
Datum: 24.06.2015
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2086/14 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2015:0624.4K2086.14ERB.00

Tenor:

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

Tatbestand:

Der Kläger ist der Sohn des Erblassers A. Der Erblasser und dessen Ehefrau, ..., sowie der Kläger waren Kommanditisten der B GmbH & Co. KG (B KG). Der Erblasser war zudem alleiniger Gesellschafter der persönlich haftenden Gesellschafterin der B, der C GmbH. Gegenstand der B KG war die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden und in D belegenen fünf Mietwohngrundstücke (...) mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen. Die Garagen waren teilweise den vermieteten Wohnungen zugeordnet. 1

Die B KG erzielte in den Jahren 2008 bis 2010 Gewinne von 32.729,40 €, 28.779,24 € und 52.543,93 €. Im Jahr 2010 erzielte sie Umsatzerlöse von etwa 235.000 € und im Jahr 2011 von etwa 240.900 €. Sie verbuchte für das Jahr 2009 an Personalaufwand Aushilfslöhne von 800 €. Für das Jahr 2010 verbuchte sie an Personalaufwand Aushilfslöhne von 4.194,97 € und Gehälter von 1.953,90 €. Für das Jahr 2011 verbuchte sie an Personalaufwand Aushilfslöhne von 5.790 € und Gehälter von 5.068,94 €. Die B KG schloss mit D mit Wirkung ab dem 1. Juni 2010 einen Arbeitsvertrag über ein Teilzeitarbeitsverhältnis ab. Hiernach sollte D als Buchhalterin mit einer durchschnittlichen monatlichen Arbeitszeit von 10 bis 20 Stunden für sie tätig werden. Die B KG schloss ferner mit F mit Wirkung ab dem 1. Juli 2010 einen Arbeitsvertrag über ein Teilzeitarbeitsverhältnis ab. Hiernach sollte F als kaufmännische Angestellte mit einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von 10 Stunden für sie tätig werden. Die B KG schloss darüber hinaus mit G mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 einen Arbeitsvertrag über ein Teilzeitarbeitsverhältnis ab. Hiernach sollte G als Gartenpfliegerkraft mit 3

einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von vier Stunden für sie tätig werden.

Der Erblasser verstarb am 17. Mai 2011. Er wurde vom Kläger als befreiter Vorerbe allein beerbt. 4

Der Kläger machte mit seiner Erbschaftsteuererklärung hinsichtlich des Kommanditanteils des Erblassers im Nennwert von 10.400 € die Steuerbegünstigung nach § 13a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) geltend. Dem folgte das beklagte Finanzamt nicht. Es setzte gegen den Kläger mit Bescheid vom 6. Juli 2012 24.002 € Erbschaftsteuer fest. Dabei setzte es den Kommanditanteil des Erblassers an der B KG mit einem geschätzten Wert von 285.929 € an. 5

Mit seinem hiergegen eingelegten Einspruch trug der Kläger vor: Ihm stehe hinsichtlich des Kommanditanteils des Erblassers an der B KG die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG zu, weil es sich bei der Gesellschaft um ein Wohnungsunternehmen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG handele. Der Hauptzweck der Gesellschaft sei die Vermietung der Wohnungen und Garagen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Leistungen, welche die B KG erbringe, bestünden in der Anpreisung der Wohnungen und Garagen sowie in der Anbahnung und dem Abschluss der Mietverträge. Entsprechende Tätigkeiten führe die Gesellschaft für drei von einer Gesellschafterin überlassene gewerbliche Einheiten durch. Darüber hinaus betreue die B KG die Mietverhältnisse sowie erbringe Reinigungs- und Gartenpflegeleistungen. Ferner plane und überwache sie Reparatur-, Renovierungs- und Sanierungsarbeiten sowie führe Verhandlungen mit Handwerkern durch. Ihre Leistungen bezögen sich auf mehr als 50 Geschäftsbeziehungen im Jahr. Ein Mieterwechsel trete relativ häufig auf. Die B KG sei zur Führung von Büchern sowie zur Aufstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet. Für den Erwerb, die Renovierung und die Sanierung der Wohnungsgrundstücke habe sie teilweise Bankdarlehen in erheblichem Umfang aufgenommen. 6

