

BETRIEB EINES PARKHAUSES

Geerbtes Parkhaus als erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen

von Dr. Katrin Dorn, München und Dr. Thomas Stein, Ulm

| Mit Urteil vom 28.2.24 (II R 27/21, Abruf-Nr. 242235) hat der BFH klargestellt, dass im Rahmen eines Parkhausbetriebs Dritten zur Nutzung überlassene Parkplätze erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen darstellen. Dabei widerspricht der BFH auch der Auffassung der Finanzverwaltung, die in Ausnahmefällen für den vergleichbaren Fall der Beherbergungsbetriebe eine Begünstigung bislang gewährt hat (vgl. R E 13b.13 S. 3 ErbStR). Abzuwarten bleibt, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagieren wird. |

1. Der Streitfall

Geklagt hatte der Alleinerbe seines in 2018 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörte dessen Einzelunternehmen. Dieses umfasste ein mit einem Parkhaus und einer Tankstelle bebautes Grundstück. Das Parkhaus, das täglich 24 Stunden geöffnet war, hatte der Erblasser ursprünglich selbst betrieben. Ab Anfang 2000 verpachtete er es unbefristet an den Kläger. Die Einnahmen aus dem Pachtverhältnis führten beim Erblasser zu gewerblichen Einkünften nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Die Tankstelle, die 7,12 % der gesamten Bruttofläche des bebauten Grundstücks ausmachte, war bis Ende 2018 an eine GmbH verpachtet. Der Kläger gab in seiner Erklärung zur Feststellung des Wertes des Betriebsvermögens kein Verwaltungsvermögen an. Das Finanzamt hingegen setzte den gesamten Grundbesitzwert als Verwaltungsvermögen an. Die Klage beim zuständigen FG Köln blieb erfolglos, weil es sich nach Auffassung des Gerichts bei dem mit dem Parkhaus und der Tankstelle bebauten Grundstück um Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG handele. Nun musste der BFH entscheiden.

Mit seiner Revision machte der Kläger eine Verletzung von § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1, S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa und Buchst. b S. 2 ErbStG geltend. Die Begründung: Diese Vorschriften seien teleologisch und verfassungskonform dahin gehend auszulegen, dass es sich bei einem Parkhausbetrieb nicht um steuerschädliches Verwaltungsvermögen handle. Sollte der BFH dieser Auffassung nicht folgen, sei hilfsweise das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG darüber einzuholen, ob ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG vorliege, wenn ein gewerblicher Parkhausbetrieb im Unterschied zu anderen gewerblichen Betrieben als steuerschädliches Verwaltungsvermögen einzustufen sei.

Insoweit kritisierte der Kläger die Feststellung des BFH in seinem Urteil vom 2.12.20 (II R 22/18, BStBl II 22, 66) und bezog sich zudem auf die Ausführungen des Finanzausschusses im Gesetzgebungsverfahren. Danach sei Hauptziel der Verschonungsregelung, den Bestand von in personaler Verantwortung geführten Betrieben zu erhalten und Arbeitsplätze trotz eines erbfallbedingten Wechsels des Betriebsinhabers zu sichern. Dieser Sinn und Zweck sei bei



IHR PLUS IM NETZ
iww.de/erbbstg
 Abruf-Nr. 242235

Geerbtes Parkhaus war unbefristet an einen Dritten verpachtet

Einschränkende Auslegung der Vorschriften geboten?

der Auslegung der Regelungen über das Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen.

Ein Parkhausbetrieb diene nicht der risikolosen Renditeerzielung, sondern stelle ein Unternehmen dar, mit dem Arbeitsplätze geschaffen würden und das volkswirtschaftliche Leistungen erbringe. Auch die Finanzverwaltung sei der Auffassung, dass es darauf ankomme, ob die Tätigkeit der Grundstücksüberlassung insgesamt wegen der Zusatzleistungen nach ertragsteuerlichen Grundsätzen als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen sei. Demzufolge seien nach ihrer Ansicht Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen oder Campingplätze erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen (R E 13b.13 ErbStR 2019 vom 16.12.19, BStBl I 2019, Sondernr. 1/2019). Das FA beantragte, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

2. BFH musste zwei Rechtsfragen klären

Gegenstand des Verfahrens ist die Frage, ob das Parkhaus tatsächlich Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b ErbStG darstellt. Dabei ist der II. Senat mit zwei Fragen konfrontiert. Zum einen, ob ein Parkhausbetrieb überhaupt eine verwaltungsvermögensbegründende Nutzungsüberlassung an Dritte darstellt (Tz. 20 ff. des Urteils), zum anderen, ob die Rückausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG eingreift (Tz. 25 ff. des Urteils).

