtwert

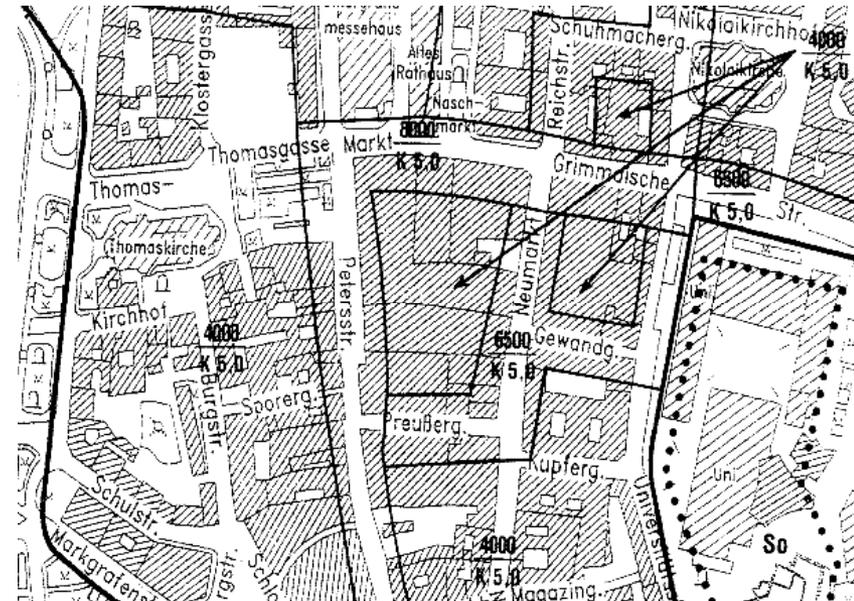
Bodenrichtwert definiert für:

- Stichtag: 31. 12. 20xx
i.d.R. alle 2 Jahre neu festgelegt (tw. jedes Jahr)
- Durchschnittswert innerhalb einer Zone
- +/- 30 % Schwankungsbreite

Zu erfragen bei Geschäftsstelle des Gutachterausschusses:

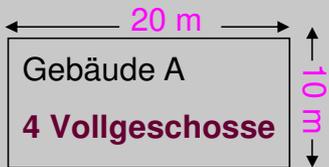
- Korrekturfaktoren:**
1. Grundstücksgröße
 2. **WGFZ-Korrektur**

Zusätzlich immer ansehen: Bodenrichtwertkarte



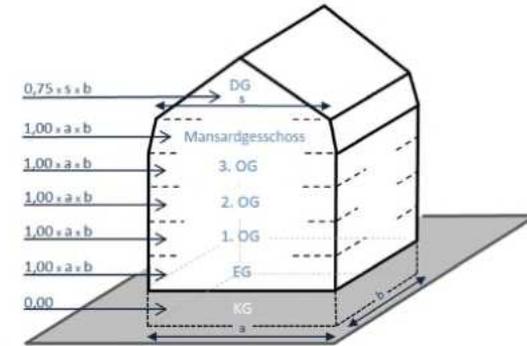
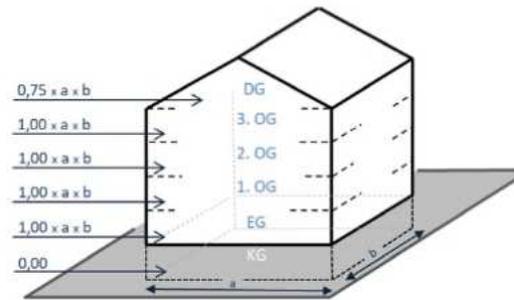
3. WGFZ-Ermittlung

Grundstücksfläche: 1.000 m²



(ggf. zzgl. DG (75 %) und UG / KG)

16.(4).2 ImmoWertA



WGFZ:

