

---

**Datum:** 10.06.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 7. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 7 K 2718/20  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2021:0610.7K2718.20.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, II R 27/21

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Streitig ist, ob ein mit einem Parkhaus bebautes Grundstück als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren ist. 1
- 2
- Der Kläger ist Alleinerbe seines am ....2018 verstorbenen Vaters, Herrn B. Die Erbeinsetzung erfolgte durch notariell beurkundetes Testament vom ....2005 (Urkundenrolle Nr. .../2005 KO Testament, Notar C). 3
- Zum geerbten Vermögen gehört u.a. das Grundstück D-Straße a bis g, ... E (Grundbuch des Amtsgerichts E, Blatt X1, der X2, X3 + X4). Das 3.169 qm große Grundstück ist mit einem Parkhaus (Parkhaus A) mit Unterflurtankstelle bebaut. 4
- Die Tankstelle wurde vom Erblasser mit Vertrag vom ....1998/....1999 für zehn Jahre (mit Verlängerungsoption für weitere zehn Jahre) an die Q Deutschland GmbH vermietet. Der Vertrag wurde letztlich bis zum ....2018 durchgeführt. Die an die Q GmbH vermietete Fläche umfasste die Tankstelle mit Nebenräumen, eine Waschstraße und eine Werkstatt mit Nebenräumen. Dabei handelte es sich um eine Fläche von insgesamt 1.097 qm (Waschstraße, Werkstatt, Rampen, Shop, Büro, Lager etc.). Die Bruttogrundfläche des Parkhauses A, inklusive der an die Q GmbH vermieteten Gebäudeteile, betrug 15.407 qm 5

(Feststellungsbescheid vom 26.6.2020 zur St. Nr.: 1). Die an die Q GmbH vermietete Fläche machte somit einen Anteil der Gesamtfläche von 7,12 % aus. Vor der Vermietung an die Q GmbH hatte der Erblasser die Tankstelle und die Werkstatt selbst betrieben. Ab dem ....2019 wurden vom Kläger getrennte Mietverträge für den Tankstellenbetrieb und die Werkstatt geschlossen.

Das Parkhaus A (Gebäude mit Grundstück D-Straße a bis g, ... E), ohne die o.g. Tankstelle nebst Werkstatt und Waschanlage, verpachtete der Erblasser mit Vertrag vom ....1999 ab dem ....2000 zum Betrieb eines Parkhauses an den Kläger. Der Vertrag lief zunächst vom ....2000 bis zum ....2006 und danach auf unbestimmte Dauer (§ 8 des Vertrages). Zuvor war das Parkhaus vom Erblasser betrieben worden. Der Kläger erbrachte zum Zeitpunkt des Erbfalles, wie bereits der Erblasser, als Betreiber des Parkhauses außer den Einlasskontrollen (Schranke, Videoüberwachung und Notrufknopf) keine weiteren Zusatzleistungen. Im Unternehmen waren zwei Vollzeitkräfte und ein bis zwei geringfügig Beschäftigte angestellt. Eine Vollzeitkraft arbeitete im Büro und die zweite Vollzeitkraft arbeitete vor Ort im Parkhaus (Mülleimerleerung, Reinigung etc.). Die geringfügig Beschäftigten ersetzten die Parkhausreinigungskraft in Randzeiten, da die Öffnungszeiten 24 Stunden betragen haben. Am Todestag war das Parkhaus geöffnet. 6

Die Einnahmen aus den o.g. Miet/Pachtverträgen hatten bei dem Erblasser weiterhin Einnahmen aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG dargestellt (St. Nr.: 2). 7

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der o.g. Miet- bzw. Pachtverträge verwiesen (Bl. 30 bis 49 der elektronischen Gerichtsakte). 8

Das zuständige Erbschaftsteuer-Finanzamt K forderte mit Schreiben vom 2.9.2019 beim örtlich zuständigen Beklagten eine Feststellung für den Wert des Betriebsvermögens (§§ 95, 96 BewG, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG) des Einzelunternehmens des Erblassers (St.Nr. 2) auf den Bewertungsstichtag ....2018 an. In der Anforderung wurde zutreffend der Kläger als Erwerber zu 100% angegeben. Zudem wurde darauf hingewiesen, dass das Vermögen als begünstigungsfähiges Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG deklariert worden und dementsprechend der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag nach § 13a ErbStG gewährt worden sei. Soweit festgestellt werde, dass kein bzw. nur teilweise begünstigungsfähiges Vermögen vorliege, werde gebeten, dies mitzuteilen und den Umfang konkret zu benennen. 9

Der Kläger reichte am 11.11.2019 auf Aufforderung des Beklagten eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswertes auf den Bewertungsstichtag ....2018 unter Mitwirkung der Prozessbevollmächtigten ein. Darin ermittelte er den Wert des übertragenen Betriebsvermögens auf ... €. Außerdem erklärte er, dass Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile vorlägen, die gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG nicht zum Verwaltungsvermögen zählten. Den Wert des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens gab er jeweils mit null Euro an. 10

Nach vorhergehender Erörterung stellte der Beklagte mit an den Kläger adressiertem Bescheid vom 11.5.2020 über, u.a. „die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens (§§ 95, 96 BewG, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG) und der Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG“, den Wert des Betriebsvermögens erklärungsgemäß auf ... € fest. Die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG wurde auf ... € festgestellt. Dieser als Verwaltungsvermögen festgestellte Wert entspricht dem vom Kläger erklärten Wert des gesamten Grundstücks D-Straße a bis g, ... E. 11

