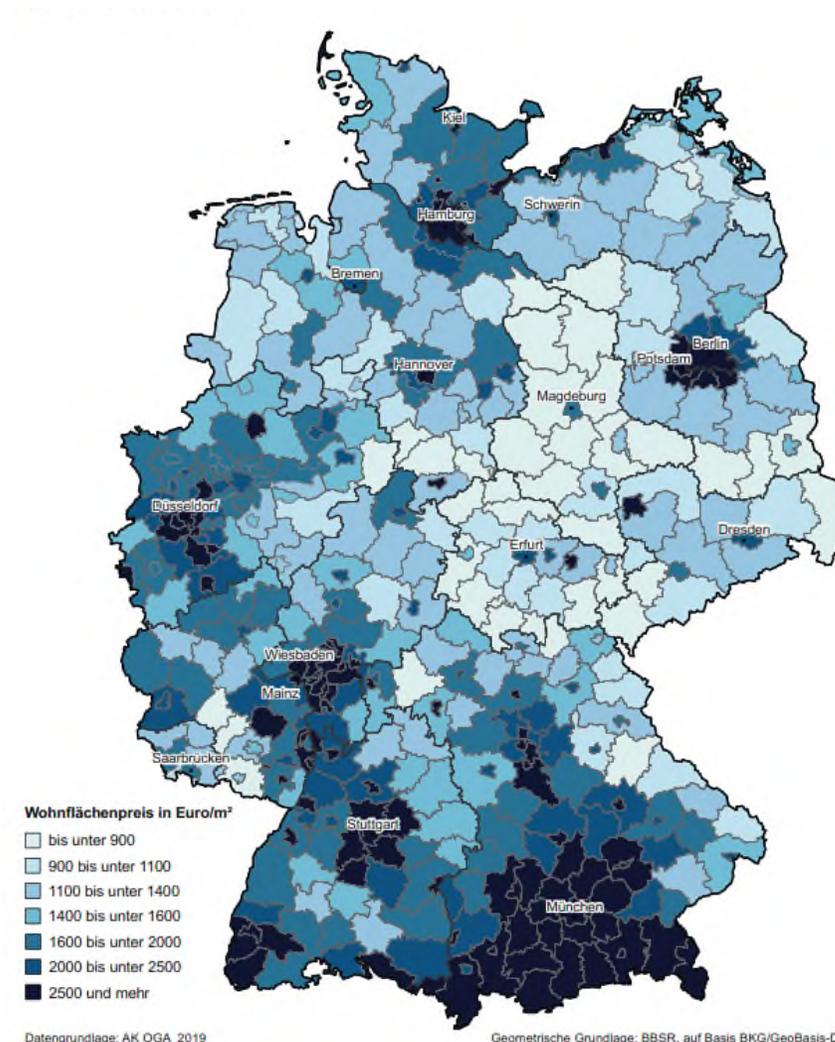


Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen



Bundesweit durchschnittlich
ca. 750.000 Kauffälle p.a.
von bebauten Grundstücken
und von Miteigentumsanteilen*
mit in etwa ca. 60 %
Vermietungs- und Verpachtungsanteil,

deren jeweilige Anschaffungskosten
(= Kaufpreis zzgl. Nebenkosten)
in einen Boden- und
in einen Gebäudeanteil
aufzuteilen sind.

Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

Aktuelles:

BFH hebt im anhängigen Verfahren IX R 26/1 das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14. 08. 2019 3 K 3137/19 zur grundsätzlichen Anwendbarkeit der sog. BMF-Arbeitshilfe auf und verweist die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Berlin-Brandenburg zurück.

(Veröffentlichungstermin dieser BFH-Entscheidung ist noch nicht bekannt.)

- Die **mit der BMF-Arbeitshilfe berechneten Boden- und Gebäudeanteile reichen alleine nicht aus, um eine** davon ggf. auch erheblich abweichende, **im notariellen Kaufvertrag vereinbarte Aufteilung zurückweisen zu können.**
- Eine Alternative zur BMF-Arbeitshilfe wird erforderlich werden.

Dr.-Ing. Jürgen Jacoby, MRICS

50 Jahre

verheiratet, 2 Töchter (20 und 15 Jahre)

Studium: Geodäsie (Universität der Bundeswehr in München) und
Immobilienökonomie (ADI in Leipzig)

öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für Immobilienbewertung

Inhaber des Sachverständigenbüros Dr. Jacoby

Geschäftsführender Gesellschafter der Kaufpreisaufteilung.de GmbH

Promotionsthema: „Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke“ (KIT in Karlsruhe)

Fachaufsätze: u.a. „Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen - Quo vadis?“
(DStR 2020, 481 ff.)

Lehrbeauftragter: u.a. Bundessteuerberaterkammer

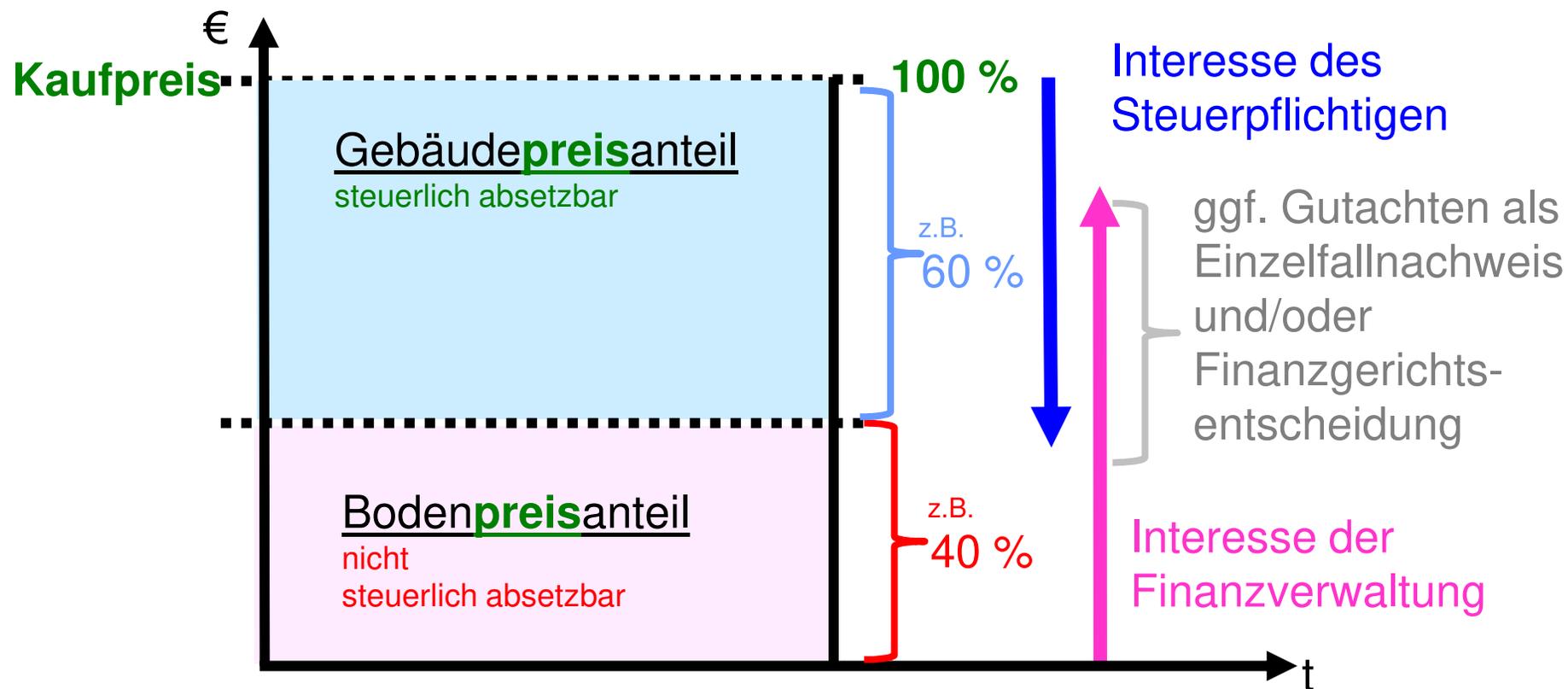
Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

- 1. Zielgrößen**
2. Status quo inkl. Analyse der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums
3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV im Vergleich zum BewG
4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens
5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente aus der Finanzverwaltung
6. Tipp: Bodenwertermittlung für bebaute Grundstücke
7. Zusammenfassung

1. Zielgrößen bei der Kaufpreisaufteilung

§ 6, Abs. 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.



1. Zielgrößen bei der Kaufpreisaufteilung

Teilwertdefinition gem. § 6 Abs. 1 EStG bezogen auf Immobilien:

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.

⇒ **Anschaffungskosten** (= Kaufpreis + Nebenkosten) **sind die Ausgangsbasis.**

⇒ Fortführung im Ist-Zustand über Restnutzungsdauer, d.h. kein Abriss mit anschließendem Neubau am Kaufzeitpunkt und eigentlich kein Bodenrichtwert für unbebaute Grundstücke

1. Zielgrößen bei der Kaufpreisaufteilung

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

Preis:

- konkreter Einzelfall beim Wiederverkauf
- mit subjektiver Wertschätzung von bestimmtem Käufer und Verkäufer
- abhängig von Kompetenz und Verhandlungsgeschick und weiterer subjektiver Faktoren

Wert:

- objektiver Begriff beim Wiederverkauf
- gem. Angebot und Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr
- von wirtschaftlich denkenden, nicht personifizierten Menschen

1. Zielgrößen bei der Kaufpreisaufteilung

Verkehrswertdefinition nach § 194 BauGB:

Preis,

der am Wertermittlungstichtag,

im Gewöhnlichen Geschäftsverkehr

nach rechtlichen Gegebenheiten und
tatsächlichen Eigenschaften,
der sonstigen Beschaffenheit und

der Lage

= Standort, Verhältnis von Angebot und Nachfrage u.v.m.

des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstandes der Wertermittlung

ohne ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse

zu erzielen wäre.

Bei einem bebauten Grundstück
werden **Boden- und Gebäudeanteil**
aber **nicht separat gehandelt**.

Für diese besteht daher kein Markt !
und somit
kein gewöhnlicher Geschäftsverkehr.

1. gewöhnlicher Geschäftsverkehr gem. Verkehrswertdefinition nach § 194 BauGB

Unterschiede zur Teilwertdefinition inkl. der Fortführung der bestehenden Nutzung

Merkmale gewöhnlicher Geschäftsverkehr:

1. freies Spiel von Angebot und Nachfrage (VWL: Modell der vollkommenen Konkurrenz)
2. **mehrere Anbieter** und Nachfrager vorhanden
3. kein Angebot eines Käufers mit **besonderen Interessen** (fingiert, Vater-Sohn)
4. **kein** Zeitdruck, **Zwang** oder Not von Käufer bzw. Verkäufer
5. vollständige **Markttransparenz** kann unterstellt werden
6. Marktteilnehmer handeln nach dem **Maximumprinzip** (freies Aushandeln)
7. **Präferenzen** jeglicher Art **fehlen** bei Anbieter und Nachfrager
(Vorkenntnis, Wissensvorsprung, **Zweckbindung**)

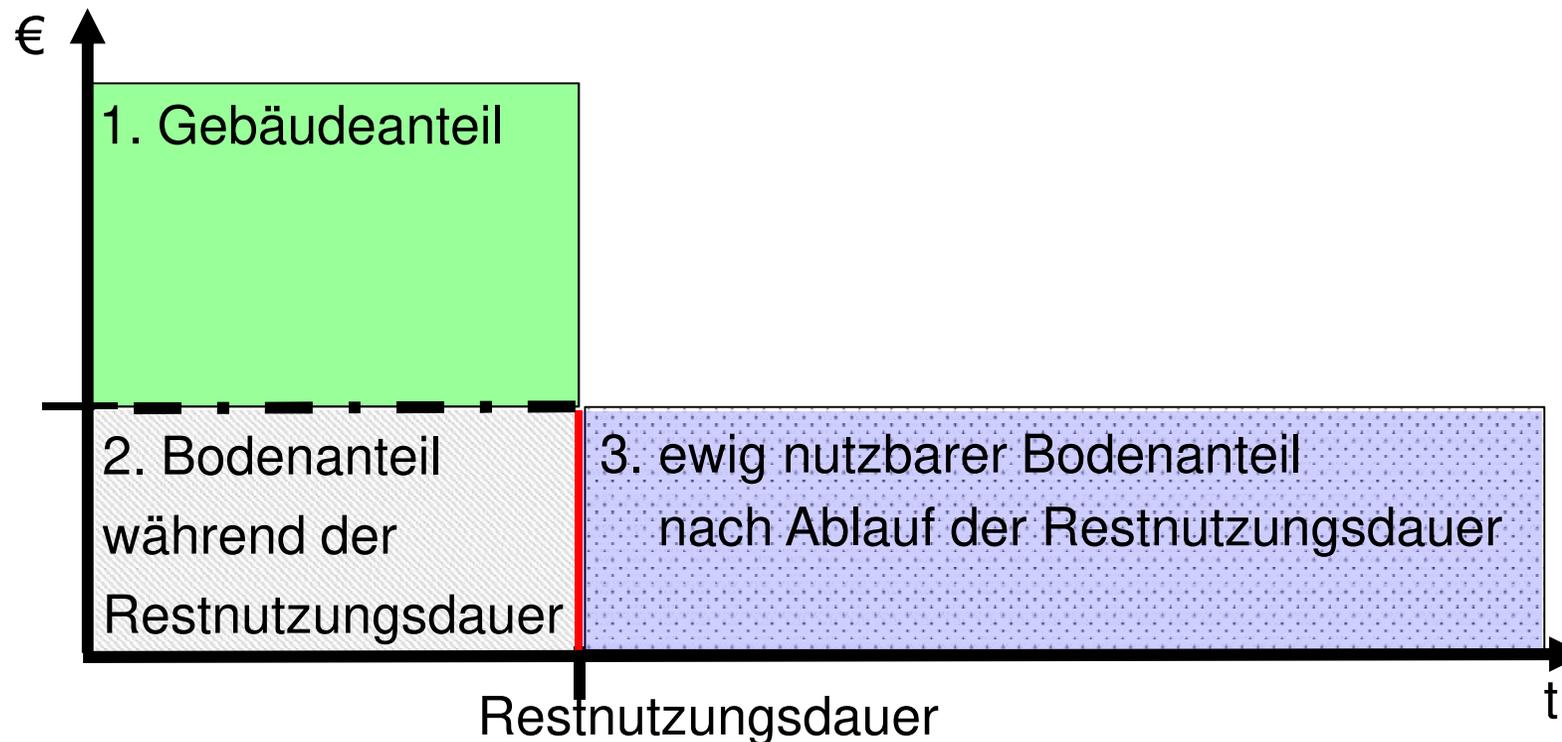
- Gem. Teilwertdefinition werden **keine Verkehrswerte gem. § 194 BauGB gesucht**, sondern **möglichst objektiv anhand der ImmoWertV zu ermittelnde Teilpreise** für den Boden- und für den Gebäudeanteil am Gesamtkaufpreis (§ 1, Abs. 2 ImmoWertV)

1. Zielgrößen bei der Kaufpreisaufteilung

§ 7 Abs. 1, Satz 2 EStG:

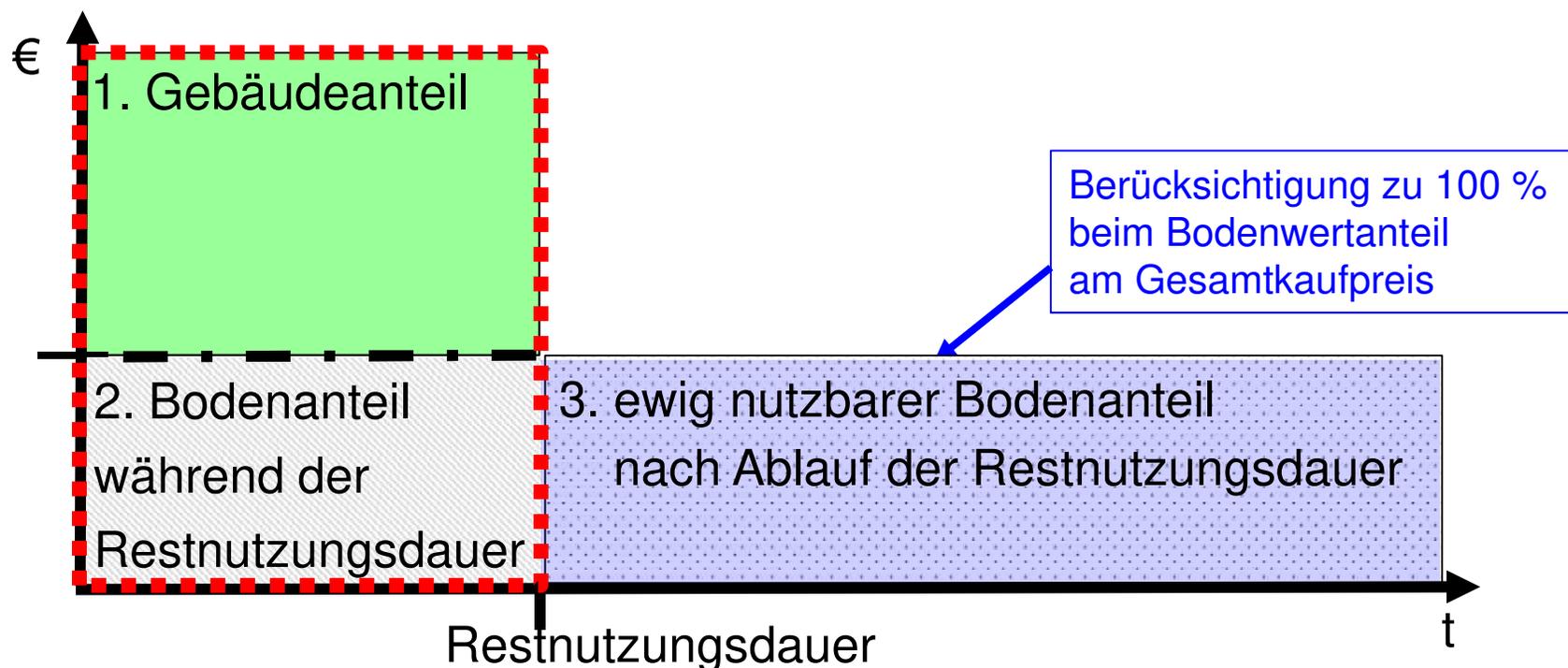
Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (Restnutzungsdauer).

