

PARKHÄUSER ALS ERBSCHAFTSTEUER- PFLICHTIGES VERWALTUNGSVERMÖGEN

DER BFH STELLT KLAR: PARKHÄUSER SIND ERBSCHAFT-
STEUERLICH NICHT BEGÜNSTIGTES VERWALTUNGSVERMÖGEN

VON DR. BERTRAM LAYER UND DR. PAUL METZ

BFH-URTEIL VOM 28.2.2024, II R 27/21

Leitsätze:

1. Im Rahmen eines Parkhausbetriebs Dritten zur Nutzung überlassene Parkplätze stellen erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen dar. Eine einschränkende Auslegung der entsprechenden Normen ist weder aus systematischen noch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten.
2. Die Entscheidung des Gesetzgebers, bestimmte Nutzungsüberlassungen von Grundstücken nicht als schädliches Verwaltungsvermögen zu qualifizieren, ist durch seinen weiten Entscheidungs- und Gestaltungsspielraum gedeckt.

I. Einleitung

Die in den §§ 13a, 13b, 13c und 28a ErbStG enthaltenen erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften sollen verhindern, dass bei der Übertragung von Betriebsvermögen auf die nächste Generation durch eine zu hohe Erbschaftsteuerbelastung Liquiditätsprobleme entstehen, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden^{1,2}. „Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt“, ist von den Verschonungen hingegen ausgenommen³. Rechtstechnisch erfolgt diese Ausnahme unter anderem über den Begriff des sogenannten Verwaltungsvermögens. Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind in § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG abschließend aufgezählt. Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG gehören zum Verwaltungsvermögen unter anderem „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“. Mit den in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. a) bis f) ErbStG geregelten Rückausnahmen anerkennt der Gesetzgeber wiederum, dass nicht jedes Dritten zur Nutzung überlassene Grundstück (begünstigungsschädliches) Verwaltungsvermögen darstellt.

Da die Einordnung eines Vermögensgegenstands als Verwaltungsvermögen über die Möglichkeit der Inanspruchnahme erbschaftsteuerlicher Verschonungsregelungen entscheidet und die der Einordnung zugrunde liegenden Normen zudem äußerst komplex und mitunter missverständlich sind, führt sie nicht selten zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen und

beschäftigt regelmäßig die Gerichte. Der BFH hat gerade in jüngster Zeit zahlreiche Entscheidungen zu den Rückausnahmen bei vermieteten Immobilien getroffen. Die Rechtsprechung beschäftigte sich beispielsweise mit Ausnahmeregelungen für Wohnungsunternehmen, mit Betriebsaufspaltungsfällen und mit Ausnahmen für verpachtete Betriebe. In einem aktuellen Urteil hatte der II. Senat des BFH nunmehr darüber zu entscheiden, ob im Rahmen eines Parkhausbetriebs Dritten zur Nutzung überlassene Parkplätze erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen darstellen.

II. Sachverhalt

In dem der Entscheidung des BFH zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Kläger das mit einem Parkhaus und einer Tankstelle bebaute Grundstück von seinem Vater geerbt, der es zunächst selbst bewirtschaftet, in den letzten 18 Jahren vor seinem Tod jedoch an seinen Sohn, den Kläger, unbefristet verpachtet hatte. In der Erbschaftsteuererklärung ging der Sohn davon aus, dass die Ausnahme für die Betriebsverpachtung greift. Demgegenüber vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass diese Ausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. b) Satz 2 ErbStG nicht für verpachtete Betriebe gelte, die vor der Verpachtung nicht die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG erfüllt hätten. Diese Voraussetzungen lagen nach Auffassung der Finanzverwaltung und der Vorinstanz (FG Köln) nicht vor. Der BFH hatte also zunächst über die schenkungsteuerliche Einordnung des Parkhausbetriebs zu entscheiden und konnte dabei das Verpachtungsverhältnis zwischen Verpächter und Pächter zunächst außer Acht lassen.