- Zur Begründung wies der Beklagte darauf hin, dass das Grundstück, D-Straße a bis g, ... E, in vollem Umfang Verwaltungsvermögen darstelle, da es als Parkhaus Dritten zur Nutzung überlassen werde. Gemäß § 13b Abs. 4 ErbStG gehörten zum Verwaltungsvermögen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Die Grundstücksüberlassung führe zwar nicht zu Verwaltungsvermögen, wenn neben der Überlassung von Grundstücksteilen weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen würden und die Tätigkeit nach ertragsteuerlicher Sicht insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen sei (z.B. bei Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen, Hinweis auf R E 13 b. 13 ErbStR 2019). Diese Voraussetzungen seien aber im Streitfall nicht erfüllt. Beherbergungsbetriebe seien nach der Intention des Gesetzgebers nur Hotels, Pensionen oder Campingplätze. Nicht ausreichend sei, dass das Unternehmen eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübe und somit das Grundstück zum Betriebsvermögen zähle. Deshalb gehörten Parkhäuser und Parkplätze zum Verwaltungsvermögen. 12
- Die Feststellung des Wertes des Betriebsvermögens erfolgte für den Betrieb des Erblassers („B.“ des Bescheides), der unter seiner letzten Wohnadresse angegeben wurde. Als Feststellungsbeteiligter im Sinne des § 154 BewG ist der Kläger (Erbe) ausgewiesen („E.“ des Bescheides). Der Feststellungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). 13
- Den Feststellungsbescheid vom 11.5.2020 hob der Beklagte im Rahmen eines Einspruchsverfahrens auf und erließ am 7.7.2020 einen im Wesentlichen identischen Feststellungsbescheid an den Kläger. Der neue Bescheid unterschied sich von dem ursprünglichen Feststellungsbescheid im Wesentlichen darin, dass unter „B. Feststellung des Wertes des Betriebsvermögens (§§ 95, 96 BewG)“ nunmehr deutlich gemacht wurde, dass der Wert des „Betriebsvermögens Parkhaus D-Straße a bis g, ... E“, festgestellt werde. Die festgestellten Werte und die Angaben zum Feststellungsbeteiligten blieben gleich. Entsprechendes gilt auch für die Begründung in Bezug auf das Verwaltungsvermögen. Der Feststellungsbescheid vom 7.7.2020 erging weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). 14
- Auch gegen diesen Bescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein, mit dem er sich gegen den Ansatz des Verwaltungsvermögens in Höhe von ... € wandte. Das Grundstück D-Straße a bis g, ... E, auf dem das Parkhaus betrieben werde, sei zu Unrecht insgesamt als Verwaltungsvermögen angesetzt worden, weil es sich bei dem Betrieb eines Parkhauses um einen originären Gewerbebetrieb handele. 15
- In R E 13 b. 13 Satz 3 ErbStR 2019 werde klargestellt, dass die Überlassung von Grundstücken nicht zu Verwaltungsvermögen führe, wenn neben der Grundstücksüberlassung weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen würden und die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen sei. Als Beispiele würden insoweit Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen oder Campingplätze angeführt. Außerdem werde in diesem Zusammenhang auf die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen (R 15.7 Absatz 2 EStR, H 15.7 Absatz 2 EStH). 16
- Dementsprechend sei der Inhalt der ertragsteuerlichen Richtlinien für die Beurteilung maßgebend, ob die Nutzungsüberlassung an Dritte in einem originär gewerblichen Unternehmen statfinde und, wenn dies zu bejahen sei, die überlassene Immobilie eben nicht als Verwaltungsvermögen zu klassifizieren sei. 17

In H 15.7 Abs. 2 EStH 2018 finde man unter dem Stichwort „Parkplatz“ den Hinweis, dass der Betrieb eines Parkplatzes für Kurzparker eine gewerbliche Betätigung sei (BFH-Urteil vom 09.04.2003 X R 21/00, BStBl II 2003,520). Dieses Urteil betreffe zwar den Betrieb eines Parkplatzes. Aus den Gründen dieser BFH-Entscheidung ergebe sich aber eindeutig, dass es sich bei dem Betrieb eines Parkhauses um eine originär gewerbliche Tätigkeit handele. So weise der BFH darauf hin, dass die Tätigkeit „Betrieb eines Parkplatzes“ nach ihrem Gesamtbild als unternehmerisch (und nicht als vermögensverwaltend) zu beurteilen sei, weil sie dem Bild des gewerblichen Parkhausbetriebes entspreche. Bei dem Betrieb eines Parkhauses sei es unerheblich, dass der das gewerbliche Unternehmen kennzeichnende Betrieb keinen großen Aufwand für Sachanlagen und Personal erfordere. Das Urteil mache deutlich, dass der Betrieb eines Parkhauses selbst dann gewerblich wäre, wenn aufgrund weitgehender Automatisierung der Personalaufwand minimiert wäre. Denn dies würde nichts an der Tatsache ändern, dass das Regulieren der Zu- und Ausfahrt und das Erheben des nutzungszeitabhängigen Entgelts die zur Annahme der Gewerblichkeit geforderte unternehmerische Organisation darstellten und den Betrieb in Verbindung mit dem häufigen Mieterwechsel als gewerblich erscheinen ließen. Dass in dem Parkhaus keine Zusatz-/Nebenleistungen erbracht würden, sei unerheblich.

Der Betrieb des Parkhauses“ A“, erfordere über den Urteilsfall hinaus einen kaufmännisch organisierten Betrieb. In ihm seien zwei Vollzeitkräfte und 2-3 geringfügig Beschäftigte sowie ebenfalls in Vollzeit der Betriebsinhaber tätig. 19

Aus alledem folge zwingend, dass es sich bei dem Betrieb des Parkhauses um einen originären Geschäftsbetrieb handele und somit das betrieblich genutzte Grundstück kein Verwaltungsvermögen im Sinne von § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG darstelle. 20

Die Aufzählung von Hotels, Pensionen und Campingplätzen in R E 13 b. 13 Satz 3 ErbStR 2019 sei lediglich beispielhaft und nicht abschließend. Die Verkürzung auf Beherbergungsbetriebe sei von den Erbschaftsteuerrichtlinien nicht gedeckt. Es komme vielmehr darauf an, ob der Betrieb eines Parkhauses eine originär gewerbliche Tätigkeit sei. Da diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt sei, folge aus R E 13 b. 13 Satz 3 ErbStR 2019, dass es sich bei dem Grundstück D-Straße a bis g nicht um Verwaltungsvermögen handele. Die Finanzverwaltung sei an die Erbschaftsteuerrichtlinien gebunden. 21

Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 16.11.2020 hielt der Beklagte an seiner Auffassung fest, wonach die Feststellung der Summe des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 ErbStG i.H.v. ... € zutreffend erfolgt sei. Nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gehörten Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke zum Verwaltungsvermögen, soweit nicht die gesetzlichen Rückausnahmen zur Anwendung kämen. Gleiches gelte für einen verpachteten Betrieb, soweit er vor der Verpachtung nicht die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen erfüllt habe. 22

Im Streitfall handele es sich bei dem Grundstück D-Straße a bis g, ... E, insgesamt um Verwaltungsvermögen. Das Betreiben des Parkhauses A in E durch den Kläger stelle eine Nutzungsüberlassung an Dritte i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG dar. Die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG greife nicht ein, da auch vor der Verpachtung des Parkhauses zum ....2000 vom Erblasser an den Kläger (Betriebsverpachtung im Ganzen) der Betrieb nicht die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen erfüllt habe. Es würden im Rahmen des Betriebs des Parkhauses auch keine weiteren gewerblichen Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen. Daher könne auch insoweit kein begünstigtes Verwaltungsvermögen angenommen werden. Die Beurteilung, ob der Betrieb des Parkhauses als eine originär gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei, sei für den Streitfall 23

nicht entscheidungserheblich. Eine Rückausnahme i.S. der gesetzlichen Regelungen gelte nur, soweit das Unternehmen das Grundstück unmittelbar selbst nutze. Eine Weiterüberlassung des Grundstücks durch das Unternehmen - wie im Streitfall als Parkhaus - führe, wie bei allen anderen Unternehmen zu Verwaltungsvermögen.