Grundstücke können dabei systematisch von § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG als Verwaltungsvermögen erfasst werden. Nach S. 1 der Regelung gehören Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Verwaltungsvermögen, sofern diese nicht unter die in S. 2 der Regelung aufgeführten (und vereinfacht dargestellten) Ausnahmen fallen (Buchst. a bis f):

- Betriebsaufspaltungen und Sonder-BV
- Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs
- Überlassungen im Konzern i. S. d. § 4h EStG
- Wohnungsunternehmen
- Überlassungen zur Förderung des Absatzes eigener Produkte
- Zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung

Beachten Sie | Darüber hinaus gewährt die Finanzverwaltung bislang eine Ausnahme, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen eines originär gewerblichen Betriebs erfolgt (vgl. in R E 13b.13 S. 3 ErbStR). Danach liegt kein Verwaltungsvermögen vor, wenn neben den überlassenen Grundstücksteilen weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten werden, sodass die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerblich einzustufen ist (z. B. bei Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen, vgl. R 15.7 Abs. 2 EStR, EStH).

Der Kläger beehrte eine Negierung der Verwaltungsvermögenseigenschaft als solcher oder jedenfalls eine teleologische und verfassungskonforme Auslegung der Ausnahmeregelung, wonach deren Voraussetzungen auch im vorliegenden Fall erfüllt seien.

Parkhausbetrieb dient gerade nicht der risikolosen Renditeerzielung

Liegt eine Verwaltungsvermögen begründende Nutzungsüberlassung überhaupt vor ...

... und falls ja, greift eine der typischen Rückausnahmen ein?

Erfolgt die Überlassung im Rahmen eines originär gewerblichen Betriebs?

3. Die Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision des Steuerpflichtigen zurück. Nach seiner Auffassung stellen im Rahmen eines Parkhausbetriebs Dritten zur Nutzung überlassene Parkplätze erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen dar. Dabei sei eine einschränkende Auslegung der entsprechenden Normen weder aus systematischen noch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Die Entscheidung des Gesetzgebers, bestimmte Nutzungsüberlassungen von Grundstücken nicht als schädliches Verwaltungsvermögen zu qualifizieren, sei durch seinen weiten Entscheidungsspielraum gedeckt.

Nach Auffassung des BFH enthält § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG eine abschließende Aufzählung des Verwaltungsvermögens. Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer.

MERKE | Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG sind Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke und Grundstücksteile als Verwaltungsvermögen anzusehen. Dabei gilt ein weites Verständnis, sodass „Dritter“ i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG jede Person ist, die nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identisch ist. Der Rechtsgrund für die Überlassung ist für die Einordnung irrelevant. So kann diese z. B. aufgrund eines entgeltlichen oder unentgeltlichen Miet-, Pacht- oder Leihvertrags erfolgen (vgl. Kirnberger in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13b ErbStG Rz. 64; vgl. BFH 24.10.17, II R 44/15, BStBl II 18, 358, zu § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG a. F.). Parkhaus und Tankstellenbetrieb stellen damit Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücksteile dar.

Der BFH hat darauf hingewiesen, dass auch die o. g. Rückausnahmen eng auszulegen sind. Es handelt sich nicht um Regelbeispiele, sondern um einen Katalog, in dem der Gesetzgeber die Voraussetzungen der Rückführung des von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgenommenen Verwaltungsvermögens in die Begünstigung abschließend festlegt (vgl. auch BFH 2.12.20, II R 22/18, BStBl II 22, 66, zu § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 ErbStG a. F.).

Für die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG für Betriebsverpachtungen differenziert der BFH: Soweit der Parkhausbetrieb unbefristet an den Erben verpachtet war, waren die Voraussetzungen erfüllt. Die Verpachtung führte beim Erblasser zu Einkünften aus § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, und der Erblasser hatte den Kläger durch Testament als Erben eingesetzt.