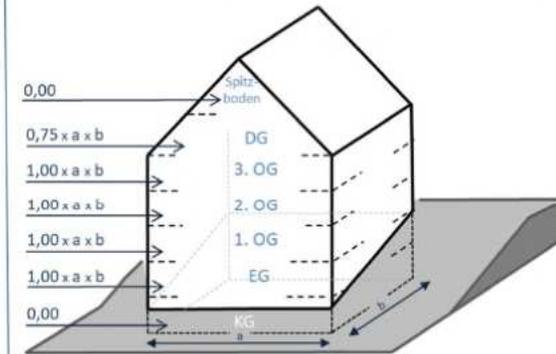
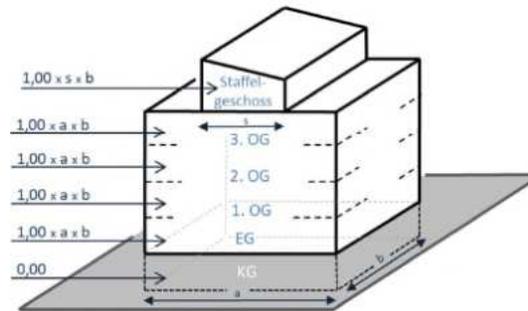
$$\frac{10 \text{ m} \times 20 \text{ m} \times 4}{1.000 \text{ m}^2} \text{ (ggf. zzgl. DG und UG)} = 0,8$$

WGFZ gem. § 16 Abs. 4 ImmoWertV:

- DG: nur ausbaufähige Dachgeschosse
- KG/UG: Deckenoberkante ist im Mittel mind. 1,40 m über Geländeoberfläche

WGFZ: siehe örtlich zuständiger Gutachterausschuss, ggf. lokal unterschiedlich definiert bzgl. Berücksichtigung von KG, **UG** und DG.

25. 10. 2024



3. Beispiel für WGFZ-Anpassung anhand von Umrechnungskoeffizienten

WGFZ-Umrechnungskoeffizienten Gewerbe G, hG, G-hG, S, MK, M			
WGFZ	Umrechnungs- koeffizient	WGFZ	Umrechnungs- koeffizient
0,40	0,727	1,15	1,150
0,45	0,751	1,20	1,200
0,50	0,773	1,25	1,250
0,55	0,793	1,30	1,300
0,60	0,812	1,35	1,350
0,65	0,831	1,40	1,400
0,70	0,850	1,45	1,450
0,75	0,870	1,50	1,500
0,80	0,891	1,60	1,600
0,85	0,914	1,70	1,700
0,90	0,939	1,80	1,800
0,95	0,968	1,90	1,900
1,00	1,000	2,00	2,000
1,05	1,050	3,00	3,000
1,10	1,100		

WGFZ des Bewertungsobjekts

WGFZ des Bodenrichtwerts mit 2.000 €/m²

Berechnung:

