

**Keine erbschaft- oder schenkungssteuerliche Bewertung von Grundstücken
nach der vereinbarten Miete bei Betriebsaufspaltungen
- Neue Rechtsprechung**

WP/StB Dr. Hermann Langenmayr und RA/StB Dr. Günter Dreßler, beide München*

(veröffentlicht in DStR 2002 S. 1555)

I. Problemstellung:

Nach § 146 Abs. 3 BewG werden bebaute Grundstücke dann nach der „üblichen Miete“ und nicht nach der tatsächlich vereinbarten Jahresmiete bewertet, wenn ihre Nutzungsüberlassung an den Eigentümer, an Fremde unentgeltlich oder an Angehörige wie Arbeitnehmer des Eigentümers entgeltlich erfolgt. Dies sind alles personenbezogene Anknüpfungseigenschaften der Nutzungsberechtigten. Hinsichtlich der Angehörigenqualifikation nimmt diese Bestimmung zwar ausdrücklich Bezug auf § 15 AO, sonst aber auf keine gesetzliche Definition.

Betriebsaufspaltungen sind in dieser Aufzählung der unterschiedlichen Anknüpfungsmerkmale zwar nicht ausdrücklich erwähnt. Sie wegen der typischen persönlichen Verflechtungen der Anteilshalter an dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen in die Bewertung gemäß § 146 Abs. 3 BewG nach der „üblichen Miete“ und, wenn sich eine solche wegen der Besonderheit der Raumnutzung nicht ermitteln läßt, in die Ermittlung nach Sachwerten gemäß § 147 Abs. 1 BewG einzubeziehen, ist vom ihrem Sinngehalt her aber systemimmanent sowie methodisch erforderlich. Die Nutzung von Betriebsgrundstücken kommt in diesen Fällen der Selbstnutzung durch den Eigentümer oder der Überlassung an Angehörige sehr nahe.

Die zwischen den Besitz- und Betriebsunternehmen vereinbarten „Mieten“ werden aus unternehmerischer Dispositionsfreiheit heraus im übrigen häufig nach anderen und individuellen Gesichtspunkten als auf dem freien Markt oder unter fremden Dritten sonst üblich vereinbart. Auch setzen sie sich mitunter aus einer Reihe von Entgeltfaktoren zusammen, die im Hinblick auf die sich nahestehenden Beteiligten nicht nur das reine Nutzungsrecht am Betriebsgebäude abgelten sollen.

Betriebsaufspaltungen erfolgen ferner vielfach in Unternehmen mit räumlichen Sonderausstattungen wie z. B. für Fertigungsanlagen, Ausstellungshallen oder Lagerzwecke, für die es örtlich oder regional keine vergleichbaren Mieten gibt. Bei Bewertungen hierfür gemäß § 146 Abs. 2 BewG das Zwölfeinhalbfachen des Dreijahresdurchschnitts der tatsächlich vereinbarten Entgelte oder auch nur eine „übliche“ Miete ansetzen zu müssen, führt daher zu empfindlichen Überraschungen und zu unliebsamen steuerlichen Folgen, die es zu neutralisieren gilt.

Bei den Bewertungen für *Erbschaft- oder Schenkungssteuerzwecke* nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. den §§ 145 ff BewG kann es bei einem Wertansatz nach den vereinbarten Nutzungsentgelten an Stelle einer „üblichen Miete“ häufig zu gravierenden, in einzelnen Fällen sogar zu existenzgefährdenden steuerlichen Auswirkungen kommen. Dies kann der Gesetzgeber im Hinblick auf Betriebsaufspaltungen nicht beabsichtigt haben. Eine gegenteilige steuerliche Behandlung widerspräche u.E. auch dem Sinn und Zweck der Sonderregelung in § 146 Abs. 3 BewG für derartige Fälle und der teleologischen Auslegung dieser Vorschrift.

* Beide Autoren sind Angehörige der Kanzlei Dr. Langenmayr & Partner GbR, München.

II. Wesenselemente einer steuerlich relevanten Betriebsaufspaltung

Inbegriff einer jeden steuerlich relevanten Betriebsaufspaltung ist die enge personelle oder sachliche Verflechtung zwischen zwei, durch Teilung selbständig gewordenen Rechtsträgern ein und derselben Unternehmenseinheit, der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft, sowie die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen (hier bebauter Betriebsgrundstücke) durch das Besitzunternehmen (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) an die über die Beteiligten gesellschaftsrechtlich verbundene Betriebsgesellschaft, meist gegen Entgelt.

