
Datum: 10.10.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 751/22 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:1010.3K751.22F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen tragen diese selbst.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte im Rahmen einer Bedarfsbewertung für Schenkungsteuerzwecke auf den 11.12.2017 zutreffend Verwaltungsvermögen angesetzt hat oder ob insofern ein begünstigtes Wohnungsunternehmen i.S. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG vorliegt.	2
An der H. Besitzgesellschaft mbH & Co. KG, der Beigeladenen zu 1.) (nachfolgend auch: „KG“), waren [...] Herr G. und Frau W., die Beigeladene zu 2.), als Kommanditisten beteiligt. Die einzige persönlich haftende Gesellschafterin der KG, ohne Kapitalanteil, war die G. GmbH. Die KG hält umfangreichen Grundbesitz im Gesamthandsvermögen, den sie an Dritte zu Wohnzwecken vermietet. Zudem erbringt sie Dienstleistungen im Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit.	3
Für ertragsteuerliche Zwecke behandelte das Finanzamt J. die Einkünfte der KG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.	4
Die Beigeladene zu 2.) schenkte dem Kläger per notarieller Urkunde vom 20.12.2017 mit Wirkung zum 00.00.2017 einen Teil ihres Kommanditanteils an der KG im Wege der	5

vorweggenommenen Erbfolge.

Die Erbschaft-/Schenkungssteuerstelle des Beklagten forderte die für die Anteilsbewertung zuständige Stelle am 18.07.2019 auf, den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1a BewG, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG) sowie die Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel, des Verwaltungsvermögens, des jungen Verwaltungsvermögens und der Schulden (§ 13b Abs. 10 ErbStG) und schließlich die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 4 ErbStG), bezogen auf die KG auf den Stichtag 00.00.2017 festzustellen. Daraufhin erging eine entsprechende Aufforderung zur Abgabe einer Feststellungserklärung an die KG. 6

In der Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts vom 10.09.2019 gab die KG den Wert des Verwaltungsvermögens im Gesamthandsvermögen gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG mit 30.523 EUR insgesamt und anteilig mit 255 EUR an (Zeilen 175 und 187, Anlage Betriebsvermögen für Beteiligungen an Personengesellschaften zur Feststellungserklärung). 7

Am 12.10.2021 erließ der Beklagte einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 BewG) nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel, des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG, des jungen Verwaltungsvermögens und der Schulden (§ 13b Abs. 10 ErbStG), und über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 4 ErbStG für Zwecke der Schenkungssteuer auf den Bewertungsstichtag 00.00.2017. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Darin stellte der Beklagte die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG auf 420.219 EUR fest. Der Beklagte führte unter Punkt F. Erläuterungen aus, der vermietete Grundbesitz werde insgesamt dem Verwaltungsvermögen zugerechnet (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG). [...]. Nachrichtlich teilte er mit, der Hauptzweck des Unternehmens sei eine Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1, des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (Punkt G. des Bescheides: Nachrichtliche Angaben). Hierzu wies er darauf hin, dass Einwendungen gegen die nachrichtlichen Angaben des Feststellungsbescheides nur im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen den entsprechenden Erbschaft- oder Schenkungssteuerbescheid geltend gemacht werden könnten. 8

Die Anzahl der Beschäftigten stellte der Beklagte erklärungsgemäß auf xxx Personen, die Ausgangslohnsumme auf xxx fest. 9

Gegen den Bescheid vom 12.10.2021 erhob der Kläger Einspruch mit der Begründung, die KG sei anhand der ertragsteuerlich maßgebenden Abgrenzungskriterien als gewerblich tätige Wohnungsvermietungsgesellschaft zu qualifizieren. Zudem dürfe nicht das Feststellungsfinanzamt, sondern allein das Schenkungssteuerfinanzamt darüber entscheiden, ob die Voraussetzungen einer Begünstigungsnorm erfüllt seien. Der bereits bestandskräftige, ohne Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Schenkungssteuerbescheid vom 02.04.2020 gewähre die schenkungssteuerrechtlichen Verschonungen für Wohnungsunternehmen. Hiervon abweichende Feststellungsbescheide seien rechtswidrig. 10

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 01.03.2022 als unbegründet zurück. Der Bescheid erging weiter unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Beklagte führte zur Begründung aus, Voraussetzung für das Vorliegen eines begünstigten Wohnungsunternehmens i. S. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG sei, dass die Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücke zum Betriebsvermögen bzw. im vorliegenden 11

Fall zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehörten und der Hauptzweck des Betriebes in der Vermietung von Wohnungen i. S. des § 181 Abs. 9 BewG bestehe, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 14 AO erfordere. Für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemäß § 14 AO komme es nicht darauf an, ob ein originärer Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG betrieben werde. Vielmehr sei entscheidend, dass die Tätigkeit als solche über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehe. Eine gewerbliche Vermietungstätigkeit sei gegeben, wenn der Vermieter bestimmte ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen wie die Übernahme der Reinigung der vermieteten Wohnungen oder der Bewachung des Gebäudes erbringe oder wegen eines besonders schnellen, sich aus der Natur der Vermietung ergebenden Wechsels der Mieter oder Benutzer der Räume eine Unternehmensorganisation erforderlich sei. Die Vermietung von Wohnungen sei auch bei einem großen Wohnungsbestand regelmäßig bloße Vermögensverwaltung im Sinne einer Fruchtziehung. Das gelte selbst dann, wenn zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten werde.