Dennoch scheiterte die Anwendung der Rückausnahme in Bezug auf das verpachtete Parkhaus. Die Rückausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG greift nach Einschätzung des II. Senats nicht für verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, die nicht unter § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG fallen. Damit stellt der BFH klar, dass der vom Erblasser zum Zeitpunkt des Erbfalls an den Kläger verpachtete Betrieb bereits vor seiner Verpachtung Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG und damit nicht begünstigtes

BFH betont weiten Entscheidungs- und Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Dritter ist jede nicht mit dem Überlassenden identische Person

Abschließender Katalog von Ausnahmen, nicht nur Regelbeispiele

Anwendung der Rückausnahme scheidet hier aus

Betriebsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG darstellte. Denn der Erblasser vermietete die im Parkhaus befindlichen Parkplätze als Grundstücksteile den Parkenden und somit Dritten. Denn unter den Begriff der Nutzungsüberlassung fällt auch die kurzfristige und langfristige Überlassung von Parkplätzen an Parkende, unabhängig davon, ob diese im Rahmen einer Miete oder Verwahrung erfolgt. Der Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG ist nicht auf eine längere Nutzungsüberlassung wie typischerweise aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags beschränkt.

Auch die historische Auslegung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b S. 2 ErbStG führt zu keinem anderen Ergebnis. Dabei weist der BFH darauf hin, dass die Äußerungen des Finanzausschusses, auf welche sich der Kläger bezog, im Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG und insbesondere in § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b S. 2 ErbStG keinen Niederschlag gefunden haben. So wurden insbesondere Beherbergungsbetriebe nicht in die Ausnahmeregelung aufgenommen. Und auch eine systematische „gewerbebetriebsfokussierte“ Auslegung (Nutzungsüberlassung zusammen mit Bündel an gewerblichen Leistungen) führt für den II. Senat zu keinem anderen Ergebnis.

Notwendigkeiten zur teleologischen Reduktion scheiden für den II. Senat ebenfalls aus. Der Gesetzgeber wollte produktives Vermögen verschonen. Weitgehend risikolos verpachtete Grundstücke sollten nicht verschont werden.

Mit der Einführung der Rückausnahmen wollte der Gesetzgeber weder eine Einzelfallprüfung vornehmen noch wollte er Grundstücke dann wieder aus der Steuerschädlichkeit ausnehmen, wenn diese zusammen mit anderen gewerblichen Leistungen einem gewerblichen Betrieb dienen. Was der Gesetzgeber als steuerschädliches Verwaltungsvermögen ansieht, hat er vielmehr in der seit dem 1.7.16 geltenden Fassung der §§ 13a, 13b ErbStG in dem Verwaltungsvermögenskatalog des § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG geregelt. Dies ist von einem weiten Einschätzungsspielraum getragen. Verdeckte Gesetzeslücken, die Anlass zur teleologischen Reduktion geben, liegen mithin nicht vor.

4. Relevanz für die Praxis

Der II. Senat hatte für die Auslegung der Verwaltungsvermögenseigenschaft „Dritten zur Nutzung überlassener Grundstücke“ drei mögliche Auslegungsvarianten angeführt:

- Eine wortlautfokussierte Auslegung,
- Eine eingeschränkte Auslegung, die zwischen lang- und kurzfristigen Überlassungen unterscheidet und
- Eine gewerbebetriebsfokussierte Auslegung in Anlehnung an R E 13b.13 S. 3 ErbStR, die bei gewerblicher Gesamtleistung den Tatbestand der Nutzungsüberlassung an Dritte als Verwaltungsvermögen verdrängt.

In Fortsetzung seiner jüngeren Rechtsprechung folgt die Entscheidung der Auslegungsvariante 1. Dies war zu erwarten, weil sich der II. Senat auch schon früher für eine Wortlautfokussierung der Auslegung im Erbschaftsteuerrecht ausgesprochen hatte (BFH 2.12.20, II R 22/18, BStBl II 22, 66; 1.9.21, II R 8/19, BFH/NV 22, 236).

