

Urteil vom 16. September 2015, IX R 12/14

Vertragliche Kaufpreisaufteilung

BFH IX. Senat

AO § 41 Abs 2, AO § 42, EStG § 7 Abs 1, EStG § 7 Abs 1, EStG § 21, EStG § 21

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 17. Februar 2014, Az: 5 K 5012/12

Leitsätze

Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude ist der Berechnung der AfA auf das Gebäude zu Grunde zu legen, sofern sie 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 Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18. Februar 2014 5 K 5012/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erwarb im November 2000 zwei Eigentumswohnungen im Obergeschoss desselben Hauses für je 498.000 DM. Dabei entfielen lt. Vertrag auf jede Wohnungseinheit/Gebäude 300.000 DM und auf den anteiligen Grund und Boden 198.000 DM. Dies entspricht einer Kaufpreisverteilung von 60,24 % auf das Gebäude und 39,76 % auf den Grund und Boden. Besitz, Nutzen und Lasten gingen mit Kaufpreiszahlung per 1. Juli 2001 über.
- 2** Die Kläger erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung unter Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung (AfA) auf den Gebäudeanschaffungswert von 627.831,65 DM (60,24 % von Gesamtanschaffungskosten über 1.042.387 DM). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer davon abweichend unter Zugrundlegung eines Gebäudewertes von 35 % fest. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens ließ das FA eine Kaufpreisaufteilung im qualifizierten Sachwertverfahren durch einen Bausachverständigen durchführen, der für die beiden Eigentumswohnungen einen Gebäudewertanteil in Höhe von 24 % und 23 % feststellte. Für 2001 ergab sich hieraus eine AfA für sechs Monate von 2.451 DM und für 2002 von 2.506 €. Das FA setzte die Einkommensteuer 2001 und 2002 entsprechend erhöht fest.
- 3** Mit der Klage machten die Kläger geltend, die im Kaufvertrag ausdrücklich geregelte Aufteilung sei zu Grunde zu legen, zumal die Richtigkeit durch die gutachterliche Stellungnahme des Diplom-Ingenieurs St. belegt sei, woraus hervorgehe, dass angesichts der allgemeinen Marktlage, der Nachbarschaftsbebauung sowie weiterer wertbeeinflussender Merkmale des Grundstücks ein Abschlag vom Bodenrichtwert per 1. Januar 2002 in Höhe von 15 % gerechtfertigt und angemessen sei.
- 4** Die Klage hatte ganz überwiegend Erfolg.