Die von der KG neben der Vermietung erbrachten Leistungen stellten keine Sonderleistungen 12 dar, die zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen würden. Die Lieferung von selbst produzierter oder eingekaufter Energie zähle ebenso wie die Zurverfügungstellung der Hausanschlüsse zu den originären Leistungen im Rahmen der Nutzungsüberlassung von Immobilien. Gleiches gelte für die Zurverfügungstellung von SAT-Anlagen, Antennen oder Internetverbindungen. Die Unterhaltung des Hausmeisterdienstes, die Pflege der Grünanlagen und die Reinigung der gemeinschaftlich genutzten Räumlichkeiten sowie die regelmäßige Kontrolle der z.B. in Brennpunktbereichen gelegenen Immobilien stellten keine der vom BFH beschriebenen Sonderleistungen dar, auch nicht das Angebot von Handwerkerleistungen auf Anforderung und Rechnung des Vermieters. Es könne dahinstehen, ob die einzelnen Leistungen an sich eine gewerbliche Betätigung darstellten. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien die Lieferung von Strom, das Anbieten von Mediendienstleistungen und der Handwerkerleistungen ausschließlich den Mietern der KG vorbehalten und ständen deshalb im Zusammenhang mit dem Kerngeschäft der KG, der Vermietung von Grundbesitz. Durch diese Leistungen träten zu der Vermietung keine besonderen Umstände hinzu, die nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten der Betätigung des Vermieters, als Ganzes gesehen, das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen und vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verleihen würden, hinter dem die bloße Nutzung des Mietobjekts als Vermögensanlage zurücktreten würde.

Die Bereitstellung von Gemeinschaftsräumen in der Immobilie G02 in V. gehe wie die 13 Mitvermietung von Küchen, Küchenzeilen oder sonstigem Mobiliar und die Bereithaltung eines damit in Zusammenhang stehenden Ersatzteillagers nicht über das Maß der im Rahmen einer Vermögensverwaltung gebotenen Leistungen hinaus. Der Wechsel der Mieter, auch wenn er sich auf Grund der Lage einzelner Mietobjekte in einer Studentenstadt häufiger ergeben könnte, führe nicht zur Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Dass ein größerer Wohnungsbestand umfangreichere mit der Vermietung zusammenhängende Tätigkeiten und einen dementsprechenden Personalbestand und Räumlichkeiten benötige, lasse die für die Vermögensverwaltung charakteristische Relation zwischen Vermögen und Tätigkeit nicht entfallen. Dasselbe gelte in Bezug auf den Besitz mehrerer Objekte, bei denen erst durch technisch sowie baurechtlich komplexe und umfangreiche Umbauarbeiten Wohnraum geschaffen werden könne, sowie in Bezug auf das Unterhalten eines Büros, die Einrichtung einer Buchführung und den Personalbestand von knapp xxx Mitarbeitern.

Die KG habe im Schenkungszeitpunkt xxx Wohnungen verwaltet bzw. vermietet. Damit sei die in R E 13b.17 Abs. 3 S. 2 ErbStR genannte Grenze von 300 Wohnungen unterschritten. Ob die Schenkung widerrufen werden und in der Zukunft, da zwischenzeitlich die 300 Objekt-Grenze überschritten sei, erneut durchgeführt werden könnte, sei unmaßgeblich.

Das Bewertungsfinanzamt sei aufgrund der Anforderung durch das Erbschaftsteuerfinanzamt verpflichtet, insbesondere die Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG festzustellen. Das Erbschaftsteuerfinanzamt entscheide darüber, inwieweit die festgestellten Werte im Schenkungsteuerbescheid zu berücksichtigen seien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Text der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 15

Mit seiner am 30.03.2022 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er wiederholt und vertieft sein Vorbringen aus dem Verwaltungsverfahren. 16

Der Kläger vertritt die Auffassung, die KG sei – wie bereits bei Schenkungen in der Vergangenheit – als begünstigtes Wohnungsunternehmen i.S. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG zu qualifizieren. Die Tätigkeit der KG sei insgesamt gewerblich i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG und deshalb nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erbschaftsteuerlich privilegiert. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes i. S. des § 14 AO sei weit auszulegen und weiter gefasst als der ertragsteuerliche Begriff des Gewerbebetriebes. Wenn ein Gewerbebetrieb i. S. des § 15 Abs. 2 EStG vorliege, sei immer auch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO gegeben. Daraus folge, dass das Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes für Zwecke des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG bezüglich Gesellschaften, die wegen § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zum begünstigungsfähigen Vermögen gehörten, keine eigenständige Bedeutung entfalte. Diese Gesellschaften seien vollumfänglich gewerblich tätig mit der Folge, dass immer auch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliege. Dabei sei zu beachten, dass die Tätigkeit einer KG als Mitunternehmerschaft nur einheitlich entweder als gewerblich oder als nicht gewerblich gewertet werden könne; die gesamte Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft könne für die einkommensteuerliche Beurteilung nicht durch eine isolierende Betrachtungsweise nach der Natur der einzelnen Tätigkeiten aufgeteilt werden. Auch der Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG lasse darauf schließen, dass eine einheitliche Betrachtung „des Betriebs“ vorzunehmen sei. Eine eigenständige Bedeutung könne die dort genannte Voraussetzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs damit letztlich nur für gewerblich geprägte Personengesellschaften entfalten. Da die KG im Streitfall einen einheitlichen Gewerbebetrieb unterhalte, der insgesamt unter § 15 Abs. 2 EStG falle und bei dem die Nutzungsüberlassung von Wohnungen integraler Bestandteil dieser einheitlichen gewerblichen Tätigkeit sei, welche eine Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sei, könne die Einstufung der KG als begünstigtes Wohnungsunternehmen nicht nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl. II 2018, 358) bzw. des FG Münster (FG Münster, Urteil vom 25.06.2020 3 K 13/20, EFG 2020, 1316) versagt werden. Denn diese beziehe sich lediglich auf gewerblich geprägte Mitunternehmerschaften i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Nur in solchen Fällen sei die Prüfung des Tatbestandsmerkmals „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ überhaupt sinnvoll. 17

Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr als Merkmal eines Gewerbebetriebes i.S. des § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG sei bei der Erbringung von Dienstleistungen an Mieter erfüllt (vgl. Bode, in Brandis/Heuermann, EStG, § 15, 2022, Rz. 51 m.w.N.). Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr diene lediglich dazu, solche Tätigkeiten von der Gewerblichkeit auszuklammern, die zwar in Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt 18

würden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet seien. Die KG jedoch tausche mit ihren Mietern Leistungen aus.