In Ermangelung einer genaueren Regelung oder gesetzlichen Definition einer „Betriebsaufspaltung“ hat die Rechtsprechung dieses Rechtsinstitut über viele Entscheidungen hin als zulässiges Gestaltungsinstrument herausgearbeitet¹ und ihm seit längerem steuerliche Anerkennung verschafft².

Nach dem Beschluß des Großen Senates des BFH vom 8. 11. 1971³ setzt bei einer Betriebsaufspaltung die Erfüllung des Merkmals der „personellen Verflechtung“ voraus, daß eine Person oder mehrere Personen als Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen anteilmäßig beherrschen und sie dadurch in der Lage sind, durch gemeinsames Handeln in beiden verbundenen Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen auszuüben und durchzusetzen. Entscheidend ist hierbei, daß die Geschicke des Besitzunternehmens und der Betriebsgesellschaft in wesentlichen Fragen durch die gleichen, sie beherrschenden Personen bestimmt werden können. Ihr Beherrschungswille muß sich dabei insbesondere auf das Nutzungsverhältnis bezüglich der wesentlichen Betriebsgrundlagen erstrecken. Dieses sollte nicht gegen den Willen dieser Personen umfunktioniert oder aufgelöst werden können⁴. Die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an die Betriebsgesellschaft durch diese Personen wird in diesem Zusammenhang „als unternehmerisches Instrument der Beherrschung“ gewertet⁵.

III. Bewertungsverhalten der Finanzverwaltung in Fällen von Betriebsaufspaltungen

Die Finanzverwaltung beruft sich in einzelnen Bewertungsfällen bei Betriebsaufspaltungen auf den Zwang der Bewertung eines bebauten Grundstücks nach § 146 Abs. 2 BewG, folglich mittels des Multiplikators 12,5 auf den Durchschnitt der tatsächlich vereinbarten Mieten der letzten 3 Jahre vor dem Bewertungsstichtag; überdies ohne jegliche Differenzierung zwischen der reinen Nutzungsvergütung und der bewußt gewählten Abgeltung sonstiger Leistungen mit dem vereinbarten Entgelt. Sie begründet diese Handhabung mit der aus ihrer Sicht erschöpfenden Aufzählung der Sonderfälle in § 146 Abs. 3 BewG durch den Gesetzgeber. Der Begriff der Angehörigen sei in § 15 AO abschließend definiert. Für eine weitergehende Interpretation, z. B. für Betriebsaufspaltungen, sei daher kein Raum.

Eine solch enge Auslegung der Aufzählungen in § 146 Abs. 3 BewG ist jedoch einseitig und keineswegs zweifelsfrei. Sie führt darüber hinaus zu steuerlich ungerechten Ergebnissen und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten steuerlichen Folgen. Die *neueste* finanzgerichtliche Rechtsprechung sieht dies ebenso; sie wird nachstehend⁶ näher analysiert. Daher ist nach der Auslegung der Sondertatbestände in § 146 Abs. 3 BewG auch in Fällen von Betriebsaufspal-

¹ Vgl. u. a. BFH - Urteil des GrS vom 8. 11. 1971 - GrS 2/71 - BStBl. 1972 II S. 63, vom 22. 1. 1994 - BStBl. 1994 II S. 91, vom 23. 5. 2000 - VIII R 11/99 - BStBl. 2000 II S. 621 oder BB 2000 S. 2294 oder DB 2000 S. 2354, vom 16. 10. 2000 - VIII B 18/99 -

BFH/NV 2001 S. 438 und vom 28. 11. 2001 - X R 50/97 - DStR 2002 S. 260.

² Vgl. Märkle, Beratungsschwerpunkt Betriebsaufspaltung - neueste Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR 2002: Teil I Heft 27 S. 1109 und Teil II Heft 28 S. 1153.

³ BFH - GrS 2/71 - BStBl. 1972 II S. 63.