- 5** Das Finanzgericht (FG) entschied, der Maßstab für die Wertaufteilung von Grund und Boden und Gebäude richte sich grundsätzlich nach der Kaufpreisaufteilung der Vertragsparteien, es sei denn, es lägen die Voraussetzungen für die Annahme eines Scheingeschäfts oder eines Gestaltungsmissbrauchs vor oder es bestünden "nennenswerte Zweifel" an der vertraglich vereinbarten Aufteilung. In diesen Fällen sei das FA gemäß § 162 der Abgabenordnung (AO) zur Schätzung befugt. "Nennenswerte Bedenken" seien einzelfallbezogene Bedenken, die der Anlegung allgemeiner Maßstäbe notwendigerweise entgegenstünden. Eine Einigung der Vertragsparteien sei immer dann zu berücksichtigen, wenn es sich um eine "von wechselseitigen Interessen getragene Vereinbarung" handle. Ausgehend hiervon sei im Streitfall die vertragliche Vereinbarung für die Kaufpreisaufteilung zu Grunde zu legen. Für eine Schätzung sei kein Raum, da keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich seien, dass es sich bei dieser Vereinbarung um ein Scheingeschäft oder einen Gestaltungsmissbrauch handle. Sog. "nennenswerte Zweifel" an der vereinbarten Aufteilung erkenne der Senat nicht, das FA habe entsprechende Umstände auch nicht dargelegt. Solche Zweifel könnten 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; denn auch der Bodenrichtwert sei lediglich eine Schätzungsgrundlage. Vielmehr sei zu berücksichtigen, ob bei der Anschaffung einer Eigentumswohnung im Einzelfall wertbeeinflussende Umstände, die sich nach allgemeiner Lebenserfahrung preisbildend beim Boden- oder beim Gebäudeteil auswirken, zum Tragen gekommen seien. Dies sei nach den jeweiligen tatsächlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung der Interessenlage des Erwerbers zu entscheiden. Demnach seien auch die Vorstellungen der Vertragsparteien und insbesondere des Erwerbers zur Preisbildung des Bodenanteils zu berücksichtigen. Im Streitfall ergebe sich aus den beigezogenen Akten des FA, dass der maßgebliche Bodenrichtwert per 1. Januar 1999 2.200 DM/qm betragen habe und in der Folgezeit kontinuierlich gesunken sei. Nach Auskunft des FA in der mündlichen Verhandlung habe sich der Wert zum 1. Januar 2006 auf 750 €/qm belaufen. Es sei daher nachvollziehbar, dass sich diese sinkende Tendenz bereits mehrere Jahre zuvor abgezeichnet und 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 wechselseitigen Interessen auch der Kaufpreisaufteilung zu Grunde gelegen hätten.
- 6** Unter Ansatz der vom FA nicht bestrittenen Anschaffungskosten der Kläger belaufe sich die AfA auf 6.421,15 € jährlich (1.042.387 DM x 60.24 % x 2 %). Für 2001 sei die AfA jedoch nur für sechs Monate anzusetzen, da der Gefahrübergang per 1. Juli 2001 erfolgt sei, sie belaufe sich mithin auf 3.210,57 €.
- 7** Hiergegen richtet sich Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts rügt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. §§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 21 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Das FG habe ohne nähere Prüfung angenommen, dass es sich um eine von wechselseitigen Interessen getragene Vereinbarung handle, weil der Vertrag unter fremden Dritten geschlossen sei. Soweit bei vertraglichen Vereinbarungen fremder Dritter grundsätzlich von gegenläufigen Interessen auszugehen sei, könne dies hier nur für die Vereinbarung des Gesamtkaufpreises gelten. Das FG lasse unberücksichtigt, dass selbst im Hinblick auf den sechs Jahre später gültigen geringeren Bodenrichtwert der im Kaufvertrag fixierte Bodenwert immer noch in erheblichem Umfang von dem amtlichen Bodenrichtwert abweiche. Die im Streitfall vorliegenden Zweifel an der wirtschaftlichen Haltbarkeit der Aufteilung lt. Kaufvertrag habe das FG nicht erkannt. Die Kaufpreisaufteilung durch das FA sei im qualifizierten Sachwertverfahren durch einen Bausachverständigen erfolgt und damit als geeignetes Schätzverfahren anzuerkennen.
- 8** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen,
hilfsweise,
die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 9** Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10** Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen schließt sich der Auffassung des FA an und führt weiter aus, dass gegen einen kaufvertraglich vereinbarten Aufteilungsmaßstab nennenswerte Zweifel sprächen, wenn dieser vom objektiven Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter in nicht unwesentlichem Umfang abweiche. Die Aufteilung sei unter Heranziehung eines einzelfallgerechten Maßstabs vorzunehmen. Grundsätzlich seien zwar vertraglich vereinbarte Regelungen zwischen nicht in einer Nähebeziehung stehenden Vertragsparteien steuerrechtlich anzuerkennen. Den Vertragsparteien einer Immobilientransaktion der hier in Rede stehenden Art wohne dieser vermutete Interessengegensatz aber hinsichtlich einer im Vertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung gerade nicht inne. Es sei im Gegenteil häufig nicht auszuschließen, dass die von den

Vertragsparteien selbst vorgenommene Aufteilung nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche und nur "der Steuern wegen" vorgenommen wurde.

- 11** Für die Überprüfung der wirtschaftlichen Haltbarkeit der vertraglichen Vereinbarung seien die anerkannten Vorschriften der Verkehrswertermittlung auf der Grundlage des Baugesetzbuchs, insbesondere die Immobilienwertermittlungsverordnung, vormals Wertermittlungsverordnung, heranzuziehen.
- 12** Eine Überprüfung sollte sich im Idealfall an dem wirklich am Markt für das konkrete Grundstück erzielten Preis orientieren, zumindest aber alle in Betracht kommenden Beweisanzeichen (Indizien) bewerten.
- 13** Nennenswerte Zweifel seien jedenfalls dann anzunehmen, wenn die sich aus dem vertraglich vereinbarten Verteilungsmaßstab ergebenden Werte um 10 % von den Werten abwichen, die sich aus einem objektiv bestimmten Aufteilungsmaßstab ergäben. Zur Feststellung und Korrektur einer wesentlichen Abweichung von der im Kaufvertrag niedergelegten Kaufpreisaufteilung böten sich im Wesentlichen eine bausachverständige Stellungnahme oder die Arbeitshilfe der Verwaltung zur vereinfachten Kaufpreisaufteilung an.
- 14** Da es in den Fällen der vereinbarten Kaufpreisaufteilung mangels Interessengegensatzes nicht selten einer Überprüfung anhand des objektiven Verhältnisses der Verkehrswerte bedürfe, müsse der Großteil der Kaufpreisaufteilungen durch die für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Stellen selbständig durchgeführt bzw. auf Plausibilität geprüft werden.
- 15** Im Streitfall weiche der vertraglich vereinbarte Aufteilungsmaßstab wesentlich von dem Aufteilungsmaßstab ab, den der Bausachverständige der Finanzverwaltung unter Anwendung des Sachwertverfahrens ermittelt habe.
- 16** Der vertraglich gewählte Aufteilungsmaßstab könne nicht nachvollziehbar dargelegt werden. Die bausachverständige Stellungnahme zur Kaufpreisaufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter habe andererseits nicht hinreichend begründet widerlegt werden können. Aufgrund der erheblichen Abweichung vom Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter bestünden nennenswerte Zweifel an dem vertraglich vereinbarten Aufteilungsmaßstab; eine hiervon abweichende Schätzung sei nicht nur zulässig, sondern im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung auch geboten.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die finanzgerichtlichen Feststellungen tragen die Bestätigung der vertraglichen Kaufpreisaufteilung durch das FG und damit seine Bestimmung der Höhe der streitbefangenen Gebäude-AfA nicht.
- 18** 1. a) Die Höhe der Gebäude-AfA richtet sich nach den Anschaffungskosten für das Gebäude (§ 7 Abs. 1 EStG). Die Höhe der Anschaffungskosten bildet die Grundlage für die Bestimmung der AfA. Ihre Ermittlung unterliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Dies gilt auch für die Aufteilung der Anschaffungskosten von Gebäude einerseits und dazu gehörendem Grund und Boden andererseits.
- 19** b) Wurde die entsprechende Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen, sind diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zu Grunde zu legen (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. April 2009 IX R 35/08, BFHE 224, 533, BStBl II 2009, 663; vom 18. Januar 2006 IX R 34/05, BFH/NV 2006, 1634; BFH-Beschlüsse vom 4. Dezember 2008 IX B 149/08, BFH/NV 2009, 365; vom 24. Januar 2007 IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104). Wenngleich dem Käufer im Hinblick auf seine AfA-Berechtigung typischerweise an einem höheren Anschaffungswert des Gebäudes gelegen ist und die entsprechende Aufteilungsvereinbarung --zu Gunsten des Verkäufers-- ggf. Einfluss auf eine für ihn positive sonstige Vertragsgestaltung haben kann, rechtfertigt dies grundsätzlich noch keine abweichende Verteilung (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 34. Aufl., § 6 Rz 118).
- 20** Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter binden allerdings nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, der Kaufpreis sei nur zum Schein bestimmt worden (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1998 X R 96/96, BFHE 187, 450, BStBl II 1999, 217) oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S.