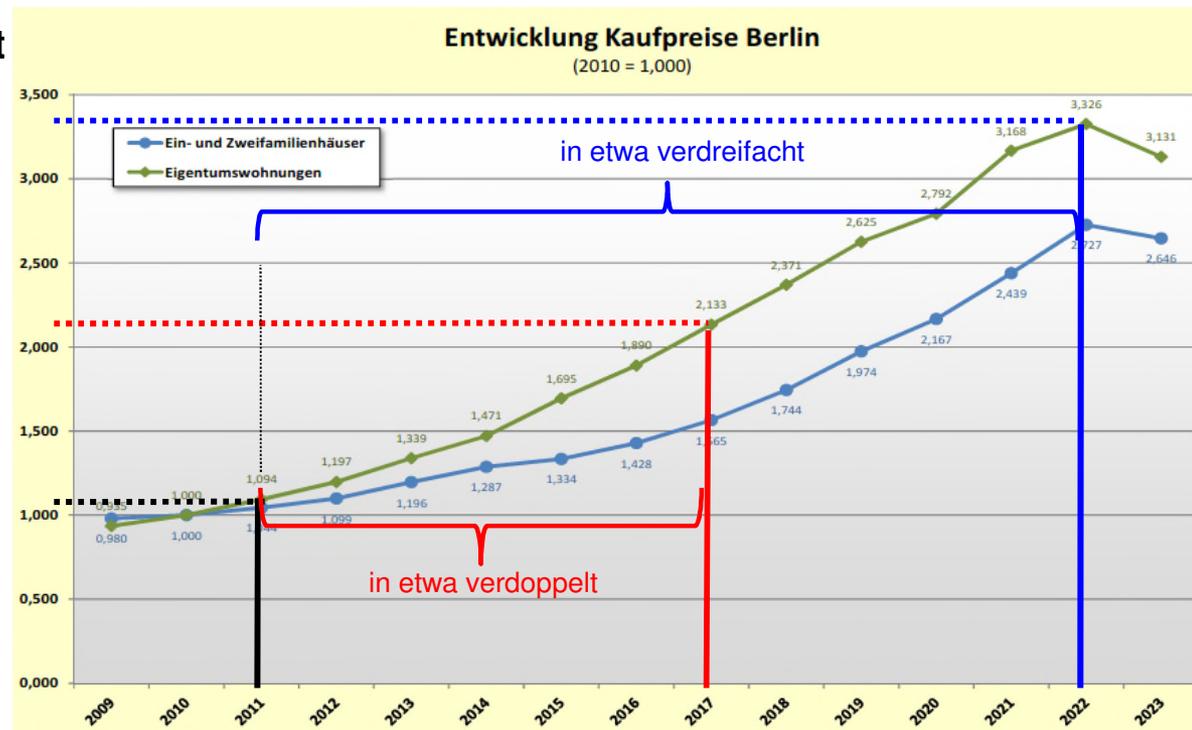
$$2.000 \text{ €/m}^2 \times \frac{1,300}{1,900} = 1.368,42 \text{ €/m}^2 \quad \text{gerundet: } 1.370 \text{ €/m}^2$$

Quelle: Erläuterung der Bodenrichtwerte für das Stadtgebiet München zum 01. 01. 2024, Gutachterausschuss für Grundstückswerte im Bereich der Landeshauptstadt München

3. Bodenrichtwertentwicklung am Beispiel der BFH-Revision IX R 26/19

Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14. 08. 2019, 3 K 3137/19 bzgl. BFH-Verfahren IX R 26/19, aktualisiert

Stichtag	jeweils zum 01. 01.	Bodenrichtwert
2005 bis 2011		500 €/m ²
2012		550 €/m ²
2013		550 €/m ²
2014	3,4facher Bodenwert = 1.700 €/m ² / 500 €/m ²	580 €/m ²
2015		750 €/m ²
2016		1.100 €/m ²
2017		1.700 €/m²
2018		2.400 €/m ²
2019		2.600 €/m ²
2020	6facher Bodenwert = 3.000 €/m ² / 500 €/m ²	2.900 €/m ²
2021		2.900 €/m ²
2022		3.000 €/m²
2023		2.700 €/m²
2024		2.000 €/m²



3. Tipp: überschlägiger Bodenwert für bebaute Grundstücke

Münchner Modell:*

$$\text{Bodenwert} = \text{Bodenrichtwert} \times \frac{\text{Bestandskaufpreis}}{\text{Neubaukaufpreis}}$$

Beispiel gem. der BFH-Revision IX R 26/19 :

$$986,35 \text{ /m}^2 = 1.700 \text{ €/m}^2 \times \frac{2.626 \text{ €/m}^2}{4.526 \text{ €/m}^2}$$

gerundet ca. 1.000 €/m²

Ersterwerb neu erstellter und bezugsfreier Eigentumswohnungen in Mehrfamilienhäusern