➤ Der Gesamtkaufpreis besteht aus 3 Bestandteilen:



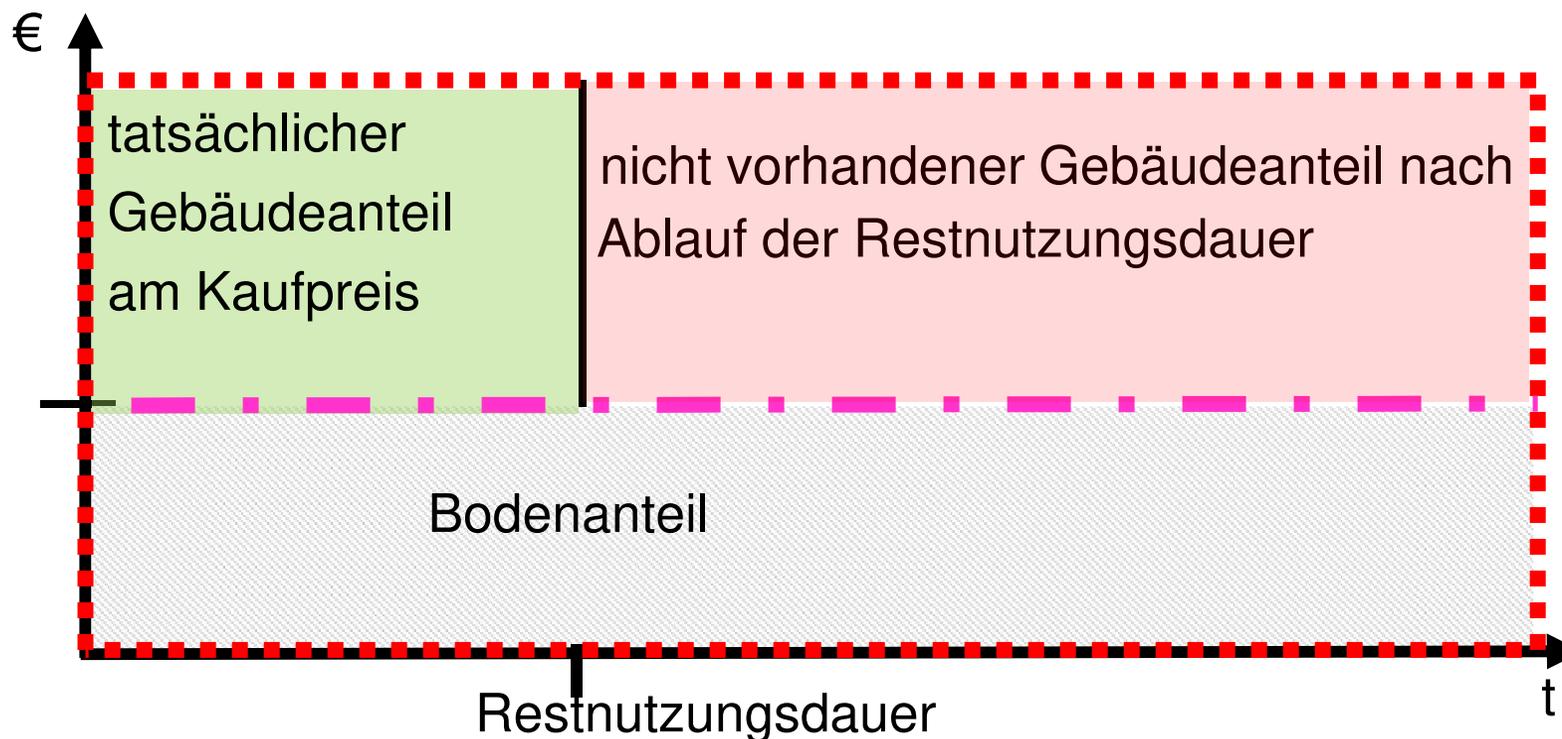
1. Zielgrößen bei der Kaufpreisaufteilung

Vor der **prozentualen Verhältnisbildung** ist der Preis für von der **Gebäudebenutzung unabhängige, selbständig nutzbare Teilflächen** zu subtrahieren,^{*} da **ansonsten** die prozentualen **Boden- und Gebäudeanteile** gem. dem mathematischen Grundprinzip „Punkt- geht vor Strichrechnung“ **verfälscht** werden.



* Siehe § 17 Abs. 2, Satz 1, Nr. 1 und Satz 2 ImmoWertV i.V.m. Kleiber, „Verkehrswertermittlung von Grundstücken“, 9. Auflage, 2020, Köln, Bundesanzeiger Verlag, S. 1319, S. 1641, Kap. 2.3 und Kap. 6.6 und S. 1837, Kap. 2.8 sowie § 17, Abs. 2, Nr. 2 und Abs. 3 ImmoWertV sowie § 6 Abs. 1 und § 7 EStG
23. 10. 2020

1. Zielgrößen bei der Kaufpreisaufteilung



- Verhältnissbildung ohne vorherigem Abzug selbständig nutzbarer Teilflächen
verfälscht das prozentuale Aufteilungsergebnis !!!

➔ Ansonsten ergibt sich ein **höherer und somit unzutreffender Gebäudeanteil** zum Nachteil des Fiskus.

1. Ausgangslage gem. Teilwertdefinition (§ 6 Abs. 1 EStG)

BFH-Urteil von 28. 03. 1966 – VI 320/64, BStBl III 1966, 456:

Liegt ein unaufgeteilter Gesamtpreis vor,
ist der *vermutliche Konsenspreis* für den einzelnen Vermögensgegenstand zu ermitteln.

Teilpreis ist die tatsächlich gesuchte Zielgröße, **nicht der Verkehrswert.**

$$\text{Gesamtpreis} = \text{Bodenpreis} + \text{Gebäudepreis}$$

Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr¹ erzielter Kaufpreis ist die Ausgangsbasis,
z.B. jeder Kaufpreis innerhalb der Spanne im örtlichen Grundstücksmarktbericht oder
mit Überschusserzielungsabsicht²

Genauigkeitsanforderung an vereinfachte Verfahren: Verkehrswert +/- 20 %³

Nebenkosten sind zunächst aus der Berechnung auszuklammern,
da diese nicht Gegenstand der ImmoWertV sind.

Deren Verhältnis wird abschließend anhand der zuvor ermittelten Boden- und Gebäudeanteile abgeleitet.

¹ BFH-Urteile vom 15. 03. 2017 - II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153, Rz 22 und vom 30. 01. 2019 – II R 16/09, BFH/NV 2019, 609-611

² BFH-Urteil vom 06. 11. 2001 - IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413-416

³ Urteil des Bundesverfassungsgerichts; Beschluss des Ersten Senats vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02, Leitsatz 2a und Rn. 137

Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

1. Zielgrößen
- 2. Status quo inkl. Analyse der Arbeitshilfe des BMF**
3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV im Vergleich zum BewG
4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens
5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente aus der Finanzverwaltung
6. Tipp: Bodenwertermittlung für bebaute Grundstücke
7. Zusammenfassung

2. Status Quo

Nicht zulässig ist die sog. Restwertmethode¹,
bei der sich „*der Gebäudewertanteil **allein** bzw. **im Wesentlichen**
aus der Differenz von Kaufpreis und dem darin beinhalteten Bodenwert ergibt*“:

$$\text{Gebäudewert} = \text{Kaufpreis} - \text{Bodenwert (i.d.R. Bodenrichtwert)}$$

BFH-Urteil vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83:

- Bei zusätzlicher Berücksichtigung der besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale (§ 8 Abs. 3 ImmoWertV²) ist die **Restwertmethode** aber **grundsätzlich weiterhin anwendbar**.
- Die **Einbeziehung von Kaufpreisen**, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (§ 7 ImmoWertV³) erzielt wurden, **in die Ableitung von Boden- und Gebäudeanteilen** (§ 1 Abs. 2 ImmoWertV) **ist zulässig**.

¹ Siehe BFH-Urteile vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83 und vom 10. 10. 2000 – IX R 86/97
i.V.m. Kleiber (a. a. O.) 5. Auflage, S. 1272, Rn. 107

² zuvor § 19 WertV: „Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen für wertbeeinflussende Umstände im Einzelfall“

³ zuvor § 6 WertV

2. Status Quo

Verkehrswertmethode:

Ermittlung der **Einzelwerte** für den Boden und für das Gebäude,
für die aber kein Markt besteht (siehe 1.),
mit anschließender Verhältnisbildung aus deren Summe.

gleichwertige Anwendung des Ertrags-, Vergleichs- und Sachwertverfahrens
gem. BFH-Urteilen vom 27. 11. 2017 – IX B 144/16 und vom 15. 11. 2016 – IX B 98/16

Verkehrswertermittlung und Kaufpreisaufteilung bei Mietobjekten

gem. § 8 Abs. 1 ImmoWertV

- Anwendung des Ertrags- und, wenn möglich, des Vergleichswertverfahrens
- Sachwertverfahren gem. ImmoWertV nur in besonderen Ausnahmefällen

Bisher von der Finanzverwaltung bevorzugtes Verfahren bei Kaufpreisaufteilungen für Mietobjekte:

- Sachwertverfahren aufgrund früherer BFH-Rechtsprechung
z.B. BFH-Urteil vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83 und vom 10. 10. 2000 – IX R 86/97

2. Status Quo: Anerkennung von Kaufpreisaufteilungen

BFH-Urteil vom 16. 09. 2015 – IX R 12/14:

Boden- und Gebäudeanteile,
die **im notariellen Kaufvertrag vereinbart** wurden,
werden anerkannt,

sofern diese gem. ImmoWertV
nicht manipuliert
oder objektiv unzutreffend erscheinen.

Überprüfung anhand einer Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums

(= BMF-Arbeitshilfe), **die**

kostenfrei im Internet zum Download bereitgestellt wird,

auf einem verkürzten Sachwertverfahren beruht

und **sachverständig begründet widerlegt werden kann.**

bisheriger Anerkennnismaßstab der Finanzverwaltung:

bis 10 % Abweichung

zwischen vereinbarten und überprüften Aufteilungen

2. BMF-Arbeitshilfe

Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises

1) Lage des Grundstück:

2) Grundstückart:

3) Datum des Kaufvertrages: 4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):

5) Baujahr: 6) Wohnfläche in m² (bei Geschäftsgrd.: Nutzfl.):

7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:

8) ggf. Anzahl Tiefgaragenstellplätze:

9) ggf. Miteigentumsanteil - Zähler:

10) ggf. Miteigentumsanteil - Nenner:

11) Grundstücksgröße in m²: 12) Bodenrichtwert in €/m²:

13) Grundstücksgröße in m²: 14) Wert in €/m²:

Eingabeteil

Berechnung:

<u>Grund und Boden</u>			
Fläche in m²	x	Bodenrichtwert in €	
500	x	250	= 125.000 €
200	x	63	= 12.600 €
Bodenwert			137.600 €
<u>Gebäude</u>			
THK* €/m²	x	Wohnfläche (bzw. Nutzfläche) in m²	
1.408	x	150	= 211.200 €
Gebäudewert			211.200 €
* gerundete Werte einschl. Alterswertminderung und Baupreisindex			
Grundstückssachwert:			348.800 €

automatische
Berechnung
Teil 1

2. BMF-Arbeitshilfe

Kaufpreisaufteilung			Kaufpreisanteile	
	ermittelte Einzelwerte	Übertragung des Verhältnisses der ermittelten Einzelwerte auf den Kaufpreis		
Grund und Boden:	137.600 € (≈ 39,45 %)		138.073 € (≈ 39,45 %)	
Gebäude:	211.200 € (≈ 60,55 %)		211.927 € (≈ 60,55 %)	
Summe:	348.800 € (100 %)		350.000 € (100 %)	

automatische
Berechnung
Teil 2

Der Kaufpreis für das vorbezeichnete Grundstück wurde auf den Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufgeteilt. Der Aufteilung liegt ein vereinfachtes Verfahren zur Verkehrswertermittlung zu Grunde, das den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2000 IX R 86/97, BStBl II 2001, 183).

Die typisierten Herstellungskosten (THK) 2010 werden auf Grundlage der Normalherstellungskosten (NHK) 2010 ermittelt. Die NHK werden als Bundesmittelwerte nach der Sachwertrichtlinie angesetzt – SW-RL vom 5. September 2012 am 18.10.2012 im Bundesanzeiger veröffentlicht (BAnz AT 18.10.2012 B1, <http://www.bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/BIV-Portal/Dokumente/PDF/Sachwertrichtlinie.pdf>).

Bei der Ermittlung der typisierten Herstellungskosten (THK) wird hinsichtlich

- der Gebäudeart,
- der Standardmerkmale,
- der laufenden Instandhaltungsmaßnahmen,
- der Alterswertminderung und
- möglicher Sonderbauteile

jeweils von Durchschnittswerten ausgegangen.

Die Außenanlagen (einschl. Stellplätze) werden pauschal berücksichtigt.

Es handelt sich somit um eine qualifizierte Schätzung.

2. BMF-Arbeitshilfe: sichtbare und verborgene Bestandteile

Gebäudestandardstufe	2
Typ. 1.01	725 €
BGF-Faktor	2,3
Gebäudeherstellungskosten: $725 \text{ €/m}^2 \times 2,3 =$	(gerundet) 1.668 €
Außenanlagen	3 %
$1.668 \times 1,03 =$	1.718 €
Alterswertminderung	
$((80 - (2013 - 1994)) / 80 =$	76,25 %
$1.718 \text{ €} \times 76,25 \% =$	1.310 €
Baupreisindex	1,075
$1.310 \text{ €} \times 1,0750 =$	1.408 €
THK in €/m ² :	1.408 €
Wohnfläche in m ²	150
$1.408 \text{ €/m}^2 \times 150 \text{ m}^2 =$	211.200 €
alterswertgeminderte Gebäudeherstellungskosten, gerundet	211.200 €
Bodenwert: $500 \text{ m}^2 \times 250 \text{ €/m}^2 + 200 \text{ m}^2 \times 63 \text{ €/m}^2$	137.600 €
Summe (100 %)	348.800 €
Gebäudeanteil: $211.200 \text{ €} \times 100 / 348.800 \text{ €} =$ gerundet	60,55 %
Bodenanteil: $137.600 \text{ €} \times 100 / 348.800 \text{ €} =$ gerundet	39,45 %

Berechnung ist nicht abgebildet und daher nicht nachvollziehbar.

in BMF-Arbeitshilfe sichtbar

Gebäudeanteil am Kaufpreis inkl. Nebenkosten: $350.000 \text{ €} \times 60,55 \% = 211.925 \text{ €}$

2. Berechnungsprinzip bei der BMF-Arbeitshilfe

verkürztes Sachwertverfahren:

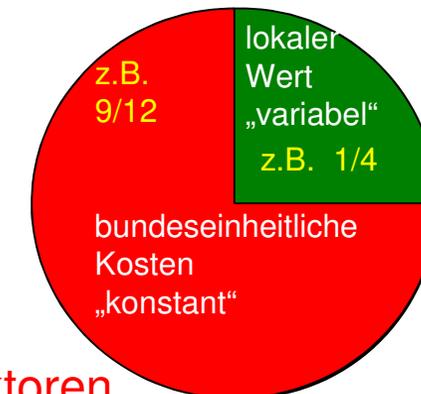
	Herstellungskosten der baulichen Anlagen (NHK 2010) zzgl. Außen- und sonstige Anlagen	310.000 €
	-	-
	Wertminderung wegen Alters	100.000 €
	=	=
bundes- einheitlich	alterswertgeminderte Herstellungskosten	210.000 €
	+	+
lokal	Bodenwert (= Bodenrichtwert x Grundstücksfläche)	40.000 €
	=	=
	vorläufiger Sachwert	250.000 €
	x	x
	Sachwertfaktor (Marktanpassung): 0,80	0,80
	=	=
	vorläufiger, marktangepasster Sachwert	200.000 €
	+/-	-
	Objektspezifische Besonderheiten: Dachreparatur	8.000 €
	=	=
	Sachwert	192.000 €

BFH-Rechtsprechung
fordert Gebäudewert.