Der Gewerbebetrieb der KG zeichne sich u.a. durch den Handel von Strom, die Erbringung von Mediendienstleistungen und einen eigenen Hausmeister- und Handwerksbetrieb aus. Im Rahmen des gewerblichen Stromhandels [...] verkaufe die KG diesen [...] auf der Grundlage von gesondert abgeschlossenen Stromlieferungsverträgen mit Gewinnaufschlag an ihre Mieter weiter. Die KG habe im Jahr 2017 mit den Stromlieferungen einen Rohgewinn von xxx EUR erzielt. Gerade die volatile Strompreisentwicklung [...] zeige die unternehmerischen Risiken des Stromhandels auf. Bereits der Stromhandel unterscheide die Tätigkeit der KG qualitativ und quantitativ von einer zu vernachlässigenden gewerblichen Zusatzleistung zur vermögensverwaltenden Immobilienbestandshaltung. Der Stromhandel als solcher mache die Vermietung gewerblich. 19

Auch im Bereich der Erbringung von Mediendienstleistungen entspreche die Tätigkeit der KG dem Geschäftsmodell von gewerblichen Drittanbietern. [...]. Ihre Mieter hätten die Möglichkeit, die Mediendienstleistungen nach Abschluss einer gesonderten Nutzungsvereinbarung gegen gesondertes Entgelt [...] in Anspruch zu nehmen. [...]. 20

Zudem habe die KG [...] Handwerker, Hausmeister und Reinigungskräfte angestellt, um gesondert vergütete Dienstleistungen gegenüber ihren Mietern erbringen zu können, [...]. Nicht zuletzt auf Grund der speziellen Mieterstruktur träten oft von Mietern verursachte Schäden auf, für deren Beseitigung diese verantwortlich seien. Die Mieter könnten die notwendigen Handwerksarbeiten gegen gesondertes Entgelt (inkl. Gewinnaufschläge) durch die Handwerker der KG durchführen lassen. 21

Die für die Mieter erbrachten Überwachungsleistungen ergäben sich aus dem besonderen Wohnungsbestand der KG. [...]. Die erbrachten Überwachungsleistungen überschritten in jedem Fall den üblichen Umfang. 22

Die Umsätze aus den Tätigkeitsfeldern, die nicht im Rahmen einer Nebenkostenabrechnung auf die Mieter umgelegt würden, hätten sich in 2017 auf xxx EUR belaufen (Stromhandel: xxx EUR; Mediendienstleistungen: xxx EUR; Überwachungsdienstleistungen etc. xxx EUR; Handwerkerleistungen xxx EUR). Dem hätten Raummietelerlöse von xxx EUR gegenüber gestanden. Der Anteil der gewerblichen Umsätze mit Gewinnaufschlag an den Raummieten habe sich in 2017 auf 21,9 v. H. belaufen. 23

Darüber hinaus biete die KG den Mietern des Objekts G02 in V., in welchem sie 15 altengerechte Wohnungen geschaffen habe, Gemeinschaftsräume mit Gemeinschaftsküche, Gemeinschaftsbad etc. an. Diese Räumlichkeiten würden durch eine bei der KG angestellte Reinigungskraft in Ordnung gehalten und etwa in der Weihnachtszeit dekoriert. Die Position Gemeinschaftsräume werde über die Betriebskostenabrechnung den Mietern in Rechnung gestellt. 24

Die KG vermiete zahlreiche [...] Studentenwohnungen mit Mobiliar [...]. Diese würden durch bei der KG angestellte Handwerker instandgehalten. [...]. 25

Die KG könne ihre gewerbliche Tätigkeit nur ausüben, weil sie über einen entsprechenden Wohnungsbestand verfüge. Die Nutzungsüberlassung der Wohnungen an die Mieter sei somit integraler Bestandteil eines einheitlichen Gewerbebetriebs der KG. Die Behauptung des Beklagten, es gehe bei den von der KG erbrachten Leistungen nur darum, eine Kostenersparnis durch kostengünstigere Erfüllung dieser (Neben-)Pflichten des 26

Mietverhältnisses durch eigene Angestellte zu erreichen, sei unzutreffend. Es handle sich bei den Gewinnen nicht lediglich um „Ersparnisse“. Anders als der gewöhnliche Vermieter, der seinen Mietern lediglich die Infrastruktur bereitstelle und das Erbringen von Dienstleistungen wie Stromlieferungen, Mediendienstleistungen, Handwerkerleistungen anderen gewerblichen Anbietern überlasse bzw. selbst als Vertragspartner des Dienstleisters auftrete und die einkauften Dienstleistungen über die Betriebskostenabrechnung den Mietern ohne Gewinnaufschlag weiterberechne, erbringe die KG selbst gewerbliche Leistungen gegenüber den Mietern. Hierbei gehe sie auch bedeutende unternehmerische Risiken ein. Es sei unvereinbar mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn ein und dieselbe Tätigkeit einmal als gewerblich eingestuft würde, wenn sie von einem Energieversorger, einem Kabelnetzbetreiber oder einem Handwerksbetrieb ausgeübt werde, und in einem anderen Fall, nämlich, wenn sie von der KG ausgeübt werde, als nicht gewerblich einzustufen.