Wohnlage		Anzahl Kauffälle			
		Preisspanne in €/m ² Wohnfläche			
		Mittelwert			
Stadtgebiet	2016		2017		
	einfach + mittel	gut + sehr gut	einfach + mittel	gut + sehr gut	
Südwest	88	130	61	101	
	3.539 bis 4.614	3.645 bis 6.063	3.546 bis 6.145	4.439 bis 7.542	
	4.107	4.896	4.526	5.878	

Weiterverkäufe von Eigentumswohnungen der Baujahre 1971 - 1990, die in der Rechtsform des Wohnungseigentums erstellt wurden

Wohnlage		Anzahl Kauffälle			
		Preisspanne in €/m ² Wohnfläche			
		Mittelwert			
Stadtgebiet	2016		2017		
	einfach + mittel	gut + sehr gut	einfach + mittel	gut + sehr gut	
Südwest	18	71	33	67	
	1.818 bis 3.382	1.708 bis 4.536	2.013 bis 3.360	1.976 bis 4.690	
	2.609	3.155	2.626	3.341	

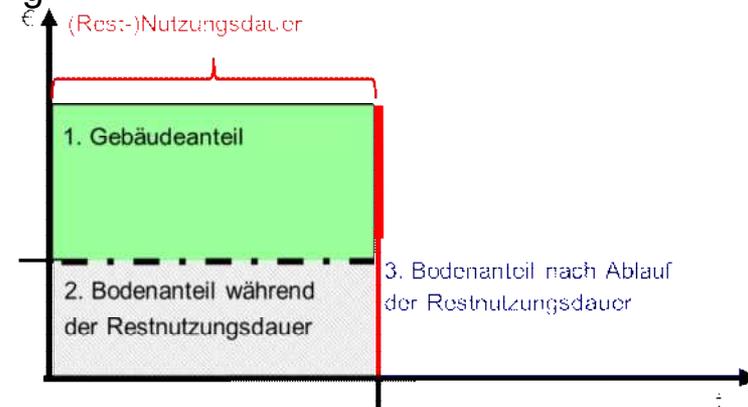
Immobilienmarktbericht Berlin 2017/18 des Gutachterausschusses

* Siehe Jahresbericht 2014 des Gutachterausschusses für Grundstückswerte im Bereich der Landeshauptstadt München „Der Immobilienmarkt in München“ Seite 64 sowie *Moll-Amrein / Schaper*, „Ermittlung des Gebäudewertanteils von Renditeobjekten in Gebieten mit hohem Bodenpreisniveau“, GuG 2013, Heft 5, Seiten 257 – 267, Kap. 2.2.4 Neuwied, Wolters Kluver und Jardin / Roscher (a. a. O.) Rz. 175
25. 10. 2024

4. Fazit

Gem. dem Gebot der Einzelbewertung nach § 6 Abs. 1 Satz 3 EStG sind bei der **Bodenwertermittlung** im Rahmen einer Kaufpreisaufteilung der **vorhandenen baulichen Anlagen zu berücksichtigen**, so dass die **(Rest-)Nutzungsdauer nicht 0 Jahre** beträgt.

Ansonsten würde sich diese von der individuell anhand von (Verkehrswert-)Gutachten nachweisbaren **tatsächlichen (Rest-)Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 EStG unterscheiden**.
(siehe Anlage: gesetzliche Aufgabenstellung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG)



FG Berlin-Brandenburg vom 20. 03. 2024 – 3 K 3137/19, NWB XAAAJ-71213, I. 2. b) aa) (2) (b) (aa)
nach Zurückverweisung im BFH-Urteil vom 21. 07. 2020 – IX R 26/19

„Die Ausführungen des BFH schließen es nicht von vornherein aus, den Verkehrswert des Grund und Bodens im Rahmen der Kaufpreisaufteilung bei bebauten Grundstücken niedriger anzusetzen als bei unbebauten Grundstücken.“
(siehe Anlage: Der Steuerzahler 10-24, 18 ff. „Wichtiges Urteil zur Kaufpreisaufteilung“)

Exkurs: Grundsatzauffassung des BMF inkl. Ausnahmeregelungen

BMF-Schreiben, Referat IV D 4 vom 10. 10. 2024, S. 3 Abs. 2 bis 4 ff.