Rein mathematischer
Entfall des Sachwert-
faktors wegen

des Distributivgesetzes:
(A x C + B x C = [A + B] x C)

=> stets gleiche Gebäude-
und Bodenwertanteile



Bruchrechnung: Addition und Verhältnisbildung (z.B. $\frac{9}{12} + \frac{1}{4}$)
erst nach **Erweiterung** (Umrechnung: $\frac{9}{12} \times \frac{3}{3} = \frac{3}{4}$)
auf **gemeinsamen Hauptnenner** (z.B. $[\frac{3}{4} + \frac{1}{4}]$)

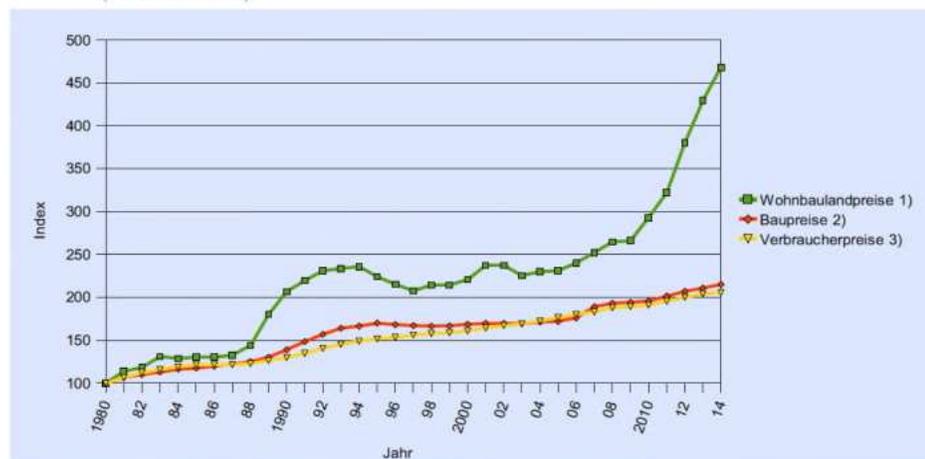
d. h. Anwendung erfordert Neukonzeption von Gebäudesachwertfaktoren

oder von Bodensachkostenfaktoren

2. Entwicklungen von Bauland-, Bau- und Kaufpreisen

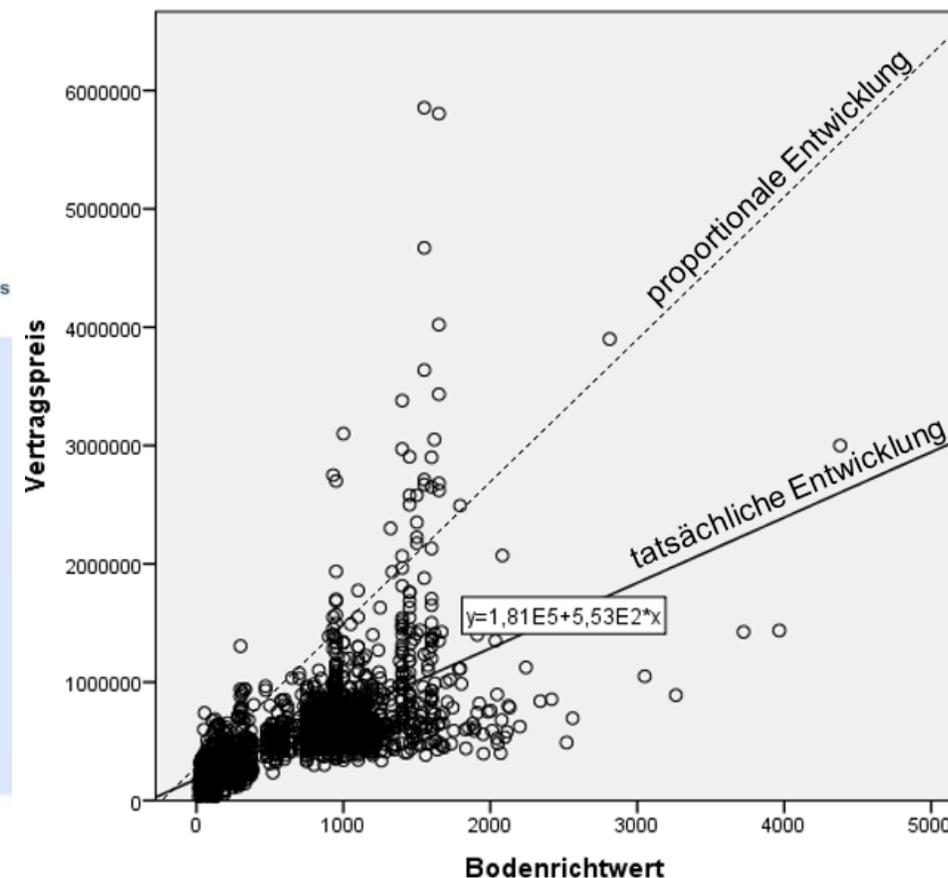
Bodenrichtwerte entwickeln sich im Vergleich zu Baupreisen und zu Kaufpreisen für bebaute Grundstücke nicht proportional, so dass beim Sachwertverfahren Gebäudesachwertfaktoren vor der Verhältnisbildung erforderlich sind.

Abb. 21 Entwicklung der Wohnbaulandpreise sowie der Bau- und Verbraucherpreise nach Indizes (Basis 1980 = 100)



- 1) Wohnbaulandpreise in München; seit 1993 wird die Preisentwicklung ohne gewerbliche Grundstücke ermittelt.
- 2) Baupreise für Wohngebäude in Bayern insgesamt, Quelle: Bayerisches Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung
- 3) Verbraucherpreisindex (VPI) für Bayern (früher Lebenshaltungskostenindex - LKI), Quelle: Bayerisches Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung

Auszug aus dem Jahresbericht 2014 „Der Immobilienmarkt in München“



Entwicklung von Kaufpreisen und Bodenrichtwerten in den Landkreisen Schwandorf, Landshut und München sowie in den kreisfreien Städten Landshut und München

2. BMF-Arbeitshilfe

Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises

1) Lage des Grundstücks:

2) Grundstückart:

3) Datum des Kaufvertrages:

4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):

5) Ursprüngliches Baujahr:

6) Wohn- bzw. Nutzfläche in m²:

7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:

8) ggf. Anzahl Tiefgaragenstellplätze:

9) ggf. Miteigentumsanteil - Zähler:

10) ggf. Miteigentumsanteil - Nenner:

11) Grundstücksgröße in m²:

12) Bodenrichtwert in €/m²:

13) Grundstücksgröße in m²:

14) Wert in €/m²:

Kaufpreis: 5 Mio. €

Berechnung:

Grund und Boden

Fläche in m ²	1.500	x	Bodenrichtwert in €	=	1.200.000 €
		x	800		
Bodenwert					1.200.000 €

Gebäude

THK* €/m ²	2.235	x	Wohnfläche (bzw. Nutzfläche) in m ²	=	2.235.000 €
		x	1000		
Gebäudewert					2.235.000 €

* gerundete Werte einschl. Alterswertminderung und Baupreisindex

Grundstückssachwert:

3.435.000 €

Kaufpreisaufteilung

Grund und Boden:	ermittelte Einzelwerte	Übertragung des Verhältnisses der ermittelten Einzelwerte auf den Kaufpreis	Kaufpreisanteile
Gebäude:	1.200.000 € (≈ 34,93 %)		1.746.500 € (≈ 34,93 %)
Summe:	2.235.000 € (≈ 65,07 %)		3.253.500 € (≈ 65,07 %)
	3.435.000 € (100 %)		5.000.000 € (100 %)

Summe zur
Verhältnissbildung:
nur 3,435 Mio. €

2. BMF-Arbeitshilfe, Textteil

Kaufpreisaufteilung			Kaufpreisaufteilung	
	ermittelte Einzelwerte	Übertragung des Verhältnisses der ermittelten Einzelwerte auf den Kaufpreis		Kaufpreisaufteilung
Grund und Boden:	1.200.000 € (≈ 34,93 %)	→	Grund und Boden:	1.746.500 € (≈ 34,93 %)
Gebäude:	2.235.000 € (≈ 65,07 %)		Gebäude:	3.253.500 € (≈ 65,07 %)
Summe:	3.435.000 € (100 %)		Summe:	5.000.000 € (100 %)

Der Kaufpreis für das vorbezeichnete Grundstück wurde auf den Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufgeteilt. Der Aufteilung liegt ein vereinfachtes Verfahren zur Verkehrswertermittlung zu Grunde, das den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2000 IX R 86/97, BStBl II 2001, 183).

Die typisierten Herstellungskosten (THK) 2010 werden auf Grundlage der Normalherstellungskosten (NHK) 2010 ermittelt. Die NHK werden als Bundesmittelwerte nach der Sachwertrichtlinie angesetzt – SW-RL vom 5. September 2012 am 18.10.2012 im Bundesanzeiger veröffentlicht (BAnz AT 18.10.2012 B1, <http://www.bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/BIV-Portal/Dokumente/PDF/Sachwertrichtlinie.pdf>).

Bei der Ermittlung der typisierten Herstellungskosten (THK) wird hinsichtlich

- der Gebäudeart,
- der Standardmerkmale,
- der laufenden Instandhaltungsmaßnahmen,
- der Alterswertminderung und
- möglicher Sonderbauteile

jeweils von Durchschnittswerten ausgegangen.

Die Außenanlagen (einschl. Stellplätze) werden pauschal berücksichtigt.

Es handelt sich somit um eine qualifizierte Schätzung.

Der tatsächliche Kaufpreis von 5.000.000 € bleibt bei der Berechnung der Anteile unberücksichtigt.

Vermischung der Begriffe „Wert“ und „Kosten“

Vermischung des Sachwertverfahrens gem. WertV 88 und gem. ImmoWertV

BFH-Urteil vom 10. 10. 2000, IX R 86/97, Leitsatz:

„...ist grundsätzlich der Sachwert des Grund und Bodens sowie des Gebäudeanteils nach der WertV 88 zu ermitteln;“

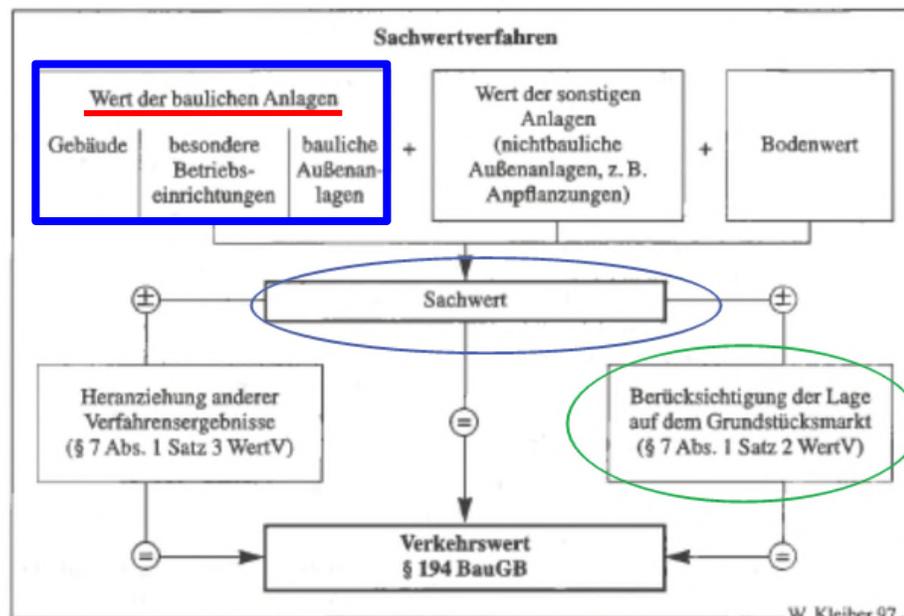
sowie Entscheidungsgründe II., 2., S. 2, (Nr. 27)

„Zunächst ist der Bodenwert und der Gebäudewert gesondert zu ermitteln.“

2. Anwendbarkeit des Sachwertverfahrens für Kaufpreisaufteilungen

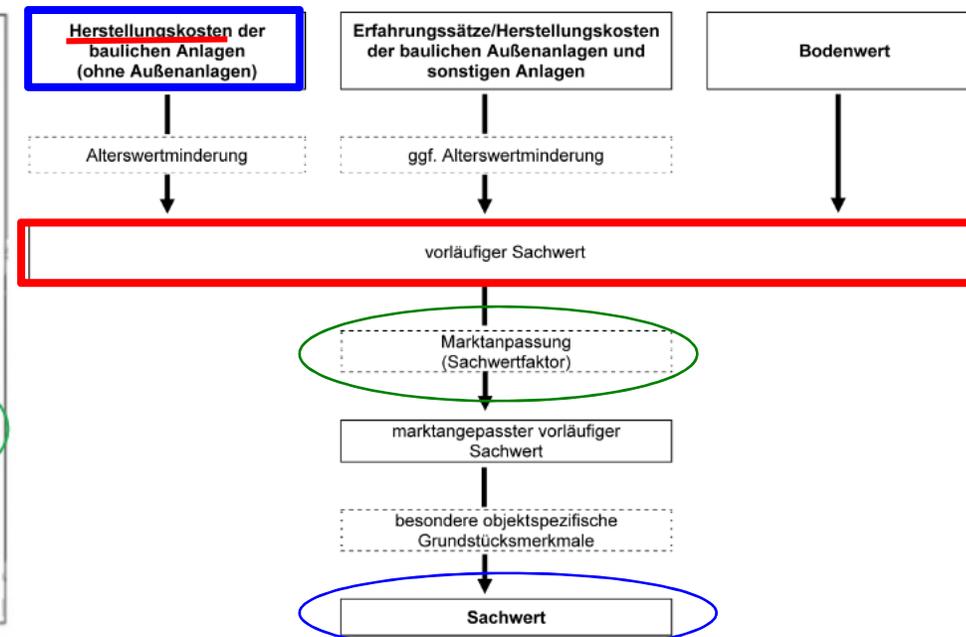
Das Sachwertverfahren gem. WertV 88, auf das sich die frühere BFH-Rechtsprechung bezieht, wie z.B. das auch in der BMF-Arbeitshilfe zitierte BFH-Urteil vom 10. 10. 2000 (IX R 86/97) BStBl. 2001 II S. 183, hat sich mit Einführung der ImmoWertV grundlegend verändert.

Sachwertverfahren gem. WertV 88:



Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 3. Auflage, 1998, S. 1052

Sachwertverfahren gem. ImmoWertV:



Siehe Nr. 3, Abs. 3 SW-RL

Unter dem Begriff „vorläufiger Sachwert“ sind gem. ImmoWertV tatsächlich alterswertgeminderte Sachkosten mit Bodenwertanteil zu verstehen.

2. Anwendbarkeit des Sachwertverfahrens und der BMF-Arbeitshilfe für Kaufpreisaufteilungen

Die BMF-Arbeitshilfe:

- ist zudem nicht für alle Gebäudetypen anwendbar,
- koppelt den Ausstattungsstandard an 3 bestimmte Baujahreskategorien
 - Stufe 2: bis 1994
 - Stufe 3: 1995 bis 2004
 - Stufe 4: ab 2005
- enthält überschlägige pauschale Umrechnung von Miet- in Bruttogrundfläche (BGF)
- begrenzt Alterswertminderung auf max. 70 % (Mindestrestnutzungsdauer)
- berechnet Anteile unabhängig von der Höhe des Kaufpreises
- u.v.m.

siehe Kleiber (a. a. O.) S. 1667, Kap. 5

Jardin/Roscher, „Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen“, NWB-Verlag, Herne, 2019, ISBN 978-3-482-64611-9, S. 53, Kap. 3.2.4.2

Jacoby, „Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke“, KIT Karlsruher Institut für Technologie 2018, Kap. 3.2

Jacoby/Geiling, „Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen – Quo vadis ?“, DStR 2020, 481

2. Auswirkungen unterschiedlicher Gebäudestandardstufen

Gebäudewert	Gebäudestandardstufe				
	1	2	3	4	5
Typ 1.01	655 €	725 €	835 €	1.005 €	1.260 €
BGF-Faktor	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3
	1.507 €	1.668 €	1.921 €	2.312 €	2.898 €
Außenanlagen pauschal	3 %	3 %	3 %	3 %	3 %
x 1,03	1.552 €	1.718 €	1.978 €	2.381 €	2.985 €
Alterswertminderung	76,25 %	76,25 %	76,25 %	76,25 %	76,25 %
	1.183 €	1.310 €	1.508 €	1.815 €	2.276 €
Baupreisindex	1,0750	1,0750	1,0750	1,0750	1,0750
	1.272 €	1.408 €	1.621 €	1.952 €	2.447 €
Wohnfläche in m ²	150	150	150	150	150
Gebäude	190.786 €	211.175 €	243.215 €	292.732 €	367.008 €
Gebäude gerundet	190.800 €	211.200 €	243.200 €	292.700 €	367.000 €
Bodenwert	<u>137.600 €</u>	<u>137.600 €</u>	<u>137.600 €</u>	<u>137.600 €</u>	<u>137.600 €</u>
Summe (100 %)	328.400 €	348.800 €	380.800 €	430.300 €	504.600 €
Gebäudeanteil	58 %	61 %	64 %	68 %	73 %
Bodenanteil	42 %	39 %	36 %	32 %	27 %

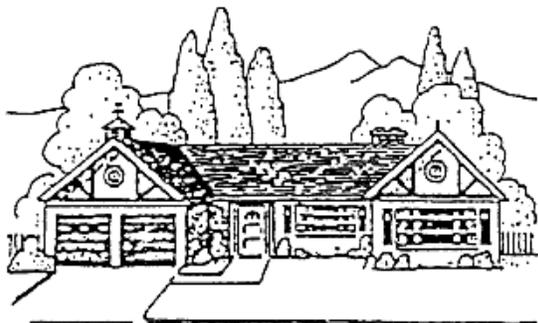
Je höher die Gebäudekosten, desto mehr kann der Käufer steuerlich geltend machen.

2. Auswirkungen unterschiedlicher Bodenwerte

Beispiel aus Anleitung zur BMF-Arbeitshilfe mit variierenden Bodenrichtwerten			
	EFH, freistehend, KG, EG, ausgebautes DG		
	mit jeweils 500 m ² Grundstücksfläche		
Gebäudestandardstufe (siehe BMF-Anleitung S. 3)		3	
Gebäudekosten/m ² : Typ 1.01 (siehe BMF-Anleitung S. 3)		835 €	
BGF-Faktor für Typ 1.01 (siehe BMF-Anleitung S. 4)		2,3	
835 € x 2,3 =		1.920,50 €	
Außenanlagen (siehe BMF-Anleitung S. 4)		3%	
1.920,50 € x 1,03 =		1.978,12 €	
Gesamtnutzungsdauer 80 Jahre gem. Anl. 3 SW-RL			
Gebäudealter 18 Jahre (=2018 - 2000)			
Alterswertminderung (18 Jahre / 80 Jahre =)		22,50%	
Gebäudekosten nach Alterswertminderung		1.533,04 €	
1.978,12 € x (1 - 22,50%) =			
Baupreisindex		1,220	
1.533,04 € x 1,220 =		1.870,31 €	
Wohnfläche in m ²		140	
Gebäudekosten 1.870,31 € x 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 € x 100 / Summe =	91,29%	67,70%	34,38%
Bodenanteil: jeweiliger Bodenwert x 100 / Summe =	8,71%	32,30%	65,62%

2. BMF-Arbeitshilfe: Gebäudeanteile in Bayern

Gebäudeanteile für ein nahezu identisches Haus an verschiedenen Standorten:



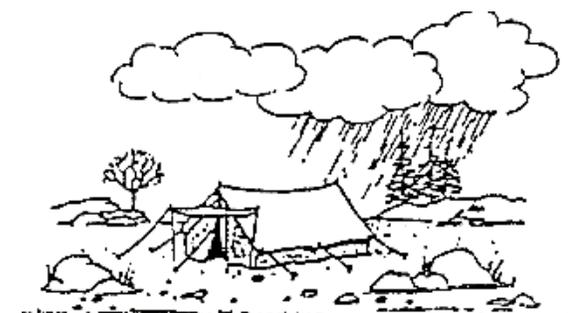
Coburg



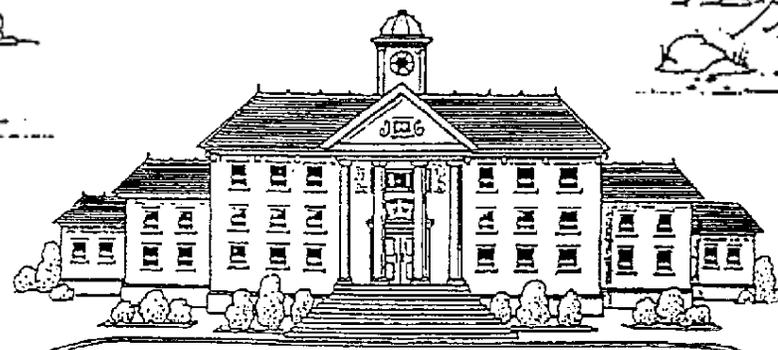
Regensburg



Starnberg



München



Wunsiedel

2. Fazit zur BMF-Arbeitshilfe

Die BMF-Arbeitshilfe addiert, wie im anhängigen BFH-Verfahren IX R 26/19 in zutreffender Weise vom Kläger kritisiert, pauschal **bundeseinheitliche** Gebäudeherstellungskosten und individuelle, **lokale Bodenrichtwerte** je Bodenrichtwertzone und leitet aus deren Summe das Verhältnis ab.

