

STEUERRECHT

DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER, HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ

BFH, URTEIL VOM 24.10.2017 – II R 44/15

Wohnungen, die eine Wohnungsvermietungsgesellschaft an Dritte zur Nutzung überlässt, gehören nur zum begünstigten Vermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2d ErbStG 2009, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten. Auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen kommt es dabei nicht an.

Übersicht

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

I. Problemstellung

Sowohl nach der Erbschaftsteuerreform 2009 als auch nach der Erbschaftsteuerreform 2016 wird unternehmerisches Vermögen (sog. Produktivvermögen) durch Verschonungsabschlüsse von 85 % bzw. 100 % grundsätzlich erbschaftsteuerlich begünstigt. Die Höhe des Verschonungsabschlags ist dabei auch abhängig vom Umfang des erbschaftsteuerlich nichtbegünstigten Vermögens, wozu auch in einem Betriebsvermögen gehaltenes Verwaltungsvermögen gehört. Verwaltungsvermögen liegt bspw. vor, wenn Grundstücke bzw. Gebäude an Dritte zur Nutzung überlassen werden. Somit würden bspw. auch umfangreicher Wohnungsbesitz, der einem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, zu erheblichen erbschaftsteuerlichen Belastungen führen. Der Gesetzgeber hat durch die Regelung in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2d ErbStG eine Ausnahme für im Betriebsvermögen gehaltene Wohnimmobilien geschaffen, wenn deren Überlassung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.v. § 14 der Abgabenordnung erfordert. In diesem Fall werden die Wohnimmobilien nicht zum Verwaltungsvermögen gerechnet. Vielmehr unterliegt dieses Vermögen dann auch den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen.

Die Finanzverwaltung hat in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 zu den Anforderungen an den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Stellung genommen und Indizien für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genannt (vgl. Abschnitt 13b.17 Abs. 3 ErbRL 2011). Bei mehr als 300 Wohnungen wurde von der

Finanzverwaltung ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angenommen. Dieser typisierenden Betrachtung der Finanzverwaltung ist der BFH mit der hier besprochenen Entscheidung entgegengetreten.

II. Sachverhalt

Im Streitfall war der Kläger befreiter Vorerbe seines im Mai 2011 verstorbenen Vaters. Zum Nachlassvermögen gehörte u.a. ein Kommanditanteil an einer KG, deren Gegenstand die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden fünf Mietwohngrundstücke mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen war. Der Kläger begehrte, für seinen geerbten Anteil an der Kommanditgesellschaft von der Verschonungsregelung für Betriebsvermögen nach § 13a in Verbindung mit § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2d ErbStG a.F. Gebrauch zu machen. Dies wurde ihm vom Finanzamt verwehrt. Auch die Klage beim Finanzgericht Düsseldorf hatte keinen Erfolg. Begründet wurde die Ablehnung der Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen damit, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei der Kommanditgesellschaft wegen der verhältnismäßig geringen Gewinne und Jahresumsätze sowie des geringen Personalaufwands nicht erforderlich gewesen sei.

III. Entscheidungsgründe

Der BFH bestätigt in seinem Urteil die Auffassung des Finanzgerichts, dass dem Kläger für den Erwerb des Anteils an der Kommanditgesellschaft die Steuerbefreiung nach § 13a in Ver-

bindung mit § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2d ErbStG nicht zu gewähren sei. Nach Auffassung des BFH erfordere die Vermietung der Wohnungen durch die KG keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nach Auffassung des BFH vor, wenn die Gesellschaft neben der Überlassung der Wohnungen Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietungstätigkeit einen originären gewerblichen Charakter verleihen. Eine gewerbliche Prägung bei einer ansonsten vermögensverwaltenden Wohnungsvermietungsgesellschaft begründet demnach noch keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nach dem Urteil nicht vor, wenn die Wohnungsvermietung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als private Vermögensverwaltung einzustufen ist. Die Vermietung von Wohnungen ist nach Auffassung des BFH regelmäßig als bloße Vermögensverwaltung im Sinne einer Fruchtziehung anzusehen. Auch wenn es sich um einen großen Wohnungsbestand handelt, dessen Vermietung einen erheblichen Einsatz von Arbeitskraft mit sich bringt, die Bautätigkeit des Vermieters einen großen Umfang annimmt und ggf. auch erhebliches Fremdkapital in Anspruch genommen werden muss, liegt nach Auffassung des BFH eine Vermögensverwaltung und keine gewerbliche Tätigkeit vor, auch wenn zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten wird.

