

# Nochmals: Bewertung von Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken nach § 182 BewG

Von Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Der Beitrag befasst sich erneut mit der Frage, in welchen Fällen das Ertragswertverfahren oder das Sachwertverfahren bei der Bewertung von Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken anwendbar ist.

## 1. Vorbemerkung

*Goblisch*<sup>1</sup> hat für die Bewertung von Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken die Praxis der Finanzverwaltung vorgestellt und verteidigt, wonach das Sachwertverfahren als Auffanglösung anzuwenden ist, wenn sich für diese Grundstücke auf dem ortsüblichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt. Er ist zu dem Ergebnis gekommen, dass das Sachwertverfahren zur Regel wird, wenn geeignete Daten in Mietspiegeln oder Mietdatenbanken nicht vorhanden sind und der Steuerpflichtige auch kein Mietgutachten beibringt. Das überzeugt nicht.

## 2. Der Gesetzesbestand

Nach § 157 Abs. 1 BewG werden für Zwecke der Erbschaftsteuer Grundbesitzwerte festgestellt. Sie sind für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens zu ermitteln (§ 157 Abs. 3 S. 1). Außerdem sind sie für Betriebsgrundstücke zu ermitteln, die zu einem Gewerbebetrieb gehören und andernfalls zum Grundvermögen gehören würden (§ 157 Abs. 3 S. 1 BewG iVm § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Für die Bewertung dieser beiden Gruppen wirtschaftlicher Einheiten gelten die §§ 176 bis 198 BewG.<sup>2</sup>

§ 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG bestimmt, dass zum Grundvermögen unter anderem der Grund und Boden gehört, also das, was im Sinne des BGB ein Grundstück ist. Dem schließt sich die Unterscheidung zwischen unbebauten Grundstücken (§ 178 BewG) und bebauten Grundstücken (§ 180 Abs. 1 BewG) an. Bei den bebauten Grundstücken wird in § 181 Abs. 1 BewG für Zwecke der Bewertung zwischen bestimmten Grundstücksarten unterschieden. Dazu gehören nach Nr. 4 Geschäftsgrundstücke und nach Nr. 5 gemischt genutzte Grundstücke; die beiden Begriffe werden in § 181 Abs. 6 und 7 BewG näher erläutert.

Wie sich aus § 182 Abs. 1 BewG ergibt, stehen für die Bewertung der bebauten Grundstücke drei Verfahren zur Verfügung: das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren und das Sachwertverfahren. Welches Verfahren auf welche Grundstücksart anzuwenden ist, wird in § 182 Abs. 2 bis 4 BewG gesagt. Bei der Bewertung der Geschäftsgrundstücke und der gemischt genutzten Grundstücke kommen zwei Verfahren in Betracht, nämlich das Ertragswertverfahren oder das Sachwertverfahren. Lässt sich eine ortsübliche Miete ermitteln, ist im Ertragswertverfahren zu bewerten (§ 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG), lässt sie sich nicht ermitteln, ist im Sachwertverfahren zu bewerten (§ 182 Abs. 4 Nr. 2 BewG). Die beiden Verfahren stehen somit in einem Entweder-oder-Verhältnis, gelten also alternativ. Das Unterscheidungskriterium ist, ob sich für das Geschäftsgrundstück oder das gemischt genutzte Grundstück auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt, die in der Folge als ortsübliche Miete bezeichnet wird.

## 3. Ermitteln und Schätzen

Nach den allgemeinen Regeln des Abgabenrechts hat das Finanzamt den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§ 88 Abs. 1 S. 1 AO),<sup>3</sup> also auch, ob es eine ortsübliche Miete gibt. Art und Umfang der Ermittlungen richten sich nach den Umständen des Einzelfalls und stehen in seinem pflichtgemäßen Ermessen (§ 88 Abs. 1 S. 2 und 3 AO). Kann der Sachverhalt oder eine relevante Tatsache, hier die ortsübliche Miete, nicht ermittelt werden, muss nach § 162 AO geschätzt werden.<sup>4</sup> Erst wenn auch eine Schätzung nicht möglich ist, kommen Beweislastregeln zur Anwendung.<sup>5</sup> Deshalb kann keine Rede davon sein, dass der Steuerpflichtige die Beweislast für die Anwendung des Ertragswertverfahrens hat. Wenn eine Beweislastentscheidung erforderlich wird, geht sie wie sonst auch dahin, dass das Finanzamt die objektive Beweislast für die Rechtmäßigkeit seines Feststellungsbescheids trägt und damit auch für die Rechtmäßigkeit des von ihm angewendeten Bewertungsverfahrens. Deshalb kann sich das Finanzamt entgegen *Goblisch* nicht einfach auf das Sachwertverfahren zurückziehen, wenn es schwierig ist, die ortsübliche Miete zu ermitteln und es dem Steuerpflichtigen überlassen, sie auf seine Kosten durch ein Mietgutachten nachzuweisen, wenn er mit dem Prozedere nicht einverstanden ist. Eine Analogie zu § 198 BewG ist also nicht angezeigt.

## 4. Durchs wilde Absurdistan<sup>6</sup>

Die Unterscheidung zwischen Ermitteln und Schätzen findet sich im Wortlaut des § 182 BewG allerdings nicht. Dort wird für die Anwendbarkeit der beiden Bewertungsverfahren allein auf das Ermitteln abgestellt. Schätzen genügt also nicht. Aber dessen ungeachtet soll dem Schätzen im Ertragswertverfahren eine Bedeutung zukommen.

Damit man in das Ertragswertverfahren gelangt, muss sich eine ortsübliche Miete ermitteln lassen. Ist das möglich, gibt es nichts mehr zu schätzen. Hat man diese Miete gefunden, geschieht allerdings in der Folge nicht, was man zu erwarten geneigt ist, dass nämlich diese Miete der Bewertung zugrunde gelegt wird.