Ertragsteuerlich sei die Tätigkeit der KG stets als originär gewerblich eingestuft worden. [...] 27

Die Rechtsauffassung des Beklagten führe im Ergebnis dazu, dass nur Hotels oder Unternehmen mit mehr als 300 Wohnungen schenkungsteuerlich begünstigt werden könnten. Das widerspreche dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil es kleine Gewerbebetriebe benachteilige. 28

Ende des Jahres 2017 seien bei der KG xxx Mitarbeiter beschäftigt gewesen [...]. Die Lohnkosten hätten sich auf xxx EUR belaufen. Hinzu kämen die Gesellschafter [...], die als Gesellschafter keine Gehälter bezogen hätten, aber in Vollzeit im Unternehmen tätig gewesen seien. Zwischenzeitlich seien die Zahl der Mitarbeiter und die Lohnsumme gestiegen. [...] Ausstattung und Mitarbeiterbestand entsprächen dem anderer für die Region typischer Handwerksbetriebe. [...] Im Jahr 2017 hätten die Lohnkosten von xxx EUR (ohne kalkulatorischen Unternehmerlohn) im Verhältnis 22,62 v. H. zu den vereinnahmten Raummieten von xxx EUR gestanden. Diese Personalkostenquote sei im Vergleich zu vermögensverwaltenden Immobiliengesellschaften sehr hoch und entspreche mindestens der von Beherbergungsbetrieben. Diese Umstände sprächen dafür, dass die KG angesichts des Gesetzeszweckes, der Sicherung von Arbeitsplätzen, begünstigungswürdig sei. 29

Die KG verfüge über einen außergewöhnlichen Wohnungsbestand, der auf die Möglichkeiten und Bedürfnisse der speziellen Mieterstruktur ausgerichtet sei. Das mache ein Geschäftsmodell erforderlich, bei dem gewerbliche Leistungen integraler Bestandteil einer nachhaltigen Wohnungsvermietung seien. Ohne die gewerblichen Leistungen wäre eine Wohnungsvermietung wegen der speziellen Mieterstruktur nicht nachhaltig wirtschaftlich möglich. Im Betriebsvermögen der KG hätten sich am Schenkungstichtag 00.00.2017 [...] insgesamt 182 Wohnungen befunden. Davon sei die weit überwiegende Anzahl den Segmenten „Soziales Wohnen“, „Studentisches Wohnen“ und „Altengerechtes Wohnen“ zuzuordnen. [...] Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des klägerischen Prozessbevollmächtigten vom 22.02.2024 Bezug genommen. 30

Ferner hält der Kläger an der Ansicht fest, dem beklagten Bewertungsfinanzamt fehle die sachliche Befugnis, über die materiellrechtliche Frage zu entscheiden, ob die KG ein schenkungsteuerlich begünstigtes Wohnungsunternehmen sei. Zur Begründung nimmt er Bezug auf das Urteil des FG Münster vom 28.08.2014 3 K 744/13 F, EFG 2015, 101, ausweislich dessen allein das Erbschaft- und Schenkungsteuerfinanzamt über die Gewährung einer schenkungsteuerlichen Verschonung zu befinden habe. Selbst die Verwaltungsanweisungen wie R E 13b.3 Satz 3 ErbStR 2019 wiesen das Recht über die Entscheidung, ob es sich bei begünstigungsfähigem Vermögen um begünstigtes Vermögen 31

handele, dem Erbschaftsteuerfinanzamt zu. Das entspreche im Übrigen der tatsächlichen Vorgehensweise der Erbschaft- und Schenkungsteuerstelle des Beklagten.

Der Kläger beantragt, 32

den Feststellungsbescheid vom 12.10.2021 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2022 dahingehend zu ändern, dass der von der H. Besitz Gesellschaft mbH & Co. KG vermietete Grundbesitz nicht dem schädlichen Verwaltungsvermögen sondern dem schenkungsteuerlich begünstigten Vermögen zugeordnet wird, 33

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 34

Der Beklagte beantragt, 35

die Klage abzuweisen, 36

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 37

Die Beigeladen haben keinen Antrag gestellt. 38

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Ausführungen im Verwaltungsverfahren und der Einspruchsentscheidung. Die Anforderungen an einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß dem BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl. II 2018, 358, seien nicht erfüllt. Bei den übertragenen Kommanditanteilen handele es sich als „Beteiligung an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG“ um begünstigungsfähiges Vermögen i.S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Eine Vermietungstätigkeit im Sinne von Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücken und Grundstücksteilen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG) sei gegeben. Bezüglich der Rückausnahme i.S. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG sei für weniger als 100 Wohneinheiten belegt, dass es sich um Wohnungen i.S. des § 181 Abs. 9 BewG handele, d.h. eine entsprechende Mindestgröße von 23 qm vorhanden und die weiteren Voraussetzungen wie die der in sich geschlossenen Wohneinheit erfüllt seien. Der Hauptzweck der Tätigkeiten der KG liege in der Wohnungsvermietung. Diese überschreite die normale Vermietertätigkeit nicht. Deshalb liege nach der Legaldefinition des § 14 AO kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Die Bejahung der Voraussetzungen des § 15 EStG lasse nicht darauf schließen, dass auch die Merkmale des weiter gefassten, eigenständigen § 14 AO erfüllt seien. Überdies würde, da eine Bewertung nach § 95 BewG immer das Vorliegen eines Gewerbebetriebes voraussetze, für die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG kein Anwendungsfall mehr verbleiben. Der Beklagte weist darauf hin, dass das Indiz eines ertragsteuerlichen Gewerbebetriebes für das Vorliegen eines abgabenrechtlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bei einer reinen Bejahung des Gewerbebetriebes aufgrund der gewerblichen Prägung nicht angenommen werden könne. Das Vorliegen eines originären Gewerbebetriebes sei vom Kläger lediglich behauptet worden. Die Leistungen der KG als Vermieter würden allein aufgrund der „Geschäfte“ mit den Mietern erbracht. Es werde gerade kein Marktzugang angestrebt. Ertragsteuerlich werde die KG lediglich auf Grund der gewerblichen Prägung als Gewerbebetrieb behandelt. Entscheidend sei für Zwecke des § 14 AO, dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktrete. Eine Vermietung könne u.a. auch dann den Rahmen einer Vermögensverwaltung überschreiten, wenn einer bestimmten Zielgruppe (z.B. Studenten, Pendler) neben der Wohnungsüberlassung ein auf sie zugeschnittenes Gesamtkonzept angeboten werde, zu dem auch gesondert vergütete Leistungsbestandteile externer Dienstleister gehörten wie z.B. Brötchendienst bzw. Frühstück oder hotelähnlicher Service wie Zimmerreinigung und Austausch von Bettwäsche und 39