von § 42 AO seien gegeben (BFH-Urteile in BFHE 224, 533, BStBl II 2009, 663; in BFH/NV 2006, 1634, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 365).

- 21** c) Auch mit einer nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung zu Grunde zu legenden Vereinbarung können die Parteien jedoch angesichts der gebotenen Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht die Höhe der Steuer des Käufers --konkret seiner AfA-- gestalten. Deshalb hat das FG im Rahmen der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage im Einzelfall (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2009, 365, m.w.N.; vom 26. August 2008 IX B 63/08, juris) zu prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen (BFH-Urteil vom 10. Oktober 2000 IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2007, 1104; vom 16. September 2002 IX B 35/02, BFH/NV 2003, 40). Es darf sich 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 (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 365).
- 22** Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten rechtfertigt es aber nicht ohne weiteres, diese an die Stelle der vereinbarten Werte zu setzen oder die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Es handelt sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte wiedergibt. Ein solches Indiz kann durch andere Indizien entkräftet werden. Das FG hat die Gesamtumstände des Kaufobjekts aufzuklären und dahingehend zu würdigen, ob besondere Aspekte die Abweichung nachvollziehbar erscheinen lassen. Zu denken ist dabei etwa an besondere Ausstattungsmerkmale des Gebäudes, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, eine ggf. eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge oder den Wohnwert des Gebäudes im Kontext der Nachbarschaft (Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage). Parallel dazu hat das FG die besonderen Kriterien des Grundstücks zu berücksichtigen, etwa eine gepflegte Gartenanlage oder störenden Baumbestand.
- 23** d) Eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Gebäude ist lediglich geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt (BFH-Urteil in BFHE 224, 533, BStBl II 2009, 663, m.w.N.) und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juli 2002 IV B 160/01, BFH/NV 2002, 1563).
- 24** Das FG hat im Rahmen seiner Gesamtwürdigung einen gewissen Bewertungsspielraum. Es gelten insoweit die allgemeinen Grundsätze der finanzgerichtlichen Sachverhaltsfeststellung und Sachverhaltswürdigung. Dabei kommt eine Bindung an etwaige Schätzungen des FA nicht in Betracht.
- 25** e) Kann nach diesen Grundsätzen eine vereinbarte Kaufpreisaufteilung nicht der Besteuerung zu Grunde gelegt werden, hat sie das FG entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude zu ersetzen. Dabei hat das FG die, nach welchem Wertermittlungsverfahren die Kaufpreisaufteilung vorzunehmen ist, anhand der Umstände des Einzelfalls zu beantworten (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2007 IV B 111/06, BFH/NV 2008, 360, m.w.N.; vom 23. Juni 2005 IX B 117/04, BFH/NV 2005, 1813).
- 26** 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG im Streitfall keine hinreichende Würdigung der konkreten Wertverhältnisse der Kaufobjekte vorgenommen. Es hat die Abweichung der vertraglichen Kaufpreisaufteilung von dem zum Zeitpunkt des Kaufabschlusses geltenden Bodenrichtwert weder konkretisiert noch seine Indizwirkung erkannt. Weiter hat es 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 dem nicht.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de