➔ **Ohne Gebäudesachwertfaktoren sinkt der Gebäudewertanteil automatisch je nach Standort mit zunehmendem Bodenrichtwert und umgekehrt analog**

bei ansonsten gleichgroßen Grundstücken und Gebäuden desselben Typs bei gleichem Baujahr und gleichem Ausstattungsstandard.

➔ Auch die Einführung von **Regionalfaktoren** für Gebäudekosten **in Bayern** verbessert die Aufteilungsgenauigkeit nicht wesentlich.

Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

1. Zielgrößen
2. Status quo inkl. Analyse der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums
- 3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV im Vergleich zum BewG**
4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens
5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente aus der Finanzverwaltung
6. Tipp: Bodenwertermittlung für bebaute Grundstücke
7. Zusammenfassung

3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV

Verkehrswertermittlung und Kaufpreisaufteilung bei Mietobjekten gem. § 8 Abs. 1 ImmoWertV

- Anwendung des **Ertrags-** und, wenn möglich, des **Vergleichswertverfahrens**
- **Sachwertverfahren gem. ImmoWertV** nur in besonderen Ausnahmefällen, da mit diesem im Ist-Zustand kein Gebäudewert berechnet werden kann.

Die Auswahl des oder der gleichwertigen Verfahren ist im jeweiligen Fall zu begründen.

Siehe auch BFH-Urteile vom 27. 11. 2017 – IX B 144/16 und vom 15. 11. 2016 – IX B 98/16

Aggregationsverbot:

keine (ungewichtete) Mittelwertbildung
aus Ergebnissen angewendeter Verfahren
zur Herleitung des Verkehrswerts

z.B.: $[Ertragswert + Sachwert] / 2 = \text{Verkehrswert}$
(Ausnahme: nur in begründeten Einzelfällen)

3. Verfahrensauswahl gem. BewG

Zuordnung zu den Bewertungsverfahren (§ 182 BewG) :

Vergleichswertverfahren	Ertragswertverfahren	Sachwertverfahren
	für Objekte mit ermittelbarer ortsüblicher Miete	für alle anderen Objekte, für die weder die Anwendung des Vergleichs- noch des Ertragswertverfahrens möglich ist. (R B 182 Abs. 4 ErbStR 2019)
Wohnungseigentum	Mietwohngrundstücke	sonstige bebaute Grundstücke
Teileigentum	Geschäftsgrundstücke	
Ein- u. Zweifamilienhäuser	gemischt genutzte Grundstücke	

3. Auflagen für das Vergleichswertverfahren gem. BewG

(siehe § 183 BewG und R B 183 ErbStR 2019):

Hinreichende Übereinstimmung bzgl. der den Wert beeinflussenden Merkmale:

- + Lage / Standort
 - + Art und Maß der baulichen Nutzung
 - + Erschließungszustand
- } gleiche Bodenrichtwertzone

-
- + Größe (Mietfläche, Grundstück)
 - + Alter des Gebäudes
- } Bauunterlagen / Fragebogen

oder Zugriff auf
Korrekturfaktoren für Abweichungen nach Vorgabe des Gutachterausschusses

In Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 und 2019 nicht mehr angesprochen sind:

- + Ausstattung
- + Unterhaltungszustand
- + durchgeführte Modernisierungen / Sanierung des Gebäudes
bzw. Teilen des Gebäudes (einzelne Räume)

3. Auflagen für das Vergleichswertverfahren gem. BewG

Wohn-/Nutzfläche		53 m ²
Vergleichsfaktor gemäß Gutachterausschuss	7.100,00 €/m ²	
Anpassungsfaktor wegen des Vermietungszustands	x 0,92	
angepasster Vergleichsfaktor		x 6.532,00 €/m ²
Vergleichswert des Bauteils, abgerundet		346.196 €
Grundstückswert		346.196 €
Grundbesitzwert		346.196 €
Erläuterungen		
Feststellungsbeteiligte § 154 BewG: 		
Das Vergleichswertverfahren ist für Wohnungs- und Teileigentum "vorrangig" anzuwenden, sofern der Gutachterausschuss entsprechende Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren ermittelt hat. (Richtlinie 182 Absatz 2 der Erbschaftsteuerrichtlinien)		
Der Gutachterausschuss der Landeshauptstadt München hat im Immobilienmarktbericht 2017 Vergleichsfaktoren für Wohnungen und Apartments veröffentlicht. Das Wohnungseigentum ist deshalb im Vergleichswertverfahren nach § 185 des Bewertungsgesetzes zu bewerten.		
Der Mittelwert für Wohnungen, Baujahr 1850-1929 in durchschnittlicher Wohnlage (lt. Lagekarte 2016) beträgt 7.100 € pro qm-Wohnfläche.		
Aufgrund des Vermietungsverhältnisses wurde ein Abschlag von 8 % auf die Wohnung vorgenommen.		
Die Feststellung des Grundbesitzwerts erfolgt im Rahmen der Ermittlung des Werts der mittelbaren Grundstücksschenkung. Die mittelbare Grundstücksschenkung ist eine zweckgebundene Geldzuwendung zum Kauf bzw. zur Bebauung eines bestimmten Grundstücks. Der Wert der Schenkung richtet sich nach dem Verhältnis zwischen den gesamten Anschaffungs-/Herstellungskosten und dem zugewendeten Geldbetrag bezogen auf den festgestellten Grundbesitzwert der gesamten wirtschaftlichen Einheit.		

Bayern:

großzügige Auslegung
der Auflagen bei der
Erbschaft- und
Schenkungssteuer

Vergleichswertverfahren bei Kaufpreisaufteilungen:

$$\text{Gebäudewert} = \text{Vergleichswert} - \text{Bodenvergleichswert}$$

Anwendbarkeit ist auf wenige Gebäudetypen beschränkt, i.d.R. in Gutachten.

3. Anwendbarkeit des Ertragswertverfahrens

jährlicher Rohertrag		20.000 €
Bewirtschaftungskosten: 20.000 € x 15 % =	-	3.000 €
jährlicher Reinertrag	=	17.000 €
Bodenwertverzinsungsbetrag: 100.000 € x 3 % =	-	3.000 €
Reinertragsanteil der baulichen Anlagen	=	14.000 €
Barwertfaktor: Restnutzungsdauer: 50 Jahre Liegenschaftszins: 3,0 %	x	25,73
vorläufiger Ertragswert der baulichen Anlagen	=	360.220 €
Bodenwert	+	100.000 €
vorläufiger Ertragswert	=	460.220 €
besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale z.B. Dachreparatur	+/-	- 10.000 €
Ertragswert	=	450.220 €

← **Wie** können Nicht-Sachverständige bzw. Laien marktüblich erzielbare **Mieten** inkl. Differenzierung zu den jeweiligen Vertragsmieten (over und under rent) im jeweiligen Einzelfall **möglichst genau selbst bestimmen?**

im vereinfachten Verfahren (ohne boG):

Gebäudeanteil am Ertragswert:

$$\frac{360.220 \text{ €} \times 100 \%}{460.220 \text{ €}} = 78,27 \%$$

3. Anwendbarkeit des Ertragswertverfahrens

Kritikpunkte in der früheren BFH-Rechtsprechung:

1. Bis zum BFH-Urteil vom 24. 02. 1999, IV B 73/98 bestand die Auffassung, dass

Reinertragsanteil der **baulichen Anlagen**

= Reinertrag – **Bodenwert**verzinsungsbetrag

eine vom **Bodenwert abhängige Gebäudewertermittlung wäre** (Restwertmethode)

=> **Widerspruch** zur Definition des zweigleisigen Ertragswertverfahrens

mit Differenzierung zwischen Erträgen,

die während und nach Ablauf der Restnutzungsdauer erzielt werden (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 ImmoWertV).

2. **Zukünftige Wertsteigerungen könnten nicht berücksichtigt werden.**

=> **Widerspruch** zur Definition des Liegenschaftszinssatzes (§ 14 Abs. 3 ImmoWertV)

Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

1. Zielgrößen
2. Status quo inkl. Analyse der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums
3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV im Vergleich zum BewG
- 4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens**
5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente aus der Finanzverwaltung
6. Tipp: Bodenwertermittlung für bebaute Grundstücke
7. Zusammenfassung

4. § 7 Abs. 1, S. 1 und 2 Einkommensteuergesetz (EStG)

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung:

„**Bei Wirtschaftsgütern**, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt,

ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung **auf ein Jahr entfällt**

(Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen [AfA]).

Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.“

...



Umrechnung des Kaufpreises in einen Kaufpreis p.a.

unter Zuhilfenahme der Verfahren aus der ImmoWertV (d.h. ohne Nebenkosten) zur Vermeidung willkürlich gewählter Aufteilungen durch die Parteien

mit anschließender Verhältnisbildung,

die abschließend auch bei den Nebenkosten angesetzt wird.



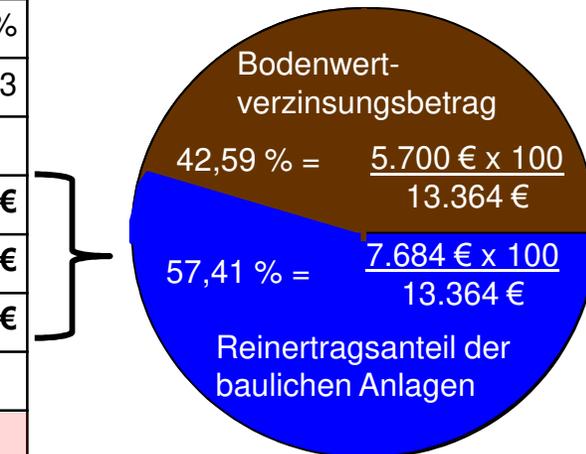
umgekehrtes Ertragswertverfahren,

seit Jahrzehnten bewährt,

u.a. bei der Ableitung von Liegenschaftszinssätzen, Mieten und Bodenwerten

4. Vorgehensweise beim umgekehrten Ertragswertverfahren

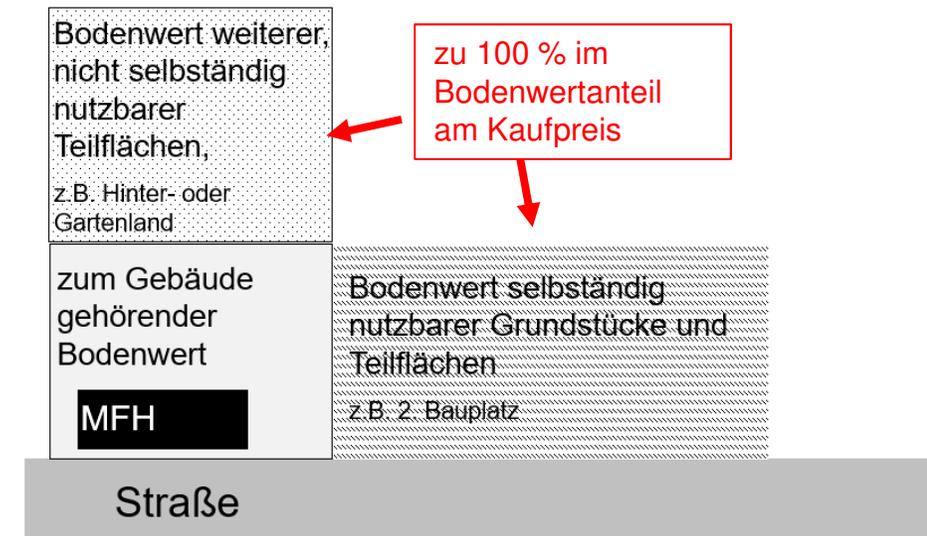
Vergleichskaufpreis (z.B. vom Gutachterausschuss)	390.000 €
besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale, z.B. Reparaturen (+/-)	10.000 €
vorläufiger Ertragswert: 390.000 + 10.000 € =	400.000 €
Bodenwert	190.000 €
vorläufiger Ertragswert der baulichen Anlagen: 400.000 € - 190.000 € =	210.000 €
Restnutzungsdauer (= Gesamtnutzungsdauer gem. Anl. 3 u. 4 SW-RL – Gebäudealter)	58
Liegenschaftszins (z.B. gem. § 193 BewG)	3,00%
Barwertfaktor (gem. Anlage der ImmoWertV)	27,33
Reinertragsanteil der baulichen Anlagen p.a.: 210.000 € / 27,33 € =	7.684 €
Bodenwertverzinsungsbetrag p.a. (190.000 € x 3,0 % =) +	5.700 €
jährlicher Reinertrag (= Vergleichskaufpreis p.a.): 7.684 € + 5.700 € =	13.384 €
Nebenrechnung Bewirtschaftungskosten: 13.384 € / (1 - 20 %) = 16.730 €	
jährlicher Rohertrag: 13.384 € + 3.346 € =	16.730 €
Monatsmiete: 16.730 € / 12 =	1.394 €



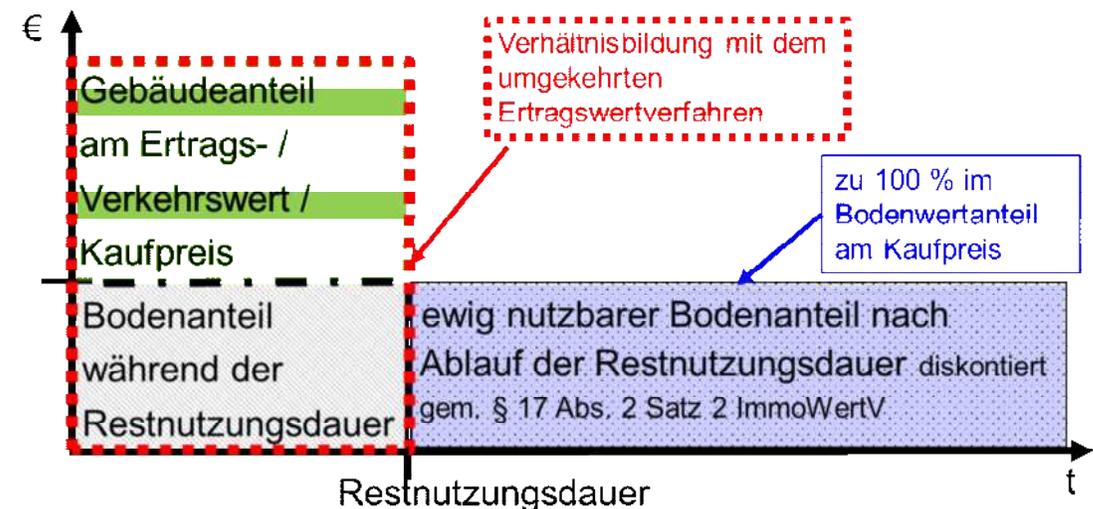
Keine Ermittlung von Mieten und Bewirtschaftungskosten notwendig !

4. Bodenwertverzinsungsbetrag gem. § 17, Abs. 2, Satz 2 ImmoWertV

1. Räumliche Aufspaltung des Bodenwerts:



2. Zeitliche Aufspaltung des Bodenwerts:



Ansonsten würde sich ein höherer und somit unzutreffender Gebäudeanteil zum Nachteil des Fiskus ergeben.

(siehe Kap. 1.)