⁴ Vgl. BFH - Urteil vom 27. 8. 1992 - IV R 13/91 - BStBl. 1993 II S. 134 und vom 21. 8. 1996 - X R 25/93 - BStBl. 1997 II S. 44 vom 10. 4. 1997, BStBl. 1997 II S. 569, vom 13. 11. 1997, BStBl. 1998 II S. 254 und vom 15. 1. 1998, BStBl. 1998 II S. 478.

⁵ Vgl. BFH vom 27. 8. 1992 a.a.O. (vgl. Fußnote 4).

⁶ Vgl. Abschnitt VI. mit einzelnen Zitaten.

tungen der Ansatz der „üblichen Miete“ und nicht des tatsächlich vereinbarten und gezahlten Entgelts durchaus gerechtfertigt.

IV. Ausnahmbewertung nach § 147 Abs. 1 BewG bei Nichtermittelbarkeit einer üblichen Miete bei Spezialnutzung von Gebäuden

Für die erwähnten, betrieblich genutzten Grundstücke mit gebäudlichen Sonderausstattungen z. B. für Fertigungen, Ausstellungshallen, Lagerzwecken oder zur Aufnahme bestimmter technischer Einrichtungen⁷ vor Ort oder auch in der Region der Belegenheit des zu bewertenden Grundstücks läßt sich typischerweise eine „übliche Miete“ nicht ermitteln. Deshalb bestimmt sich die Bemessungsgrundlage in diesen Fällen gemäß § 147 Abs. 1 BewG nach der Summe der aktuellen Werte von Grund und Bodens und der aufstehenden Gebäude. Diese Werte liegen in aller Regel unter der ortsüblichen Miete und entsprechen damit am ehesten der Individualität und Besonderheit des Bewertungsobjekts sowie der Unvergleichbarkeit des im Einzelfall zu bewertenden bebauten Betriebsgrundstücks mit anderen.

V. Gesetzesauslegung zu § 146 Abs. 3 BewG

Zuzugeben ist zwar, daß die „Betriebsaufspaltung“ in § 146 Abs. 3 BewG nicht ausdrücklich erwähnt ist, nach den in Abschnitt II näher dargelegten Voraussetzungen der notwendigen personellen Verflechtung zweier Betriebsteile sind aber die „persönlichen Bindungen“ zwischen den sie beherrschenden Personen und zu dem zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut vergleichbar einer Nutzungsüberlassung von Betriebsgegenständen durch den Eigentümer an seine „Familienmitglieder“ oder an sonstige „Angehörige“. Diese enge Verbindung kommt durch die persönliche Verflechtung vielmehr der „Selbstnutzung“ durch den Eigentümer sehr nahe und muß daher gerechterweise die Ausnahmbewertung nach § 146 Abs. 3 BewG - in Anlehnung an die örtlich - oder regional „übliche Miete“ - erfahren. Das Merkmal der Betriebsaufspaltung ist wegen der geschilderten engen persönlichen Verflechtung zumindest der Nutzungsüberlassung an „Angehörige“ oder „Arbeitnehmer“ des Eigentümers gleichzustellen; die neueste finanzgerichtliche Rechtsprechung ordnet sie als „eigenbetriebliche Nutzung“ ein⁸. Andernfalls würden Mietverhältnisse im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wie solche „unter fremden Dritten“ behandelt.

Nach dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zur Abgrenzung der Tatbestände der tatsächlichen Miete in § 146 Abs. 2 BewG von denen der „üblichen Miete“ in § 146 Abs. BewG⁹ im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 1997 vom 20. 12. 1996¹⁰ sollen für die Anwendung des § 146 Abs. 3 BewG u. a. (alle) „überhaupt objektiv feststellbaren engeren Verbindungen zwischen Vermieter und Mieter“ ausschlaggebend sein, die in irgendeiner Weise Einfluß auf das Nutzungs- oder Mietverhältnis und insbesondere auf die frei verhandelbare Entgeltlichkeit bzw. Miethöhe haben können. Diese individuelle Wertermittlung ermögliche ein wesentlich genaueres Eingehen auf besondere Gegebenheiten des Einzelfalles. Gerade für Zwecke wie diese ist das neue Bewertungsverfahren nach § 146 Abs. 3 BewG gewählt worden.

