

Urteil vom 28. Februar 2024, II R 27/21

Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen

ECLI:DE:BFH:2024:U.280224.IIR27.21.0

BFH II. Senat

AO § 14 S 1, BGB § 535, BVerfGG § 80 Abs 1, ErbStG § 13a, ErbStG § 13b Abs 2, ErbStG § 13b Abs 4 Nr 1 S 1, ErbStG § 13b Abs 4 Nr 1 S 2 Buchst b DBuchst aa, ErbStG § 13b Abs 4 Nr 1 S 2 Buchst b S 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 10. Juni 2021, Az: 7 K 2718/20

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.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.06.2021 - 7 K 2718/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Alleinerbe seines am xx.xx.2018 verstorbenen Vaters (Erblasser). Die Erbeinsetzung erfolgte durch notariell beurkundetes Testament.
- 2 Zum Nachlassvermögen gehört das Einzelunternehmen des Erblassers. 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 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Tankstelle, die 7,12 % der gesamten Bruttofläche des bebauten Grundstücks ausmachte, war bis Ende 2018 an eine GmbH verpachtet.
- 3 In seiner Erklärung zur Feststellung des Werts des Betriebsvermögens auf den Bewertungsstichtag xx.xx.2018 gab der Kläger den gemeinen Wert des gesamten Betriebsvermögens mit ... € an. Verwaltungsvermögen war nach seiner Erklärung nicht vorhanden.
- 4 Nachdem ein erster Feststellungsbescheid vom 11.05.2020 im Rahmen des dagegen anhängigen Einspruchsverfahrens aufgehoben wurde, stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit Feststellungsbescheid vom 07.07.2020 den Wert des Betriebsvermögens fest. Die Summen der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens wurden auf ... € festgestellt, was dem erklärten Wert des gesamten mit dem Parkhaus und der Tankstelle bebauten Grundstücks entsprach.

- 5 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen den Feststellungsbescheid vom 07.07.2020 wurden während des Klageverfahrens mit Änderungsbescheid vom 10.06.2021 der Wert des Betriebsvermögens auf ... € und die Summen der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens auf ... € festgestellt. Die Summen der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens entsprachen dem Grundbesitzwert, den die Bewertungsstelle zuvor für das gesamte bebaute Grundstück festgestellt hatte.
- 6 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) blieb erfolglos. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, bei dem mit dem Parkhaus und der Tankstelle bebauten Grundstück handle es sich insgesamt um Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1831 veröffentlicht.
- 7 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1, Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa und Buchst. b Satz 2 ErbStG geltend.
- 8 Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa und Buchst. b Satz 2 ErbStG seien teleologisch und verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass es sich bei einem Parkhausbetrieb nicht um steuerschädliches Verwaltungsvermögen handle. Sollte der Bundesfinanzhof (BFH) eine solche Auslegung nicht durchführen, sei hilfsweise das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) darüber einzuholen, ob ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vorliege, wenn ein gewerblicher Parkhausbetrieb im Unterschied zu anderen gewerblichen Betrieben als steuerschädliches Verwaltungsvermögen einzustufen sei.
- 9 Die Feststellung im BFH-Urteil vom 02.12.2020 - II R 22/18 (BFHE 272, 120, BStBl II 2022, 66), wonach die Rückausnahmen einer teleologischen Reduktion nicht zugänglich seien, sei nicht tragfähig. Diese Feststellung betreffe die Vorgängervorschrift. Diese sei geändert worden, indem in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG ein neuer Buchst. e eingefügt worden sei. Der neue Buchst. e sei eine Sonderregelung für bayerische Brauereien, die ihre Grundstücke für den Betrieb von Gaststätten vermieten und dorthin auch Bier liefern würden. Die Aufnahme dieser weiteren Sonderregelung zeige, dass von einer abschließenden Systematik bei der Gestaltung der Rückausnahmen zu § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG nicht die Rede sein könne. Auch der Finanzausschuss habe in 2008 bereits ausgeführt (BTDrucks 16/11107, S. 11), dass er den Katalog in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. nicht als abschließend ansehe. Dies sei im Rahmen der historischen Auslegung zu berücksichtigen. Eine systematische Auslegung der Rückausnahmen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG spreche dafür, dass ein sachlicher Zusammenhang zu einer unternehmerischen Tätigkeit prägend sei und die Gegenstände des Verwaltungsvermögens den Hauptzweck der unternehmerischen Tätigkeit darstellen würden. Bei einem Parkhausbetrieb sei die Überlassung der Grundstücke der Hauptzweck der unternehmerischen Tätigkeit. Außerdem würden gewerbliche Zusatzleistungen erbracht. Das BVerfG habe in seinem Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 238 ff.) dargelegt, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung über das Verwaltungsvermögen überwiegend vermögensverwaltende Betriebe von der Verschonung ausnehmen habe wollen, 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 solle (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 35 f.).
- 10 Hauptziel der Verschonungsregelung sei danach, 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 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 auf die Frage ankomme, ob die Tätigkeit der Grundstücksüberlassung insgesamt wegen der Zusatzleistungen nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen sei. Demzufolge seien nach ihrer Ansicht Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen oder Campingplätze erbschaftsteuerrechtlich begünstigtes Betriebsvermögen (R E 13b.13 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 2019 vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernr. 1/2019). Da danach auf ertragsteuerrechtliche Kriterien abzustellen sei, sei auch die Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Parkhausbetriebs als erbschaftsteuerrechtlich begünstigte Tätigkeit einzustufen. Ein Parkhausbetrieb erschöpfe sich nicht in der bloßen Nutzungsüberlassung von Grundstücken. Für die gewerblichen Zusatzleistungen werde weiteres Personal neben dem Betriebsinhaber benötigt, wie es im Streitfall an der Beschäftigung von zwei zusätzlichen Vollzeitkräften und zwei geringfügig Beschäftigten deutlich werde. Es würden Arbeitsplätze geschaffen und eine volkswirtschaftlich notwendige Leistung durch die Parkplatzgestaltung an einen kurzfristig wechselnden Personenkreis erbracht, der innerstädtisch auf solche Parkplätze angewiesen sei.