Mit der vorliegenden Klage vom 04.12.2020 macht der Kläger weiterhin geltend, dass es sich bei dem Betriebsgrundstück D-Straße a bis g, ... E, nicht um Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 ErbStG handele, soweit es dem Betrieb des Parkhauses A diene. Von dem festgestellten Grundstückswert in Höhe von insgesamt ...0 € wäre nur der Teil dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen, der auf die an Dritte vermietete Tankstelle nebst Werkstatt und Waschanlage entfalle. Dieser fremdvermietete Anteil mache eine Fläche von 1.097 qm und somit 7,12 % der Gesamtfläche des Gebäudes (15.407 qm) aus. Dementsprechend wäre die festgestellte Summe des Verwaltungsvermögens auf 7,12 % des Grundstückswertes zu beschränken. 24

Zur Begründung beruft sich der Kläger im Wesentlichen auf seinen Vortrag im Einspruchsverfahren. Ergänzend macht er geltend, der Parkhausbetrieb erfordere einen kaufmännisch durchorganisierten Betrieb, in dem zum Stichtag ....2018 drei Vollzeitkräfte beschäftigt gewesen seien. Einer davon sei der Betriebsinhaber und vorherige Pächter als eingetragener Kaufmann. Außerdem seien ein bis zwei geringfügig Beschäftigte tätig. Zudem erfordere der Betrieb des Parkhauses einen Einsatz von Wirtschaftsgütern und Werbemaßnahmen in erheblichem Umfang. 25

Für die Bestimmung von Verwaltungsvermögen sei die ertragsteuerliche Einordnung der Grundstücksüberlassung entscheidend. Zwar sei im Regelfall die Nutzung von Grundbesitz durch Vermietung private Vermögensverwaltung und kein Gewerbebetrieb. Kämen jedoch besondere Umstände hinzu, so dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktrete, liege eine originäre gewerbliche Tätigkeit vor. Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung komme es auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung an. Eine gewerbliche Tätigkeit liege vor, wenn sie dem Bild entspreche, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmache und einer privaten Vermögensverwaltung fremd sei (Hinweis auf BFH-Urteil vom 9.4.2003, X R 21/00, BStBl. II 2003, 520, 523, m.w.N.). Wichtig hierbei sei, dass sich die Einstufung als gewerblich schon nach bisheriger Rechtsprechung nicht ausschließlich aus der Erbringung von Nebenleistungen ergebe. Der Rechtscharakter als gewerblich könne auch aus der Einrichtung und Vorhaltung einer mit einem gewerblichen Beherbergungsunternehmen vergleichbaren unternehmerischen Organisation folgen. Sei die Tätigkeit danach wie bei Beherbergungsbetrieben als originär gewerblich einzustufen, würden die Grundstücksteile nicht zum Verwaltungsvermögen zählen (Hinweis auf Scherer, Unternehmensnachfolge, 6. Aufl. 2020, § 27 Rn. 140 m.w.N.) 26

Der Betrieb des Parkhauses A in E, D-Straße a bis g, sei insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen (Hinweis auf BFH-Urteil vom 9.4.2003 BStBl 2003 II 520; Butz-Seidel ErbBstg 2020, 179, Schmidt/Wacker, EStG § 15, Rz.82, Luer in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 121. Lieferung 08.2020, § 15 EStG, Moench/Weinmann § 13b ErbStG, Rdnr. 114). Wesentlich sei, dass das unternehmerische Risiko beim Betrieb eines Parkhauses deutlich über den Risiken liege, die sich bei einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit ergeben könnten. Es entstünden Personalkosten, die möglicherweise zu Verlusten führten, wenn das Parkhaus nicht genutzt werde. Dieses Risiko beruhe allein auf der mit dem raschen und häufigen Mieterwechsel verbundenen Art und Weise der Bewirtschaftung des 27

Parkhauses sowie auf der durch seine Nutzung als Parkhaus bedingten typischen unternehmerischen Organisation.

Die originär gewerbliche Tätigkeit „Parkhausbetrieb A“ könne nur realisiert werden, indem das Betriebsgrundstück D-Straße a bis g, ... E, hierfür unmittelbar eingesetzt werde. In der Folge handele es sich bei dem Betriebsgrundstück nicht um Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Da diese Voraussetzungen bereits beim Erblasser vor der Verpachtung des Parkhauses zum ....2000 an den Erben vorgelegen hätten, greife außerdem die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG. 28

Die Bewertungsstelle des Beklagten hatte bereits mit Feststellungsbescheid vom 26.6.2020 den Wert des Grundstücks D-Straße a bis g, ... E, auf den ....2018 für Zwecke der Erbschaftsteuer auf ... € festgestellt. Mit Änderungsbescheid vom 10.6.2021, der dem Prozessbevollmächtigten im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgehändigt wurde, wurde dieser Feststellungsbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO umgesetzt. Die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG ist nunmehr auf ... festgestellt. Der Wert des Betriebsvermögens gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG beträgt nunmehr ... €. Der Änderungsbescheid ergeht weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). 29

Der Kläger beantragt zuletzt, 30

den Bescheid vom 10.6.2021 über die gesonderte Feststellung der Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG dahingehend zu ändern, dass die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens auf ... € (7,12 % von ... €) festgestellt wird, 31

für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen, 34

für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 35

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 16.11.2020. 36

**Entscheidungsgründe** 37

Die Klage ist unbegründet. Der Bescheid vom 10.6.2021 über die gesonderte Feststellung der Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 in der Fassung des ErbStAnpG 2016 vom 4.11.2016 (BGBl I 2016, 2464; ErbStG) ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 38

Der Beklagte hat den streitbefangenen Grundbesitz zu Recht in vollem Umfang als Verwaltungsvermögen qualifiziert. Bei dem Grundstück D-Straße a bis g, ... E, handelt es sich insgesamt (Parkhaus A inklusive Tankstelle und Werkstatt) um Verwaltungsvermögen, da es i.S. von § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG an Dritte zur Nutzung überlassen wird. Die Rückausnahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG greifen nicht ein. 39

A. Der Beklagte hat verfahrensrechtlich zutreffend die Summe der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens auf den ....2018 gesondert festgestellt, 40

da dies für die Erbschaftsteuer von Bedeutung ist.

I. Nach § 13b Abs. 10 Satz 1 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt i.S. des § 152 Nrn. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) die Summen der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 4 Satz 2 Nrn. 1 bis 4 ErbStG gesondert fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. 41

II. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen, der gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegt, u.a. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuches, BGB). Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist, u.a. nach § 13a ErbStG. Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG bleibt unter den im Weiteren benannten Voraussetzungen der Wert u.a. von begünstigtem Vermögen i.S. des § 13b Abs. 2 ErbStG zu 85 % außer Ansatz (Verschonungsabschlag). 42

III. Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist das begünstigungsfähige Vermögen i. S. des § 13b Abs. 1 ErbStG (u.a. inländisches Betriebsvermögen, §§ 95 bis 97 BewG, beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebes) begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 7 ErbStG gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Abs. 7 ErbStG übersteigt (begünstigtes Vermögen). Abweichend von § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens vollständig nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 ErbStG vor der Anwendung des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG, soweit das Verwaltungsvermögen nicht ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus durch Treuhandverhältnisse abgesicherten Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus diesen Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist, sowie der Schuldenverrechnung und des Freibetrags nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG sowie der § 13b Abs. 6 und 7 ErbStG mindestens 90 Prozent des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt. 43

Der Umfang des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens ist nach alledem für die Erbschaftsteuer relevant. 44

