

Handwritten mark: "K. 1188" above a circled "4" with a diagonal line through it.

**Telefonkommentar von StB Dr. Dirk Meyer-Scharenberg zum BFH-Urteil v. 16.12.1988 III R 113/85, BStBl 1989 II S. 764: Vorbehaltsnießbrauch an Betriebsgrundstück**

*1. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich durch einen Vorbehaltsnießbrauch an einem Betriebsgrundstück im Zeitpunkt der Übertragung des Eigentums?*

Wer ein Betriebsgrundstück unentgeltlich auf einen an dem Betrieb nicht beteiligten Dritten überträgt, erzielt einen Entnahmegewinn in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert des entnommenen Grundstücks. Der III. Senat hat klargestellt, daß sich an diesem Ergebnis nichts ändert, wenn der Betriebsinhaber sich ein Nießbrauch- oder anderes Nutzungsrecht vorbehält, das Grundstück also letztlich in gleicher Weise betrieblich nutzen kann. Der Nutzungsvorbehalt wirkt sich weder mindernd auf den Entnahmewert des Grundstücks aus noch bleibt der Betriebsinhaber wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks. Damit ergeben sich beim Vorbehaltsnießbrauch an Betriebsgrundstücken im Hinblick auf den Entnahmegewinn dieselben Rechtsfolgen wie bei einer Schenkung ohne Nutzungsvorbehalt. Von unentgeltlichen Nießbrauchbestellungen an Betriebsgrundstücken ist also dringend abzuraten.

*2. Wie geht es aber nach der Entnahme steuerlich weiter?*

Der Betriebsinhaber wollte ein mit dem Barwert der ortsüblichen Miete eingelegtes Nutzungsrecht aktivieren und linear über die voraussichtliche Dauer der Nutzungsüberlassung abschreiben. Der VIII. Senat des BFH hatte eine solche Behandlung in einer Entscheidung aus dem Jahre 1983 für richtig gehalten. Die Finanzverwaltung hatte daraufhin die Nichtanwendung dieser Entscheidung verfügt. Im Beschluß des Großen Senats zur Nutzungseinlage war die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt worden. Die Bewertung des eingelegten Nutzungsrechts mit dem Barwert der ortsüblichen Miete, wie sie dem Steuerpflichtigen vorschwebte, kommt demnach nicht in Betracht.

Das bedeutet jedoch nicht, daß der Betriebsinhaber überhaupt keine Abschreibungen mehr geltend machen kann. Nach dem zweiten Leitsatz der Entscheidung kann der Vorbehaltsnießbraucher seine eigenen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem betrieblich genutzten Grundstück stehen, durch Absetzung einer entsprechenden Einlage gewinnmindernd berücksichtigen. Zu diesen

Aufwendungen rechnen auch die abschreibbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten, die der Nießbraucher selbst getragen hat.

3. *Was versteht der BFH unter "eigenen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die der Nießbraucher selbst getragen hat"?*

Diese Frage mußte aufgrund verfahrensrechtlicher Besonderheiten nicht abschließend entschieden werden. Zwei Möglichkeiten stehen zur Diskussion. Zum einen könnte es sich um die ursprünglichen, noch nicht abgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes handeln, also um den Restbuchwert. Diese Lösung führt jedoch nicht immer zu befriedigenden Ergebnissen. Ist das entnommene Gebäude nämlich bereits voll abgeschrieben, kann der Betriebsinhaber nach der Nießbrauchbestellung keine Abschreibungen geltend machen, obwohl er bei der Entnahme alle stillen Reserven versteuert hat. Im Hinblick auf die Auflösung der stillen Reserven erscheint es daher sachgerecht, den Teilwert als das dem Betriebsinhaber weiterhin zustehende Aufwandspotential anzusehen. Diese Lösung befürwortet auch der III. Senat, ohne dies allerdings abschließend zu entscheiden.

4. *Kann der Vorbehaltsnießbraucher das ihm zustehende Aufwandspotential in Gestalt des Restbuchwertes bzw. des Teilwertes sofort absetzen?*

Nein. Das dem Vorbehaltsnießbraucher zustehende Aufwandspotential ist zu periodisieren. Wie dies zu geschehen hat, hat der BFH allerdings wieder ausdrücklich offengelassen. Auch in dieser Frage kommen zwei Lösungsmöglichkeiten in Betracht. Entweder setzt der Betriebsinhaber die Abschreibungen an, die er geltend machen könnte, wenn er weiterhin Eigentümer des entnommenen Grundstücks wäre. Oder er verteilt die Aufwendungen linear auf die Dauer des voraussichtlichen Nutzungsvorbehalts.

5. *Haben Sie eine Erklärung dafür, weshalb der III. Senat sich zu dieser Frage nicht äußern wollte?*

Ja. Nur die Verteilung des Aufwandspotentials auf die voraussichtliche Dauer des Nutzungsvorbehalts ist mit der Vorstellung von der Wirtschaftsguteigenschaft der Nutzungsrechte vereinbar. Es gibt gute Gründe, die dafür sprechen, daß Nutzungsrechte keine Wirtschaftsgüter sind, die Gegenstand einer Einlage sein könnten. Verzichtet man auf die Wirtschaftsgutvorstellung, läßt sich die Ab-

schreibungsberechtigung nur mit Hilfe der Lehre vom Drittaufwand begründen. Diese Lehre ist innerhalb des BFH äußerst umstritten. Offenbar wollte der III. Senat der hausinternen Diskussion nicht ohne Not vorgeifen. Nach der Lehre vom Drittaufwand kann der Vorbehaltsnießbraucher die Gebäudeabschreibungen absetzen, die der neue Eigentümer geltend machen könnte, wenn er das Wirtschaftsgut an Stelle des Vorbehaltsnießbrauchers zur Einkunftserzielung nutzen würde.