BFH v. 24.10.2017 - II R 44/15 BStBl 2018 II S. 358

Erbschaftsteuerrechtlich begünstigtes Vermögen bei einer Wohnungsvermietungsgesellschaft

Leitsatz

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 2 Buchst. d 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.[1]

Gesetz(e):

AO § 14; ErbStG 2009 § 13a; ErbStG 2009 § 13b Abs. 2 Satz 1; ErbStG 2009 § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d;

Instanzenzug:

FG Düsseldorf vom 24. Juni 2015 4 K 2086/14 Erb (EFG 2015, 1621) BFH - II R 44/15, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist befreiter Vorerbe seines am 17. Mai 2011 verstorbenen Vaters (V). Zum Nachlassvermögen gehörte u.a. ein Kommanditanteil an der D-KG. Gegenstand der D-KG war die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden fünf Mietwohngrundstücke mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) gewährte für den Erwerb des Anteils an der D-KG keine Steuerbe-freiung nach § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für das Jahr 2011 geltenden Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) —ErbStG —, weil zur Vermietung der Wohnungen kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich gewesen sei. Mit Bescheid vom 6. Juli 2012 wurde die Erbschaftsteuer auf 24.002 € festgesetzt. Der Einspruch blieb erfolglos.

3 Nachdem die dafür zuständige Finanzbehörde den Wert des Kommanditanteils festgestellt hatte, setzte das FA unter Berücksichtigung des festgestellten Werts und unter Gewährung der teilweisen Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 ErbStG mit Bescheid vom 28. April 2015 die Erbschaftsteuer auf 22.187 € fest.

4 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG), mit der der Kläger weiterhin die Steuerbefreiung nach § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG begehrte, hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei bei der D-KG wegen der verhältnismäßig geringen Gewinne und Jahresumsätze sowie des geringen Personalaufwands nicht erforderlich gewesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1621 veröffentlicht.

5 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG geltend. Für die Steuerbefreiung sei bereits ausreichend, dass für die Erfüllung des Hauptzwecks des Betriebs ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingerichtet sei. Zudem

1 Hinweis auf gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23. April 2018 (BStBl 2018 I S. 692).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

habe der Betrieb der D-KG aufgrund des mit der Wohnungsvermietung verbundenen Arbeitsaufwands und der bestehenden Buchführungspflicht einen solchen erfordert. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG sei verfassungskonform auszulegen. Eine Gewährung der Steuerbefreiung für große Wohnungsvermietungsunternehmen ab einem Bestand von 300 Wohnungen ohne weitere Prüfung —wie dies die Finanzverwaltung vorsehe— benachteilige kleine Wohnungsvermietungsgesellschaften, die —im Verhältnis gesehen— ebenso viele Mitarbeiter beschäftigen würden. Schließlich habe der Gesetzgeber durch das ErbStRG gerade Unternehmen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erwerbenden zum Unternehmen geprägt seien, vor Liquiditätsproblemen durch die erbschaftsteuerliche Belastung des Unternehmensübergangs bewahren und so die Unternehmensnachfolge sichern wollen.

6 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 28. April 2015 dahingehend abzuändern, dass die Erbschaftsteuer unter Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG auf 0 € festgesetzt wird.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt.

Gründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass dem Kläger für den Erwerb des Anteils an der D-KG die Steuerbefreiung nach § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG nicht zu gewähren ist. Die Vermietung der Wohnungen durch die D-KG erforderte keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

10 1. Der Erbschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall i.S. des § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs.

11 2. Für den Erwerb von Betriebsvermögen sieht § 13a i.V.m. § 13b ErbStG unter bestimmten Voraussetzungen Steuerbefreiungen vor. Zum begünstigten Vermögen gehört nach § 13a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

12 a) Ausgenommen von der Steuerbefreiung des § 13a ErbStG bleibt Betriebsvermögen, wenn es zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Zum Verwaltungsvermögen gehören Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke und Grundstücksteile (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG), also z.B. an Dritte vermietete Wohnungen und Garagen.

13 b) Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG nicht anzunehmen, wenn die überlassenen Grundstücke und Grundstücksteile zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesell-schaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs 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. Liegen diese Voraussetzungen beim Erwerb von Betriebsvermögen vor, ist trotz der Vermietung von Wohnungen nicht von einem schädlichen Verwaltungsvermögen auszugehen. Das Betriebsvermögen bleibt begünstigtes Vermögen.