Beherbergungsbetriebe wurden nicht in den Katalog aufgenommen

Risikolos verpachtete Grundstücke sollten nicht verschont werden

II. Senat gibt erwartungsgemäß Variante 1 den Vorzug

Vor diesem Hintergrund musste zugleich eine Unterscheidung zwischen lang- und kurzfristigen Überlassungsverhältnissen zur Beurteilung der Verwaltungsvermögenseigenschaft ausscheiden; eine solche ist im Wortlaut der Norm schlicht nicht angelegt. Zudem verwundert es auch nicht, dass der II. Senat sich nicht allein von den ertragsteuerlichen Kriterien des Gewerbebetriebs im Sinne der Auslegungsvariante 3 leiten lässt. Bereits in seinen Entscheidungen zum Ausführungszeitpunkt einer Schenkung stellte der II. Senat klar, dass es sich um eigenständige schenkungsteuerliche Beurteilungen handelt, die nicht durch den ertragsteuerlichen Begriff des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beeinflusst werden (BFH 1.9.21, II R 8/19, BFH/NV 2022, 236; siehe auch: Stein/Dorn, DStR 22, 1238). Zugleich erscheint es vor diesem Hintergrund konsequent, dass auch hier eine Überprägung der „Nutzungsüberlassung an Dritte“ durch eine Tätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebs abgelehnt wurde. Dieses Urteil liegt insoweit zugleich auf einer Linie mit dem Lagergrundstücksurteil (BFH 10.5.23, II R 21/21, BStBl II 24, 116).

Für die Frage des Verwaltungsvermögens bleibt damit allein der Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG maßgeblich, und eine teleologische Erweiterung der Ausnahmen scheidet aus. Insoweit wäre der Gesetzgeber gefordert, damit auch die Grundstücke der Betriebe, bei denen die Überlassung im Rahmen eines Gewerbebetriebs (Parkhaus, Beherbergungsbetriebe etc.) erfolgt, unter die Ausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG fallen können. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung an ihrer in den ErbSt-Richtlinien davon abweichenden Auffassung für Beherbergungsbetriebe festhält.

Zudem zeigt das Urteil, dass die Anwendung der Rückausnahmegesetzvorschrift vom Verwaltungsvermögen gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG bei Betriebsverpachtungen in der Rechtsanwendung im Hinblick auf die enge Lesart tückisch ist. Der enge Anwendungsbereich der Rückausnahme wurde insbesondere durch die Entscheidung vom 2.12.20 (II R 22/18, BStBl II 22, 66) in den Fokus gerückt. Schließlich fasst der BFH die Rückausnahmen nicht als Regelbeispiele auf, sondern als die konkreten Konstellationen der Rückausnahme vom Verwaltungsvermögen. Die wesentliche Erkenntnis aus dem Urteil liegt im Weiteren darin, dass zwar die Voraussetzungen der Rückausnahme gemäß dem Wortlaut formal erfüllt sein können. Die Rückausnahme ihrerseits verlangt aber überdies, dass auch beim Verpächter der verpachtete Gewerbebetrieb kein Verwaltungsvermögen darstellen durfte.

Nicht zu entscheiden hatte der II. Senat darüber, ob es auch genügen würde, wenn der verpachtete Gewerbebetrieb nicht auf einen Erben, sondern auf einen Vermächtnisnehmer überginge. Wenngleich beide Erwerbsformen solche von Todes wegen sind, ist es nicht ausgeschlossen, dass der II. Senat aufgrund der starken Wortlautfokussierung den Vermächtniserwerb nicht unter die Rückausnahme fassen würde (offengelassen: BFH 2.12.20, II R 22/18, BStBl II 22, 66). Hier sprechen allerdings gute Gründe dafür, im Rahmen einer teleologischen Auslegung auch den vermächtnisweisen Erwerb unter den Anwendungsbereich der Vorschrift zu fassen, da die Grundkonzeption der Übertragung produktiven Vermögens nicht nach der Erwerberstellung als Erbe oder Vermächtnisnehmer unterscheiden müsste. Überdies legt die Finanzverwaltung in R E 13.15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ErbStR jedenfalls für Schenkungen ebenfalls ein weiteres Verständnis zugrunde.

BFH-Urteil liegt auf einer Linie mit dem sog. Lagergrundstücksurteil

Wie wird die Finanzverwaltung reagieren?

Gleichbehandlung des Vermächtniserwerbs weiter fraglich