Das Finanzamt D stellte den Wert des Kommanditanteils des Erblassers an der B KG mit Bescheid vom 20. Januar 2014 auf 299.273 € fest. 7

Das beklagte Finanzamt wies den Einspruch mit Entscheidung vom 13. Juni 2014 zurück und führte aus: Bei der B KG handele es sich nicht um ein Wohnungsunternehmen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb könne regelmäßig erst dann angenommen werden, wenn das betreffende Unternehmen über mehr als 300 Wohnungen verfüge. Die B KG beschäftige für die Abwicklung und Organisation der eigentlichen Vermietungstätigkeit auch nur drei Angestellte. Ihr Umsatz habe im Jahr 2010 nur etwa 235.000 € betragen. 8

Mit seiner Klage wiederholt der Kläger im Wesentlichen sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. 9

Das beklagte Finanzamt hat die Erbschaftsteuer mit Bescheid vom 28. Juli 2014 auf 24.860 € neu festgesetzt, indem es u.a. den vom Finanzamt D für den Kommanditanteil an der B KG festgestellten Wert der Besteuerung zugrunde gelegt hat. 10

Das beklagte Finanzamt hat die Erbschaftsteuer mit Bescheid vom 28. April 2015 auf 22.187 € neu festgesetzt, indem es für den Kommanditanteil an der B KG die teilweise Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 1 ErbStG gewährt hat. 11

Der Kläger beantragt, 12

1. den Erbschaftsteuerbescheid vom 28. April 2015 aufzuheben, soweit für den Kommanditanteil an der B KG anstatt der Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG nur die teilweise Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 1 ErbStG berücksichtigt worden ist;	13
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.	14
Das beklagte Finanzamt beantragt,	15
die Klage abzuweisen.	16
Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung.	17
Der Senat hat neben den Akten des beklagten Finanzamts die Akten des Finanzamts D für die B KG beigezogen.	18
<u>Entscheidungsgründe:</u>	19
Die Klage ist unbegründet. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 28. April 2015, der gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, ist - im angefochtenen Umfang - rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	20
Das beklagte Finanzamt hat zu Recht für den von Todes wegen erworbenen Kommanditanteil an der B KG die Steuerbegünstigung des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG versagt. Bei dem Kommanditanteil des Erblassers an der B KG handelt es sich nicht um begünstigtes Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Der Kläger hat zwar von Todes wegen einen Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes erworben. Ausgenommen von der Begünstigung bleibt nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG jedoch Vermögen, das zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Das ist hier gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG der Fall, weil das Vermögen der B KG im Wesentlichen nur aus Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücksteilen besteht.	21
Der Kläger kann sich nicht mit Erfolg auf § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG berufen. Danach gehören zum Verwaltungsvermögen nicht die überlassenen Grundstücksteile, die zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören, wenn der Hauptzweck der Gesellschaft in der Vermietung von Wohnungen i.S. des § 181 Abs. 9 des Bewertungsgesetzes (BewG) besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung - AO -) erfordert. Die ersten beiden Tatbestandsvoraussetzungen der Bestimmung sind im Streitfall erfüllt. Nach Auffassung des Senats erforderte die Erfüllung des Zwecks des Betriebs der B KG im Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) indes keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.	22
Die Bezugnahme in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG auf § 14 Satz 3 AO verdeutlicht, dass die bloße Vermietung von Wohnungen in der Regel eine Vermögensverwaltung ist, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert (Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., Randnr. 266). Ferner ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG den Zweck verfolgte, Wohnungsunternehmen die Steuerbegünstigung des § 13a ErbStG nicht von vornherein zu versagen. Der Gesetzgeber war insoweit der Ansicht, dass die Einbeziehung von Wohnungsunternehmen in die	23