Handtüchern (BFH-Urteil vom 18.03.1964 IV 141/60 U, BStBl. III 1964, 367). Nach der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl. II 2018, 358) sei die Vermietung von Wohnungen grundsätzlich eine klassische vermögensverwaltende Tätigkeit. Die Verwaltungstätigkeit beinhalte u.a. die Instandsetzung und –haltung von Wohnungen sowie die Beauftragung der entsprechenden Handwerker, deren Kontrolle und Überwachung und Bezahlung. Zur Bewirtschaftung von Wohnungen gehöre u.a. die Versorgung mit Strom, Heizkraft und Wasser und der Kontakt und die Abwicklung der Aufträge mit den entsprechenden Lieferfirmen einschließlich der Kontrolle und Bezahlung von Rechnungen. Es könne keinen Unterschied machen, ob diese Nebenpflichten des Mietverhältnisses durch externe Dienstleistungsunternehmen oder mit eigenen Angestellten erfüllt würden. Aus der Kostenersparnis, die sich aus der Erfüllung dieser Pflichten durch eigene Angestellte, wie z.B. bei der Hausmeistertätigkeit, im Vergleich zur externen Vergabe ergebe, lasse sich nicht folgern, dass die Tätigkeit über eine reine Vermögensverwaltung hinausgehe. Von einer gewerblichen Vermietungstätigkeit sei nur auszugehen, wenn das Überlassen von Wohnraum, d.h. die bloße Vermögensnutzung, hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation, vergleichbar mit der Bereitstellung einer dem Beherbergungsbetrieb vergleichbaren Organisation, zurücktrete. Eine Übernahme von Nebenpflichten aus dem Mietverhältnis durch eigene Angestellte könne keine Sonderleistung darstellen, die die Vermietungstätigkeit als solche in den Hintergrund treten lasse. Die Bereitstellung eines Fernsehzugangs sei eine grundsätzliche Nebenleistung eines Wohnungsmietverhältnisses. Zur ureigenen Vermietungstätigkeit gehöre auch das Zurverfügungstellen des Stromanschlusses und die Möglichkeit, einen Stromlieferungsvertrag abzuschließen. Die von der KG durchgeführte Umwandlung von Starkstrom in Haushaltsstrom sei eng mit der Vermietung verknüpft. Der Strom werde ausschließlich an die Mieter der eigenen Gebäude geliefert. Ohne die Vermietung hätte diese Leistung kein eigenes wirtschaftliches Gewicht. Es sei unwahrscheinlich, dass bei einem Verkauf der Immobilie der Transformator zurückbehalten würde.

Die zusätzlichen Leistungen begründeten auch in ihrer Gesamtheit keine gewerbliche Vermietung. 40

Anhand der strengen Anforderungen, die der BFH im Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl. II 2018, 358, aufgeführt habe, würde ein Wohnungsunternehmen niemals die Merkmale des § 14 AO erfüllen können, da die Tätigkeit mit Ausnahme von Hotels immer nah an der Hauptleistung sei. Allein die (umfangreiche) Organisationsstruktur reiche nicht aus. Die Regelvermutung nach den ErbStR, dass bei einer Wohnungszahl von 300 in der Regel auf Grund der Größe der Unternehmensstruktur vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgegangen werden könne, greife im Streitfall nicht ein. 41

Der Beklagte zitiert zudem aus dem Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzesentwurf des Erbschaftsteuerreformgesetzes, dass bei Beherbergungsbetrieben überlassene Räume nicht zum Verwaltungsvermögen gehörten. Das gewerbliche Leitbild schließe ein Bündel von zusätzlichen Dienstleistungen (Zimmerservice, Frühstück usw.) ein, die nur einheitlich angeboten und in Anspruch genommen werden könnten (BT-Drucks 16/11107, Seite 11). § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG nehme Wohnimmobilien dann aus dem Verwaltungsvermögen aus, wenn deren Überlassung im Rahmen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs erfolge. Damit werde erreicht, dass Wohnungsunternehmen die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen nicht von vornherein versagt blieben. Da auch diese Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellten, sei die Einbeziehung in die Verschonungsregelungen gerechtfertigt (BT-Drucks 16/11107, Seite 12). 42