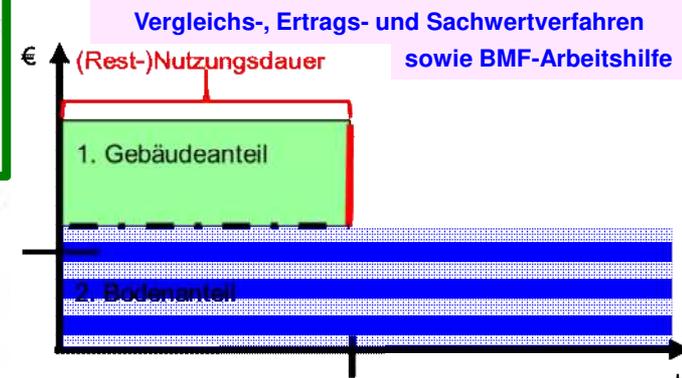
Bei der Arbeitshilfe zur vereinfachten Kaufpreisaufteilung handelt sich um eine qualifizierte Schätzung, die sachverständig begründet widerlegbar ist.

Im Rahmen der sachverständigen Begutachtung ist gem. § 40 Absatz 1 ImmoWertV bei der Ermittlung des Bodenwerts ebenfalls grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bodenwert ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück zu ermitteln ist. Insbesondere in den Ausnahmefällen des § 40 Absatz 5 ImmoWertV kann die tatsächliche bauliche Nutzung den Bodenwert jedoch beeinflussen. In den von Ihnen angesprochenen Fällen des § 40 Absatz 5 Nr. 3 i. V. m. § 43 ImmoWertV muss es sich um ein Grundstück mit einem Liquidationsobjekt im Sinne des § 8 Absatz 3 Satz 2 Nummer 3 ImmoWertV handeln, bei dem mit keiner alsbaldigen Freilegung zu rechnen ist. Dies ist jeweils anhand der individuellen Gegebenheiten des Wertermittlungsobjekts nachvollziehbar zu begründen und kann nicht generell unterstellt werden. Die Ausnahmetatbestände des § 40 Abs. 5 ImmoWertV entziehen sich insoweit einer Verallgemeinerung.

Die Annahme einer generellen Bodenwertdämpfung für bebaute Grundstücke ist nicht sachgerecht. Sie widerspricht zudem den gesetzlichen Vorschriften zur Wertermittlung.⁵

§ 8 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 ImmoWertV

3. baulichen Anlagen, die nicht mehr wirtschaftlich nutzbar sind (Liquidationsobjekte) und zur alsbaldigen Freilegung anstehen,



Exkurs: Unterschiede zwischen Kosten und Preis / Wert

Kosten:

Investitionen bei einem Vermögensgegenstand **u.a. durch den Eigentümer**

- zur erstmaligen Herstellung inkl. Aufstockungen, Aus- und Anbauten
- zur Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand inkl. Reparaturen und
- zur Verbesserung inkl. Modernisierung und Energieeinsparung

Fall 1:
Gebäudeabschreibung
anhand von Rechnungen
bei Neubau / Investition
durch
bisherigen Eigentümer
vor einem Verkauf

Preis:

konkreter Einzelfall beim Wiederverkauf

- zwischen subjektiver Werteinschätzung **zwischen Käufer und Verkäufer**
- abhängig von Kompetenz, Verhandlungsgeschick und persönlichen Faktoren