Verschonungsregelung gerechtfertigt sei, weil derartige Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellten (Bundestags-Drucks. 16/11107, S. 12). Daher muss die unternehmerische Tätigkeit schon einen gewissen Umfang aufweisen, um über eine bloße Vermögensverwaltung hinauszugehen (Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, Randnr. 266; Pauli, Der Betrieb - DB -, 2009, 641, 644). So kann die Anzahl der Beschäftigten, die sich mit der Erfüllung des Hauptzwecks der Vermietung von Wohnungen befassen, ein gewichtiger Anhaltspunkt sein (vgl. Ivens, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2010, 2168, 2171). Darüber hinaus ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen, wobei quantitative und qualitative Kriterien heranzuziehen sind (Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, Randnr. 266; Pauli, DB, 2009, 641, 644; Ivens, DStR 2010, 2168, 2170). Deshalb kann es nicht nur darauf ankommen, dass ein Unternehmen über mehr als 300 Wohnungen verfügt (Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, Randnr. 271; vgl. auch Bundesgerichtshof, Urteil vom 25. September 1967 VII ZR 46/65, NJW 1967, 2353). Die Anzahl von lediglich fünf Mietwohngrundstücken mit 37 Wohnungen, die im Eigentum der B KG standen, steht mithin als solche der Annahme eines Wohnungsunternehmens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG nicht von vornherein entgegen. Der Senat geht zugunsten des Klägers ferner davon aus, dass die 19 Garagen, die teilweise den vermieteten Wohnungen zugeordnet waren, als Nebenanlagen noch von der Bezugnahme auf § 181 Abs. 9 BewG mit umfasst werden. Anderes gilt jedoch für die Verwaltungstätigkeiten, welche - wie der Kläger vorgetragen hat - die B KG hinsichtlich der drei von ihrer Gesellschafterin überlassenen gewerblichen Einheiten durchgeführt hat. Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG kann es nur darauf ankommen, dass die Erfüllung des Hauptzwecks der Vermietung von Wohnungen und nicht von gewerblich genutzten Räumen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert.

Gleichwohl erforderte nach Auffassung des Senats der Hauptzweck der B KG keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die B KG erzielte in den Jahren 2008 bis 2010 nur Gewinne von 32.729,40 €, 28.779,24 € und 52.543,93 €. Im Jahr 2010 erzielte sie Umsatzerlöse von etwa 235.000 € und im Jahr 2011 solche von etwa 240.900 €. Bei derart verhältnismäßig geringen Gewinnen und Jahresumsätzen kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist (vgl. S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 4. Aufl., § 13b Randnr. 222). Ferner ist zu berücksichtigen, dass für die 19 Garagen, soweit sie den 37 Wohnungen zugeordnet worden sind, bei der Vermietung dieser Nebenräume kein ins Gewicht fallender administrativer Mehraufwand entstanden ist. Der Prozessbevollmächtigte des Klägers hat auch in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass sich der Aufwand für die Vermietung der nicht den Wohnungen zugeordneten Garagen und der gewerblich genutzten Objekte nicht quantifizieren lasse. Die Anzahl von lediglich insgesamt 37 berücksichtigungsfähigen Mietverhältnissen spricht daher unter Berücksichtigung der vorgenannten quantitativen und qualitativen Kriterien dafür, dass die Erfüllung des Zwecks der Vermietung dieser Wohnungen nebst den diesen zugeordneten Garagen keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erforderte. Diese Annahme wird unterstützt durch den Umstand, dass die B KG in den Jahren 2009 bis 2011 einen nur geringfügigen Personalaufwand hatte. So hatte sie zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers nur drei Arbeitsverträge über Teilzeitarbeitsverhältnisse abgeschlossen. Die Arbeitszeiten dieser drei Arbeitnehmer betragen lediglich vier und 10 Stunden wöchentlich sowie 10 bis 20 Stunden monatlich. Berücksichtigt man, dass Wohnungsunternehmen nach der Einschätzung des Gesetzgebers in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellen (Bundestags-Drucks. 16/11107, S. 12), kann nach Ansicht des Senats bei einem derart relativ geringfügigen Personalaufwand nicht angenommen werden, dass die Vermietung der 37 Wohnungen mit den Garagen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

erforderte.

Dem Umstand, dass die B KG kraft Rechtsform buchführungspflichtig war (§ 140 AO i.V.m. den §§ 6, 238 ff. des Handelsgesetzbuchs), kann nach Auffassung des Senats keine entscheidungserhebliche Bedeutung zukommen. Denn andernfalls müsste ein Erwerber einer Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft, die lediglich Eigentümerin einer einzigen Wohnung ist und deshalb nur einen geringfügigen Personalbedarf hat, gleichwohl in den Genuss der Steuerbegünstigung des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG gelangen. 25

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 26