1) ZErb 2016, 59.

2) Der in § 157 Abs. 3 S. 1 BewG ebenfalls erwähnte § 159 BewG ist unmittelbar keine Bewertungsvorschrift, sondern dient der Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen vom Grundvermögen, für die jeweils eigene Bewertungsverfahren gelten.

3) § 88 AO gilt in jedem Besteuerungsverfahren (Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., § 88 AO Rn 6).

4) Ermitteln und Schätzen beruhen beide auf Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Ermitteln verlangt Gewissheit des Ergebnisses, also an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit. Beim Schätzen genügt geringere Wahrscheinlichkeit, deren Grad von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Außerdem muss es für eine Schätzung einen Schätzungsanlass geben; vgl. zum Ganzen Klein/Ratschow, AO, 13. Aufl., § 162 AO Rn 1 ff.

5) BFH v. 15.2.1989, X R 16/86, BStBl II 1989, 462; v. 23.3.2011, X R 44/09, BStBl II 2011, 884; Klein/Ratschow, AO, 13. Aufl., § 162 AO Rn 6.

6) In Anlehnung an den Titel des II. Bandes des Orientzyklus von Karl May.

Stattdessen wird sie ignoriert und durch die vereinbarte Miete ersetzt, die für zwölf Monate zu zahlen ist (§ 186 Abs. 1 S. 1 BewG). Die übliche Miete ist jedoch maßgebend, wenn es eine vereinbarte Miete nicht gibt, weil das Grundstück eigengenutzt ist, oder ungenutzt oder unentgeltlich überlassen ist; dem gleichgestellt ist der Fall, dass es eine vereinbarte Miete durchaus gibt, das Grundstück aber nur zu vorübergehendem Gebrauch überlassen wurde (§ 186 Abs. 2 Nr. 1 BewG), also für weniger als zwölf Monate. Außerdem ist die ortsübliche Miete maßgebend, wenn die tatsächliche Miete – also eine dritte Kategorie neben der üblichen Miete und der vereinbarten Miete – um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht (§ 186 Abs. 2 Nr. 2 BewG). In diesen beiden Fällen kommt es auf die Miete an, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Sie muss aber entgegen § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG nicht ermittelt werden. Denn nach § 186 Abs. 2 S. 2 BewG ist sie zu schätzen. Aber das ist überflüssig, weil sich eine ortsübliche Miete hat ermitteln lassen, denn sonst befände man sich nicht im Ertragswertverfahren. So gesehen, hat § 186 Abs. 2 BewG keinen Anwendungsbereich. Und lässt sich eine ortsübliche Miete nicht ermitteln, scheidet das Ertragswertverfahren aus. Dann ist nach § 182 Abs. 4 Nr. 2 BewG zwangsläufig das Sachwertverfahren maßgebend. Dann werden, altmodisch gedacht und überspitzt formuliert, Backsteine gezählt und ihre Werte aufsummiert. Hier ist jede Miete, ob üblich, vereinbart

oder tatsächlich gezahlt, bedeutungslos. Mieten schätzen muss man dann auch nicht.

### 5. Das sinnvolle Ganze

Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber ein sinnvolles Ganzes hat regeln wollen, kann man annehmen, dass er das Ertragswertverfahren für alle Fälle hat eröffnen wollen, in denen es eine ortsübliche Miete gibt. Sie deckt sich bei einer längerfristigen Vermietung zwischen fremden Dritten üblicherweise mit der vereinbarten Miete, die daher als ortsübliche Miete angesehen werden kann. Eine Suche nach einer ortsüblichen Miete ist in den mietlosen Fällen des § 186 Abs. 2 Nr. 1 BewG notwendig. Sie kann, wie jede andere Besteuerungsgrundlage auch, geschätzt werden, wenn sie sich nicht ermitteln lässt. Und schließlich ist eine Suche nach einer ortsüblichen Miete erforderlich, wenn die vereinbarte Miete nicht fremdüblich ist, sodass sie nicht als Besteuerungsgrundlage akzeptiert werden kann.

In diesem sinnvollen Ganzen ist § 182 Abs. 3 und 4 BewG im Wege teleologischer Extension so zu lesen, dass Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln oder schätzen lässt, im Ertragswertverfahren zu bewerten sind, andernfalls im Sachwertverfahren.

#### Auf einen Blick

Das Ertragswertverfahren gilt für die Bewertung von Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, wenn sich eine ortsübliche Miete ermitteln oder schätzen lässt. Nur wenn das nicht möglich ist, kommt es zu einer Bewertung im Sachwertverfahren; dann ist dieses Verfahren, wie unsere Kanzlerin sagen würde, alternativlos. Das liegt nicht an einem Regel-Ausnahme-Verhältnis der beiden Verfahren, sondern daran, dass sich ohne einen wie auch immer gefundenen Ertrag ein Ertragswertverfahren denknotwendig nicht anwenden lässt. Auf Beweislastregeln kommt es erst an, wenn eine ortsübliche

Miete weder ermittelt noch geschätzt werden kann. Dann trägt das Finanzamt wie sonst auch die objektive Beweislast für die Rechtmäßigkeit seines Bescheids, und damit auch des Bewertungsverfahrens, auf dem der Bescheid beruht. Dass der Steuerpflichtige bei der Ermittlung oder Schätzung einer ortsüblichen Miete mitwirken muss, ergibt sich aus den allgemeinen Regeln des Abgabenrechts. Aber seine Mitwirkungspflicht geht nicht soweit, dass er auf seine Kosten dem Finanzamt ein Mietwertgutachten zur Verfügung stellen muss, wenn er nicht im Sachwertverfahren landen möchte.