- 11** Es gebe schließlich verfassungsrechtliche Bedenken, wenn man Parkhausbetriebe und Beherbergungsbetriebe insgesamt als nicht begünstigte Betriebe behandeln würde. Das BVerfG habe in seinem Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 123 ff.) dargelegt, dass die einmal getroffene Belastungsentscheidung der Prüfung am allgemeinen Gleichheitssatz standhalten müsse. Der steuerrechtliche Tatbestand müsse folgerichtig ausgestaltet sein. Dem werde die Auffassung, Parkhausbetriebe oder Beherbergungsbetriebe nicht als begünstigtes Unternehmensvermögen einzustufen, nicht gerecht. Gewerbebetriebe wie eine Bäckerei und ein Zeitungskiosk wären begünstigt, Parkhäuser und Hotels dagegen nicht. Ein erbschaftsteuerrechtlicher Grund sei nicht ersichtlich. Es handle sich in beiden Fällen um produktives Vermögen und es würden Arbeitskräfte eingesetzt. Dies gelte erst recht, wenn man die Rückausnahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG einbeziehe. Brauereibetriebe, die Grundstücke an angeschlossene Gaststätten vermieten würden oder Mineralölunternehmen, die Tankstellengrundstücke angeschlossenen Tankstellen überlassen würden, könnten diese Grundstücke dem erbschaftsteuerrechtlichen Betriebsvermögen zuordnen. Hier läge ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor. Eine folgerichtige Belastungsentscheidung könne nur darin liegen, auch Parkhausbetriebe und Hotelbetriebe erbschaftsteuerrechtlich zu begünstigen.
- 12** Für die Auslegung des Begriffs der Vermögensverwaltung sei auf § 14 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) zurückzugreifen. Die Überlassung von Parkplätzen sei keine Vermögensverwaltung nach § 14 Satz 3 AO. Er --der Kläger-- unterhalte einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der insbesondere für die kurzfristige Vermietung notwendig sei.
- 13** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 10.06.2021 dahingehend zu ändern, dass die Summen der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens auf ... € (= 7,12 % der festgestellten Summen der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens) festgestellt werden, hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG zu der Frage einzuholen, ob es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar wäre, dass § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG Parkhausbetriebe als Verwaltungsvermögen einstuft.
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren am 27.06.2023 beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es hat keinen Antrag gestellt. Es unterstützt inhaltlich das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht die Klage abgewiesen.
- 17** 1. Das von dem Kläger als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers erworbene Parkhaus gehört zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, sodass der Wert des Betriebsvermögens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG insgesamt nicht begünstigt ist.
- 18** a) Für den Erwerb von Betriebsvermögen sieht § 13a i.V.m. § 13b ErbStG unter bestimmten Voraussetzungen Steuerbefreiungen vor. Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehört gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs. Das begünstigungsfähige Vermögen ist nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG 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. 6 ErbStG übersteigt (begünstigtes Vermögen). Abweichend von § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG 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 § 13b Abs. 6 und 7 ErbStG mindestens 90 % des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