4. Vorgehensweise beim umgekehrten Ertragswertverfahren

Rechenschritt 1: Jahresreinertrag (RE)

$$RE = \underbrace{(KP + boG - BW) / V}_{\text{Reinertragsanteil der baulichen Anlagen (RE}_{\text{Gebäude}})} + \underbrace{p \times BW_{\text{RND}}}_{\text{Bodenwertverzinsungsbetrag}}$$

Reinertragsanteil der baulichen Anlagen (RE_{Gebäude}) Bodenwertverzinsungsbetrag

Rechenschritt 2: Gebäudewertanteil (GWA)

$$GWA \text{ in } \% = \left[KP - \underbrace{BW_{\text{Restfläche}}}_{\substack{\uparrow \\ \text{räumliche} \\ \text{Aufspaltung}}} - \underbrace{\frac{(BW - BW_{\text{Restfläche}})}{(1 + p)^n}}_{\substack{\uparrow \\ \text{zeitliche} \\ \text{Aufspaltung}}} \times \frac{RE_{\text{Gebäude}}}{RE} \right] / KP$$

Gebäudewertanteil (GWA) in €

Rechenschritt 3: Aufteilung der Nebenkosten

$$Nebenkosten_{\text{absetzbar}} = \text{Nebenkosten in €} \times \text{Gebäudewertanteil in \%}$$

4. Ergebnisvergleich mit der BMF-Arbeitshilfe

Beispiel: Einfamilienwohnhaus

Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises			
1) Lage des Grundstücks:	Musterstr. 1, XXXXX Musterstadt		
2) Grundstückart:	EFH: freistehend, KG, EG, DG voll ausgebaut		
3) Datum des Kaufvertrages:	30.12.2013	4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):	350.000 €
5) Ursprüngliches Baujahr:	1994	6) Wohn- bzw. Nutzfläche in m ² :	150
7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:		8) ggf. Anzahl Tiefgaragenstellplätze:	
9) ggf. Miteigentumsanteil - Zähler:		10) ggf. Miteigentumsanteil - Nenner:	
11) Grundstücksgröße in m ² :	500	12) Bodenrichtwert in €/ m ² : Bodenrichtwert	250
13) Grundstücksgröße in m ² :	200	14) Wert in €/ m ² :	63

Einfamilienwohnhaus Kaufpreis: 350.000 €	umgekehrtes Ertragswertverfahren	gem. BMF-Arbeitshilfe
Gebäudewertanteil gerundet	62,19 %	60,55 %
abschreibungsfähiger Gebäudewertanteil:	217.670 €	211.927 €

4. Ergebnisvergleich mit der BMF-Arbeitshilfe

Beispiel: Wohn- und Geschäftshaus mit Kaufpreis von 5. Mio. €

Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises

1) Lage des Grundstücks:	Musterstr. 1, XXXXX Musterstadt		
2) Grundstückart:	gemischt genutzte Grundstücke, Wohnhäuser mit Mischnutzung (25% bis 75% Wohnen)		
3) Datum des Kaufvertrages:	05.08.2010	4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):	5.000.000
5) Ursprüngliches Baujahr:	2010	6) Wohn- bzw. Nutzfläche in m²:	1000
7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:		8) ggf. Anzahl Tiefgaragenstellplätze:	
9) ggf. Miteigentumsanteil - Zähler:		10) ggf. Miteigentumsanteil - Nenner:	
11) Grundstücksgröße in m²:	1500	12) Bodenrichtwert in €/ m²: <small>Bodenrichtwert</small>	800
13) Grundstücksgröße in m²:		14) Wert in €/ m²:	

Berechnung:

<u>Grund und Boden</u>				
Fläche in m²		x	Bodenrichtwert in €	
1.500		x	800	= 1.200.000 €
Bodenwert				1.200.000 €
<u>Gebäude</u>				
THK* €/m²		x	Wohnfläche (bzw. Nutzfläche) in m²	
2.235		x	1000	= 2.235.000 €
Gebäudewert				2.235.000 €
Grundstückssachwert:				3.435.000 €

* gerundete Werte einschl. Alterswertminderung und Baupreisindex

Seite 1

4. Ergebnisvergleich mit der BMF-Arbeitshilfe

Beispiel: Wohn- und Geschäftshaus mit Kaufpreis von 5. Mio. €

Kaufpreisaufteilung			
	ermittelte Einzelwerte	Übertragung des Verhältnisses der ermittelten Einzelwerte auf den Kaufpreis	Kaufpreisanteile
Grund und Boden:	1.200.000 € (≈ 34,93 %)		1.746.500 € (≈ 34,93 %)
Gebäude:	2.235.000 € (≈ 65,07 %)		3.253.500 € (≈ 65,07 %)
Summe:	3.435.000 € (100 %)		5.000.000 € (100 %)

Mehrfamilienwohnhaus Kaufpreis: 5.000.000 €	umgekehrtes Ertragswertverfahren	gem. BMF-Arbeitshilfe
Gebäudewertanteil gerundet	75,16 %	65,07 %
abschreibungsfähiger Gebäudewertanteil:	3.758.125 €	3.253.500 €
Bodenwertanteil gerundet	24,84 %	34,93 %

überschlägige Berechnung anhand des Bodenwerts von 1.200.000 €:

$$\frac{1.200.000 \text{ €} \times 100}{5.000.000 \text{ €}} = 24 \%$$

4. Ergebnisvergleich mit der BMF-Arbeitshilfe

Beispiel: Wohn- und Geschäftshaus mit **Kaufpreis von 1,5 Mio. €**

Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises

1) Lage des Grundstücks:	Musterstr. 1, XXXXX Musterstadt		
2) Grundstückart:	gemischt genutzte Grundstücke, Wohnhäuser mit Mischnutzung (25% bis 75% Wohnen)		
3) Datum des Kaufvertrages:	05.08.2010	4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):	1.500.000
5) Ursprüngliches Baujahr:	2010	6) Wohn- bzw. Nutzfläche in m²:	1000
7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:		8) ggf. Anzahl Tiefgaragenstellplätze:	
9) ggf. Miteigentumsanteil - Zähler:		10) ggf. Miteigentumsanteil - Nenner:	
11) Grundstücksgröße in m²:	1500	12) Bodenrichtwert in €/m²: <small>Bodenrichtwert</small>	800
13) Grundstücksgröße in m²:		14) Wert in €/m²:	

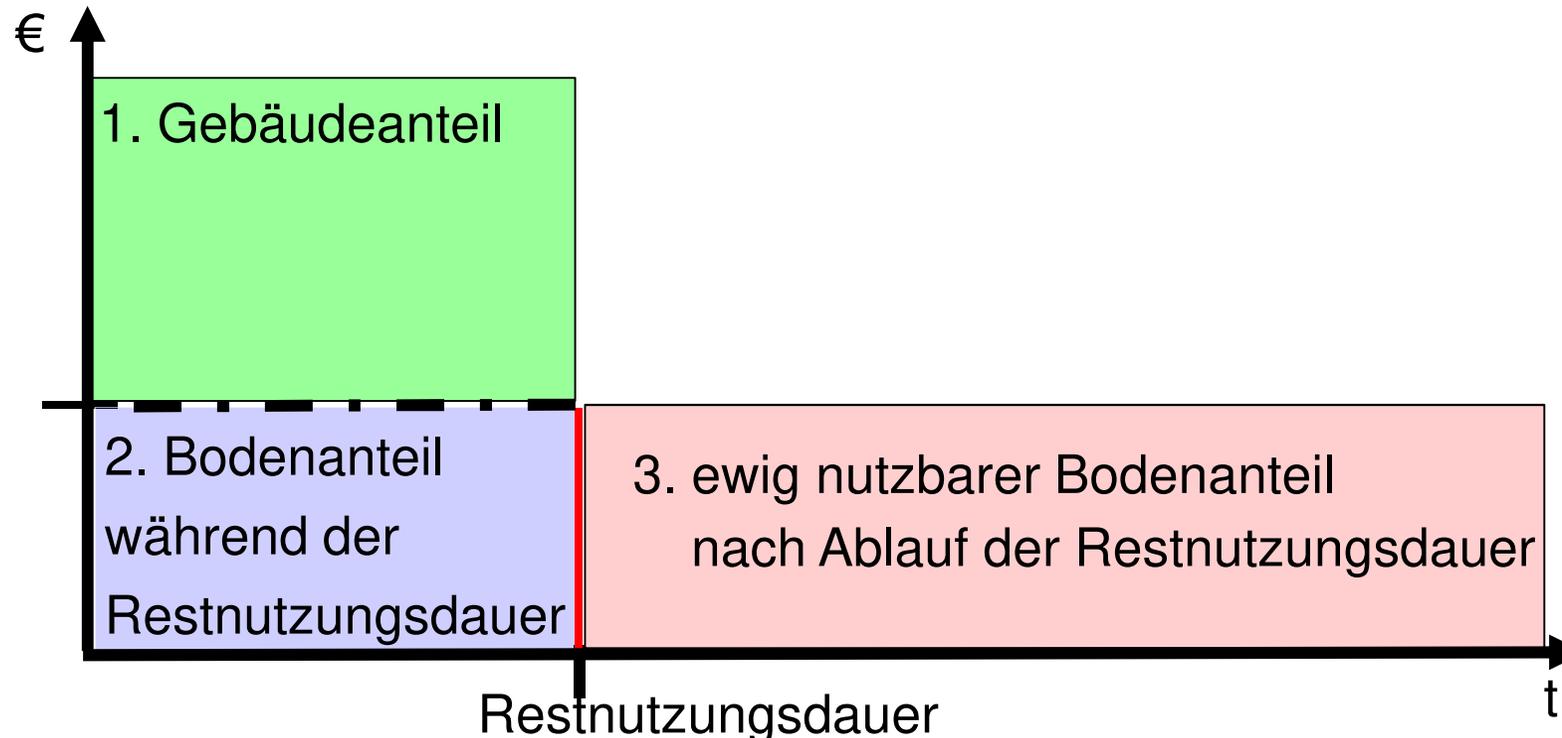
Mehrfamilienwohnhaus Kaufpreis: 1.500.000 €	umgekehrtes Ertragswertverfahren	gem. BMF-Arbeitshilfe
Gebäudewertanteil gerundet	16,10 %	65,07 %
abschreibungsfähiger Gebäudewertanteil:	241.548 €	976.050 €
Bodenwertanteil gerundet	83,90 %	34,93 %

überschlägige Berechnung anhand des unveränderten Bodenwerts von 1.200.000 €:

$$\frac{1.200.000 \text{ €} \times 100}{1.500.000 \text{ €}} = 80 \%$$

4. Vorgehensweise beim umgekehrten Ertragswertverfahren

- I. Umrechnung eines Kaufpreises (gem. § 7 ImmoWertV) in einen **Kaufpreis p.a.**
- II. Verhältnisbildung anhand der 3 Bestandteile des Kaufpreises (siehe Grafik Nrn. 1. bis 3.)
unter Berücksichtigung, dass dabei **Punkt- vor Strichrechnung** geht.
(siehe Nebenrechnungen 2 und 3 auf den nächsten beiden Folien)
- III. Gebäudeanteil an den Nebenkosten gem. Verhältnisbildung berechnen.



4. vereinfachtes Berechnungstool für Kaufpreisaufteilungen

Beispiel: Berechnung für eine Eigentumswohnung, Seite 1

Bewertungsobjekt

Adresse des Bewertungsobjekts

Straße	Musterstr.	Hausnummer	125
PLZ	XXXXX	Ort	München
Wohnungsr./Nr. des Teileigentums	3		
Grundstücks/Objektart	Wohneigentum (soweit mitverkauft: inkl. Tief-, Garagen- und Stellplätzen)		
Kaufpreis (ohne Nebenkosten)	950.000,00 €		
Nebenkosten insgesamt	58.000,00 €		
Mieteigentumsanteil	Zähler: 156	Nenner: 1000	
Datum des Kaufvertrags	30.04.2019		
ursprüngliches Baujahr	1976		
Liegenschaftszins			
mittlerer Liegenschaftszins des Gutachterausschusses oder anhand sachverständiger Begründung	1,50 %		
Reparatur- und sonstiger Investitionsbedarf ¹	50.000,00 €		
Fläche des zum Gebäude gehörenden Grundstücksteils bzw. Grundstücksfläche insgesamt	2.102 m²		
Bodenrichtwert/m ²	2.150 €		
Mietfläche insgesamt	82 m²		
Nettokaltmiete pro Monat insgesamt (ohne MwSt.)	1.480,00 €		

4. vereinfachtes Berechnungstool für Kaufpreisaufteilungen

Beispiel: Berechnung für eine Eigentumswohnung, Seite 2

Berechnung der Boden- und Gebäudeanteile

Kaufpreis (ohne Nebenkosten)	950.000,00 €
	+
Reparatur- und sonstiger Investitionsbedarf (sofern diese Kosten den Kaufpreis gemindert haben)	50.000,00 €
	-
Bodenwert insgesamt	705.010,80 €
Nebenrechnung 1	
Hauptnutzfläche: 2.102 m ² x 2.150 €/m ² =	4.519.300,00 €
Summe	4.519.300,00 €
Bodenwert des Mieteigentumanteils 4.519.300,00 € x 156 / 1000 =	705.010,80 €
	=
vorläufiger Ertragswert der baulichen Anlagen	294.989,20 €
	/
Barwertfaktor gem. Anlage 1 ImmoWertV mit Liegenchaftszins: 1,50 % und Restnutzungsdauer 37 Jahre	28,2371
	=
Reinertragsanteil der baulichen Anlagen	10.446,86 €

Reinertragsanteil der baulichen Anlagen	10.446,86 €
	+
Bodenwertverzinsungsbetrag	4.479,18 €
Nebenrechnung 2	
Bodenwert des Mieteigentumanteils (Hauptnutzungsfläche):	705.010,80 €
Diskontierungsfaktor gem. Anlage 2 ImmoWertV: 0,5764	
mit Liegenchaftszins: 1,50 % und Restnutzungsdauer 37 Jahre abgezinster Bodenwert nach Ablauf der Restnutzungsdauer	
705.010,80 € x 0,5764	- 406.398,60 €
Restnutzungsdauergedämpfter Bodenwert der Hauptnutzungsfläche	298.612,20 €
298.612,20 € x 1,50 %	4.479,18 €
	=
jährlicher Reinertrag	14.926,04 €
vorläufiger Gebäudeanteil: 10.446,86 € / 14.926,04 €	69,9908 %
vorläufiger Bodenanteil: 4.479,18 € / 14.926,04 €	30,0092 %

4. vereinfachtes Berechnungstool für Kaufpreisaufteilungen

Beispiel: Aufteilungsergebnisse, Seite 3

Nebenrechnung 3

Kaufpreis:	950.000,00 €
Reparaturkosten:	+ 50.000,00 €
abgezinster Bodenwert nach Ablauf der Restnutzungsdauer	- 406.398,60 €
bereinigter Kaufpreis der Hauptnutzungsfläche	593.601,40 €

Aufteilungsergebnisse

steuerlich absetzbarer Gebäudeanteil

593.601,40 € x 69,9908 %

415.466,44 €

prozentualer Gebäudeanteil

415.466,44 € / 950.000 €

41,5466 %

steuerlich absetzbarer Nebenkostenanteil

58.000 € x 41,5466 %

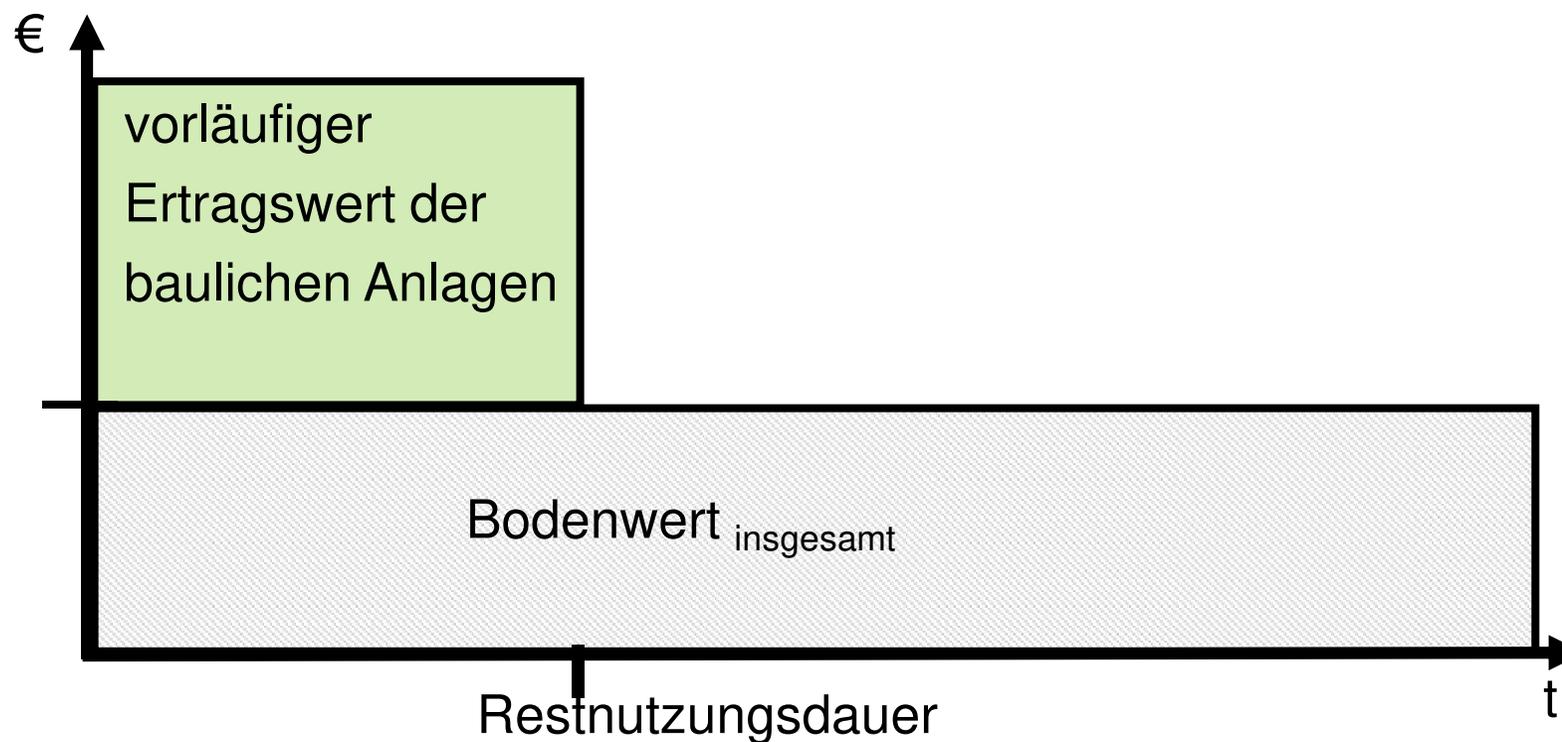
24.097,05 €

Bodenanteil

100% - 41,5466 % = 58,4534 %

4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

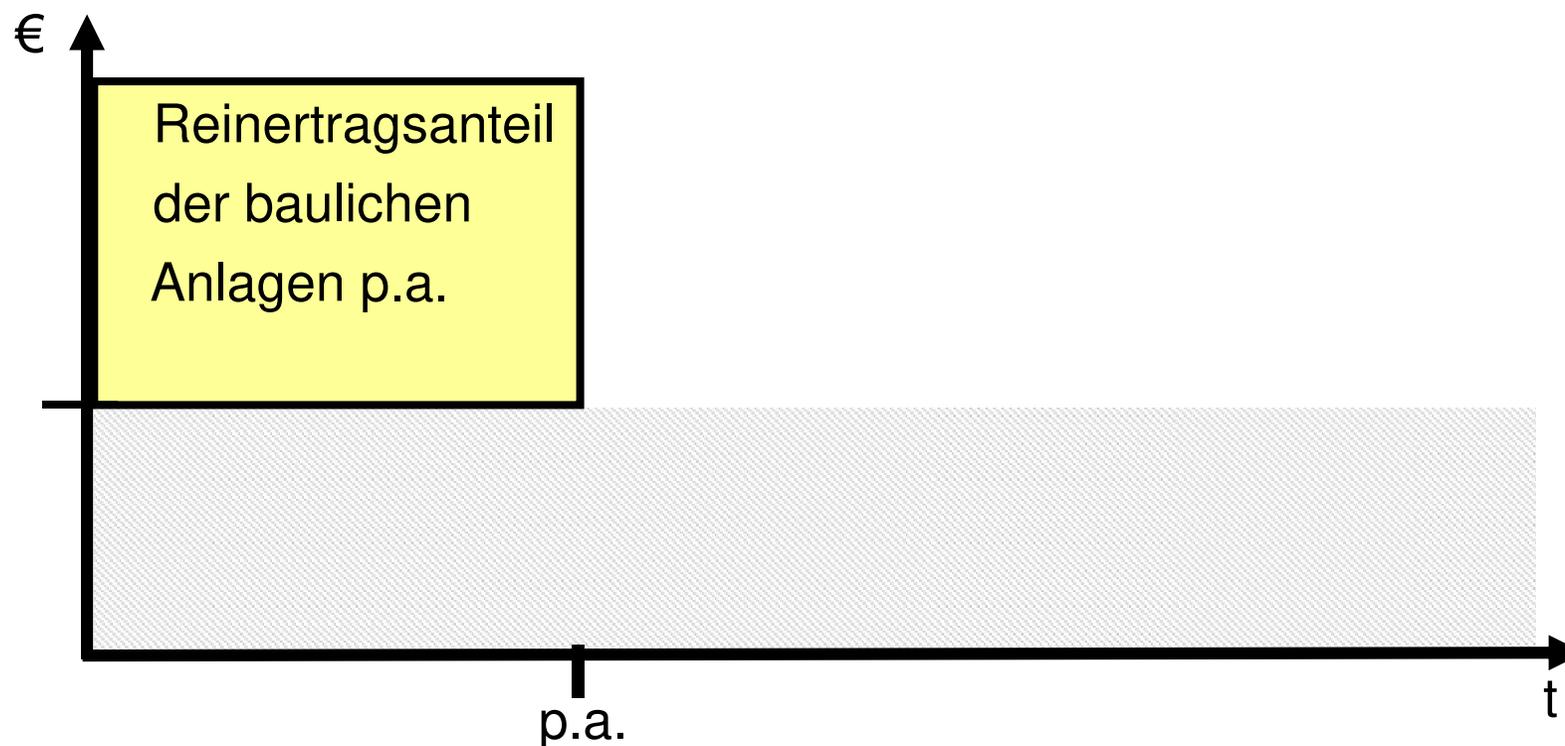
Schritt 1: Kaufpreis – Bodenwert_{insgesamt} = vorläufiger Ertragswert der baulichen Anlagen