B. Zu dem von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgeschlossenen Verwaltungsvermögen gehören u.a. gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten (I.), soweit nicht die in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a bis f ErbStG aufgeführten gesetzlichen Rückausnahmen zur Anwendung kommen (II.). 45

Nach dem im Erbschaftsteuerrecht geltenden Stichtagsprinzip (§ 11 ErbStG) ist für die Beurteilung der Eigenschaft als Verwaltungsvermögen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung, im Streitfall auf den Todestag des Erblassers, abzustellen (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). 46

I. Zum maßgeblichen Zeitpunkt des Erbfalles war das gesamte Grundstück D-Straße a bis g, ... E, vermietet bzw. verpachtet und damit unstreitig „Dritten zur Nutzung überlassen“. Der Tankstellen- und Werkstattbereich inklusive Waschstraße war im Rahmen des Vertrages vom ....1998/....1999 (noch) an die Q GmbH verpachtet. Der verbleibende Grundstücks- und Gebäudeteil wurde aufgrund des Vertrages vom ....1999 an den Kläger zum Betrieb des 47

Parkhauses vermietet.

II. Nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG, der im Streitfall allein als Rückausnahme in Frage kommt, ist eine Nutzungsüberlassung an Dritte allerdings nicht anzunehmen, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG führt und der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat. 48

Die Rückausnahme gilt jedoch nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG („Ausnahmen von der Ausnahme“) nicht für verpachtete Betriebe, soweit sie vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG nicht erfüllt haben (1. Alternative) und 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 Satz 2 Buchst. d ErbStG fallen (2. Alternative). § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG regelt eine Rückausnahme für Grundstücke, die zu Wohnzwecken vermietet werden und zu einem Betrieb gehören, dessen Hauptzweck in der Vermietung von Wohnungen besteht und dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. 49

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG soll verhindern, dass reine Grundstücksgesellschaften oder Vermögensverwaltungsgesellschaften einen Status erlangen, den sie ohne die Verpachtung nicht gehabt hätten (vgl. BT/Drs. 16/11107, 16; ErbStH 2020 R E 13b. 15 Abs. 1 Sätze 2 bis 4; Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rz. 281). 50

1. In Bezug auf den an die Q GmbH vermieteten Tankstellen- und Werkstattbereich inklusive Waschstraße greift die Rückausnahme in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG schon deshalb nicht ein, weil die Q GmbH vom Erblasser nicht als Erbe eingesetzt wurde und der Tankstellen-/Werkstattbetrieb nicht Gegenstand des Vertrages mit dem Kläger war. 51

Der Kläger hat insoweit verpachtete Grundstücksteile geerbt, für die keine der Rückausnahmen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a bis f ErbStG einschlägig sind und die daher nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG zwingend Verwaltungsvermögen darstellen. 52

2. In Bezug auf das an den Kläger vermietete Parkhaus als solches scheidet die Annahme einer Rückausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG an den Einschränkungen in Satz 2 des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b. ErbStG. 53

Im Streitfall sind sowohl die erste (a.) als auch die zweite Alternative (b.) einschlägig. 54

a. Nach der ersten Alternative in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b. Satz 2 ErbStG gelten die zuvor genannten Rückausnahmen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa und bb ErbStG nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht erfüllt haben. Die Nutzungsüberlassung von Grundstücken im Rahmen der Verpachtung eines Betriebs im Ganzen gehört immer dann zum schädlichen Verwaltungsvermögen, wenn der verpachtete Betrieb bereits in der Zeit vor der Verpachtung nicht die Voraussetzungen für die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung erfüllt hat. Hierdurch wird vermieden, dass ein in der aktiven Zeit nicht begünstigtes Unternehmen (z. B. Grundstücksvermietung) über den Weg 55

der Betriebsverpachtung in begünstigtes Vermögen umqualifiziert werden kann (vgl. BT/Drs. 16/11107, 16; R E 13b. 15 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 ErbStH 2020; Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13b Rz. 281).

Die Voraussetzungen dieser Ausnahme von der Ausnahme sind im Streitfall erfüllt, weil das streitige Grundstück in Bezug auf den Betrieb des Parkhauses bereits in der Zeit vor der Verpachtung an den Kläger zu Lebzeiten des Erblassers Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG und damit kein begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG darstellte. 56

aa. In § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG sind Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten als Verwaltungsvermögen definiert. Die Nutzungsüberlassung kann entgeltlich, aber auch unentgeltlich erfolgen. Die Abgrenzung der Begriffe Grundstücke bestimmt sich anhand des Sachenrechts. Dritter ist zunächst jeder außer dem Betriebsinhaber. Auf den Rechtsgrund der Nutzungsüberlassung kommt es nicht an. Die zivilrechtliche Wirksamkeit der Nutzungsüberlassung ist ohne Bedeutung (§ 41 AO). Entgeltliche, teilentgeltliche und unentgeltliche Nutzungsüberlassungen sind in gleicher Weise erfasst. Die Dauer der Nutzungsüberlassung ist nicht maßgebend. Eine Einschränkung für kurzfristige Überlassungen ist dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen (vgl. u.a. Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13b Rz. 353; Söffing/Kucza, ErbStB 2020, 14). Die Regelung gilt für Miet-, Pacht-, und Leasingverträge über Grundstücke aller Art. Nicht zum Verwaltungsvermögen gehören damit zunächst einmal nur solche Grundstücke, die selbst genutzt (z.B. eigene Betriebsstätten) oder nicht genutzt werden (z.B. leer stehende Gebäude). Der Grund für die Nutzungsüberlassung ist grundsätzlich irrelevant. Entsprechendes gilt für die Art der Nutzung durch den Mieter (vgl. Söffing/Kucza, ErbStB 2020, 14). Für die Nutzungsüberlassung kommt es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer an. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte vor oder nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung ist grundsätzlich ohne Bedeutung. (vgl. Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13b Rz. 359). 57

Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder des Rechts gewähren. Der Begriff der Nutzungen umfasst mithin die Fruchtziehung und den Gebrauchsvorteil (§ 100 BGB). 58

bb. Hiervon ausgehend erfüllt die (vorübergehende) Vermietung von Parkplätzen im Rahmen eines Parkhauses die Voraussetzungen des § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift unter Berücksichtigung der Gesetzessystematik, der Entstehungsgeschichte und von Sinn und Zweck der Regelung. 59

Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 9. 11. 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, m.w.N.; BFH-Urteile vom 4.12.2014 IV R 53/11, BStBl II 2015, 483; vom 21.10.2010 IV R 23/08, BStBl II 2011, 277). Der Feststellung dieses Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung). Zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (z.B. BFH-Urteil vom 4.12.2014 IV R 53/11, BStBl II 2015, 483, m.w.N.). Insbesondere bei der Auslegung einer Norm aus ihrem Wortlaut ist zu berücksichtigen, dass diese nur eine von mehreren anerkannten Auslegungsmethoden ist, zu denen auch die systematische Auslegung zählt. Nach Letzterer ist darauf abzustellen, dass einzelne 60

Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gebracht hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind; Ziel jeder Auslegung ist danach die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. BFH-Urteil vom 9.4.2008 II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529, m.w.N.).

Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes nur dann ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (vgl. (z.B. BFH-Urteil vom 4.12.2014 IV R 53/11, BStBl II 2015, 483, m.w.N.) oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (vgl. BFH-Beschluss vom 4.2.1999 VII R 112/97, BStBl II 1999, 430; BFH-Urteil vom 21.10.2010 IV R 23/08, BStBl II 2011, 277). Geht das Verständnis in Bezug auf eine Gesetzesnorm über den möglichen Wortsinn derselben hinaus, so befindet man sich nicht mehr in dem Bereich der Auslegung, sondern im Bereich der Rechtsfortbildung (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 Rz. 344; Söffing/Kuczka, ErbStB 2020, 15). Die Ausfüllung einer Gesetzeslücke kommt nur dort in Betracht, wo eine (planwidrige) Lücke festgestellt werden kann (Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III 1993, S. 1298; Söffing/Kuczka, ErbStB 2020, 15).

(1) Der Wortlaut der Regelung ist eindeutig. Entscheidend ist danach lediglich die tatsächliche Nutzungsüberlassung an Dritte im Zeitpunkt der Steuerentstehung. Im Rahmen der Prüfung der ersten Alternative in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b. Satz 2 ErbStG (Einschränkung der Rückausnahme) ist nach Überzeugung des Senats insoweit darauf abzustellen, ob das Grundstück zum Zeitpunkt der Verpachtung an den späteren Erben bereits Dritten zur Nutzung überlassen worden war. Weitergehende Einschränkungen ergeben sich aus dem Wortlaut nicht.

Das Grundstück D-Straße a bis g, ... E, wurde sowohl am Todestag des Erblassers (...2018) als auch vor der Verpachtung an den Kläger als Parkhaus genutzt und dementsprechend den Kunden jeweils ein Parkplatz zum (kurzfristigen) Parken des Autos überlassen.

Der Betrieb eines Parkhauses ist gekennzeichnet durch die je nach Verfügbarkeit sofortige Gebrauchsüberlassung eines Stellplatzes an ständig wechselnde Mieter, wobei der Betrieb organisiert wird durch Vorrichtungen zur Ein- und Ausfahrt und durch eine Zeitkontrolle, aufgrund derer das im Regelfall nach kurzen Zeiteinheiten bemessene Nutzungsentgelt ("Parkgebühr") zu entrichten ist (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 9.4.2003 X R 21/00, BStBl II 2003, 520).

Somit wurde das Parkhaus Dritten zur Nutzung (Parken) überlassen.

(2) Eine andere Beurteilung ergibt sich unter Anwendung der geltenden Auslegungsgrundsätze auch nicht im Hinblick darauf, dass es sich bei dem Betrieb eines Parkhauses nach ertragsteuerlichen Grundsätzen (unstreitig) um eine originär gewerbliche Tätigkeit handelt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 9.4.2003 X R 21/00, BStBl II 2003, 520; EStH H 15.7 Abs. 2).

(a) Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass bei der Überlassung von Grundstücksteilen § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG nicht einschlägig ist, wenn weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen werden und die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. In diesen Fällen soll die Überlassung der Grundstücksteile dementsprechend nicht zu Verwaltungsvermögen führen. Beispielhaft benennt sie hierfür unter Hinweis auf R 15.7 Absatz 2 EStR und H 15.7 Absatz 2 EStH Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen

oder Campingplätze (R E 13b.13 ErbStH 2020; ErbStR 2019 R E 13b.13).

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass diese Voraussetzungen regelmäßig auch bei Ferienwohnungen, Sporthallen und Parkplätzen (z.B. Bewachung und Reinigung) gegeben seien (vgl. Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13 b Rz. 355) oder Parkhäuser wegen des über die Nutzungsüberlassung hinausgehenden vielschichtigen Dienstleistungsangebots zumindest nicht generell als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren seien (vgl. Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Jülicher ErbStG § 13b Rn. 260; Butz-Seidl, ErbBstg. 2020, 179). Demgegenüber will die Finanzverwaltung die o.g. Aussage in R E 13b.13 ErbStR 2019 auf Beherbergungsbetriebe begrenzt wissen. Sie widerspricht (derzeit) einer Interpretation wie der des Klägers, wonach allein die ertragsteuerlichen Kriterien einer gewerblichen Vermietung maßgebend seien (siehe Bayerisches Landesamt für Steuern v. 02.03.2020 - S 3812b.1.1 - 31/4 St 34).

Bis zum Erlass des ErbStAnpG 2016 (BStBl I 2016, 1202) hat die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass unter dem damals gleichlautenden Wortlaut der Richtlinien in R E 13b.9 ErbStR 2011 zu § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. (= § 13b Abs. 4 ErbStG n.F.) neben Brauereigaststätten auch die Überlassung von Grundstücks- und Gebäudeflächen in der Logistikbranche zu subsumieren seien, wenn sie in einem Geflecht von gewerblichen Leistungen stünden, bei denen die Flächenüberlassung nur einen Teil der vereinbarten und vom Vertragspartner erwarteten Leistungen darstelle (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 17.1.2018 S 3812a.2.1 - 3/6 St 34). Auch in diesen Fällen, so die Finanzverwaltung, sollte es sich nicht um Verwaltungsvermögen handeln, weil vorrangig eine gewerbliche Tätigkeit gegeben sei. Nachdem im Rahmen des ErbStAnpG 2016 unter § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG eine (ausdrückliche) Ausnahmegesetzvorschrift für Grundstücke, die im Rahmen von Lieferverträgen überlassen werden (Brauereigaststätten, Mineralölbetriebe), aufgenommen wurde, hält die Verwaltung an ihrer Auffassung zu der „Befreiung der Logistikbranche“ für Besteuerungszeitpunkte ab dem 1.7.2016 nicht mehr fest (Bayerisches Landesamt für Steuern vom 17.1.2018 S 3812a.2.1 - 3/6 St 34).

(b) Zwar schließt auch ein scheinbar eindeutiger Wortlaut die Auslegung einer Vorschrift nicht aus (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 Rz. 262; Söffing/Kuczka, ErbStB 2020, 15). Im Streitfall ergibt sich allerdings nach der Überzeugung des Senats auch unter Berücksichtigung der Gesetzessystematik, der Entstehungsgeschichte des Gesetzes und von Sinn und Zweck der Regelung nicht die von der Finanzverwaltung vorgenommene Einschränkung. Die Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion liegen nicht vor.

(c) Der in § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG enthaltene Begriff „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile...“ ist nicht dahingehend auszulegen bzw. fortzuentwickeln, dass davon grundsätzlich solche Grundstücksteile nicht betroffen sind, die im Rahmen eines (ertragsteuerlich) originären gewerblichen Geschäftsbetriebes zusammen mit weiteren gewerblichen Leistungen überlassen werden.