Zur üblichen Vermietungstätigkeit, die die Grenze der bloßen Vermögensverwaltung nicht überschreitet, gehören nach Auffassung des BFH auch die Verwaltung der Wohnungen und deren Bewirtschaftung. Dazu zählen auch noch die Suche nach dem passenden Mieter, die Erstellung des Mietvertrages, die Wohnungsübergabe sowie die Pflege von Gemeinschaftsflächen etc.

Die Grundstücksvermietung hat hingegen einen gewerblichen Charakter, wenn besondere Umstände gegeben sind, die über das normale Maß einer Vermietertätigkeit hinausgehen. Dies ist nach Auffassung des BFH der Fall, wenn der Vermieter bestimmte ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbringt, wie z.B. Reinigungsarbeiten in den vermieteten Wohnungen oder Bewachung des Gebäudes.

Der BFH widerspricht auch der von der Finanzverwaltung in den ErbStR 2011 in R 13b.13 Abs. 3 vertretenen Auslegung, die auf den Umfang der Geschäfte und den Umfang der Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte abstellt und das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs regelmäßig annimmt, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält.

IV. Praktische Bedeutung

Mit der vorliegenden Entscheidung ist der BFH der typisierenden Betrachtung der Finanzverwaltung entgegengetreten. Ob ein erbschaftsteuerlich begünstigtes Wohnungsunternehmen vorliegt, ist somit nach Auffassung des BFH nicht von der An-

zahl der vermieteten Wohnungen abhängig, sondern vielmehr von der originär gewerblichen Tätigkeit des Wohnungsunternehmens.

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung im Zuge der Neufassung der ErbStR aufgrund der Erbschaftsteuerreform 2016 ihre bisherige typisierende Betrachtungsweise aufgeben wird. Die einschränkende Betrachtung des BFH bzgl. des Begriffs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs stellt die vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollte erbschaftsteuerliche Begünstigung einer Vielzahl von Wohnungsunternehmen infrage. Bis zu einer Äußerung der Finanzverwaltung, ob sie die Grundsätze dieses Urteils übernehmen wird oder bei ihrer bisherigen typisierenden Betrachtung bleibt, besteht erhebliche Rechtsunsicherheit, ob bei einem Wohnungsunternehmen von den erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen Gebrauch gemacht werden kann. Derzeit ist es daher nicht zu empfehlen, ein Wohnungsunternehmen oder Anteile an einem solchen Unternehmen ohne die Einholung einer verbindlichen Auskunft schenkweise zu übertragen. Es ist aber sehr fraglich, ob angesichts des BFH-Urteils überhaupt noch eine verbindliche Auskunft unter Berufung auf die ErbStR 2011 und A 13b.17 Abs. 3 des koordinierten Ländererlasses zum ErbStG 2016 erteilt wird.

Von der Rechtsprechungsänderung könnten auch bereits erfolgte Übertragungen von Wohnungsunternehmen betroffen sein, sofern dafür noch keine Schenkungsteuer- oder Erbschaftsteuerbescheide erlassen wurden. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung die in den ErbStR 2011 vertretene Auffassung beibehält und das BFH-Urteil über den Einzelfall hinaus nicht anwendet und eine klarstellende gesetzliche Regelung getroffen wird. Anderenfalls werden große Wohnungsunternehmen, die im Vertrauen auf die erbschaftsteuerlichen Regelungen geschaffen wurden und zu erheblichen Investitionen in den Wohnungsbau beigetragen haben, in ihrem Fortbestand gefährdet. Dies steht mit den Intentionen des Gesetzgebers, die er auch in der Erbschaftsteuerreform klar zum Ausdruck gebracht hat, nicht in Einklang (siehe auch Söffing/Reich, DB 2018, S. 479). Sollte die Finanzverwaltung dennoch beabsichtigen, ihre bisherige Auslegung aufzugeben, so wäre in jedem Fall eine Übergangsregelung angebracht, die für Wohnungsunternehmen, die im Vertrauen auf die in den ErbStR 2011 enthaltenen Regelungen übertragen wurden, Rechtssicherheit schafft. ◆

KEYWORDS

Erbschaftsteuer • Vermögensverwaltung •
Verschonungsabschlag • Wohnungsunternehmen