- 19** b) Die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind in § 13b Abs. 4 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. R E 13b.12 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2019; vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 26/18, BFHE 272, 486, BStBl II 2022, 72, Rz 19, zu der Vorgängervorschrift § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F.).
- 20** c) Zu dem von der Begünstigung des Betriebsvermögens ausgeschlossenen Verwaltungsvermögen gehören unter anderem gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke und Grundstücksteile.
- 21** aa) Die Formulierung "Grundstücke und Grundstücksteile" orientiert sich an der Formulierung in § 266 Abs. 2 A.II.1 des Handelsgesetzbuchs und ist anhand zivilrechtlicher Vorgaben zu bestimmen. "Grundstück" ist danach eine unbewegliche Sache im Sinne des § 90 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und ein räumlich abgegrenzter, im Grundbuch auf einem gesonderten Grundbuchblatt geführter Teil der Erdoberfläche (vgl. Grüneberg/Herrler, Bürgerliches Gesetzbuch, 83. Aufl., Überbl v § 873 Rz 1). Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude (§ 94 Abs. 1 Satz 1 BGB). "Grundstücksteile" sind als Teile von Grundstücken im vorgenannten Sinn zu verstehen. Dazu gehört auch ein Parkhaus sowie die darin gelegenen einzelnen Parkplätze.
- 22** bb) "Dritter" im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ist jede Person, die nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identisch ist. Dritte können natürliche Personen --auch Angehörige--, Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften sein (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 26/18, BFHE 272, 486, BStBl II 2022, 72, Rz 19, zu § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F.).
- 23** cc) Auf den Rechtsgrund der Nutzungsüberlassung kommt es für die erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Einordnung als Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG nicht an. Sie kann zum Beispiel aufgrund eines --entgeltlichen oder unentgeltlichen-- Miet-, Pacht- oder Leihvertrags erfolgen (vgl. Kirnberger in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13b ErbStG Rz 64, Stand November 2022). Danach ist auch die reine Gebrauchsüberlassung im Rahmen eines Mietvertrags (§ 535 BGB) eine Nutzungsüberlassung (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2017 - II R 44/15, BFHE 260, 363, BStBl II 2018, 358, zu § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG a.F.).
- 24** d) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht ausgeführt, dass es sich bei dem Parkhaus und der Tankstelle um Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücksteile handelt. Das Parkhaus war zum Todeszeitpunkt des Erblassers an den Kläger, die Tankstelle an eine GmbH verpachtet.
- 25** 2. Zutreffend hat das FG entschieden, dass die in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG normierte Rückausnahme aufgrund der Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG nicht zur Anwendung kommt.
- 26** a) Nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG ist eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führt und der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung als Erben eingesetzt hat. Die Rückausnahmen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a bis f ErbStG sind eng auszulegen. 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-Urteil vom 02.12.2020 - II R 22/18, BFHE 272, 120, BStBl II 2022, 66, zu § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F.).
- 27** b) Danach waren die Voraussetzungen der Rückausnahme zwar für das Parkhaus, nicht jedoch für die Tankstelle erfüllt.
- 28** aa) Hinsichtlich der Tankstelle ist die Rückausnahme --wie durch das FG ausgeführt-- bereits deshalb nicht einschlägig, weil der Erblasser diese an eine GmbH verpachtet hatte, die er nicht als Erbin eingesetzt hat.
- 29** bb) In Bezug auf das Parkhaus liegen die Tatbestandsmerkmale der Rückausnahme vor. Der Parkhausbetrieb war unbefristet an den Kläger verpachtet. Die Verpachtung führte beim Erblasser zu Einkünften aus § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Erblasser hatte den Kläger als Pächter durch Testament als Erben eingesetzt.
- 30** c) Jedoch scheidet die Anwendung der Rückausnahme in Bezug auf das an den Kläger verpachtete Parkhaus an den

in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG normierten Einschränkungen, deren Voraussetzungen --wie durch das FG zutreffend angenommen-- im Streitfall erfüllt sind.