Der Beklagte stuft die Vermietungstätigkeit der KG nicht als gewerblich i.S. des § 15 Abs. 1, 2 EStG ein. Die häufigen Mieterwechsel wie auch die Betreuung der ([...] frei gewählten) Mieterstruktur würden mit der Vermietung üblicherweise einhergehen. Die darüber hinaus erbrachten Zusatzleistungen (insb. Überwachung und Handwerksleistungen) würden auch dem Interesse des Vermieters dienen. Der Stromhandel und die Mediendienstleistungen besäßen kein solches Gewicht, dass sie dem Sachverhalt ein anderes Gepräge verleihen könnten. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der lediglich nachrichtlich erteilten Angabe im angefochtenen Bescheid, dass der Hauptzweck des Unternehmens eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sei.	43
Der Schenkungsteuerbescheid entfalte keine Bindungswirkung für die Annahme eines Wohnungsunternehmens. Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 10 ErbStG stelle das Betriebsfinanzamt das Verwaltungsvermögen und dessen Wert fest. Es sei auch für die Erteilung einer entsprechenden rechtsverbindlichen Auskunft zuständig (Gleichlautende Erlasse vom 07.12.2017, BStBl. I 2018, 53). Das Urteil des FG Münster vom 28.08.2014 3 K 744/13, EFG 2015, 101, sei nicht einschlägig. Es sei zur alten Rechtslage im Jahre 2009 ergangen, als es noch kein gesetzlich normiertes Feststellungsverfahren zum Verwaltungsvermögen gegeben habe.	44
Am 22.01.2024 wurde ein Erörterungstermin durchgeführt. Der Senat hat am 10.10.2024 mündlich verhandelt. Wegen der Einzelheiten wird auf das jeweilige Protokoll Bezug genommen.	45
Entscheidungsgründe	46
1. Die Klage ist unbegründet.	47
Der Feststellungsbescheid vom 12.10.2021 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2022 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	48
a. Der Bescheid ist formell rechtmäßig. Insbesondere ist der Beklagte gemäß § 13b Abs. 10 Satz 1 ErbStG zuständig für den Erlass des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Als das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt i. S. des § 152 Nr. 2, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG hat es der entsprechenden Aufforderung des Schenkungsteuerfinanzamts, eine solche Feststellung zu treffen, Folge zu leisten. Denn diese Entscheidung obliegt gemäß § 13b Abs. 10 Satz 3 ErbStG dem Schenkungsteuerfinanzamt. Aus der Entscheidung des FG Münster vom 28.08.2014 3 K 744/13 F, EFG 2015, 101, folgt nichts Gegenteiliges. Jenes Urteil ist zur Rechtslage im Jahr 2009 ergangen, welche für den vorliegend maßgeblichen Stichtag 00.00.2017 obsolet ist.	49
b. Der Bescheid ist auch materiell rechtmäßig.	50
aa. Zutreffend hat der Beklagte den von der KG vermieteten Grundbesitz nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG grundsätzlich als Verwaltungsvermögen eingeordnet.	51
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). Insbesondere gehören dazu Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke	52

und Grundstücksteile, § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG. Im Streitfall sind die von der KG vermieteten Wohnungen in diesem Sinne Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke bzw. Grundstücksteile. Insofern besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

bb. Die Merkmale der in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG normierten Rückausnahme, bei der eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen ist, sind im Streitfall nicht gegeben. 53

Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG u.a. 54 dann nicht anzunehmen, wenn die überlassenen Grundstücke und Grundstücksteile zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen i. S. des § 181 Abs. 9 BewG besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert. Im Streitfall gehören die von der KG an ihre Mieter überlassenen Grundstücke und Grundstücksteile, d.h. die Wohnungen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen der KG. Die weiteren Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift sind jedoch nicht erfüllt.

Die Rückausnahmen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) bis f) ErbStG sind eng 55 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. BFH-Urteil vom 28.02.2024 II R 27/21, BFH/NV 2024, 995; BFH-Urteil vom 02.12.2020 II R 22/18, BStBl. II 2022, 66, zu § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a.F.).

(1). Die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG ist nicht schon 56 deshalb verwirklicht, weil die KG die Vermietungstätigkeit wegen der optional angebotenen Zusatzleistungen (Stromhandel, Mediendienstleistungen, Hausmeister- und Handwerkerleistungen, Reinigungsleistungen) im Rahmen eines ertragsteuerlich originär gewerblich tätigen Betriebes ausübt. Maßgeblich für Zwecke des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG ist allein die Vermietungstätigkeit als solche.

Wenn die Nutzungsüberlassung von Grundstücken bzw. Grundstücksteilen an Dritte 57 zusammen mit einem Bündel an zusätzlich zur Überlassung der Wohnimmobilien angebotenen, optionalen gewerblichen Leistungen erfolgt, führt dieser Umstand für sich betrachtet nicht dazu, dass die Merkmale der Rückausnahme i. S. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG erfüllt sind. Der Gesetzgeber hat im Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchst. d) ErbStG nicht auf die Gewerblichkeit der gesamten Tätigkeit des die Wohnimmobilie Überlassenden, sondern darauf abgestellt, ob der Hauptzweck des Betriebes in der Vermietung von Wohnungen besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Maßgeblich ist deshalb die Art und Weise der Vermietungstätigkeit als solcher. Dabei sind nur solche Leistungen in die Betrachtung einzubeziehen, die die Mieter im Rahmen der Wohnungsvermietung verpflichtend in Anspruch nehmen bzw. jedenfalls bezahlen müssen (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17.02.2016 4 K 1349/15, EFG 2016, 820). Kann der Mieter bei entsprechendem Bedarf von einem Dritten bereitgehaltene Zusatzleistungen durch einen separaten Vertragsschluss in Anspruch nehmen, sind diese für die Frage, ob die Vermietungstätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert, nicht zu berücksichtigen (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17.02.2016 4 K 1349/15, EFG 2016, 820). Nichts anderes gilt, wenn der Vermieter selbst diese Zusatzleistungen anbietet, die Mieter aber die Wahlmöglichkeit haben, diese Leistungen auch von dritter Seite in Anspruch zu nehmen. Denn maßgeblich ist

nach dem Wortlaut der Norm der Charakter der Vermietungstätigkeit als solcher und nicht derjenige der gesamten (gewerblichen) Tätigkeit des Vermieters. Der Gesetzgeber wollte in § 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG nicht 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 in dem enumerativen, differenzierten Katalog des § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG geregelt. Andere Überlassungen von Grundstücken bzw. Grundstücksteilen sollten nach der gesetzgeberischen Entscheidung nicht begünstigt sein (vgl. BFH-Urteil vom 28.02.2024 II R 27/21, BFH/NV 2024, 995).