VI. Wandel der Rechtsprechung zur Bewertung nach §§ 146 Abs. 3 BewG bei Betriebsaufspaltungen

Betriebsaufspaltungen sind nach ständiger Rechtsprechung besonders dann anzunehmen, wenn Gegenstand einer Vermietung oder Verpachtung die Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (hier: ein Bürogebäude) an ein gewerbliches Unternehmen ist und

⁷ Vgl. § 147 Satz 2 BewG i.V.m. Abschnitt 16 der Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens (BewRGr) und Abschnitt 178 der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR).

⁸ Vgl. Darstellung mit Zitaten in Abschnitt VI.

⁹ Vgl. die BT - Drucks. 13/5952 S. 84 f.; darin führt der Ausschuß überzeugend aus: „In den Fällen, in denen keine Miete gezahlt wird oder aufgrund der tatsächlichen Umstände darauf geschlossen werden kann, daß die Miete nicht unter marktgerechten Bedingungen vereinbart wurde, ist die übliche Miete als Berechnungsgrundlage heranzuziehen.“

¹⁰ BGBl. 1996 I S. 2049.

mindestens eine oder mehrere Personen gemeinsam in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen zu bilden und durchzusetzen, folglich eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen der Vermietung durch die Besitzgesellschaft und der gewerblicher Nutzung seitens der Betriebsgesellschaft besteht¹¹.

Während die Rechtsprechung bisher in Fällen von Betriebsaufspaltungen der Auffassung der Finanzverwaltung gefolgt ist und die Bewertungen jeweils nach dem vereinbarten Nutzungsentgelt (§ 146 Abs. 2 BewG) bestätigt hat¹², bahnt sich hierzu nunmehr ein „Wandel“ in der gerichtlichen Einschätzung der Bewertung von Betriebsaufspaltungen an.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in einem noch nicht veröffentlichten, inzwischen aber bestandkräftigen Urteil vom 6. 3. 2002¹³ darauf hingewiesen, daß es bei klassischen Betriebsaufspaltungen eine Wertermittlung nach der vereinbarten Miete deswegen steuerlich für „nicht zutreffend“ erachtet, weil die entgeltliche Überlassung von Betriebsgrundlagen (hier: Bürogebäude) bei Gesellschafteridentität in der Besitz- und in der Betriebsgesellschaft als „eigenbetriebliche Nutzung durch das Besitzunternehmen“ anzusehen ist, die grundsätzlich nach der regional üblichen Miete zu bewerten ist. Für die personenbezogenen Bindungsvoraussetzungen bei einer solchen eigenbetrieblichen Nutzung bezieht es sich darin ausdrücklich auf die neuere Rechtsprechung des BFH¹⁴, die aktuelle Literatur¹⁵ und das BMF - Schreiben vom 10. 12. 1985¹⁶. Sollte die Finanzverwaltung trotz dieser - als richtungsweisend zu bezeichnenden - Entscheidung in solchen Fällen von Betriebsaufspaltungen an ihrer bisherigen Auffassung der Annahme einer Fremdvermietung an eine rechtlich selbständige Betriebsgesellschaft festhalten, wird es schnell zu weiteren finanzgerichtlichen Verfahren führen, die in Revisionsverfahren münden werden, so daß sich auch der BFH alsbald zur Rechtmäßigkeit dieser Annahme äußern wird müssen.

VII. Literaturmeinungen zur Bewertung nach § 146 Abs. 3 BewG bei Betriebsaufspaltungen

Auch in der Fachliteratur mehren sich in letzter Zeit die Meinungen, daß in Fällen von Betriebsaufspaltungen zu Bewertungszwecken die „übliche Miete“ an Stelle des tatsächlich vereinbarten Entgelts anzusetzen sei¹⁷. Begründet wird diese Auffassung mit der Feststellung, daß nach der ständigen Rechtsprechung¹⁸ als „nahestehende“ Personen nicht nur natürliche Personen sondern auch Gesellschaften, insbesondere Kapital- und Personengesellschaften, angesehen werden. Die diesbezüglichen Alternativeigenschaften des „Nahestehens“ kann auch hier durch persönliche oder sachliche Beziehungen begründet werden; die persönlichen Aspekte sind hierbei die gesellschaftsrechtlichen Verbundenheiten bzw. Verflechtungen bis zur vollen Beherrschung der Gesellschaften durch die vertraglich gebundenen Gesellschafter. Diese tendenziell vorrangig an die Merkmale „Angehörige“ und „andere“ (Personen) in § 146 Abs. 3 BewG anknüpfenden Interpretationen des „Nahestehens“ sind zielführend und bleiben

¹¹ Vgl. BFH vom 10. 4. 1997, BStBl. 1997 II S. 569, vom 13. 11. 1997, BStBl. 1998 II S. 254 und vom 15. 1. 1998, BStBl. 1998 II S. 478.