- 31** aa) Nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG gilt die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG nicht für verpachtete Betriebe, soweit sie vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG nicht erfüllt haben 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.
- 32** bb) Beide Einschränkungstatbestände des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG zu der in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG angeführten Rückausnahme sind nach dem Wortlaut der Vorschrift erfüllt.
- 33** (1) Der vom Erblasser zum Zeitpunkt des Erbfalls an den Kläger als Erben verpachtete Betrieb war bereits vor seiner Verpachtung Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG und damit nicht begünstigtes Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG. Denn der Erblasser vermietete die im Parkhaus befindlichen Parkplätze als Grundstücksteile den Parkenden --und somit Dritten--. 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 Satz 1 ErbStG ist nicht auf eine längere Nutzungsüberlassung wie typischerweise aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags beschränkt.
- 34** (2) Da es sich bei der Überlassung von Parkplätzen auch nicht um die Überlassung von Wohnungen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG handelt, greift auch der zweite Einschränkungstatbestand ein. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 Alternative 2 ErbStG bezieht sich auf Wohnungsvermietungsgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG (zu den Voraussetzungen der Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG --vormals § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG a.F.-- vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2017 - II R 44/15, BFHE 260, 363, BStBl II 2018, 358).
- 35** cc) Die historische Auslegung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG führt --entgegen der Auffassung des Klägers-- zu keinem anderen Ergebnis.
- 36** (1) Die Vorschrift wurde durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in den Entwurf des Erbschaftsteuerreformgesetzes eingefügt (BTDrucks 16/11075, S. 20). Dieser führte in der Begründung zu der Vorschrift unter anderem aus, im Gesetzesentwurf sei der Begriff des Verwaltungsvermögens bei den Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücken zu weit gefasst worden (BTDrucks 16/11107, S. 11). Damit werde bewirkt, dass auch solches Betriebsvermögen aus den Begünstigungen ausgenommen sein könne, das unmittelbar einem Betrieb und zugleich dem Erhalt von Arbeitsplätzen diene. Die Änderungen würden daher die Ausnahmen vom Verwaltungsvermögen weiten. Im Übrigen sei zu bemerken, dass bei Beherbergungsbetrieben überlassene Räume nicht zum Verwaltungsvermögen gehörten. Das gewerbliche Leistungsbündel schließe ein Bündel von zusätzlichen Dienstleistungen (Zimmerservice, Frühstück und so weiter) ein, die nur einheitlich angeboten und in Anspruch genommen würden.
- 37** (2) Dieses Verständnis des Finanzausschusses hat im Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG und insbesondere in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG jedoch keinen Niederschlag gefunden. Dort wurden die durch den Finanzausschuss erwähnten Beherbergungsbetriebe, die auch von der Finanzverwaltung in ihren Richtlinien angeführt werden (R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019), von einer Nutzungsüberlassung an Dritte, die nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG zu steuerschädlichem Verwaltungsvermögen führt, nicht ausgenommen. Ebenso wenig werden dort Parkhausbetriebe erwähnt. 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 beziehungsweise 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 (BFH-Urteil vom 24.10.2017 - II R 44/15, BFHE 260, 363, BStBl II 2018, 358, Rz 31).
- 38** dd) Auch eine systematische Auslegung führt nicht zu dem Ergebnis, dass --wie der Kläger und die Finanzverwaltung in Bezug auf Hotelbetriebe meinen--, eine Nutzungsüberlassung von Grundstücksteilen an Dritte im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG bzw. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG nicht vorliegt, wenn die Nutzungsüberlassung zusammen mit einem Bündel an gewerblichen Leistungen erfolgt, sodass

ein originär gewerblicher Betrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegt. Der Gesetzgeber hat im Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG nicht auf die Gewerblichkeit abgestellt. Von Bedeutung ist ebenso wenig, ob der Betrieb eines Parkhauses einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 Satz 1 AO erfordert. Diese Voraussetzung ist bei der Rückausnahme im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG bei der Vermietung von Wohnungen ausdrücklich genannt, nicht aber in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG.