(aa) Die Gesetzessystematik stützt das Ergebnis der Wortlautauslegung. Der Gesetzgeber hat mit der Differenzierung zwischen dem begünstigungsfähigen Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG (Grundtatbestand) und dem begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG (Ausnahmetatbestand) zielgerichtet den groben Rahmen für die Unterscheidung des operativen, unternehmerischen Vermögens und dem vermögensverwaltenden Vermögen gezogen (vgl. Söffing/Kuczka, ErbStB 2020, 17).

Weiterhin hat der Gesetzgeber im Rahmen des Verwaltungsvermögenskatalogs bei den einzelnen Tatbeständen des Verwaltungsvermögens eine Vielzahl von Rückausnahmen

zugelassen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG). Diese Rückausnahmen betreffen gerade die Fälle, in denen ein enger sachlicher Zusammenhang zu einer unternehmerischen Tätigkeit besteht (vgl. Söffing/Kucza, ErbStB 2020, 17). In § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 ErbStG sind die unmittelbaren Beteiligungen am Nennkapital von Kapitalgesellschaften in einer Höhe von 25 % oder weniger geregelt. Diese zählen grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen, es sei denn, sie dienen dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes, Finanzdienstleistungsinstituts oder eines Versicherungsunternehmens (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 ErbStG). Nach § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG zählen Gegenstände der privaten Lebensführung wie Kunstgegenstände, Münzen, Edelmetalle, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten usw. zum Verwaltungsvermögen, es sei denn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung, Herstellung sowie deren entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte ist der Hauptzweck des Betriebes. Im Rahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG werden auch Wertpapiere und sonstige Forderungen von der Verwaltungsvermögensqualifikation ausgenommen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes, Finanzdienstleistungsinstituts oder Versicherungsunternehmens dienen.

Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Regelungen in § 13b Abs. 4 Nr. 2 bis 4 ErbStG dort ausdrücklich eine Rückausnahme zugelassen und damit die Eigenschaft des Verwaltungsvermögens negiert, wo der Charakter des Verwaltungsvermögens durch eine unternehmerische Tätigkeit überlagert wird. Dabei hat der Gesetzgeber jedoch für die jeweilige Rückausnahme nicht nur einen sachlichen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit gefordert, sondern die Gegenstände des Verwaltungsvermögens selbst müssen den Hauptzweck der unternehmerischen Tätigkeit darstellen. Bei einer derart detaillierten Systematik des Gesetzes von Grundtatbestand, Ausnahmetatbeständen und Rückausnahmetatbeständen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Rechtsetzung lückenlos gearbeitet hat (vgl. Söffing/Kucza, ErbStB 2020, 17). 74

Auch in Bezug auf den in § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG geregelten Tatbestand „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke“ ergibt sich vor diesem Hintergrund keine Gesetzeslücke. 75

Gegen die Annahme einer diesbezüglichen Gesetzeslücke spricht bereits, dass § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, im Gegensatz zu den o.g. anderen Tatbeständen des Verwaltungsvermögens, die Rückausnahmen erheblich detaillierter, nämlich in sechs einzelnen Buchstaben geregelt hat (vgl. Söffing/Kucza, ErbStB 2020, 17). 76

Zudem behandelt § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG den besonderen Rückausnahmefall einer Nutzungsüberlassung in Gestalt der Vermietung von Wohnungen. Ausdrücklich wird hier gefordert, dass die Vermietung von Wohnungen den Hauptzweck des Betriebs darstellt und dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Aus dieser besonderen Rückausnahmeregelung ist der Schluss zu ziehen, dass der Gesetzgeber nur unter engen Voraussetzungen die Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte als verwaltungsvermögensunschädlich ansieht. 77

Im Rahmen des ErbStAnpG 2016 hat der Gesetzgeber außerdem § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG eingeführt, wonach keine Nutzungsüberlassung und somit kein Verwaltungsvermögen vorliegt, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von Eigenerzeugnissen und Produkten zu dienen. Mit dieser insbesondere Brauereien und Mineralölbetriebe betreffenden Rückausnahme hat der Gesetzgeber eine (weitere) spezielle Regelung getroffen, mit der Nutzungsüberlassungen von Grundstücken, die Bestandteil einer 78

insgesamt originär gewerblichen Tätigkeit (Brauerei, Mineralölbetrieb) sind, vom Verwaltungsvermögen ausgenommen wurden.

Diese Systematik des Gesetzes zeigt insbesondere in Zusammenschau mit den o.g. Regelungen in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 (R E 13b.9 Satz 3 ErbStR 2011) und den hierzu ergangenen Anwendungserlassen (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 17.1.2018 S 3812a.2.1 - 3/6 St 34), dass der Gesetzgeber offensichtlich davon ausgeht, dass Nutzungsüberlassungen von Grundstücken im Rahmen von originären gewerblichen Tätigkeiten nicht generell von der Anwendung des § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG ausgeschlossen sind. Außerdem wird deutlich, dass der Gesetzgeber sich dieser Problematik - zumindest bei Erlass des ErbStAnpG 2016 - bewusst war und auch Grundstücksüberlassungen im Rahmen von originären gewerblichen Tätigkeiten nur vereinzelt dort vom Verwaltungsvermögen ausnehmen wollte, wo es sich nach seiner Einschätzung nicht um Vermögen handelt, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt. Nach Auffassung des Senats wollte sich der Gesetzgeber dabei auch die Entscheidung vorbehalten, unter welchen Voraussetzungen die Nutzungsüberlassung eines Grundstücks im Rahmen eines Paketes zusätzlicher gewerblicher Leistungen so weit in den Hintergrund tritt, dass nunmehr schonungsbedürftiges Produktivvermögen und kein Verwaltungsvermögen mehr gegeben ist. Dass ihm hierbei ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zusteht, hat das BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 20, Rz. 240) ausdrücklich bestätigt.

79

In diesem Sinne hat auch der BFH festgestellt, dass die (Rück)Ausnahmen in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F. eng auszulegen seien. Ihre Konzeption schließe teleologische Erweiterungen entweder einzelner Ausnahmen oder im Wege einer Zusammenschau aus anderen Gründen als um der verfassungskonformen Auslegung willen aus. Es handelt sich nicht um Regelbeispiele, sondern um einen Katalog, der die Voraussetzungen der Rückführung des von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgenommenen Verwaltungsvermögens in die Begünstigung abschließend nennt (BFH-Urteil vom 2.12.2020 II R 22/18, juris).

80

Bei seiner Einschätzung, dass sich der Gesetzgeber die Entscheidung selbst vorbehalten wollte, unter welchen Voraussetzungen die Nutzungsüberlassung eines Grundstücks im Rahmen eines Paketes zusätzlicher gewerblicher Leistungen noch begünstigt sein soll, berücksichtigt der Senat insbesondere auch, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum ErbStAnpG 2016 von seiner ursprünglichen Absicht Abstand genommen hat, den Katalog des Verwaltungsvermögens durch eine Generalklausel zu ersetzen, die eine Prüfung jedes einzelnen Wirtschaftsgutes vorsah, ob dieses seinem Hauptzweck nach dem Betrieb dient (vgl. BT-Drs. 18/5293, 26 f; Viskorf/Viskorf, ErbStG, 5. Aufl., § 13b Rz. 181). Die Länder haben sich aus Gründen der Praktikabilität und der einheitlichen Ausübung von Verwaltungsentscheidungen gegen diesen generellen „Hauptzweckansatz“ ausgesprochen und sind zu dem Katalog des Verwaltungsvermögens zurückgekehrt (vgl. Viskorf/Viskorf, ErbStG, 5. Aufl., § 13b Rz. 181).

