

Bedarfsbewertung bebauter Grundstücke bei Betriebsaufspaltungen

Bei Bedarfsbewertungen vermieteter Geschäftsgrundstücke sind nach - dem seit 1996 neu eingeführten - § 146 Abs. 2 BewG die bebauten Grundstücke grundsätzlich mit einem Vielfachen der vertraglich „vereinbarten Mieten“ anzusetzen. Diese Bestimmung gilt nach § 12 Abs. 3 ErbStG auch für Bewertungen solcher Grundstücke in Fällen von Schenkungen oder erbrechtlichen Übergängen an Dritte.

In Fällen von Betriebsaufspaltungen vertrat die neuere finanzgerichtliche Rechtsprechung und ein Teil der Fachliteratur die Auffassung, dass die entgeltliche Nutzung von Betriebsgrundstücken durch eine Betriebsgesellschaft auf Grund der im Steuerrecht allgemein geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise als „eigenbetriebliche“ Verwendung durch das Besitzunternehmen anzusehen sei. Dies entspreche dem Merkmal der „Selbstnutzung“ durch den Eigentümer oder dessen Familienangehörigen in § 146 Abs. 3 BewG. Diese Auslegung hätte in solchen Fällen zur Folge, dass bei einer Bewertung von bebauten Grundstücken nicht die tatsächlich gezahlten Miet- oder Pachtentgelte, sondern die in der Region der Belegenheit der Grundstücke „üblichen Mieten“ anzusetzen wären. Und soweit sich dort eine ortsübliche Miete nicht ermitteln lässt, müsste die Bewertung gemäß § 147 Abs. 1 BewG auf der Grundlage der Summe aus dem Wert des jeweiligen Grund und Bodens und des Wertes der Gebäude erfolgen.

In seiner Revisionsentscheidung vom 2. 2. 2005 (II R 4/03) hat der BFH nunmehr die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtung auf Bewertungen nach den §§ 146 ff. BewG verneint. Ein Ansatz der „üblichen Miete“ kommt danach in Fällen von Betriebsaufspaltungen nicht in Betracht. Die Entscheidungsgründe des BFH in dieser Revisionsache lassen allerdings in folgenden Bereichen Zweifel an der Übertragbarkeit seiner Feststellungen zur Betriebsaufspaltung auf abweichende Gestaltungen aufkommen:

- Zum einen betraf der zu entscheidende Sachverhalt die entgeltliche Nutzungsüberlassung von Geschäftsgrundstücken einer - von mehreren Gesellschaftern (vom Vater und zwei seiner Söhne) gemeinsam beherrschten - Personengesellschaft an die von den gleichen Personen gehaltene Kapitalgesellschaft (GmbH). Es bleibt zu klären, ob die dargestellten Grundsätze auch auf die sehr viel engeren Verbindungen von natürlichen Personen zwischen einer von ihnen gegründeten GbR und einer von den gleichen Gesellschaftern oder auch nur von einer dieser Personen beherrschten Personengesellschaft (z. B. einer GmbH & Co. KG) zutreffen.
- Zum anderen scheint die Gesetzesauslegung des BFH zur Neuregelung in § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG nicht zu berücksichtigen, dass es an einer konkreten Aussage des Gesetzgebers fehlt, was dieser mit der Aufzählung einzelner konkreter Anknüpfungsmerkmale in dieser Bestimmung für den Bewertungsansatz nach den „üblichen Mieten“ tatsächlich beabsichtigte. Sein nur allgemein gehaltener Hinweis auf die vom Gesetzgeber nicht übernommenen Ergänzungsvorschläge des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vermag die Zweifel hieran nicht auszuräumen.

- Ferner lässt der BFH ausdrücklich offen, ob etwas anderes gelten könnte, wenn die Vereinbarungen über die Höhe der Mieten so stark von außerhalb der üblichen Marktgegebenheiten liegenden Motiven geprägt werden, die auch der normalen Ertragsbesteuerung nicht zu Grunde gelegt werden können. Hierbei schwingen doch wieder marktwirtschaftliche Überlegungen mit.
- Schließlich hatte sich der BFH in dieser Entscheidung nicht mit der Problematik einer Aufteilung eines einheitlich geregelten Mietentgelts auf unterschiedlich motivierende Vergütungsfaktoren zu befassen.

Bei diesen vom BFH noch nicht geschlossenen Lücken bleiben noch Ansatzpunkte für abweichende Entscheidungsgesichtspunkte in künftigen Revisionsverfahren.

München, im Juli 2005

Ansprechpartner (Tel. 089 - 55 17 07 - 0):

Johannes Bitzer
Rechtsanwalt
Steuerberater

Dr. Günter Dreßler
Rechtsanwalt
Steuerberater