4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

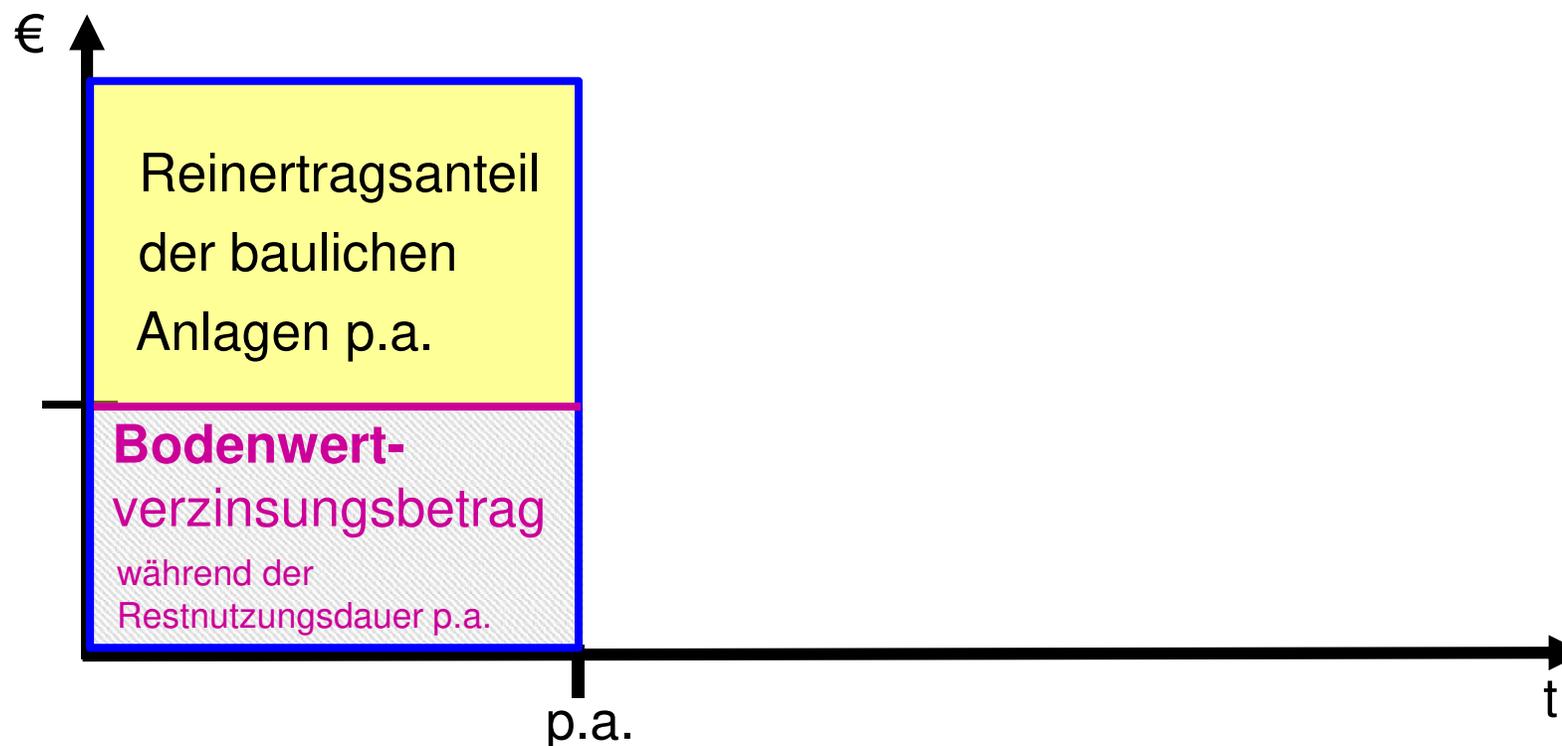
Schritt 2:

vorläufiger Ertragswert
der baulichen Anlagen / Barwertfaktor = Reinertragsanteil der baulichen Anlagen p.a.



4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

- Schritt 3: Reinertragsanteil der baulichen Anlagen p.a.
- + Bodenwertverzinsungsbetrag während der Restnutzungsdauer p.a.
- = jährlicher Reinertrag während der Restnutzungsdauer



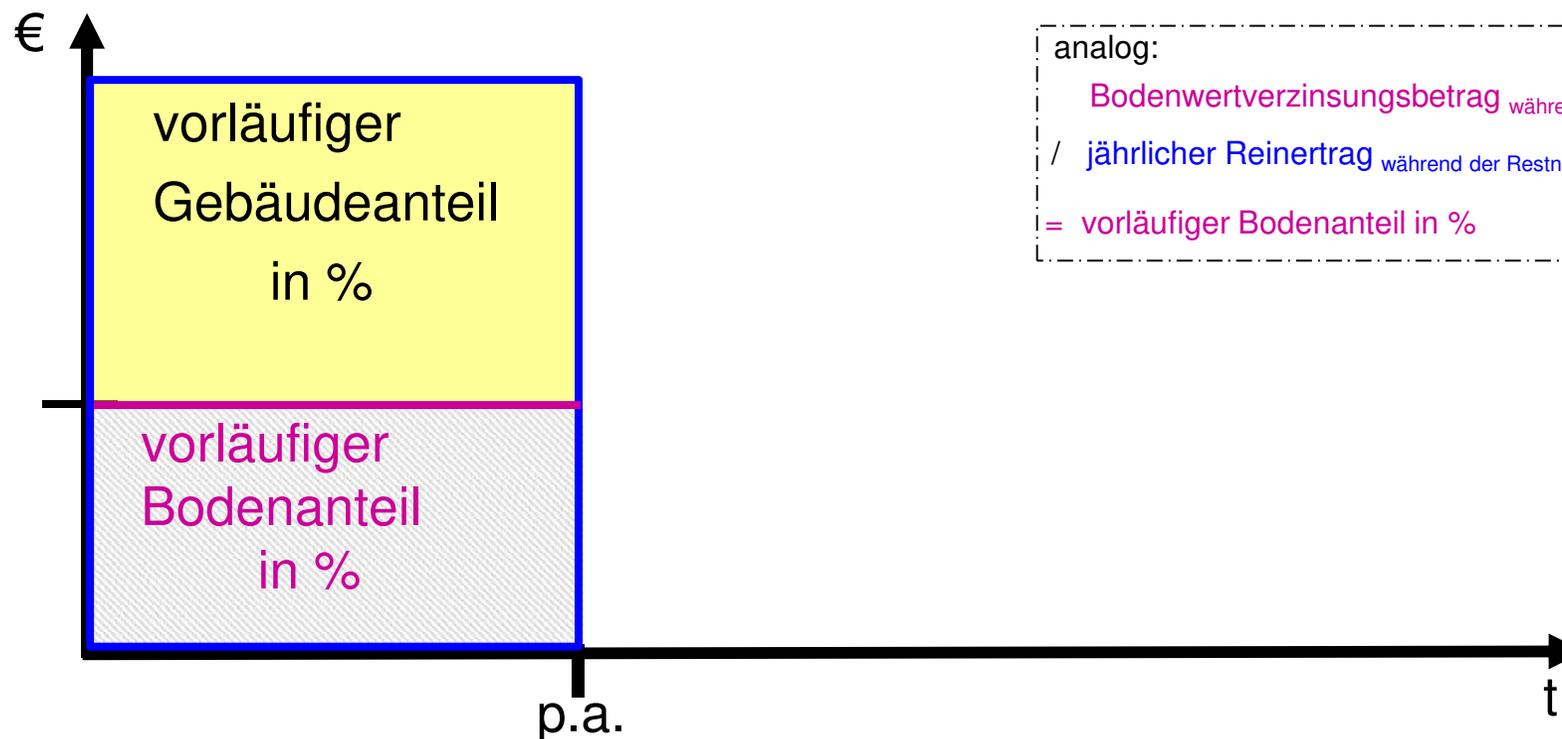
4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

Schritt 4: vorläufige Verhältnisbildung

Reinertragsanteil der baulichen Anlagen p.a.

/ jährlicher Reinertrag während der Restnutzungsdauer

= vorläufiger Gebäudeanteil in %



analog:

Bodenwertverzinsungsbetrag während der Restnutzungsdauer p.a.

/ jährlicher Reinertrag während der Restnutzungsdauer

= vorläufiger Bodenanteil in %

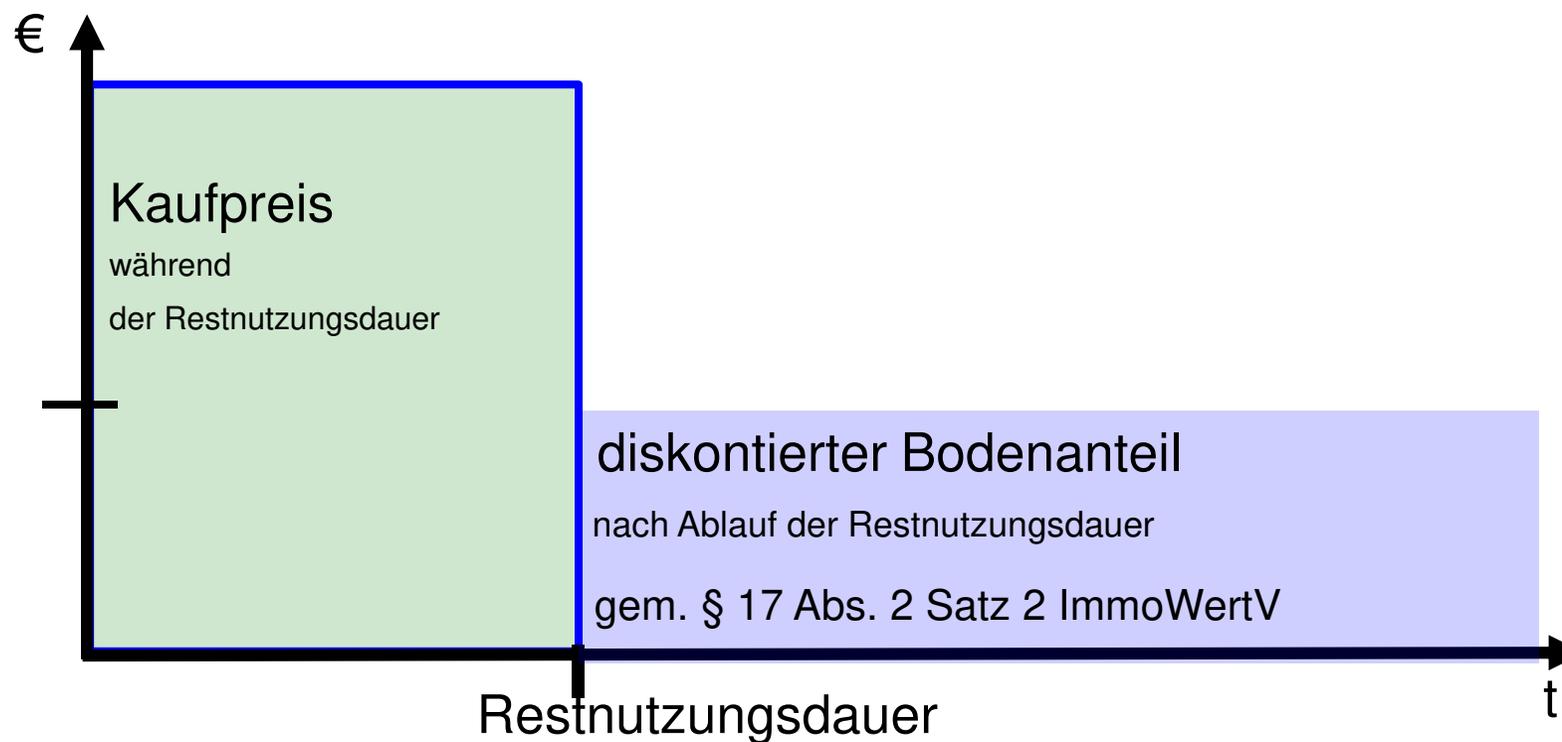
4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

Schritt 5:

Kaufpreis

- **diskontierter Bodenanteil** nach Ablauf der Restnutzungsdauer

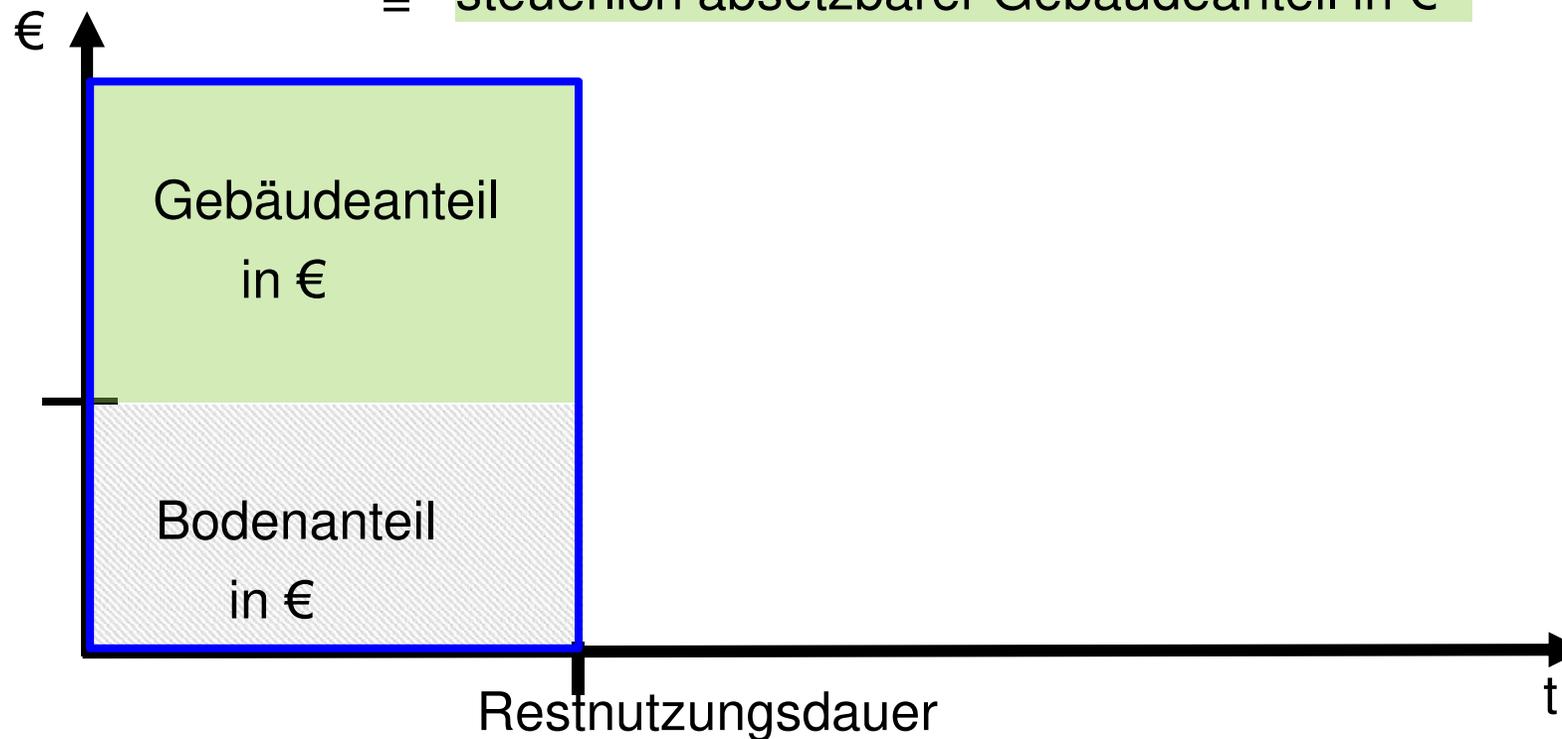
= **Kaufpreis** während der Restnutzungsdauer



4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

Schritt 6:

$$\begin{aligned} & \text{Kaufpreis während der Restnutzungsdauer} \\ & \times \text{ vorläufiger Gebäudeanteil in \%} \\ & = \text{steuerlich absetzbarer Gebäudeanteil in €} \end{aligned}$$