¹² Vgl. u. a. BFH - Urteil vom 16. 6. 1994 - IV R 48/93 - BStBl. 1996 II S. 82 und vom 3. 8. 2000 - III R 75/96 - BFH/NV 2001 S. 484..

¹³ FG Baden-Württemberg (13. Senat mit Sitz in Karlsruhe) - Az.: 13 K 60/00 rkr. - eine Fundstelle ist noch nicht bekannt.

¹⁴ BFH - Urteil vom 16. 6. 1994 - IV R 48/93 - BStBl. 1996 II S. 82 und vom 3. 8. 2000 - III R 75/96 - BFH/NV 2001 S. 484.

¹⁵ Gürsching-Stenger, Komm. zum Bewertungsgesetz/Vermögensteuergesetz, Stand Juni 1998, § 146 BewG Anm. 194.

¹⁶ BMF - Schreiben vom 10. 12. 1985 Betr.: Betriebsaufspaltung- BStBl. 1985 I S. 683.

¹⁷ Vgl. *Neufang*, Die Grundstücksbewertung nach dem Jahressteuergesetz 1997, Steuerliche Betriebsprüfung 1997 S. 266 (267), *Wolf*, Probleme der neuen Bedarfsbewertung von Immobilien für Zwecke der Erbschaftsteuer, DStR 1997 S. 349 (352), *Vorwohl*, Betriebsaufspaltungen vererben: Besser nicht!, BB 1999 S. 1300 ff. und *Christoffel*, Bewertung von Betriebsgrundstücken bei Personen- und Kapitalgesellschaften, GmbHR 1998 S. 74.

¹⁸ Vgl. BFH vom 1. 10. 1986 - I R 54/83 - BStBl. 1987 II S. 459 oder BB 1987 S. 810 sowie vom 6. 8. 1985 - VIII R280/81 - BStBl. 1986 II S. 17 oder BB 1985 S. 2155 und vom 23. 10. 1985 - I R 247/81 - BStBl. 1986 II S. 195 oder BB 1986 S. 309..

ohne weiteres im Rahmen üblicher teleologischer Auslegungen in Fällen nicht erschöpfender Aufzählungen von steuerlichen Anknüpfungspunkten in einem Steuergesetz.

Zur gleichen, neutralisierenden Schlußfolgerung kommt man mit der berechtigten Auffassung, bei der Focussierung der Tatbestände in § 146 Abs. 3 BewG habe der Gesetzgeber nicht alle gleichgelagerten Gesichtspunkte im einzelnen aufgezählt, sie aber erfassen wollen¹⁹.

*Vorwohl*²⁰ und *Christoffel*²¹ unterstreichen die ihrer Ansicht nach in § 146 Abs. 3 BewG noch gelassenen Auslegungslücken mit ihrer Forderung, Ähnliches müsse für die Vermietung unter Unternehmerehegatten, für Vermietungen im Rahmen von Sonderbetriebsvermögen und bei Leasingverträgen gelten und die Rechtsprechung wie die Finanzverwaltung müßten weitere Fallgruppen bilden, die unter diese Bestimmung fallen und in denen mangels Marktgerechtigkeit nicht die tatsächliche Miete, sondern das übliche Entgelt anzusetzen ist. Hierzu gehöre unbedingt auch die Betriebsaufspaltung. Schließlich könne es auch nicht angehen und entspreche nicht den seinerzeit erkennbaren Absichten des Gesetzgebers, daß sich der anzusetzenden Wert eines Betriebsgrundstückes durch die Aufspaltung eines Einzelunternehmens (hier ist die „übliche Miete“ anzusetzen) in zwei selbständige Unternehmensteile (hierdurch soll dann die tatsächlich Miete Besteuerungsgrundlage werden) verändert.