14 c) Der Wohnungsbegriff ist in § 181 Abs. 9 BewG gesetzlich definiert. Eine Wohnung setzt u.a. nach § 181 Abs. 9 Satz 4 BewG eine Wohnfläche von mindestens 23 qm voraus. Garagen sind keine

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Wohnungen, jedoch den Wohnungen zuzuordnen (Wachter, in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Auflage § 13b Rz 437).

15 3. Der für die Annahme begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG erforderliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb liegt vor, wenn die Gesellschaft neben der Überlassung der Wohnungen Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietungstätigkeit einen originär gewerblichen Charakter i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG verleihen. Es genügt nicht, dass sich die Wohnungen im Betriebsvermögen der Gesellschaft befinden.

16 a) 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).

17 b) 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. Urteile des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 27. März 2001 I R 78/99, BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449, unter II.1.a, und vom 25. Mai 2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, Rz 8). 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 (BFH-Urteil in BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, Rz 9). Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung schließen einander im Grundsatz aus (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.I., und BFH-Urteil in BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, Rz 11).

18 c) 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.

19 aa) In materiell-rechtlicher Hinsicht erzielen gewerblich geprägte Personengesellschaften konstitutiv nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Tatsächlich ausgeübt wird hingegen eine vermögensverwaltende und nicht eine gewerbliche Tätigkeit. Diese Fiktion gewerblicher Einkünfte des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG wird jedoch in § 14 AO für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht aufgegriffen. § 14 AO verknüpft das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auch nicht mit der Erzielung gewerblicher Einkünfte. Da es sich bei dem Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs um einen eigenständigen abgabenrechtlichen Begriff handelt, wäre aber für einen Gleichlauf mit § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eine entsprechende Fiktion oder ein Verweis auf die Einkünfte i.S. des § 15 EStG erforderlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, Rz 11).

20 bb) Demzufolge begründet die gewerbliche Prägung bei einer vermögensverwaltenden Wohnungsvermietungsgesellschaft ebenfalls keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG. Die Vorschrift stellt ausdrücklich auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ab und verweist zu dessen Definition auf § 14 AO. Da nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG die Erfüllung des in der Vermietung von Wohnungen bestehenden Hauptzwecks des Betriebs einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „erfordern“ muss, genügt es nicht, wenn aus der Wohnungsvermietung aufgrund ertragsteuerrechtlicher Regelungen, wie insbesondere aufgrund der in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei Personengesellschaf-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ten vorgesehenen Fiktionen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Es reicht auch nicht aus, dass Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) der Körperschaftsteuer unterliegen. Wie sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a, Nr. 7 Satz 2, Nr. 9 Satz 2 und Nr. 19 Satz 3 KStG ergibt, haben Kapitalgesellschaften nicht allein deshalb einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

21 d) Für die im Rahmen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG vorzunehmende Prüfung, ob die Vermietung von Wohnungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert, 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.

22 aa) 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 in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.I., m.w.N.). Dies gilt gleichermaßen für das Ertragsteuerrecht wie für § 14 AO.

23 bb) Die Vermietung von Grundstücken oder Grundstücksteilen wie etwa Wohnungen ist danach regelmäßig bloße Vermögensverwaltung im Sinne einer Fruchtziehung. 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 unterhalten wird (vgl. BFH-Urteile vom 6. März 1997 IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762, unter 1., und vom 18. April 2000 VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, unter II.6.). Entscheidend ist der Zweck, der in der Einkünfteerzielung in Form von Vermögensanlage und -nutzung liegt (BFH-Urteil vom 12. März 1964 IV 136/61 S, BFHE 79, 366, BStBl III 1964, 364).

24 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.

25 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 Vollzeittätigkeit 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 um-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

fangreicher wird zwar die mit der Verwaltung verbundene Tätigkeit. Die die Einkunftsart charakterisierende Relation zwischen Vermögen und Tätigkeit bleibt aber erhalten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 79, 366, BStBl III 1964, 364, unter B.5., zur Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG zu einer gewerblichen Tätigkeit).