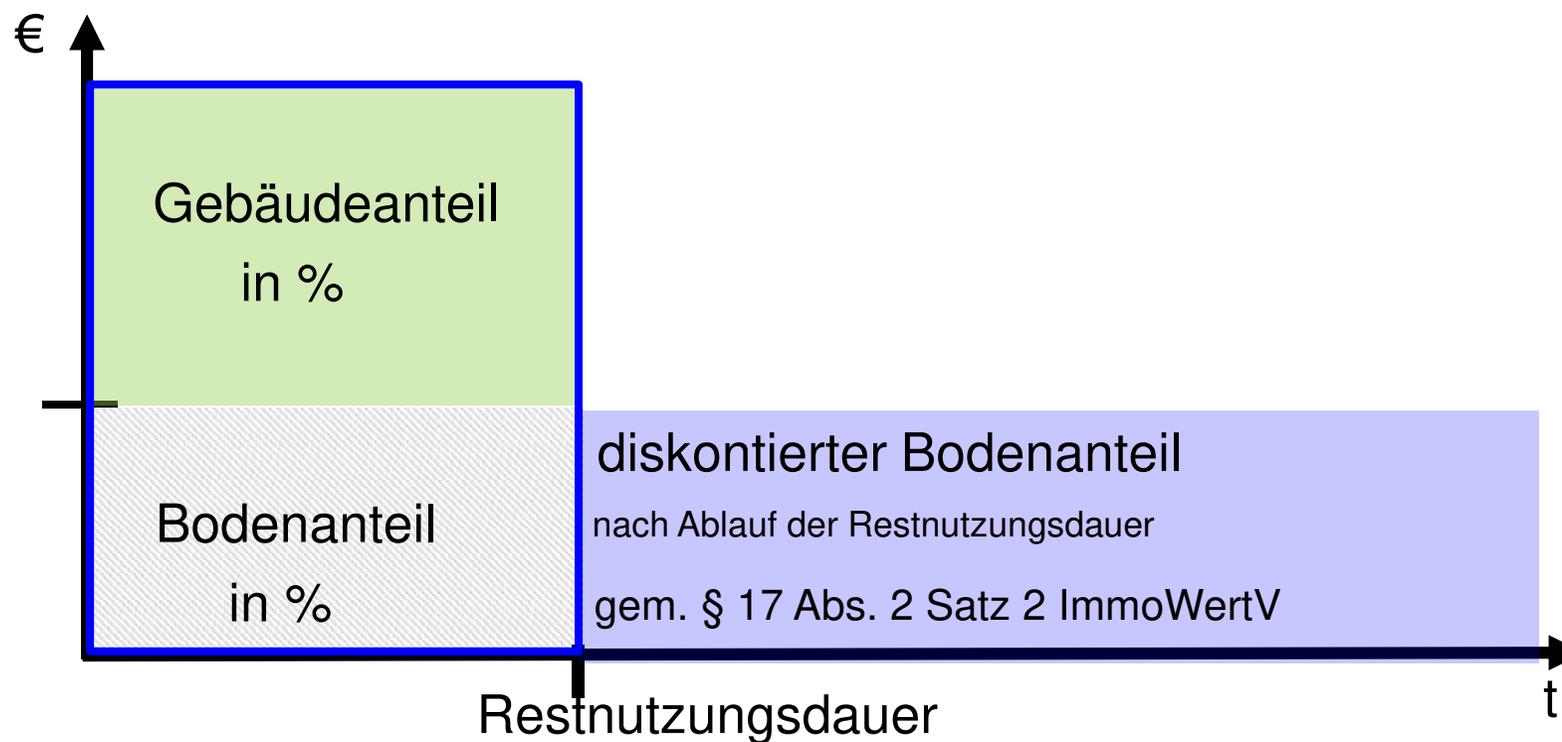
4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

Schritt 7:

steuerlich absetzbarer Gebäudeanteil in €

/ Kaufpreis insgesamt

= Gebäudeanteil in %



4. Prinzip des umgekehrten Ertragswertverfahrens

Schritt 8:

$$\begin{aligned} & \text{Nebenkosten} \\ & \times \text{ Gebäudeanteil in \%} \\ & = \text{steuerlich absetzbarer Nebenkostenanteil in €} \end{aligned}$$

Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

1. Zielgrößen
2. Status quo inkl. Analyse der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums
3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV im Vergleich zum BewG
4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens
- 5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente aus der Finanzverwaltung**
6. Tipp: Bodenwertermittlung für bebaute Grundstücke
7. Zusammenfassung

5. Sachverständige Begründungen zum Widerlegen der BMF-Arbeitshilfe

Die Aufteilungsergebnisse der BMF-Arbeitshilfe:

- + **sind unverbindlich** und können
- + durch sachverständige Begründungen **widerlegt werden**¹
und somit nicht nur durch ein deutlich teureres Gutachten.

Sachverständige Begründungen dürfen nur zurückgewiesen werden²,
wenn die Berechnung:

- nicht nachvollziehbar ist,
- methodische Mängel oder
- unzutreffende Wertansätze enthält
- oder wenn die Wahl des Wertermittlungsverfahrens nicht begründet wurde. => Aufsatzes (DStR 2020, 481) oder Doktorarbeit als PDF beifügen.

¹ Jardin / Roscher „Kaufpreisaufteilung für ein bebauten Grundstück - Arbeitshilfe zur vereinfachten Kaufpreisaufteilung“, NWB 42/2014, S. 3159, DStV online vom 15. 03. 2016 „Neues von der Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung“, <http://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/steuern-aktuell/tb-039-16-we-neues-ah-kaufpreis-aufteilung>, S. 1, Abs. 3 in Verbindung mit Anleitung zur BMF-Arbeitshilfe Seite 1 „Allgemeine Hinweise“, Abs. 4

² Roscher / Jardin, „Immobilienwertermittlung in steuerlichen Belangen“, (a. a. O.) Kapitel 3.2.4.3

Dipl.-Finanzwirt (FH) Michael Roscher ist Sachbearbeiter im Bundesfinanzministerium mit dem Zuständigkeitsbereich Bewertung des Grundvermögens, Grundsteuer und Erbschaftsteuer. Dipl.-Ing. (FH) Andreas Jardin ist Bausachverständiger bei der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen.

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 06. 05. 2020, S. 2196.2.1-6/60 St 36, Tz 6:

Das umgekehrte Ertragswertverfahren soll nicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprechen, da

1. dem Grundsatz der Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter nicht Rechnung getragen wird (§ 6 Abs. 1 EStG).

Widerlegung:

Diese frühere Auffassung,
die ursprünglich aus dem BFH-Urteil vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83 stammt,
wurde mit den BFH-Urteilen vom 27. 11. 2017 – IX B 144/16 und vom 15. 11. 2016 – IX B 98/16
aufgehoben, d.h.

- gleichwertige Anwendung des Ertrags-, Vergleichs- und Sachwertverfahrens
- inkl. der Umkehrung des Verfahrensgangs beim Ertragswertverfahren

Siehe Kleiber (a. a. O.), S. 1319, Kap. 6.6,
Rn. 176 ff., S. 1837, Kap. 2.8, Rn. 291 ff. u. S. 1667, Kap. 5 Rn. 128 ff. i.V.m. § 7 ImmoWertV

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Das umgekehrte Ertragswertverfahren soll nicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprechen, da

2. der Kaufpreis mit dem Verkehrswert (hier Ertragswert) gleichgesetzt wird.

Widerlegung:

Die Heranziehung von im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielten Kaufpreisen gem. § 7 ImmoWertV^{*} ist stets die Grundlage zur Wertermittlung und zur Ableitung erforderlicher Daten und von Boden- und Gebäudeanteilen, für die gem. § 1 Abs. 2 ImmoWertV kein Markt besteht.

Siehe z.B. BFH-Urteile vom:

29. 10. 2019 - IX R 38/17, DStR 2020, 1033,
30. 01. 2019 – II R 9/16, BFHE 263, 267 - 273,
15. 03. 2017 - II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153 Rz. 1153, m.w.N,
22. 07. 2004 – II B 176/02, BFH/NV 2004 S. 1628,
08. 10. 2003 – II R 27/02, BFHE 204, 306 - 311,
02. 07. 2001 – II R 55/01, BStBl II 2004, 703
16. 12. 1981 - I R 131/78, BFHE 135, 185, BStBl II 1982, 320
bzgl. Aufteilung von „Überpreisen“ (sog. Liebhabierzuschlägen)
03. 06. 1965 - IV 351/64 U, BFHE 83, 207 = BStBl III 1965, 576 = EzGuG 4.24
u.v.m.
sowie Kleiber (a. a. O.)

* zuvor § 6 WertV gem. BFH-Urteil vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

BFH-Urteil vom 29. 10. 2019 - IX R 38/17, DStR 2020, 1033, Leitsatz 4:

„Ist für die Anschaffung (von Bruchteilen) eines zum Gesamthandvermögen zählenden Grundstücks mit aufstehendem Gebäude ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden,
ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA in Boden- und Gebäudewert aufzuteilen und **ggf. auf seine Angemessenheit zu überprüfen.**

Ein von den Vertragsbeteiligten **vereinbarter** und bezahlter **Kaufpreis**
ist grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen,
sofern er zum einen **nicht nur zum Schein getroffen wurde** sowie
keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt

und zum anderen
das FG **auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen** nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreishöhe oder -aufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.“

Dies erfüllt i.d.R. ein Kaufpreis **innerhalb der Spanne im örtlichen Grundstücksmarktbericht,**
mit Überschusserzielungsabsicht oder ansonsten
mit individueller sachverständiger Begründung.

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Teilwertvermutung¹

„Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung **gilt für die Bestimmung des Teilwerts die Vermutung, dass der Teilwert eines Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt der Anschaffung** bzw. der Fertigstellung **den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** und zu einem späteren Zeitpunkt den um die Abschreibungen geminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten **entspricht**, die sich mit den Wiederbeschaffungskosten decken.“²

„**Da** die Teilwertvermutung auf der Annahme beruht, dass **der Kaufmann für ein Wirtschaftsgut nicht mehr aufwendet, als es für seinen Betrieb wert ist, und dass ein fiktiver Erwerber ebenso handeln würde, gilt die Teilwertvermutung grundsätzlich auch für überhöhte und erzwungene Aufwendungen.**“³

 **Die Differenz zwischen** einem
im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vereinbarten **Kaufpreis**
und dem Verkehrswert
ist bei Kaufpreisaufteilungen
grundsätzlich nicht relevant !

¹ Jardin / Roscher „Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, (a. a. O.) S. 24

² BFH-Urteile vom 20. 05. 1988 – III R 151/86, BStBl 1989 II, S. 269 und vom 29. 04. 1999 – IV R 63/97, BStBl 2004 II, S. 639

³ BFH-Urteil vom 11. 01. 1966 – I 99/63, BStBl 1966 III, S. 310

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Das umgekehrte Ertragswertverfahren soll nicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprechen, da

3. die unzulässige Restwertmethode herangezogen wurde.

Widerlegung gem. der Definition der Restwertmethode,

die vorgibt, dass sich bei dieser „*der Gebäudewertanteil*

allein bzw. ***im Wesentlichen***

*aus der Differenz von Kaufpreis und dem darin beinhalteten Bodenwert ergibt*¹.

Denn gem. dem BFH-Urteil vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83 unterscheidet sich das umgekehrte Ertragswertverfahren allein aufgrund

der **zusätzlichen Einbeziehung der**

besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale (§ 8 Abs. 3 ImmoWertV²)

bereits grundlegend von der sog. Restwertmethode (siehe Nr. 8).

¹ Siehe BFH-Urteile vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83 und vom 10. 10. 2000 – IX R 86/97
i.V.m. Kleiber (a. a. O.) 5. Auflage, S. 1272, Rn. 107

² zuvor § 19 WertV: „Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen für wertbeeinflussende Umstände im Einzelfall“

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Das umgekehrte Ertragswertverfahren soll nicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprechen, da

4. die Anwendung des Sachwertverfahrens ausgeschlossen wird.

Diese Behauptung ist kein Beurteilungskriterium
für die Anwendbarkeit des umgekehrten Ertragswertverfahrens:

Begründung:

„Die Anwendung des **Sachwertverfahrens** als Regelverfahren ist nicht nur vom Grundsatz, sondern auch verfahrenstechnisch abzulehnen; denn sie führt regelmäßig zu unsachlichen Kaufpreisaufteilungen und Unzulänglichkeiten“^{*},
und **entspricht nicht dem Gebot der gleichmäßigen Besteuerung gem. Art. 3, Abs. 1 GG.**

* Siehe Kleiber-digital „Verkehrswertermittlung von Grundstücken“, Teil IV, Nr. 2, Abschnitt 3, § 16, Kap. 5, Rn. 128 - 149 ff. (Stand August 2020)
i.V.m. Jardin/Roscher, „Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen“ (a. a. O.) S. 53
Jacoboy, „Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke“ (a. a. O.), Kap. 2 und 3
Jacoboy/Geiling, „Kaufpreisaufteilung bei Grundstücksanschaffungen – Quo vadis ?“, DStR 2020, 481

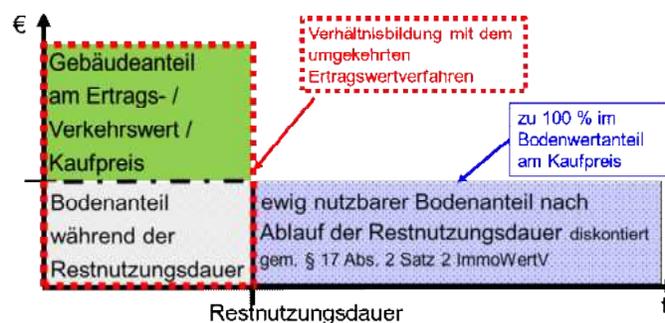
5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Darüber hinaus ist das umgekehrte Ertragswertverfahren in sich unschlüssig, da:

5. allgemeine Grundsätze der Verkehrswertermittlung missachtet werden, insbesondere ein gedämpfter Bodenwert über die Restnutzungsdauer beim Bodenwert in Abzug gebracht wird.

Widerlegung:

Bei der prozentualen Verhältnisbildung sind von der Gebäudebenutzung unabhängige, selbständig nutzbare Teilflächen nicht einzubeziehen,^{*} da ansonsten die prozentualen Boden- und Gebäudeanteile gem. dem mathematischen Grundprinzip „Punkt- geht vor Strichrechnung“ verfälscht werden.



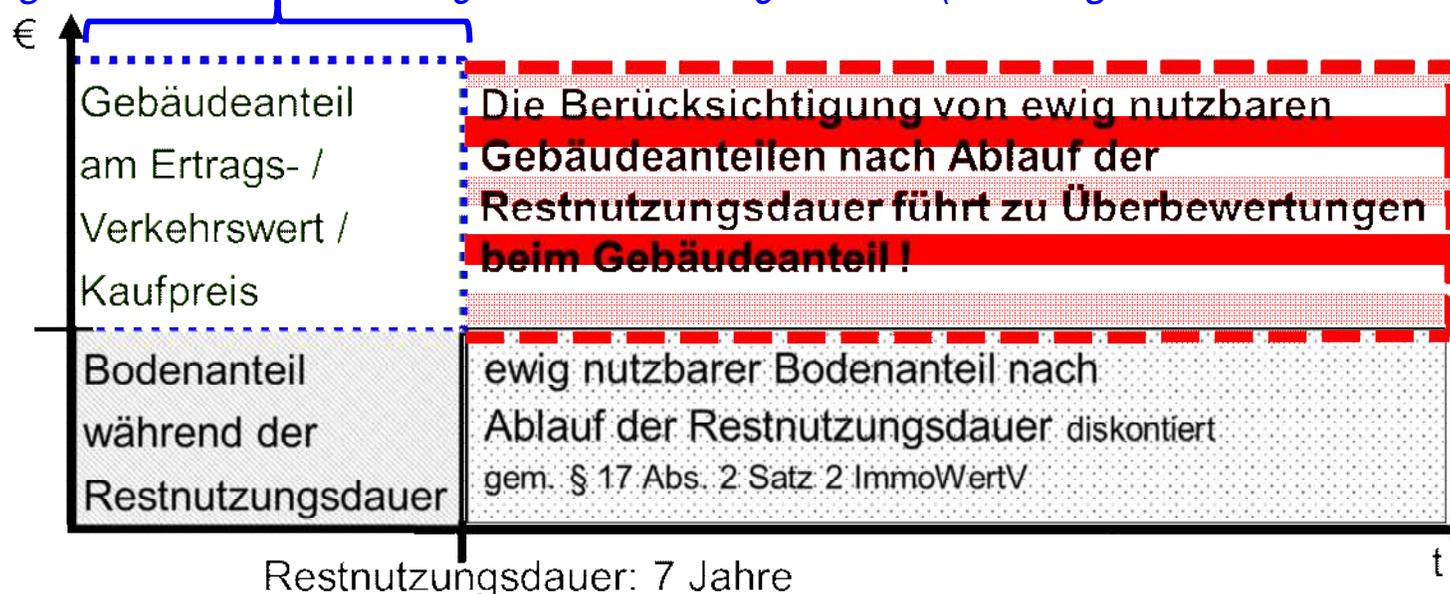
* Siehe § 17 Abs. 2, Satz 1, Nr. 1 und Satz 2 ImmoWertV i.V.m. Kleiber (a. a. O.) S. 1319, S. 1641, Kap. 2.3 und Kap. 6.6 und S. 1837, Kap. 2.8 sowie § 17, Abs. 2, Nr. 2 und Abs. 3 ImmoWertV

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Beispiel: Autohaus mit einem Kaufpreis von gerundet 1 Mio. €:

Restnutzungsdauer: 7 Jahre
 Liegenschaftszins: 7 %
 Bodenwert(gerundet): 690.000 € (= 7.263 m² x 95 €/m²)

gem. Teilwertdefinition § 6 EStG i.V.m. § 7 EStG (Nutzungsdauer des Gebäudes)



Ergebnis: Gebäudeanteil im umgekehrten Ertragswertverfahren: **43,93 %** (= 443.691 €)

Gebäudeanteil unter Einbeziehung von ewig nutzbaren Gebäudebestandteilen:

55,10 % (= 556.533 €)

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Darüber hinaus ist das umgekehrte Ertragswertverfahren in sich unschlüssig, da:

6. die individuellen Gebäudemerkmale, wie die Miethöhe und die Mietfläche, bleiben bei der Ermittlung des Reinertrages unberücksichtigt (Beleg für die fehlende Einzelbewertung bzw. Restwertmethode).