VIII. Bewertungsrechtliche Sonderfälle bei Betriebsaufspaltungen

1. Gleichgerichtete Interessen bei den gleichen Beteiligten an der Besitz- und Betriebs-gesellschaft

Während für Betriebsaufspaltungen neben möglichen sachliche Verflechtungen über die zur Nutzung überlassener Betriebsgrundlagen auch persönlichen Verknüpfungen zu den beiden beteiligten Gesellschaften ausreichen²², intensivieren sich letzere durch die beherrschende Beteiligung der gleichen Personen an beiden Unternehmen²³; hierdurch haben sie Gesellschafter widerlegbare gleichgelagerte Wirtschaftsinteressen, gerichtet auf die Verwirklichung unabdingbarer gemeinsamer Interessen. Dies bedeutet die gezielte Durchsetzung eines einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen in den mit einander verflochtenen Unternehmen i. S. der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH²⁴ durch die gesellschaftsrechtliche Beherrschung. Darin sieht es der BFH für entscheidend an, daß die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen, bezogen auf das die wesentlichen Betriebsgrundlagen betreffende, entgeltliche Nutzungsverhältnis, einen zielgerichteten gemeinsamen Betätigungswillen haben, vergleichbar dem Eigentümer bei der Eigennutzung eines bebauten Grundstücks. Hierdurch unterscheidet sich die Tätigkeit dieser Gesellschafter des Besitzunternehmens von dem Handeln und der Zielsetzung eines normalen Vermieters gegenüber Dritten. Auch in solchen Fällen erscheint daher wegen der engen Bindung der Gesellschafter an die beteiligten Unternehmen der Ansatz der „üblichen Miete“ i. S. von §

¹⁹ Vgl. auch *Vorwohl*, a.a.O. (Fußnote 17) S. 1307, der deshalb zu Recht von „nur beispielhafter Aufzählung“ der Merkmale in § 146 Abs. 3 BewG spricht und darauf hinweist, daß bei Betriebsaufspaltungen mangels Marktgerechtigkeit „nicht die tatsächliche Miete zum Ansatz gelangen darf“; *Vorwohl* fordert dann weiterhin zu Recht (dort in Fußnote 69), daß diese Sonderregelung wegen der damit verbundenen engen persönlichen Bindungen auch für „Vermietungen an den Unternehmerehegatten“ gelten müßte; diese Feststellungen werden unterstrichen durch die unter V. dargelegten Ausführungen und Absichtserklärungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (Fundstelle vgl. Fußnote 9) und die eingangs erwähnte Hektik des im Herbst 1996 unter Zeitdruck durchgeführten Gesetzgebungsverfahrens.

²⁰ A.a.O. (Fußnote 17) S. 1307 linke Spalte.

²¹ A.a.O. (Fußnote 17) S. 75 linke Spalte.

²² Vgl. BFH - Urteil vom 15. 10. 1998 - IV R 20/98 - BStBl. 1999 II S. 445 und vom 23. 1. 2002 - IX B 117/01 - BFH/NV 2002 S. 777.

²³ Vgl. BFH - Beschluß vom 29. 8. 2001 - VIII B 15/01 - BFH/NV 2002 S. 185 m.w.N. - „Beherrschung“ richtet sich nach den gesellschaftsrechtlichen Stimmrechtsverhältnissen.

²⁴ BFH - Beschluß vom 8. 11. 1971 - GrS 2/71 - BStBl. 1972 II S. 63 sowie BFH vom 10. 4. 1997, BStBl. 1997 II S. 569, vom 13. 11. 1997, BStBl. 1998 II S. 254 und vom 15. 1. 1998, BStBl. 1998 II S. 478, vom 15. 11. 2001 - VIII B 45/01 - BFH/NV 2002 S. 345 und Finanzgericht Nürnberg vom 5. 12. 2001 - III 117/1999 - EFG 2002 S. 570.

146 Abs. 3 BewG an Stelle der tatsächlich vereinbarten gerechtfertigt.

2. **Generalbevollmächtigung eines Ehegatten durch den anderen zum einheitlichen wirtschaftlichen Handeln in von beiden gehaltenen Gesellschaften**

Nicht selten kommt in der Praxis der Fall vor, daß bei Betriebsaufspaltungen einer der beiden Ehegatten, obwohl er nicht nur Gesellschafter der Besitzgesellschaft ist, sondern darin sogar eigene satzungsmäßige Funktionen ausübt, dem anderen Partner durch notarieller Beurkundung eine „Generalvollmacht“ für dessen Handeln in beiden Unternehmen bestellen läßt, damit dieser im Bedarfsfall noch besser und schneller eigenverantwortlich handeln kann.