81

Auch die Finanzverwaltung ist mittlerweile wohl der o.g. Senatsauffassung im Wesentlichen gefolgt. Sie hat zwar die Formulierungen in R E 13b.9 Satz 3 ErbStR 2011 identisch in R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019 übernommen. Gleichwohl möchte sie diese Richtlinie aktuell, wie im Streitfall, nur noch eng auslegen und ihren Anwendungsbereich auf Beherbergungsbetriebe begrenzen (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 02.03.2020 - S 3812b.1.1 - 31/4 St 34). Es sollen nicht allein die ertragsteuerlichen Kriterien einer

82

gewerblichen Vermietung zugrunde zu legen sein. Für eine Anwendung dieser Vorschrift z. B. auf Logistikunternehmen sieht sie zumindest nach Erlass des ErbStAnpG 2016 keinen Raum mehr (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 17.1.2018 S 3812a.2.1 - 3/6 St 34).

(bb) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus der Entstehungsgeschichte der Regelung in § 13b Abs. 4 Nr. 1 (ursprünglich § 13b Abs. 2 Nr.1) ErbStG. 83

Zwar hat der Finanzausschuss in seinem Bericht zum Erbschaftsteuerreformgesetz zu § 13b Abs. 2 ErbStG u.a. ausgeführt (BT-Drs. 16/11107,11): „Im Übrigen ist zu bemerken, dass bei Beherbergungsbetrieben überlassene Räume nicht zum Verwaltungsvermögen gehören. Das gewerbliche Leistungsbild schließt ein Bündel von zusätzlichen Dienstleistungen (Zimmerservice, Frühstück usw.) ein, die nur einheitlich angeboten und in Anspruch genommen werden.“ 84

Dieses Verständnis des Finanzausschusses hat im Wortlaut der Vorschrift jedoch keinen Niederschlag gefunden. Es finden sich über die Rückausnahmen hinaus keinerlei Andeutungen einer entsprechenden Einschränkung. Der Entstehungsgeschichte kommt zwar erhebliches Gewicht für die Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers zu. Es genügt aber nicht, dass sich Voraussetzungen oder Rechtsfolgen allein der Gesetzesbegründung entnehmen lassen. Der sogenannte Wille des Gesetzgebers bzw. der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation nur insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat. Die Gesetzesmaterialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl II 2018, 358, m.w.N.). 85

Das Gericht folgt dementsprechend nicht der Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13b. 13 Satz 3 ErbStR 2019, wonach die Überlassung von Grundstücksteilen unabhängig vom Vorliegen einer Ausnahmeregelung nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG immer dann nicht zu Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG führen soll, wenn weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen werden und die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Die Finanzverwaltung hat aus den o.g. Gründen damit insbesondere auch keine Gesetzeslücke aufgedeckt und keine planwidrige Regelungslücke geschlossen (vgl. auch Söffing/Kuczka, ErbStB 2020, 17). Nach Auffassung des Senates findet dementsprechend auch die „Befreiung“ von Beherbergungsbetrieben im Rahmen der Erbschaftsteuer-Richtlinien im Gesetz keine Grundlage. 86

Der Kläger kann sich nicht mit Erfolg auf diese Richtlinie berufen. Das Gericht ist an diese Rechtsauffassung der Verwaltung nicht gebunden, weil es sich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift handelt. Mangels Rechtsnormqualität sind solche Verwaltungsvorschriften für die Gerichte nicht beachtlich (vgl. BFH-Beschluss vom 4.12.2008 XI B 250/07, BFH/NV 2009, 394, m.w.N). Offenbleiben kann dementsprechend, ob der Beklagte den Anwendungsbereich der Richtlinie zutreffend auf Beherbergungsbetriebe begrenzt. 87

(cc) Eine andere Auslegung ist auch nicht nach dem Sinn und Zweck der Regelung zum Verwaltungsvermögen geboten. Weder aus dem Sinn und Zweck des Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 4 ErbStG im Allgemeinen, noch aus dem Sinn und Zweck der Verwaltungsvermögenszugehörigkeit von „Dritten zur Nutzung überlassener Grundstücke“ nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG im Besonderen oder aus darüber hinausgehenden Kriterien ergibt sich ein anderes Verständnis bzgl. des Tatbestandes „Dritten zur Nutzung überlassene 88

Grundstücke“ als es sich das nach dem Wortsinn ergibt.

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 1 BvL 21/12, die zum ErbStAnpG 2016 geführt hat, zu Sinn und Zweck der ursprünglichen Regelung des Verwaltungsvermögens im Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 (BGBl. I 3018) u.a. folgendes ausgeführt (juris, Rz 238 ff):

*„Die sich aus der Verwaltungsvermögensregelung ergebenden Ungleichbehandlungen dienen legitimen Zielen. Mit der Bestimmung über das Verwaltungsvermögen will der Gesetzgeber überwiegend vermögensverwaltende Betriebe von der Verschonung ausnehmen, weil "Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt," nicht begünstigt werden soll (BT-Drs. 16/7918, 35 f.). Durch die nähere Umschreibung des danach als nicht förderungswürdig angesehenen Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sollen zudem steuerliche Gestaltungen nach Möglichkeit ausgeschlossen werden, mit denen Steuerpflichtige Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden, wie etwa vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude, Minderbeteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Wertpapiere, ihrem Gewerbebetrieb als begünstigtes Betriebsvermögen zuordnen (vgl. BT-Drs. 16/7918, 35). Die mit den Bestimmungen über das Verwaltungsvermögen verfolgten Ziele, grundsätzlich nur produktives Vermögen in dem dort umschriebenen Sinn zu fördern und Umgehungsstrategien zu unterbinden, sind legitim. Sie stehen im Einklang mit den Hauptzielen der Verschonungsregelung, den Bestand von in personaler Verantwortung geführten Betrieben in Deutschland zu erhalten und Arbeitsplätze trotz eines erfallbedingten Wechsels des Betriebsinhabers zu sichern, und helfen zugleich, die Steuerentlastung hierauf zu konzentrieren, indem sie die Förderung nicht förderungswürdigen Vermögens zu vermindern suchen. Damit dient die Regelung über das Verwaltungsvermögen auch der Rechtfertigung der Grundunterscheidung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen. Die Verwaltungsvermögensregelung ist zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele geeignet und erforderlich. Die Bestimmungen über das Verwaltungsvermögen sind im Grundsatz - ohne dass es insoweit auf Einzelheiten der Zuordnung bestimmter Vermögensbestandteile zum Verwaltungsvermögen im Sinne von § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ankommt - geeignet, die damit verfolgten Ziele zu fördern. Mit der genauen normativen Umschreibung des Verwaltungsvermögens legt der Gesetzgeber fest, welche Vermögensbestandteile eines Betriebs er trotz Betriebszugehörigkeit für nicht förderungswürdig - weil nicht produktiv - und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend hält. Hierbei steht ihm ein weiterer Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu.“*