26 cc) 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.

27 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 (vgl. BFH-Urteile in BFHE 79, 366, BStBl III 1964, 364, unter B.1., und in BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, unter II.6., m.w.N.) oder wegen eines besonders schnellen, sich aus der Natur der Vermietung ergebenden Wechsels der Mieter oder Benutzer der Räume eine Unternehmensorganisation erforderlich ist (BFH-Urteil vom 27. Februar 1987 III R 217/82, BFH/NV 1987, 441, zur gewerblichen Vermietung eines Wohnheims). Sonderleistungen des Vermieters liegen 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 (BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 441). Auf die Zahl der vermieteten Wohnungen kommt es nicht an.

28 e) Eine andere Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG ergibt sich nicht aus dessen Entstehungsgeschichte.

29 aa) Die Vorschrift wurde durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in den Entwurf des ErbStRG eingefügt (BTDrucks 16/11075, S. 21). Er führte in der Begründung zu der Vorschrift u.a. aus, sie nehme Wohnimmobilien dann aus dem Verwaltungsvermögen aus, wenn deren Überlassung im Rahmen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten, d.h. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolge. Damit werde insbesondere erreicht, dass Wohnungsunternehmen die erbschaftsteuerrechtlichen Vergünstigungen nicht von vornherein versagt blieben. Da diese Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellten, sei die Einbeziehung in die Verschonungsregelungen gerechtfertigt (BTDrucks 16/11107, S. 12).

30 bb) Dieses Verständnis des Finanzausschusses von dem in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG —unter ausdrücklicher Bezugnahme auf § 14 AO— verwendeten Begriff „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ hat im Wortlaut der Vorschrift jedoch keinen Niederschlag gefunden. Der Gesetzgeber hat nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, auf § 1 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs zu verweisen, der den Begriff des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs verwendet. Die vom Finanzausschuss vertretene Ansicht, der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. des § 14 AO sei gleichbedeutend mit dem Begriff eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs kann daher als nicht mit dem Wortlaut vereinbare Begründung bei der Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG nicht berücksichtigt werden.

31 Der Entstehungsgeschichte kommt zwar erhebliches Gewicht für die Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers zu. Es genügt aber nicht, dass sich Voraussetzungen oder Rechtsfolgen allein der Gesetzesbegründung entnehmen lassen. Der sogenannte Wille des Gesetzgebers bzw. der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation nur insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat. Die Gesetzesmaterialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen (BFH-Urteil vom 30. September 2015 II R 13/14, BFHE 251, 569, Rz 15, m.w.N.).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

32 f) Für die Prüfung, ob die Vermietungstätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. d ErbStG erfordert, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers ausschlaggebend.

33 Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuer im Zeitpunkt des Todes (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Es sind ausschließlich die Verhältnisse maßgebend, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers vorhanden waren. Die Entwicklung bis zu dem maßgeblichen Stichtag sowie nachträglich eingetretene Änderungen spielen grundsätzlich keine Rolle, es sei denn, dies wird ausdrücklich gesetzlich bestimmt (vgl. z.B. § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG sowie § 29 ErbStG).

34 4. Eine Aussetzung des Verfahrens und eine Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes kommt nicht in Betracht. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG ist verfassungsgemäß, soweit nur gewerblich tätige, nicht aber vermögensverwaltende Wohnungsvermietungsgesellschaften begünstigt werden.

35 a) Der Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, Fälle, in denen sich die Vermietung von Wohnungen der Sache nach als Fruchtziehung und Vermögensverwaltung darstellt, die bis hin zur Vollverschonung reichenden Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG allein deshalb zu gewähren, weil sich die Wohnungen ertragsteuerrechtlich im Betriebsvermögen befinden. Auch die Vermietung einer größeren Zahl von Wohnungen im Betriebsvermögen zwingt dazu nicht. Gegen eine Regelung, die die Gewährung der Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG vom Vorhandensein umfangreichen Vermögens abhängig macht, bestehen vielmehr insbesondere im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 14 Abs. 1 GG) verfassungsrechtliche Bedenken.

