

Aufteilung von Grund und Boden bei Anschaffung einer Eigentumswohnung

Die Aufteilung von Grund und Boden bei der Anschaffung einer Immobilie wirft in der Praxis immer problematische Fragen auf. Einerseits muss aus Sicht der Finanzverwaltung mit realistischen Werten gearbeitet werden. Andererseits ist eine ungünstige Aufteilung zwischen Grund und Boden für den Steuerpflichtigen bei der Ertragssteuer unvorteilhaft. Der BFH hat sich in der Entscheidung vom 16.09.2015 – IX R 12/14 mit der Frage der Aufteilung bei Eigentumswohnungen auseinandergesetzt. In diesem Zusammenhang stellt er u.a. die Bedeutung von amtlichen Bodenrichtwerten klar.

*BFH, Urt. v. 16.09.2015 – IX R 12/14

Sachverhalt

Im November 2000 erwarb der Kläger zwei Eigentumswohnungen im Obergeschoss desselben Hauses. Der Kaufpreis für die Wohnungen betrug jeweils 498.000 DM. Im Vertrag nahmen die Parteien eine Aufteilung des Kaufpreises vor. Laut Vertrag sollten auf jede Wohnungseinheit bzw. das Gebäude 300.000 DM und auf den anteiligen Grund und Boden 198.000 DM entfallen. Der Anteil des Gebäudes am Gesamtkaufpreis betrug damit ca. 60 %. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigte der Kläger eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von ca. 60 % der Gesamtanschaffungskosten für die Immobilien. Das Finanzamt folgte dieser Aufteilung der Anschaffungskosten nicht. Es berücksichtigte bei der Einkommensteuerveranlagung lediglich einen Gebäudewert von 35 %. Das Finanzamt ließ im Rahmen des Einspruchsverfahrens eine Kaufpreisaufteilung durch einen Bausachverständigen durchführen. Dieser ermittelte im qualifizierten Sachwertverfahren einen Gebäudewertanteil von 24 % bzw. 23 %.

Verfahren vor dem FG

Erstinstanzlich hat das FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 18.02.2014 – 5 k 5012/12 im Wesentlichen dem Kläger recht gegeben. Die Aufteilung eines Kaufpreises richtet sich grundsätzlich nach der Aufteilung, die die Vertragsparteien vornehmen. Der Aufteilung eines Kaufpreises auf Grund und Boden und den Gebäudeanteil durch Parteivereinbarung sei immer dann zu folgen, wenn es sich um eine „von wechselseitigen Interessen getragene Vereinbarung“ handele. Nach diesen Grundsätzen legte das FG hier die vertragliche Vereinbarung für die Kaufpreisaufteilung zugrunde. Sogenannte „nennenswerte Zweifel“ an der vertraglichen Aufteilung hatte das FG nicht. Das Finanzamt hatte entsprechende Umstände auch nicht dargelegt. Nach Ansicht des FG könnten solche Zweifel jedenfalls nicht allein deshalb bejaht werden, weil bei der vertraglich vereinbarten Aufteilung der auf den Grund und Boden entfallende Wertanteil geringer sei als der amtliche Bodenrichtwert von hier 2.000 DM/qm. Auch bei dem Bodenrichtwert handelt es sich lediglich um eine Schätzungsgrundlage. Das FG verwies in diesem Zusammenhang darauf, dass der Bodenrichtwert noch per 01.01.1999 2.200 DM/qm betragen habe. In der Folgezeit ist dieser kontinuierlich gesunken. Am 01.01.2006 belief sich der Bodenrichtwert nur noch auf 750 €/qm. Nach Ansicht des FG war es daher nachvollziehbar, dass sich diese sinkende Tendenz bereits mehrere Jahre zuvor abgezeichnet und entsprechend Eingang in die Vertragsverhandlungen gefunden habe. Da der Vertrag unter fremden Dritten geschlossen worden sei, sei davon auszugehen, dass er von wechselseitigen Interessen getragen worden sei und diese auch der Kaufpreisaufteilung zugrunde gelegen hätten.