III. Entscheidungsgründe

Der BFH qualifiziert zunächst das Parkhaus sowie die darin befindlichen einzelnen Stellplätze als Grundstücksteile im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG und führt sodann aus, dass der Rechtsgrund einer Nutzungsüberlassung für die erbschaft- und schenkungsteuerliche Einordnung unerheblich sei und beispielsweise aufgrund eines – entgeltlichen oder unentgeltlichen – Miet-, Pacht- oder Leihvertrags erfolgen könne. Die Anschlussfrage, ob es sich bei dem Parkhaus um einen Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücksteil handelt, bejahte der BFH wie folgt: „Unter den Begriff der Nutzungsüberlassung fällt auch die kurz-

¹ Vgl. nur BT-Drs. 16/7918, 33.

² S. zu den Argumenten, die für die Beibehaltung des derzeitigen Verschonungssystems sprechen, auch die Ausführungen von Layer, FuS 2023, 108, 110.

³ Vgl. BT-Drs. 16/7918, 35 f.

INHALT

- I. Einleitung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Einordnung der Entscheidung – Folgerungen für die Praxis

fristige 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 Satz 1 ErbStG ist nicht auf eine längere Nutzungsüberlassung wie typischerweise aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags beschränkt.“

Den in der Literatur⁴ und auch von der Finanzverwaltung⁵ vertretenen Einschränkungen aufgrund historischer, systematischer oder teleologischer Argumente erteilt der BFH aufgrund des aus seiner Sicht eindeutigen Wortlauts allesamt eine Absage. Es spielt nach Ansicht des BFH deshalb auch keine Rolle, ob die betreffende Nutzungsüberlassung nur kurzfristig oder zusammen mit einem Bündel an gewerblichen Zusatzleistungen erfolgt und ein originär gewerblicher Betrieb vorliegt. Die Rückausnahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG seien nach dem Gesetz abschließend und eine Einzelfallprüfung ausgeschlossen. Daraus folge im Umkehrschluss, dass jede nicht ausdrücklich in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG genannte

„Überlassung von Grundstücksteilen, wie z.B. Zimmer im Rahmen von Beherbergungsbetrieben (Hotels, Pensionen, Campingplätze), Räume in Gaststätten und auch Parkplätze in Parkhäusern nach der gesetzgeberischen Entscheidung nicht begünstigt sein [soll].“

IV. Einordnung der Entscheidung – Folgerungen für die Praxis

Unter Berufung auf den Willen des Gesetzgebers⁶ festigt der BFH mit der vorliegenden Entscheidung eine Rechtsprechung, die den Verwaltungsvermögenskatalog und seine Rückausnahmen eng auslegt und als abschließend ansieht.⁷ Dass dies vor dem Hintergrund abweichender Verwaltungsanweisungen, die unter anderem Beherbergungsbetriebe, Hotels und andere Nutzungsüberlassungen mit gewerblichem Leistungsbündel ausdrücklich vom Verwaltungsvermögen ausnehmen,⁸ in der Praxis zu erheblichen Wertungswidersprüchen führt, erkennt der BFH, hält das Ergebnis aber für zwingend.

Was den BFH zu der – wohl eher beiläufigen – Feststellung veranlasst hat, dass *„[u]nter den Begriff der Nutzungsüberlassung [...] auch die kurzfristige und langfristige Überlassung von Parkplätzen an Parkende [fällt], unabhängig davon, ob diese im Rahmen einer Miete oder Verwahrung⁹ erfolgt“*, lässt sich hingegen nur mutmaßen. Womöglich wollte er damit lediglich den Einwand abschneiden, dass der Betrieb eines Parkhauses zivilrechtlich keine Nutzungsüberlassung, sondern eine Verwahrung der geparkten Pkw darstellt. Unseres Erachtens steht diese Aussage im Widerspruch zum Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG. Zwar ist der Begriff „zur Nutzung überlassen“ nicht im engen technischen Sinn zu verstehen,¹⁰ gleichwohl setzt eine Nutzungsüberlassung schon nach dem allgemeinen Sprachgebrauch