36 Nach den Ausführungen des BVerfG im Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 133, 163, 171 und 172) soll die Verschonungsregelung nach §§ 13a und 13b ErbStG a.F. vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder auch des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es namentlich für Familienunternehmen typisch ist. Mit dem Ziel, die vorhandene Struktur kleiner und mittelständischer Familienunternehmen und damit auch deren Arbeitsplätze zu erhalten und zu stärken, verfolgt der Gesetzgeber ein Gemeinwohlziel, dem er einen hohen Stellenwert zuordnen durfte. Das Maß der Ungleichbehandlung der Erwerber begünstigten Vermögens gegenüber Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist umso größer, je umfangreicher der steuerbefreite Erwerb ist. Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür.

37 b) Der Gesetzgeber hat den ihm zustehenden Gestaltungsspielraum nicht deshalb überschritten, weil er die Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG gewährt, wenn der Vermieter über die Wohnungsvermietung hinaus Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietung den Charakter eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. des § 14 Satz 1 AO verleihen. In einem solchen Fall stellt sich die Wohnungsvermietung nicht als bloße Vermögensverwaltung (Fruchtziehung), sondern als originär gewerbliche Tätigkeit dar. Die Besserstellung der Erwerber unternehmerischen Vermögens gegenüber den Erwerbern sonstigen Vermögens ist im Grundsatz mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 127 ff.).

38 5. Soweit die Finanzverwaltung in R E 13b. 13 Abs. 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 (ErbStR 2011) eine andere Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG vertritt, indem sie insbesondere auf den Umfang der Geschäfte und eine umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte abstellt und das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs regelmäßig annimmt, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält, kann dem

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nicht gefolgt werden. Verwaltungsvorschriften, zu denen die ErbStR 2011 gehören, sind keine die Gerichte bindenden Rechtsnormen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 40).

39 6. Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Vermietung der Wohnungen durch die D-KG nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgte. Die Tätigkeit der D-KG war eine reine Vermietungstätigkeit und daher private Vermögensverwaltung. Das FG hat nicht festgestellt, dass die D-KG zu einem originär gewerblichen Charakter der Vermietung führende Sonderleistungen für ihre Mieter erbrachte. Der Kläger bringt dies auch nicht vor.

40 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
BMF 18.3.2021 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2021 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000
BMF 11.3.2020 - O 2000
BMF 18.3.2019 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019
BayLfSt 18.6.2018 - S 3851
OFD Frankfurt/M. 18.5.2018 - S 3812b A
Oberste Finanzbehörden der Länder 23.4.2018 - S 3821
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 25.6.2020 - 3 K 13/20 F
FG Münster 29.4.2020 - 3 V 605/20 F
BFH 29.8.2019 - II B 79/18
BFH 14.11.2018 - II R 34/15
FG Düsseldorf 24.6.2015 - 4 K 2086/14 Erb

Fundstelle(n):
AO-StB 2018 S. 104 Nr. 4
BB 2018 S. 468 Nr. 9
BB 2018 S. 547 Nr. 10
BFH/NV 2018 S. 502 Nr. 4
BFH/PR 2018 S. 117 Nr. 5
BStBl II 2018 S. 358 Nr. 9
DB 2018 S. 487 Nr. 9
DB 2018 S. 6 Nr. 8
DStR 2018 S. 403 Nr. 8
DStRE 2018 S. 375 Nr. 6
DStZ 2018 S. 251 Nr. 8
EStB 2018 S. 96 Nr. 3
ErbBstg 2018 S. 79 Nr. 4
ErbStB 2018 S. 103 Nr. 4
FR 2018 S. 380 Nr. 8
GStB 2018 S. 23 Nr. 6
GmbH-StB 2018 S. 207 Nr. 7
GmbHR 2018 S. 383 Nr. 7
HFR 2018 S. 320 Nr. 4
KSR direkt 2018 S. 8 Nr. 4

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

KÖSDI 2018 S. 20673 Nr. 3
KÖSDI 2018 S. 20786 Nr. 6
NWB-EV 2018 S. 129 Nr. 4
NWB-EV 2018 S. 186 Nr. 6
NWB-EV 2018 S. 74 Nr. 3
NWB-Eilnachricht Nr. 9/2018 S. 538
StB 2018 S. 84 Nr. 4
StuB-Bilanzreport Nr. 5/2018 S. 191
UVR 2018 S. 232 Nr. 8
NWB GAAAG-73186

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.