In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Entwurf des ErbStAnpG 2016 heißt es u.a. zu der Neuregelung des Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 4 ErbStG (BT-Drs. 18/8911, 41):

*„Im Unterschied zum Regierungsentwurf erfolgt die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen wie im bisherigen Recht anhand eines Verwaltungsvermögenskatalogs. Der geltende Katalog des Verwaltungsvermögens wird mit folgender Maßgabe fortgeführt:*

*Nummer 1 der bisherigen Gesetzesfassung wird weitgehend übernommen, insbesondere bleibt die Rückausnahme für an Dritte überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten bestehen, wenn der Hauptzweck des überlassenden*

*Betriebs in der Vermietung von Wohnungen besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, geht die Vermietung von Wohnungen über eine reine Vermögensverwaltung hinaus. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass damit eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Durch die Ausnahme großer Wohnungsvermietungsunternehmen von der Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer soll eine Veräußerung dieser Unternehmen zur Zahlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer vermieden werden. ... Der Erhalt von bezahlbarem Wohnraum rechtfertigt als besonderer Gemeinwohlgrund eine Rückausnahme für Wohnungsvermietungsunternehmen, deren Hauptzweck in der Vermietung von Wohnungen besteht und dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert.*

*In Buchstabe e wird eine neue Rückausnahme für die Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte eingeführt. Sind* 94

*diese Grundstücke zu dem Zweck überlassen worden, damit eigene Erzeugnisse des erworbenen Betriebs dort abgesetzt werden, stellt die Überlassung keine typische Vermögensverwaltung dar. Ein Beispiel hierfür sind Brauereigaststätten, die an Dritte bei gleichzeitigem Abschluss eines Bierlieferungsvertrags verpachtet werden und in denen vorrangig das von der Brauerei hergestellte Bier ausgeschenkt wird. ... Die Verpachtung ist Bestandteil der insgesamt originär gewerblichen Tätigkeit der Brauerei. Das Gleiche gilt für die Verpachtung von Tankstellen durch Mineralölunternehmen. In den genannten Fällen ist es sachgerecht, den Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten nicht dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen.“* 95

Aus diesen Äußerungen ergibt sich die Zielsetzung, unternehmerisches Vermögen vor der Inanspruchnahme von Erbschaft- und Schenkungsteuer zu verschonen. Diese Zielsetzung stellte den Gesetzgeber jedoch vor die schwierige Aufgabe, das operative, unternehmerische Vermögen von dem vermögensverwaltenden Vermögen abzugrenzen. Ein Rückgriff auf die ertragsteuerlichen Kategorien von Betriebs- und Privatvermögen ist nur unzureichend, da das Ertragsteuerrecht eine Reihe von Möglichkeiten beinhaltet, in denen Privatvermögen in die betriebliche Verhaftung geholt wird. 96

Der Gesetzgeber ist deshalb den Weg gegangen, in einem, in § 13b Abs. 4 ErbStG festgelegten, abschließenden Katalog das Vermögen aufzulisten, das als bloß „passiv arbeitendes“ Vermögen dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen ist und daher von der Steuerverschonung ausgenommen wird (vgl. Söffing/Kuczka, ErbStB 2020, 16). Er hat sich unter Beachtung der o.g. Zielsetzung bewusst dafür entschieden von einer jeweiligen Einzelfallprüfung abzusehen. Dem Sinn und Zweck der Regelung soll gerade mit dem abschließenden Katalog Rechnung getragen werden. 97

(3) Der Senat ist auch nicht davon überzeugt, dass die Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG in der von ihm für zutreffend erachteten wortgetreuen Auslegung gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG - verstößt oder aus anderen Gründen verfassungswidrig ist. Daher war das Verfahren nicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zur Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts auszusetzen. 98

Die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit gesetzlicher Vorschriften nach Art. 100 Abs. 1 GG setzt die Überzeugung des vorlegenden Gerichts von der Verfassungswidrigkeit der Norm voraus (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 14.10.2009 2 BvL 3/08 u. a., ZBR 2010, 165; vom 13.5.2009 1 BvL 7/08, MMR 2009, 606; vom 8.9.2008 2 BvL 6/03, HFR 2009, 72). Damit ist die volle Überzeugung gemeint. Soweit nur, wenn auch erhebliche, Zweifel an der 99

Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes bestehen, ist die Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG unzulässig und die Norm anzuwenden.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen. Je nach Regelungsgegenstand, Differenzierungsmerkmalen und insbesondere den Auswirkungen auf die Ausübung von Freiheitsgrundrechten unterliegen Differenzierungen unterschiedlichen Grenzen, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Willkür liegt nicht schon vor, wenn der Gesetzgeber nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung wählt, wohl aber, wenn eine Regelung tatsächlich und eindeutig unangemessen in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand ist, die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, weil ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt (ständige Rechtsprechung; vgl. jüngst BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019, 2 BvL 22/14, HFR 2020, 174 m.w.N.).

Hiervon ausgehend kommt das Gericht nicht zu der Überzeugung, dass die Regelungen unter § 13b Abs. 4 ErbStG gegen Art. 3 GG verstoßen.

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 20, Rz. 238 ff) festgestellt, dass die sich aus der Verwaltungsvermögensregelung ergebenden Ungleichbehandlungen legitimen Zielen dienen und die Verwaltungsvermögensregelung zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele geeignet und erforderlich seien. Mit der genauen normativen Umschreibung des Verwaltungsvermögens lege der Gesetzgeber fest, welche Vermögensbestandteile eines Betriebs er trotz Betriebszugehörigkeit für nicht förderungswürdig - weil nicht produktiv - und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend halte. Hierbei stehe ihm ein weiterer Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu.

Diesen Spielraum hat der Gesetzgeber nach Meinung des Senats auch bei der von ihm für zutreffend erachteten Auslegung nicht überschritten.

(4) Da die Überlassung von Grundstücksteilen im Rahmen eines Parkhausbetriebes nach alledem zu Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG führt und das Parkhausgrundstück danach kein begünstigtes Vermögen i.S. des § 13b Abs. 2 ErbStG darstellt, kann es nach der ersten Rückausnahme in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst b auch nicht im Rahmen einer Verpachtung nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst b Unterbuchst. aa ErbStG zu begünstigtem Vermögen werden.

b. Im Streitfall liegen darüber hinaus auch die Voraussetzungen der zweiten Alternative in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b. Satz 2 ErbStG vor, wonach die zuvor genannten Rückausnahmen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa und bb ErbStG nicht für verpachtete Betriebe, gelten, 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 Satz 2 Buchst. d ErbStG fallen.

Der Hauptzweck eines Parkhausbetriebes ist die Überlassung von Grundstücksteilen (Vermietung von Parkplätzen). Da es sich hierbei nicht um Wohnungen handelt, fallen sie

nicht unter die Regelung in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG.

C. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 107

D. Die Revision war zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 108