voraus, dass jemand ein Gebrauchs- und Nutzungsrecht an dem Grundstück erwirbt, wie es bei klassischen Miet- und Pachtverträgen der Fall ist.¹¹ Aufgrund der völlig anderen Interessenlage sind Verträge, die zur Nutzung einer Sache berechtigen, insbesondere von der – vom BFH angeführten – Verwahrung (§§ 688 ff. BGB) abzugrenzen.¹² Während etwa der Mieter den Mietzins dafür zahlt, dass ihm bestimmte Gegenstände zum Gebrauch überlassen werden, zahlt der Hinterleger das Entgelt dafür, dass der Verwahrer oder Lagerhalter in seinen Räumlichkeiten bewegliche Sachen in seine Obhut nimmt.¹³ Es bleibt daher zu hoffen, dass der BFH den Begriff der Verwahrung seinerseits „untechnisch“ verwendet hat und sich daraus keine negativen Konsequenzen für den Steuerpflichtigen ergeben.

Im Übrigen bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung ihre Regelungen zur originär gewerblichen Vermietung zumindest für die dort ausdrücklich genannten Beherbergungsbetriebe beibehält.¹⁴ Sachgerecht wäre es allerdings, wenn sich der Gesetzgeber dazu entschließen könnte, die Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten im Rahmen einer originär gewerblichen Tätigkeit von der Einordnung als Verwaltungsvermögen auszunehmen. Letztlich geht es in diesem Kontext um die Eigennutzung von Immobilien im Rahmen einer umfassenden gewerblichen Tätigkeit.¹⁵ Denn in einer Vielzahl von Fällen ist die Grundstücks- bzw. Gebäudeüberlassung lediglich Folge oder Begleiterscheinung der gewerblichen Tätigkeit, z.B. bei Theatern, Kinos, Hotels, Pensionen, Campingplätzen, Pflege- und Krankenhäusern und Logistikunternehmen. Es ist den Steuerpflichtigen kaum vermittelbar, warum in diesen Fällen die betrieblich genutzten Grundstücke und Gebäude als (unproduktives und schädliches) Verwaltungsvermögen qualifiziert werden sollen. Das Jahressteuergesetz 2024 böte jedenfalls die Möglichkeit, eine klarstellende gesetzliche Regelung aufzunehmen, die in den vorgenannten Fällen die enge wortlautbezogene Auslegung des BFH zum Verwaltungsvermögensbegriff bei Grundstücksüberlassungen korrigiert. ♦

4 Vgl. nur Wachter, ErbR 2021, 999, 1009 f.

5 R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019.

6 Vgl. BT-Drs. 18/8911, 39 ff.

7 Vgl. hierzu schon BFH DStR 2023, 2788, 2791; DStR 2021, BFH 1924, 1926.

8 R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019, wo ausgeführt wird: „Werden neben der Überlassung von Grundstücksteilen weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen, führt die Überlassung der Grundstücksteile nicht zu Verwaltungsvermögen, wenn die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist (z.B. bei Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen [...]).“

9 Hervorhebung durch die Verfasser.

10 Jülicher, Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rn. 259.

11 Vgl. nur Häublein, MüKo BGB, § 535 Rn. 82; auf die Gebrauchsüberlassung abstellend auch FG Köln BeckRS 2021, 25676 Rn. 57.

12 V. Emmerich, Staudinger, BGB, Vor § 535 Rn. 42.

13 V. Emmerich, Staudinger, BGB, Vor § 535 Rn. 42.

14 S. hierzu RE 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019.

15 Vgl. hierzu auch Korezki, ZEV 2024, 480, 486.



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Dr. Paul Metz ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Erbschaftsteuer • Verwaltungsvermögen • Nutzungsüberlassung • Parkhaus