- 39** ee) Schließlich ist auch keine teleologische Reduktion von § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG und damit eine Ausdehnung des unschädlichen Verwaltungsvermögens in den Fällen geboten, in denen Parkplätze Dritten zur Nutzung überlassen werden.
- 40** (1) Die teleologische Reduktion setzt eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voraus. Sie zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie kommt nur in Betracht, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Es bedarf demnach einer verdeckten Regelungslücke. Lässt sich ein bestimmter Gesetzeszweck hingegen nicht sicher feststellen, so ist für eine teleologische Reduktion kein Raum (BFH-Urteil vom 09.03.2023 - IV R 25/20, BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836, Rz 25).
- 41** (2) Mit den Regelungen zur erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigung von Betriebsvermögen im Sinne der §§ 13a und 13b ErbStG wollte der Gesetzgeber produktives Vermögen begünstigen, solches Vermögen hingegen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, von der Begünstigung ausnehmen (BTDrucks 16/7918, S. 35 f.). Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden, wie etwa vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude, Minderbeteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Wertpapiere, hat der Gesetzgeber grundsätzlich dem steuerschädlichen Verwaltungsvermögen zugeordnet (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 35). Hinsichtlich der Rückausnahmen wollte der Gesetzgeber weder eine Einzelfallprüfung vornehmen noch wollte er allgemein 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 01.07.2016 geltenden Fassung der §§ 13a, 13b ErbStG in dem enumerativen Verwaltungsvermögenskatalog des § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG geregelt (vgl. BTDrucks 18/8911, S. 41 f.; BFH-Urteil vom 13.09.2023 - II R 49/21, BFHE 282, 313, Rz 24). Hierbei stand ihm ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu (vgl. BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 238 ff. zu Sinn und Zweck der ursprünglichen Regelung des Verwaltungsvermögens im Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008, BGBl I 3018).
- 42** (3) Hinsichtlich der Überlassung von Grundstücksteilen an Dritte hat er von seinem Entscheidungsspielraum dahingehend Gebrauch gemacht, dass er nur die Überlassung von Wohnungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 AO (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG), Grundstücksteile zum Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten im Rahmen von Lieferungsverträgen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG) und Grundstücksteile zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. f ErbStG) begünstigen wollte. Im Umkehrschluss soll jede andere Überlassung von Grundstücksteilen, wie zum Beispiel Zimmer im Rahmen von Beherbergungsbetrieben (Hotels, Pensionen, Campingplätze), Räume in Gaststätten und auch Parkplätze in Parkhäusern nach der gesetzgeberischen Entscheidung nicht begünstigt sein. Eine verdeckte Regelungslücke liegt daher nicht vor, sodass für eine teleologische Reduktion von § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG kein Raum ist.
- 43** 3. Eine Aussetzung des Verfahrens und eine Einholung einer Entscheidung des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes kommt nicht in Betracht. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchst. b Satz 2 ErbStG sind nach Auffassung des Senats nicht deshalb verfassungswidrig, weil diese Regelungen die kurzfristige Überlassung von Parkplätzen an Parkende als steuerschädliches Verwaltungsvermögen erfassen, während andere Nutzungsüberlassungen von Grundstücken oder Grundstücksteilen nach dem Katalog des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG --unter weiteren Voraussetzungen-- zum begünstigten Vermögen zählen.
- 44** a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG belässt dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der

folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.06.2015 - 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285, BStBl II 2015, 871, Rz 72, m.w.N.).

- 45** b) Der Gesetzgeber hat diesen ihm zustehenden Gestaltungsspielraum nicht deshalb überschritten, weil er die Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG gewährt, wenn die Überlassung von Grundstücksteilen im Rahmen der Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 Satz 1 AO (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG), zum Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten im Rahmen von Lieferungsverträgen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG) und zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. f ErbStG) erfolgt.
- 46** Für alle drei gesetzlich ausdrücklich normierten Rückausnahmen liegen Gründe vor, deren Förderung durch den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt ist. 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 (BTDrucks 18/8911, S. 41). Bei den überlassenen Grundstücksteilen zum Absatz eigener Erzeugnisse ergibt sich die Rechtfertigung zwar entgegen den Ausführungen des Finanzausschusses (BTDrucks 18/8911, S. 41) nicht schon daraus, dass die Überlassung keine typische Vermögensverwaltung darstelle und die Verpachtung Bestandteil der insgesamt originär gewerblichen Tätigkeit des überlassenden Betriebs sei. Denn diese Zielrichtung hat in den Gesetzeswortlaut keinen Eingang gefunden. Hingegen ist es ein vom Entscheidungs- und Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedecktes legitimes Anliegen, aus seiner Sicht förderungswürdige Betriebe in die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung mitaufzunehmen. Dies gilt beispielsweise für den Absatz eigener Erzeugnisse auf eigenen Grundstücken von Brauereien, die er als förderungswürdig ansehen durfte (vgl. BTDrucks 18/8911, S. 41), ebenso wie für die in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. f ErbStG aufgenommene Ausnahme für die Förderung von land- und forstwirtschaftlicher Betriebstätigkeit.
- 47** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de