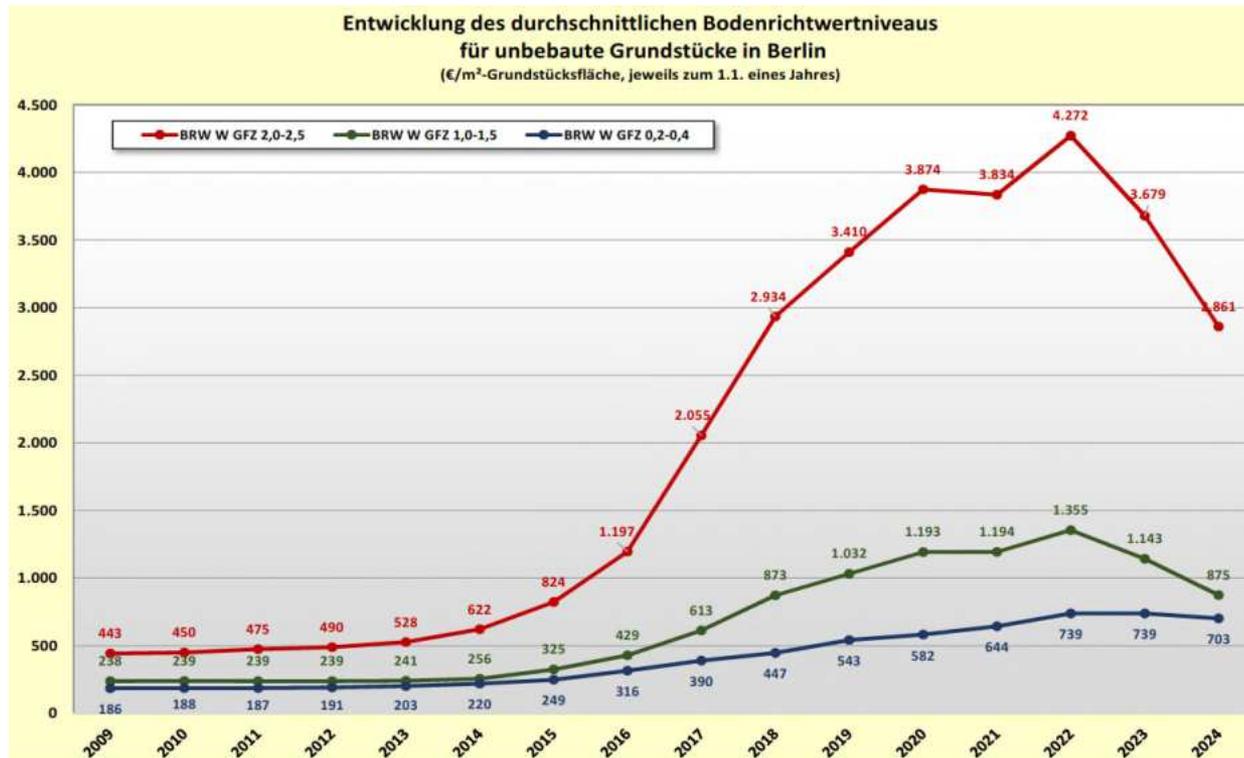
Fall 2:
Kaufpreisaufteilung
nach einem Kauf
durch neuen
Eigentümer / Erwerber
gem. notariellem Kaufvertrag
bzw. gem.
Verkehrswertermittlung

Wert:

objektiver Begriff beim Wiederverkauf

- gem. Angebot und Nachfrage
- von wirtschaftlich denkenden, nicht personifizierten Menschen