Entscheidung des BFH

Der BFH trifft hier keine abschließende Entscheidung in der Sache. Er hat viel mehr entschieden, dass die Revision des Finanzamts begründet ist und daraufhin die Entscheidung des FG aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Der BFH hebt zunächst hervor, dass die Ermittlung der Anschaffungskosten für das Gebäude dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. Dies umfasst auch die Aufteilung der Anschaffungskosten für das Gebäude einerseits und den dazugehörigen Grund und Boden andererseits. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Kaufpreisaufteilung, die sich aus einem Kaufvertrag ergibt, auch grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen. Diese vereinbarten und bezahlten

Anschaffungskosten sind daher für die Abschreibung prinzipiell maßgeblich. Dabei ist es nach Ansicht des BFH unerheblich, dass der Käufer im Hinblick auf seine AfA-Berechtigung ein Interesse an einem höheren Anschaffungswert für das Gebäude hat. Dies allein rechtfertigt jedoch grundsätzlich noch keine abweichende Verteilung der Anschaffungskosten. Die vertraglichen Vereinbarungen der Parteien sind allerdings nicht bindend, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen,

- der Kaufpreis sei nur zum Schein bestimmt worden oder
- die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S.v. § 42 AO seien gegeben.

Keine Gestaltung der Steuerhöhe

Die Parteien können demnach nicht die Steuerhöhe durch eine Vereinbarung über die Aufteilung der Anschaffungskosten mittelbar gestalten. Dies widerspräche der gebotenen Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Das FG als Tatsacheninstanz muss daher im Rahmen der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage im Einzelfall prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Es darf sich daher nicht darauf beschränken, die vertragliche Aufteilung steuerrechtlich nachzuvollziehen, sondern hat das Ergebnis durch weitere Umstände, insbesondere der objektiv am Markt erzielbaren Preise bzw. Verkehrswerte zu verifizieren. Nach Auffassung des BFH hat hier das FG Berlin-Brandenburg keine hinreichende Würdigung der konkreten Wertverhältnisse der Kaufobjekte vorgenommen. Es hat die Gesamtumstände von Grundstück und Gebäude nicht umfassend gewürdigt, um konkrete Anhaltspunkte herauszuarbeiten, die die vertragliche Aufteilung ggf. als nachvollziehbar erscheinen lassen. Der bloße Hinweis auf allgemein fallende Bodenrichtwerte genügt nicht.

Bedeutung des Bodenrichtwerts

Eine erhebliche Abweichung des vereinbarten Grund- und Bodenwerts von den entsprechenden Bodenrichtwerten rechtfertigt es jedoch nicht, diese an Stelle der vereinbarten Werte zugrunde zu legen. Auch eine Schätzung der auf den Gebäudeanteil entfallenden Anschaffungskosten kann nicht allein mit dieser Begründung vorgenommen werden. Bei einer derartigen Diskrepanz handelt es sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte widerspiegelt.

Würdigung der Gesamtumstände

Zur Überprüfung, ob die vertragliche Aufteilung auch den tatsächlichen Wertverhältnissen entspricht, muss das FG eine Würdigung der Gesamtumstände vornehmen. Es muss insbesondere prüfen, ob besondere Aspekte die Abweichung nachvollziehbar erscheinen lassen. Dies können z.B. besondere Ausstattungsmerkmale des Gebäudes, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen sein. Aber auch eine ggf. eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge ist zu berücksichtigen. Der Wohnwert des Gebäudes im Kontext der Nachbarschaft (Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage) ist ebenfalls zu bewerten. Eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Gebäude ist danach lediglich geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Das FG hat in diesem Zusammenhang einen gewissen Bewertungsspielraum.

Fazit:

Auch nach dem Urteil bleibt die Aufteilung des Gebäudewerts im Verhältnis zum Wert des Grund und Bodens ein schwieriges und streitanfälliges Unterfangen. Hervorzuheben ist, dass der BFH in jedem Fall den vertraglichen Vereinbarungen erst einmal den Vorrang gewährt. In der Praxis sollte daher als Konsequenz aus dem Urteil eine Aufteilung im notariellen Kaufvertrag bei einem Immobilienerwerb erfolgen. Die zweite wichtige Konsequenz aus dieser Entscheidung ist m. E., dass der Bodenrichtwert für die Aufteilung allenfalls ergänzend herangezogen werden kann. Bei einer Eigentumswohnung ist dabei zusätzlich zu berücksichtigen, dass über das zum gehörenden Wohneigentum gehörende Grundstück durch die Wohnungseigentümer nur gemeinschaftlich verfügt werden kann. Eine Bebauung ist daher beispielsweise durch einen einzelnen Wohnungseigentümer nicht möglich. Auch die Nutzung des auf die Wohnung entfallenden Grundstücksbruchteils kann nur im Einvernehmen mit den anderen Eigentümern erfolgen. Dies ist bei der Wertfeststellung m. E. zusätzlich zu berücksichtigen. Gerade bei Wohnungseigentum kann soweit der Bodenrichtwert allenfalls eine grobe Orientierung für den Wert des Grund und Bodens sein.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Februar 2016

- 10.02. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.02. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 15.02. Gewerbesteuer