Widerlegung:

Weder beim Ertragswertverfahren noch bei dessen Umkehrung liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung vor (siehe Nr. 1.).

Zudem ist diese Vorgehensweise, nur bis zum jährlichen Reinertrag zurückzurechnen, insbesondere bei der Ableitung von Liegenschaftszinssätzen üblich und hat sich seit Jahrzehnten bewährt.*

* Siehe Kleiber (a. a. O.) S. 1319, Kap. 6.6 i.V.m. S. 1837, Kap. 2.8

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Darüber hinaus ist das umgekehrte Ertragswertverfahren in sich unschlüssig, da:

7. eine Anwendbarkeit des Verfahrens bei Kaufpreisen unter dem Bodenwert ausgeschlossen ist.

Diese Behauptung ist kein Beurteilungskriterium
für die Anwendbarkeit des umgekehrten Ertragswertverfahrens:

Begründung:

Gem. § 16 Abs. 3 Nr. 2 ImmoWertV
ist diese Vorgehensweise
eine wesentliche, eigentlich selbstverständliche Grundlage
beim Ertragswertverfahren gem. §§ 17 - 20 ImmoWertV (siehe Nr. 1.).*

- In derartigen Fällen
mit einem für das jeweilige Objekt zutreffenden Bodenwert
liegt der Gebäudeanteil somit unstrittig bei 0 % bzw. bei 0 €.

* Siehe Kleiber (a. a. O.) S. 1669, Rn. 136 i.V.m. :

BFH-Urteilen vom 15. 02. 1989 – X R 97/87 –, BFHE 156, 423 = BStBl II 1989, 604 = EzGuG 19.39j und
vom 12. 06. 1978 – GrS 1/77 –, BFHE 125, 516 = BStBl II 1978, 620 = EzGuG 4.56a

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Darüber hinaus ist das umgekehrte Ertragswertverfahren in sich unschlüssig, da:

8. besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale (boG, z.B. Reparaturbedarf) erhöhend zum Kaufpreis berücksichtigt werden - obwohl diese keine Abschreibungsgrundlage darstellen können.

Widerlegung:

Anschaffungsnahe Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG
und Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB,

die in besonderen Einzelfällen erforderlich sind,
um den „*Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen*“,
sind „in voller Höhe bei den baulichen Anlagen zu berücksichtigen“.

Diese Anschaffungskosten sind somit in die Kaufpreisaufteilung einzubeziehen.*

* Siehe Kleiber (a. a. O.) S. 1319, Kap. 6.6 i.V.m. :
BFH-Urteilen vom 15. 01. 1985 - IX R 81/83 (a. a. O.) und
vom 16. 12. 1978 - I R 131/78, (a. a. O.)

5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente

Fazit:

Die Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 06. 05. 2020 ist zwar einerseits bis dato eine verbindliche Dienstanweisung für alle bayerischen Finanzämter, enthält aber andererseits lediglich persönliche und pauschale Meinungsäußerungen ihrer Verfasser,

die nunmehr nachgewiesenermaßen im Widerspruch

- zur Gesetzgebung,
- zur höchstrichterlichen Rechtsprechung und
- zu den „allgemeinen Grundsätzen der Verkehrswertermittlung gem. ImmoWertV“ stehen

und daher mit hoher Wahrscheinlichkeit einer gerichtlichen Überprüfung nicht Stand halten dürften.

Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

1. Zielgrößen
2. Status quo inkl. Analyse der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums
3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV im Vergleich zum BewG
4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens
5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente aus der Finanzverwaltung
- 6. Tipp: Bodenwertermittlung für bebaute Grundstücke**
7. Zusammenfassung

6. Urteil des FG Berlin-Brandenburg

vom 14. 08. 2019, 3 K 3137/19 (Auszug: S. 3) bzgl. anhängigem BFH-Verfahren IX R 26/19

Stichtag 01.01. des Jahres Bodenrichtwert in €/m²

2002	650 bei GFZ 2,0, 490 bei GFZ 1,0
2003	600 bei GFZ 2,0, 450 bei GFZ 1,0
2004	540
2005	500
2006	500
2007	500
2008	500
2009	500
2010	500
2011	500
2012	550
2013	550
2014	580
2015	750
2016	1.100
2017	1.700
2018	2.400
2019	2.600

Kaufobjekt:

Eigentumswohnung

mit ca. 39 m² Wohnfläche

in Berlin - Südwest

Baujahr: 1973

3,4facher Bodenwert
= 1.700 €/m² / 500 €/m²

**Auswahl des Finanzamts und des Finanzgerichts
zum Kaufzeitpunkt 26. 04. 2017 von 1.700 €/m²**

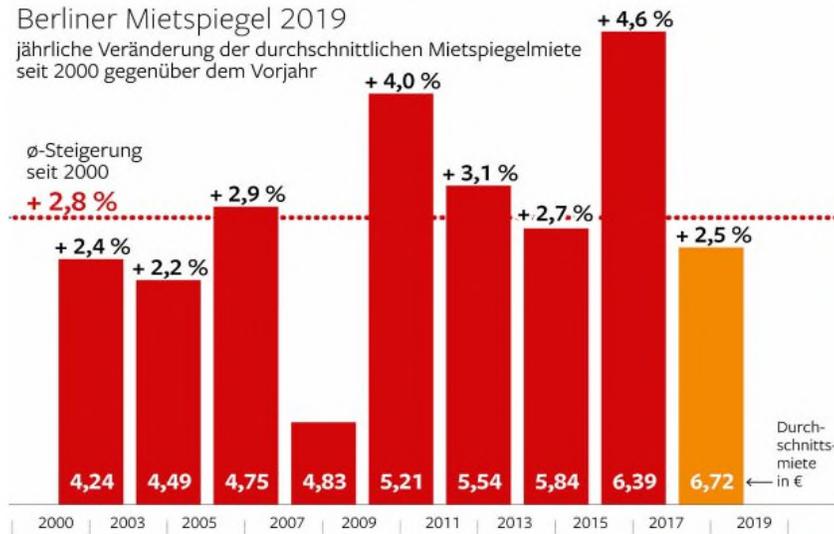
führt mit der BMF-Arbeitshilfe automatisch
zu einem Gebäudeanteil von gerundet ca. 31 %.

5,2facher Bodenwert bis 2019 = 2.600 €/m² / 500 €/m²

6. Urteil des FG Berlin-Brandenburg

vom 14. 08. 2019, 3 K 3137/19 (Auszug: S. 3) bzgl. anhängigem BFH-Verfahren IX R 26/19

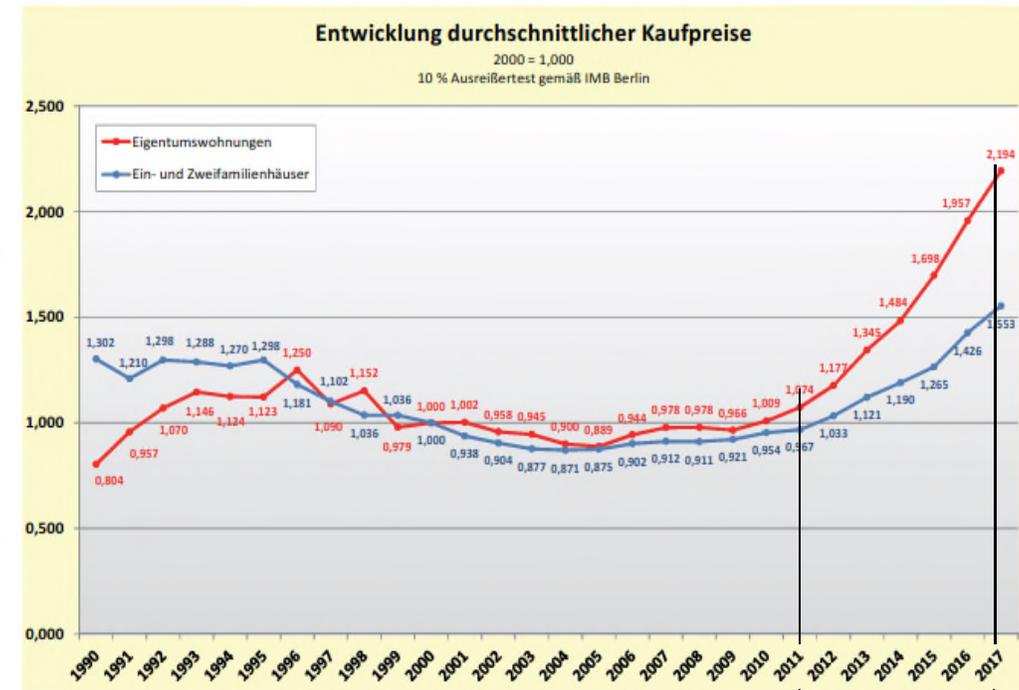
Miet- und Kaufpreisentwicklung von Wohnungen in Berlin:



Informationen zum neuen Mietspiegel 2019

Foto: C. Schlippe / bm infografik

Steigerung der Wohnungsmieten ist kleiner als 5 % p.a.



➤ Bodenrichtwerte steigen deutlich stärker an als die Mieten und Kaufpreise in Berlin

Quellen

<https://www.morgenpost.de/berlin/article217337363/Mietspiegel-2019-Berlin-Miete-Wohnen-Vergleichsmiete-Mieterhoehung.html>

und Immobilienmarktbericht Berlin 2017/2018, Seite 89

6. Tipp: Bodenwert für bebaute Grundstücke

Münchener Modell:*

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

Beispiel:

Ersterwerb neu erstellter und bezugsfreier Eigentumswohnungen in Mehrfamilienhäusern				
Stadtgebiet	Anzahl Kauffälle			
	Preisspanne in €/m ² Wohnfläche			
	Mittelwert			
Wohnlage	2016		2017	
	einfach + mittel	gut + sehr gut	einfach + mittel	gut + sehr gut
City	1.247	529	1.150	303
	3.638 bis 6.030	3.221 bis 7.568	4.247 bis 7.299	3.733 bis 9.158
	4.813	5.090	5.764	5.825
Nord	365	30	722	50
	2.725 bis 7.171	3.296 bis 4.393	3.336 bis 7.508	3.691 bis 4.785
	4.855	3.890	5.581	4.272
Ost	478	18	615	10
	2.281 bis 5.237	2.853 bis 4.362	2.806 bis 5.314	3.707 bis 4.901
	3.762	3.528	4.106	4.338
Südost	770	16	487	7
	2.984 bis 4.523	2.780 bis 4.601	3.471 bis 5.464	3.200 bis 6.618
	3.768	3.414	4.412	4.182
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
West	89	0	178	0
	3.030 bis 4.734	---	2.764 bis 4.657	---
	3.877		3.712	

Immobilienmarktbericht
Berlin 2017/18 des
Gutachterausschusses

Weiterverkäufe von Eigentumswohnungen der Baujahre 1971 - 1990, die in der Rechtsform des Wohnungseigentums erstellt wurden				
Stadtgebiet	Anzahl Kauffälle			
	Preisspanne in €/m ² Wohnfläche			
	Mittelwert			
Wohnlage	2016		2017	
	einfach + mittel	gut + sehr gut	einfach + mittel	gut + sehr gut
City	15	17	22	19
	1.759 bis 2.709	2.313 bis 4.424	1.971 bis 4.022	2.698 bis 4.351
	2.128	3.309	2.960	3.506
Nord	18	2	17	8
	1.079 bis 3.376	---	1.493 bis 2.654	564 bis 3.450
	2.140		2.174	2.210
Ost	0	0	0	0
	---	---	---	---
Südost	55	0	42	0
	1.102 bis 2.305	---	1.634 bis 2.895	---
	1.710		2.268	
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
West	10	0	16	1
	2.016 bis 2.797	---	1.303 bis 2.931	---
	2.336		1.939	

- 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 Bodenpreinsniveau“, GuG 2013, Heft 5, Seiten 257 – 267, Kap. 2.2.4 Neuwied, Wolters Kluver

6. Tipp: Bodenwert für bebaute Grundstücke

Münchner Modell:*

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

Beispiel:	Bodenrichtwert:	1.700 €/m ²
	Immobilienmarktbericht Berlin 2017/18 des Gutachterausschusses	
	Kaufpreise bei Neubauten im Jahr 2017 (S. 61):	ca. 4.526 €/m ²
	Kaufpreise bei ca. 1973 errichteten Bestandsobjekten (S. 63):	ca. 2.626 €/m ²
	Wohnfläche gem. Mietspiegel: jeweils ca. 40 m ² bei Bestands- und Neubauobjekten	

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

aufgerundet: 1.000 €/m²

oder

$$\text{Bodenwert} = \text{Bodenrichtwert} \times \frac{\text{Bestandsmiete}}{\text{Neubaumiete}}$$

- Siehe Jahresbericht 2014 des Gutachterausschusses für Grundstückswerte im Bereich der Landeshauptstadt München „Der Immobilienmarkt in München“ (a. a. O.) Seite 64 sowie Moll-Amrein / Schaper (a. a. O.)

6. Tipp: Bodenwert für bebaute Grundstücke

Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises

1) Lage des Grundstücks:	Finanzgericht Berlin-Brandenburg ETW Az. 3 K 3137/19		
2) Grundstückart:	Wohnungseigentum		
3) Datum des Kaufvertrages:	26.04.2017	4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):	115.360
5) Ursprüngliches Baujahr:	1973	6) Wohn- bzw. Nutzfläche in m²:	39
7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:		8) ggf. Anzahl Tiefgaragenstellplätze:	1
9) ggf. Miteigentumsanteil - Zähler:	39	10) ggf. Miteigentumsanteil - Nenner:	1000
11) Grundstücksgröße in m²:	1185	12) Bodenrichtwert in €/m²: <small>Bodenrichtwert</small>	1000
13) Grundstücksgröße in m²:		14) Wert in €/m²:	

Kaufpreisaufteilung

Grund und Boden:
Gebäude:
Summe:

ermittelte Einzelwerte

46.215 € (≈ 56,27 %)
35.913 € (≈ 43,73 %)
82.128 € (100 %)

Übertragung des
Verhältnisses der
ermittelten Einzelwerte
auf den Kaufpreis

Kaufpreisanteile

64.913 € (≈ 56,27 %)
50.447 € (≈ 43,73 %)
115.360 € (100 %)

Durch die Reduzierung des Bodenwerts/m² von 1.700 €/m² auf 1.000 €/m² steigt der Gebäudeanteil bei ansonsten unveränderten Objektangaben

mit der BMF-Arbeitshilfe

von ca. 31 % auf 44 %

und

mit dem umgekehrten Ertragswertverfahren

von ca. 38 % auf 65 %.

Kaufpreisaufteilung und Verfahrensauswahl bei Immobilienbewertungen

1. Zielgrößen
2. Status quo inkl. Analyse der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums
3. Verfahrensauswahl gem. ImmoWertV im Vergleich zum BewG
4. Kaufpreisaufteilungen anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens
5. Widerlegung potenzieller Gegenargumente aus der Finanzverwaltung
6. Tipp: Bodenwertermittlung für bebaute Grundstücke
- 7. Zusammenfassung**

7. Zusammenfassung

Da Boden- und Gebäudeanteile nicht separat verkauft werden, ist die Kaufpreisaufteilung ein **Spezialfall der Teilwertermittlung, bei der** gem. § 6 Abs. 1 EStG im Rahmen des jeweiligen Gesamtkaufpreises (= 100 %) die objektiv anhand der ImmoWertV zu ermittelnden **Teilpreise für den Boden- sowie für den Gebäudeanteil zu bestimmen sind.**

In notariellen Kaufverträgen **vereinbarte Kaufpreise und -aufteilungen werden gem. BFH-Urteil vom 16. 09. 2015 – IX R 12/14 bei zutreffendem Ansatz der Objekteigenschaften i.d.R. anerkannt;**
es sei denn, dass diese der Finanzverwaltung **manipuliert oder unzutreffend erscheinen,**
wofür aber die mit der BMF-Arbeitshilfe berechneten Aufteilungsergebnisse kein Anhalt sind.

Diese **Beweislastumkehr** sollte somit auch bei eingereichten sachverständigen Begründungen und bei Gutachten gelten.

7. Zusammenfassung

Das umgekehrte Ertragswertverfahren ist empirisch belegt,
bereits in der vereinfachten Version (Stufe 1)
für die Durchführung und Überprüfung von Kaufpreisaufteilungen
für jeden geeignet und **voraussichtlich auch für alle anderen Gebäudetypen
anwendbar**,
unter den Bedingungen, dass:

Bodenwert < **Kaufpreis** (ggf. zzgl. Investitionskosten)

und **Gebäudealter** < **Gesamtnutzungsdauer**

Im Bedarfsfall kann die Stufe 1 nach derselben Vorgehensweise durch
individuelle sachverständige Begründungen (Stufe 2) und
entsprechende Verkehrswertgutachten (Stufe 3) ergänzt werden,
wie z.B. beim Bodenrichtwert in Hochpreis- und Verdichtungszone, fiktivem Baujahr o.ä.

 Sofern das Vergleichswertverfahren nicht durchführbar ist, **ist das umgekehrte Ertragswertverfahren auch eine Alternative für Verkehrswertgutachten.**

7. Zusammenfassung

Das umgekehrte Ertragswertverfahren ist eine sachverständige Begründung,
+ deren Berechnung nachvollziehbar ist,
+ die ohne methodische Mängel der ImmoWertV entspricht und
+ deren Wahl als Wertermittlungsverfahren durch Beifügen der
Aufsatzes (DStR 2020, 481) und der Doktorarbeit als PDF begründet werden kann,

unter der Voraussetzung, dass

der Kaufpreis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt wurde,

z.B. Vergleich mit Kaufpreisen und -spannen im Grundstücksmarktbericht
oder Nachweis der Überschusserzielungsabsicht gem. BFH-Urteil vom 06. 11. 2001 - IX R 97/00 (a. a. O.),
wobei größere Abweichungen bei Bedarf individuell zu begründen sind,

und

die jeweiligen Objektangaben, Einflussgrößen und Wertansätze

vom jeweiligen Bearbeiter

zutreffend und möglichst objektiv

in die Berechnung eingegeben werden,

insbesondere Baujahr und bereits durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen.