

# Urteil vom 10. Mai 2023, II R 21/21

## Grundstück mit Lagerbewirtschaftung als steuerschädliches Verwaltungsvermögen

ECLI:DE:BFH:2023:U.100523.IIR21.21.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Nr 1 S 1, ErbStG § 13b Abs 2 S 2 Buchst a, FGO § 96 Abs 2, FGO § 119 Nr 3, GG Art 103 Abs 1, FGO § 76 Abs 1

vorgehend FG Münster, 03. Dezember 2020, Az: 3 K 1429/17 F

## Leitsätze

Wird ein Grundstück der überlassenden Gesellschaft von der nutzenden Gesellschaft an einen weiteren Dritten zur Nutzung überlassen, liegt eine steuerschädliche Nutzungsüberlassung im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Halbsatz 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vor. Dies gilt unabhängig davon, dass parallel zu dem Mietvertrag zwischen der nutzenden Gesellschaft und dem Dritten ein Lagerbewirtschaftungsvertrag geschlossen worden ist.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 03.12.2020 - 3 K 1429/17 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Kommanditisten der Klägerin sind der Beigeladene und Beteiligte (Beigeladener) und seine Eltern. Komplementärin der Klägerin ist die M-GmbH. Gesellschafter der M-GmbH sind die Eltern des Beigeladenen.
- 2** Im Sonderbetriebsvermögen der Eltern befand sich ein mit Lagerhallen und einem Bürotrakt bebautes Grundstück, das bis zum 01.07.2013 im hälftigen Miteigentum der Eltern stand und an die M-GmbH vermietet war. Mit Mietvertrag aus dem Jahr 2006 vermietete die M-GmbH das Grundstück weiter an die B-GmbH, eine Gesellschaft im Konzern der C-AG. Nach § 3 des Mietvertrags wurde das Mietobjekt zum Lagern von Rohstoffen, Offsetpapier und gegebenenfalls Halbfabrikaten und zu allen damit im Zusammenhang stehenden Nebenarbeiten überlassen. § 9 des Mietvertrags gestattete dem Mieter die Untervermietung oder Unterverpachtung, die dann nicht genehmigungs-, sondern nur anzeigepflichtig war, wenn sie an andere Konzerngesellschaften der C-AG erfolgte. Zusätzlich zum Mietvertrag wurde zwischen der M-GmbH und der B-GmbH Ende des Jahres 2007 ein Dienstleistungsvertrag über die Lagerbewirtschaftung der überlassenen Flächen durch die M-GmbH mit Beginn ab Mai 2007 geschlossen. § 1 des Dienstleistungsvertrags enthielt den Hinweis, dass das Lager auf dem Grundstück von der B-GmbH angemietet wurde. Sowohl der Miet- als auch der Dienstleistungsvertrag wurden in der Folge mehrfach geändert und verlängert.
- 3** Am 01.07.2013 übertrugen die Eltern jeweils 25 % der Kommanditanteile an der Klägerin unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf den Beigeladenen. An diesem Tag war das Grundstück von der M-GmbH an die B-GmbH weitervermietet und die M-GmbH führte wie im Dienstleistungsvertrag vereinbart die Lagerbewirtschaftung auf dem Grundstück durch.

- 4 Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden über die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens auf den 01.07.2013 für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG), die gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) --ErbStG-- und die gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG (Feststellungsbescheide) jeweils vom 11.05.2015 für die Schenkung des Vaters und der Mutter des Beigeladenen stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Wert des Anteils am Betriebsvermögen und die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens fest. Das festgestellte Verwaltungsvermögen bestand in Gänze aus dem Betriebsgrundstück und ergab eine Verwaltungsvermögensquote von 75,22 %.
- 5 Die Einsprüche, mit denen die Klägerin geltend machte, das Grundstück sei kein Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, da die Voraussetzungen der Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG vorlägen, wurde mit Einspruchsentscheidung vom 07.04.2017 als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) blieb erfolglos. Eine schädliche Nutzungsüberlassung liege in der Weitervermietung des Grundstücks durch die M-GmbH an die B-GmbH. Im Streitfall könne dahingestellt bleiben, ob mit der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R E 13b.9 Satz 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 --ErbStR 2011-- vom 19.12.2011, BStBl I 2011, Sondernr. 1/2011, 2; nunmehr R E 13b.13 Satz 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 --ErbStR 2019-- vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernr. 1/2019, 2) dann keine steuerschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte anzunehmen sei, wenn es sich um eine "gewerbliche Nutzungsüberlassung" handle. Aufgrund der Würdigung der Umstände im Einzelfall seien der Mietvertrag und der Dienstleistungsvertrag nicht derart eng verknüpft, dass die Überlassung des Grundstücks als einheitlich originär gewerblich einzustufende Tätigkeit anzusehen sei. Vielmehr handle es sich nach dem Willen der Beteiligten um jeweils voneinander unabhängige Verträge. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1671 veröffentlicht.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG geltend. Die Vorschrift sei dahingehend auszulegen, dass Grundstücke, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit Dritten zur Nutzung überlassen würden, nicht Verwaltungsvermögen seien. Entgegen der Auffassung des FG sei nicht nur "streng" auf die Verträge abzustellen, sondern es käme auf das Leistungsbündel an (vgl. auch Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 17.01.2018 - S 3812a.2.1-3/6 St 34). Die Lagerhaltung sei Teil der Logistikbranche. Im Streitfall sei die Überlassung zwar nur durch einen Vertrag --den Mietvertrag-- erfolgt. Es sei aber eine Zusammenschau des Mietvertrags und des Dienstleistungsvertrags vorzunehmen. Daraus ergebe sich ein Geflecht von tatsächlichen gewerblichen Leistungen, sodass insgesamt eine originär gewerbliche Leistung vorliege. Die Untervermietung sei mit Ausnahme der Überlassung im Bereich der C-AG genehmigungspflichtig gewesen, was zeige, dass immer nur eine Bewirtschaftung durch die M-GmbH gewollt gewesen sei.
- 8 Außerdem sei ihr --der Klägerin-- das rechtliche Gehör (§ 119 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO) versagt worden. Auf den Sachvortrag über die einzelnen gewerblichen Leistungen und die in diesem Zusammenhang vorgelegten Unterlagen und Beweisantritte sei das FG zu Unrecht nicht eingegangen. Die Entscheidung des FG sei insoweit überraschend. Bereits im Rahmen der Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde in der Rechtssache II B 4/21, aufgrund derer die Revision zugelassen worden sei, habe die Klägerin dargelegt, dass das FG die Beweisantritte nicht hätte übergehen und den Sachverhalt nicht unvollständig hätte würdigen dürfen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die beiden Feststellungsbescheide vom 11.05.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.04.2017 dahingehend zu ändern, dass die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens auf 0 € festgestellt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

# Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Feststellungsbescheide rechtmäßig sind. Es handelt sich bei dem streitgegenständlichen Grundstück um Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG. Die Voraussetzungen der Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG sind nicht erfüllt.
- 13** 1. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehört zum begünstigten Vermögen vorbehaltlich § 13b Abs. 2 ErbStG inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 BewG) beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), mithin einer KG im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 EStG. Gemäß § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG bleibt Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG ausgenommen, wenn das Betriebsvermögen der Gesellschaftsbeteiligung zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht.
- 14** a) Die einschlägigen Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes sind zwar verfassungswidrig. Sie bedürfen für den Stichtag des Streitfalls jedoch keiner erneuten Vorlage an das Bundesverfassungsgericht. Sie sind weiter anzuwenden und nur begrenzt einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2021 - II R 26/18, BFHE 272, 486, BStBl II 2022, 72, Rz 18).
- 15** b) Zielrichtung des § 13b ErbStG war nach den Vorstellungen des Gesetzgebers, dass "Vermögen, das in erster Linie der weitgehenden risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt", von der steuerlichen Begünstigung auszunehmen (BTDrucks 16/7918, S. 35). Umgekehrt sollte solches Vermögen begünstigt werden, das unmittelbar einem Betrieb und zugleich dem Erhalt von Arbeitsplätzen dient (BTDrucks 16/11107, S. 11). § 13b ErbStG unterscheidet daher zwischen dem begünstigten und dem grundsätzlich nicht begünstigten Betriebsvermögen, dem sogenannten Verwaltungsvermögen.
- 16** c) Die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 5 ErbStG abschließend aufgezählt. Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 ErbStG; vgl. RE 13b.8 Abs. 2 Satz 1 der zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Schenkung geltenden ErbStR 2011; nunmehr RE 13b.12 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2019; BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 26/18, BFHE 272, 486, BStBl II 2022, 72, Rz 19).
- 17** d) Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG gehören zum Verwaltungsvermögen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. "Dritter" im Sinne der Vorschrift ist jede Person, die nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identisch ist. Dritte können Kapitalgesellschaften --zum Beispiel eine GmbH-- sein (BFH-Urteil vom 02.12.2020 - II R 22/18, BFHE 272, 120, BStBl II 2022, 66, Rz 36).
- 18** e) Eine steuerschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte ist ausnahmsweise nicht anzunehmen, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Halbsatz 1 und 2 ErbStG; zu den Voraussetzungen vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2021 - II R 3/19, BFHE 272, 508, BStBl II 2022, 706, Rz 35 ff.). Dies gilt jedoch nur, soweit keine Nutzungsüberlassung von dem Dritten an einen weiteren Dritten erfolgt (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Halbsatz 3 ErbStG). Die Formulierung "Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten" am Ende des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG stellt eine Einschränkung der zuvor normierten Rückausnahme dar. Sie ist nach denselben Vorgaben auszulegen wie die Formulierung "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" und Ähnliche im Grundtatbestand des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG.
- 19** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das von der M-GmbH an die B-GmbH längerfristig vermietete Grundstück steuerschädliches Verwaltungsvermögen darstellt.
- 20** a) Eine steuerschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht bereits durch die Vermietung des Grundstücks von der Klägerin an die M-GmbH gegeben. Zwar ist insoweit der Grundtatbestand des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG erfüllt und es liegt ein "Dritten zur Nutzung überlassenes Grundstück" vor. Bei dieser Nutzungsüberlassung sind jedoch unstreitig die Voraussetzungen der Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Halbsatz 1 und 2 ErbStG erfüllt, weil die Eltern des Beigeladenen aufgrund ihrer jeweiligen Mehrheitsbeteiligung an

der Klägerin und der M-GmbH einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen sowohl bei der Klägerin als auch bei der M-GmbH durchsetzen konnten und durch die Schenkungen diese Rechtsstellung auf den Beigeladenen übergegangen ist.

- 21** b) Eine steuerschädliche Nutzungsüberlassung liegt aber nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Halbsatz 3 ErbStG in der Weiterüberlassung des Grundstücks von der M-GmbH an die B-GmbH. Dies gilt unabhängig davon, dass parallel zu dem Mietvertrag mit der B-GmbH ein Lagerbewirtschaftungsvertrag geschlossen worden ist, denn das Gesetz stellt nach seinem klaren Wortlaut allein auf die (weitere) Nutzungsüberlassung ab.
- 22** Es braucht nicht entschieden zu werden, ob eine Nutzungsüberlassung eines Grundstücks an Dritte im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG und des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Halbsatz 3 ErbStG auch anzunehmen wäre, wenn Grundstücke nur kurzfristig Dritten zur Nutzung überlassen werden, denn im Streitfall erfolgte die Überlassung jeweils langfristig.
- 23** 3. Das FG hat auch keinen Verfahrensfehler begangen.
- 24** a) Eine Überraschungsentscheidung und damit eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO; zu den Voraussetzungen vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.11.2016 - II R 29/13, BFHE 256, 364, BStBl II 2017, 413; BFH-Beschluss vom 26.06.2021 - VIII B 46/20, BFH/NV 2021, 1511) liegt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht vor. Das FG hat das Vorbringen der Klägerin, die Überlassung des Grundstücks sei nur in Zusammenhang mit der Übernahme der Lagerbewirtschaftung beabsichtigt gewesen, zur Kenntnis genommen (vgl. unter 3.b bb des FG-Urteils). Es hat aber daraus nicht den von der Klägerin begehrten Schluss gezogen, dass sich daraus ergibt, dass es sich nicht um Verwaltungsvermögen handelt. Darin liegt keine Überraschungsentscheidung.
- 25** b) Es liegt auch kein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO des FG vor.
- 26** aa) Soweit die Klägerin unter Verweis auf die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde in der Rechtssache II B 4/21 geltend macht, dass das FG ihre Beweisanträge zu der Frage, ob die Überlassung des Grundstücks nur im Zusammenhang mit der Übernahme der Lagerbewirtschaftung beabsichtigt gewesen sei und daher der Grundstücksmietvertrag und der Lagerbewirtschaftungsvertrag derart eng miteinander verknüpft gewesen seien, dass von einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit auszugehen gewesen sei, nicht hätte übergehen und den Sachverhalt nicht unvollständig hätte würdigen dürfen, ist schon fraglich, ob eine Bezugnahme in der Revisionsbegründung auf die Begründung der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision den Anforderungen an eine Revisionsbegründung gemäß § 120 Abs. 3 FGO entspricht (dazu vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22.01.2009 - II R 9/07).
- 27** bb) Jedenfalls musste das FG den angebotenen Beweisanträgen nicht nachkommen. Zum einen hat es zugunsten der Klägerin als wahr unterstellt, dass die Überlassung des Grundstücks nur im Zusammenhang mit der Übernahme der Lagerbewirtschaftung beabsichtigt gewesen sei. Es musste daher die von der Klägerin beantragten Beweiserhebungen nicht durchführen, da es bei der diesbezüglichen Würdigung der Sach- und Rechtslage von dem Vortrag der Klägerin ausgegangen ist. Zum anderen war diese Frage nach dem materiell-rechtlichen Standpunkt des FG nicht entscheidungserheblich. Die Rüge mangelnder Sachverhaltsaufklärung kann keinen Erfolg haben, wenn die Tatsachen, von denen die Klägerin meint, sie seien vom FG zu Unrecht nicht berücksichtigt worden, aus der Sicht des FG nicht entscheidungserheblich waren (s. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 16.08.2012 - III B 73/11). Für die Frage, ob bei Dritten zur Nutzung überlassener Grundstücke eine Ausnahme zur Qualifizierung von Verwaltungsvermögen gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG vorliegt, kam es nach der Rechtsauffassung des FG darauf an, ob bei der Vermietung des Grundstücks und dem Vertrag über die Lagerhaltung von einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann. Nach den Ausführungen des FG hätte dies erfordert, dass der Mietvertrag und der Lagerbewirtschaftungsvertrag in ihrer Zusammenschau und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände des konkreten Falls dahingehend auszulegen sind, dass aufgrund eines einheitlich erbrachten Bündels an gewerblichen Leistungen von einer gewerblichen Nutzungsüberlassung auszugehen ist. Dies hat das FG verneint, da nach seiner Auffassung die Möglichkeit der isolierten Inanspruchnahme der Überlassung des Grundstücks für das Vorliegen von Verwaltungsvermögen spricht.
- 28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Dem Beigeladenen sind keine Kosten aufzuerlegen, da er keinen Antrag gestellt hat.