(2). Im Streitfall erfordert die Erfüllung des Hauptzwecks des Betriebs, der in der Vermietung von Wohnungen durch die KG besteht, keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO. 58

Nach § 14 Satz 1 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). 59

Aus der gesetzlichen Definition ergibt sich, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in der Regel durch die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. des § 15 EStG begründet wird. Denn dabei ist begrifflich auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung i. S. des § 14 Satz 3 AO überschritten (vgl. BFH-Urteil vom 27.03.2001 I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BFH-Urteil vom 25.05.2011 I R 60/10, BStBl. II 2011, 858). Dies gilt ebenso für die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist; die daraus bezogenen Gewinnanteile stellen Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung schließen einander im Grundsatz aus (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.07.1995 GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH-Urteil vom 25.05.2011 I R 60/10, BStBl. II 2011, 858). Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG, die keine originär gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt, sondern lediglich vermögensverwaltend tätig ist, unterhält keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 Satz 1 AO, auch wenn sie ertragsteuerrechtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und buchführungspflichtig ist (BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl. II 2018, 358). 60

Für die im Rahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG vorzunehmende Prüfung kommt es, wie oben dargestellt, darauf an, ob die Vermietung der Wohnungen als solche einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Dafür sind die ertragsteuerrechtlich maßgebenden Abgrenzungskriterien zur Einstufung einer Vermietungstätigkeit als private Vermögensverwaltung oder als gewerbliche Tätigkeit heranzuziehen. Ist die Wohnungsvermietung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als private Vermögensverwaltung einzustufen, liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Ist dagegen eine gewerbliche Wohnungsvermietung gegeben, ist auch davon auszugehen, dass hierfür ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist. Es genügt nicht, dass sich die Wohnungen im Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Gesellschaft befinden (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BStBl. II 2018, 358). 61

Die Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z. B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) ist im Regelfall private Vermögensverwaltung und kein Gewerbebetrieb (Beschluss des Großen Senats des BFH 62

vom 03.07.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Dies gilt 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, der Vermieter beispielsweise als Architekt oder Bauunternehmer über eine besondere Sachkunde verfügt und erhebliches Fremdkapital in Anspruch nimmt. Die Vermietung von Grundbesitz bleibt auch Vermögensverwaltung, wenn an eine Vielzahl von Mietern vermietet und zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb i. S. des § 1 HGB unterhalten wird (vgl. BFH-Urteile vom 06.03.1997 IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762, und vom 18.04.2000 VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359). Entscheidend ist der Zweck, der in der Einkünfteerzielung in Form von Vermögensanlage und -nutzung liegt (BFH-Urteil vom 12.03.1964 IV 136/61 S, BStBl. II 1964, 364). Erst wenn die bloße Vermögensnutzung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation bzw. einer gewerblichen Betätigung zurücktritt, ist eine gewerbliche Vermietungstätigkeit anzunehmen (BFH-Urteil vom 14.07.2016 IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175).

Zur üblichen Vermietungstätigkeit, die die Grenze der bloßen Vermögensverwaltung nicht überschreitet, gehören die Verwaltung der Wohnungen und deren Bewirtschaftung. Die Wohnungsverwaltung umfasst die Suche nach dem passenden Mieter durch Anzeigen in Portalen, die Erstellung des Mietvertrags, die Wohnungsübergabe, den Einzug von Mietzahlungen, den Kontakt mit den Mietern während des laufenden Mietverhältnisses, das Abfassen von Betriebskostenabrechnungen, die Sauberhaltung der gemeinschaftlich genutzten Räumlichkeiten, die Gestaltung und Pflege der Außenanlagen sowie die Erfüllung der Räum- und Streupflicht. Die Verwaltungstätigkeit beinhaltet außerdem die Instandsetzung und Instandhaltung der Wohnungen sowie die Beauftragung der entsprechenden Handwerker, deren Überwachung und Kontrolle und deren Bezahlung. Zur Bewirtschaftung von Wohnungen gehören u. a. die Versorgung mit Strom, Heizkraft und Wasser und der Kontakt sowie die Abwicklung der Aufträge mit den entsprechenden Lieferfirmen einschließlich der Kontrolle und Bezahlung von Rechnungen. 63

Der Vermieter kann die Vermietungstätigkeit und die damit in Zusammenhang stehenden Arbeiten entweder selbst, ggf. unter Einsatz eigener Mitarbeiter, übernehmen oder diese ganz oder teilweise auf selbständig tätige Dritte (z. B. eine Hausverwaltung) übertragen. Der eigene Einsatz des Vermieters bei der Vermietungstätigkeit kann sehr hoch sein und einer Vollzeitstätigkeit entsprechen. Bei der Wohnungsvermietung steht der Gedanke der Fruchtziehung im Vordergrund, während die dabei entfaltete Tätigkeit zurücktritt, die bei anderen Einkunftsarten, darunter den Einkünften aus Gewerbebetrieb, ausschlaggebend ist. Je größer der vermietete Besitz wird, umso umfangreicher wird zwar die mit der Verwaltung verbundene Tätigkeit. Die die Einkunftsart charakterisierende Relation zwischen Vermögen und Tätigkeit bleibt aber erhalten. 64

Die Grundstücksvermietung hat dagegen einen gewerblichen Charakter, wenn besondere Umstände gegeben sind. Solche besonderen Umstände liegen vor, wenn bei der Vermietung eine Tätigkeit entfaltet wird, die über das normale Maß einer Vermietertätigkeit hinausgeht. 65