Exkurs: durchschnittliche Bodenrichtwertentwicklung in Berlin



Exkurs: BORIS- D: Bodenrichtwerte (bald) bundesweit online

BORIS-D BORIS-D
Bodenrichtwertinformationssystem für Deutschland



<https://www.bodenrichtwerte-boris.de/boris-d/index.html?lang=de>

Exkurs: Literaturübersicht Kaufpreisaufteilung

- *Geiling / Jacoby*, Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen – Quo vadis?, DStR 2020, 481 ff.
- *Geiling / Jacoby*, Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen 2.0 – das Ende der BMF-Arbeitshilfe, DStR 2021, 705 ff.
- *Geiling / Jacoby*, Kaufpreise korrekt aufteilen, DATEV-Magazin 08/2021, 23 ff.
- *Geiling / Jacoby*, Kritische Bestandsaufnahme der neuen BMF-Arbeitshilfe 2.0 zur Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen, DStR 2021, 1855 ff.
- *Graf / Nacke*, Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude mittels Arbeitshilfe des BMF ist rechtswidrig, *NWB* 52/2020, 3874 ff.
- *Graw*, Kaufpreisaufteilung bei bebauten Grundstücken, *DB* 2021, 190 ff.
- *Grootens*, Kaufpreisaufteilung bei Grundstücken anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens, *BBK* 4/2021, 208 ff. i.V.m. *BBK* 15/2021, 730 ff. und *BBK* 24/2020, 1178 ff.
- *Jacoby*, Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke – Problematik und Lösungsansatz, 12/2018, Karlsruhe, Karlsruher Institut für Technologie (KIT), Fakultät der Wirtschaftswissenschaften
- *Jardin / Roscher*, Immobilienwertermittlung in steuerlichen Belangen, 1. Auflage, 2019, Herne, NWB-Verlag

Exkurs: Literaturübersicht Kaufpreisaufteilung

- *Kleiber*, Marktwertermittlung nach ImmoWertV – Praxiskommentar zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 9. Auflage, 2022, Köln, Reguvis Fachmedien GmbH, § 40, Kap. 4
- *Kleiber*, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Auflage, 2023, Köln, Reguvis Fachmedien GmbH, S. 2097 ff.
- *Kleiber-digital*, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, Online-Version des Standardwerks zur Wertermittlung, Teil IV, Nr. 2, Teil 4, Abschnitt 1, § 40, Kap. 4 (Stand Januar 2022)
- *Mundt*, Schätzung von Boden- und Gebäudewertanteilen aus Kaufpreisen bebauter Grundstücke, <https://dgk.badw.de/publikationen/reihe-c-dissertationen.html>, Nummer C 877
- *Mundt*, Die Ableitung von Bodenwerten aus Kaufpreisen bebauter Grundstücke, zfv 6/2022, 372
- *Ratschow*, Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude: Arbeitshilfe des BMF keine ausreichende Überzeugungsgrundlage für FG, BFH/PR 2021, 100
- *Schaper / Moll-Amrein*, Ermittlung des Gebäudewertanteils von Renditeobjekten in Gebieten mit hohem Bodenpreisniveau, GuG 2013, 257
- *Schaper*, Kaufpreisaufteilung für Eigentumswohnungen im Vergleichswertverfahren – ein Werkstattbericht, GuG 2017, 100

Exkurs: Literaturübersicht Kaufpreisaufteilung

- *Schießl*, Neues vom BFH zur Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, StuB 2021, 11
- *Seitz*, Zeit für Neues: Ein Modellvorschlag zur Kaufpreisaufteilung, GuG 2017, 142
- *Wichmann*, Geänderte BFH-Rechtsprechung zur Aufteilung des Kaufpreises einer Immobilie, Stbg 2/2023, 43
- *Wichmann*, Kaufpreisaufteilungen bei beim Kauf von Eigentumswohnungen, Stbg 2017, 405

Exkurs: Literaturübersicht Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer

- *Blum/Weiss*, Der Nachweis einer verkürzten Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG in der Finanzrechtsprechung, StBp 01/2020, 3
- *Geiling / Jacoby*, Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG im Lichte der neuen ImmoWertV 2021, DStR 2022
- *Korn*, Einkommensteuer: Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Gebäudenutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG, NWB 50/2021, 3696
- *Schulz*, Die tatsächliche Restnutzungsdauer von Immobilien im Sinne der Absetzung für Abnutzung (AfA), GuG 2019, 275
- *Trossen*, Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV, DStR 2024, 1112
- *Weiss*, Zum Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer – Kommentierung des BFH-Urteils vom 23.01.2024, GuG 2024, 242