In solchen Fällen verdichtet sich das Merkmal der „personellen Verflechtung“ bei einer Betriebsaufspaltung noch weiter durch die Erteilung dieser uneingeschränkten Bevollmächtigung auf eine einzige Person. Durch eine solche Verdichtung der Funktionen in beiden gespaltenen Unternehmen in einer Hand kommt die Nutzung der Betriebsgrundlagen derjenigen durch den „Eigentümer oder dessen Familie“ i. S. von § 146 Abs. 3 BewG sehr nahe i. S. des BFH - Urteils vom 2. 4. 1997²⁵, und zwar mit der gleichen steuerrechtlichen Auswirkung eines Ansatzes der „üblichen Miete“ an Stelle der zwischen beiden persönlich verflochtenen Gesellschaften tatsächlich vereinbarten Entgelten.

Aus diesen Gründen kann man hierbei nicht nur von einer untrennbaren Verflechtung der Positionen von Vermieter und Mieter, sondern auch von einer „Überlassung von Räumen an sich selbst“ sprechen, im Sinne der BFH - Urteile vom 23. 4. 1954²⁶ und vom 22. 6. 1960²⁷ sowie der Begründung in der BT - Drucks. 140/72, nach denen eben entgeltliche Nutzungsüberlassungen nicht den typischen Charakter einer Vermietung unter üblicherweise fremden Dritten hat.

Beteiligungen an Personengesellschaften als Besitz- oder Betriebsgesellschaften nehmen dabei insoweit noch eine besondere, steuerlich zu bewertende Position ein, als Personengesellschaften nach ständiger Rechtsprechung als mit ihren Gesellschaftern identisch anzusehen sind²⁸.

IX. **Zusammenfassende Betrachtung**

Der Überblick über die fortentwickelte Rechtsprechung und die sich wandelnden Literaturmeinungen sowie die Analyse der einzelnen Bewertungsmerkmale haben gezeigt, daß die Aufzählung der gesetzlichen Anknüpfungspunkte in § 146 Abs. 3 BewG für den Ansatz der „üblichen Miete“ an Stelle des zwischen einer Besitz- und einer von den gleichen Gesellschaftern gehaltenen Betriebsgesellschaft tatsächlich vereinbarten Entgeltes keineswegs erschöpfend ist. Sie ist vielmehr lückenhaft und damit nach dem Sinngehalt des vom Gesetzgeber mit dieser Sonderregelung Gewollten ausfüllbar.

Genau in diese normierten steuerlichen Bewertungsmerkmale paßt ihrem Sinn und Zweck und ihrem Spezifikum der Gesellschafteridentität in der Besitz- und der Betriebsgesellschaft nach auch die „Betriebsaufspaltung“, bei der die Gebrauchsüberlassung der an die Betriebseinheit vermieteten Betriebsgrundstücke und -gebäuden einer Selbstnutzung durch den Eigentümer oder der entgeltlichen Überlassung an Angehörige des Eigentümers sehr nahe kommt. Um es mit den Worten der neuen Finangerichtsrechtsprechung auszudrücken, ist sie als „*eigenbetriebliche Nutzung*“ durch das Besitzunternehmen anzusehen, die mit der „*üblichen Miete*“ oder, wenn sich eine ortsübliche Miete nicht ermitteln läßt, mit den *Grundstücksrichtwerten*²⁹ und den *Buchwerten* ihrer Aufbauten zu bewerten sind.

²⁵ BFH - Urteil vom 2. 4. 1997 - X R 21/93 - BStBl. 1997 II S. 565.

²⁶ BFH - Urteil vom 23. 4. 1954 - BStBl. 1954 III S. 178.

²⁷ BFH - Urteil vom 22. 6. 1960 - BStBl. 1960 III S. 358.

²⁸ BFH - Urteil vom 7. 12. 1988, BStBl. 1989 II S. 237.

²⁹ Nach den in regelmäßigen Zeitabständen durch die Gutachterausschüsse der Städte und Gemeinden behördlich festgestellten „Bodenrichtwerten“.