Von einer gewerblichen Vermietungstätigkeit ist auszugehen, wenn der Vermieter bestimmte ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen – wie z. B. die Übernahme der Reinigung der vermieteten Wohnungen oder der Bewachung des Gebäudes – erbringt oder wegen eines besonders schnellen, sich aus der Natur der Vermietung ergebenden Wechsels der Mieter oder Benutzer der Räume eine Unternehmensorganisation erforderlich ist. Sonderleistungen des Vermieters liegen 66

beispielsweise vor, wenn die Räume in der mit dem Mieter vereinbarten Weise ausgestattet werden, Bettwäsche überlassen und monatlich gewechselt wird, ein Aufenthaltsraum mit Fernsehapparat und ein Krankenzimmer bereitgehalten werden sowie ein Hausmeister bestellt wird. Auf die Zahl der vermieteten Wohnungen kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15, BFHE 260, 363, BStBl. II 2018, 358).

Bei Anlegung dieser Maßstäbe auf den Streitfall erforderte die Vermietung der Wohnungen durch die KG im maßgeblichen Feststellungszeitpunkt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. 67

Das im Rahmen der Mietverhältnisse von der KG gegenüber ihren Mietern erbrachte Leistungspaket lässt die Überlassung von Wohnraum als solche, auch unter Berücksichtigung der speziellen Mieterstruktur, bei einer Gesamtbetrachtung nicht hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktreten. 68

Die von den Mietern im Rahmen der Mietverträge erhaltenen Leistungen sind im Wesentlichen diejenigen, die bei jedem Mietverhältnis erbracht werden. Primär geht es um die Überlassung von (teils möblierten) Räumlichkeiten zur nicht nur kurzfristigen Wohnnutzung. Die von der KG ohne gesonderte Vergütung im Rahmen der Mietverträge erbrachten Überwachungstätigkeiten an sozialen Brennpunkten betrifft nur eine kleine Anzahl der Mietobjekte und prägt die Vermietungstätigkeit der KG als solche nicht. Auch der wegen der besonderen Mieterstruktur der KG erforderliche Aufwand von Seiten des Vermieters führt nicht dazu, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine einheitliche gewerbliche Organisation bzw. eine gewerbliche Betätigung die Vermögensnutzung zurücktreten lassen würde. Der Senat verkennt nicht, dass bei dem insbesondere auf sozial schwache Personen, Studenten und alte Menschen zugeschnittenen Geschäftsmodell der KG ein ganz erheblicher Aufwand von Seiten des Vermieters erforderlich ist, um dieses Geschäftsmodell überhaupt nachhaltig erfolgreich umsetzen zu können. Dieser Aufwand betrifft nicht nur die Pflege und Erhaltung des Wohnungsbestandes sowie die Betreuung der einzelnen Mieter bzgl. deren tatsächlichen Umgangs mit dem Eigentum der KG, sondern auch die engmaschige Betreuung der Vertragsverhältnisse als solcher, beispielsweise bei Kündigungen. Dieser erhöhte Aufwand trifft indes jeden Vermieter von Wohnungen, der sich, sei es aus Gründen der entsprechenden Finanzierung der Objekte oder aus anderen Gründen dafür entschieden hat, auf dieses Marktsegment zugeschnittene Wohnungen zur Miete anzubieten. Letztlich gründet der besondere Arbeitsaufwand bei der KG im Kern in der Überlassung von Wohnraum, in der Bereitstellung von zu erhaltenden Substanzwerten an Dritte und in der Erfüllung der typischen mietvertraglichen Pflichten eines jeden Vermieters, zu denen die mangelfreie Bereitstellung von Wohnungen gehört. Dass der Erhalt, die Pflege und das Wiederherstellen dieses Zustands wegen der besonderen Mieterstruktur aufwendiger sein kann als bei einer anderen Mieterstruktur, sind graduelle Unterschiede, die jedoch keine besonderen Umstände begründen, die die Vermietungstätigkeit im Streitfall als gewerblich qualifizieren würden. 69

Das Gesamtbild eines Gewerbebetriebes, hinter dem die bloße Vermögensnutzung zurücktreten würde, entsteht auch nicht dadurch, dass die Vermietungstätigkeit im Streitfall mit den originär gewerblichen und gesondert vergüteten Tätigkeitsbereichen der KG wie Stromhandel, Mediendienstleistungen etc. in einem engen Zusammenhang steht und sich das konkrete Geschäftsmodell erst aus dem Zusammenwirken aller Bereiche ergibt. Denn die Nutzungsüberlassung der Wohnungen bietet den wesentlichen Geschäftskern. Die anderen Tätigkeitsfelder sind knüpfen daran an, stehen aber nicht im Vordergrund, sondern haben eine dienende Funktion. Im Übrigen würde eine andere Wertung der unter (1) dargestellten 70

gesetzgeberischen Grundentscheidung zuwiderlaufen.

cc. Über die Höhe der festgestellten Summe der gemeinen Werte des
Verwaltungsvermögens besteht weder Streit zwischen den Beteiligten, noch hat der Senat
diesbezügliche Bedenken. 71

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, Abs. 3 FGO. Da keine Gründe ersichtlich
sind, die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen der unterliegenden Partei oder der
Staatskasse aufzuerlegen, sind diese gemäß § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig. 72

3. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO. Nach der
bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, der der erkennende Senat gefolgt ist, dürfte
die Rückausnahmegvorschrift des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG auch bei
großen Wohnungsunternehmen, die ertragsteuerlich als gewerblich eingestuft werden, in der
Praxis nur höchst selten zur Anwendung kommen. 73

[...] [...] [...] 74