

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2016

89. Ausgabe | 18. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 42 Gierlich **Steuerliche Fallstricke: Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten**
- 49 Biesgen **Wertungswidersprüche bei der Hinterziehung und leichtfertigen Verkürzung von Einfuhrumsatzsteuer**
- 57 Pott **Beschränkung von Europäischen Grundfreiheiten und Rechtfertigungsgründe – Drei Urteile des EuGH präzisieren die Argumentation**
- 62 Dornbusch **Das Wohnungsunternehmen nach § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG**
- 68 Söffing **Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i Abs. 2 EStG durch das BMF-Schreiben vom 21.12.2015**

74 Rechtsprechung

78 LiteraTour

www.steuerrecht.org

Das Wohnungsunternehmen nach § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG

Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

Das Erbschaftsteuerreformgesetz¹ hat mit Wirkung zum 01.01.2009 in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG eine Privilegierung für Wohnungsunternehmen mit sich gebracht. Nach der Begründung des Gesetzgebers stellen auch diese Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung, so daß auf sie die betrieblichen Verschonungsregelungen gemäß §§ 13a, 13b ErbStG anwendbar sein sollen, obwohl Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke grundsätzlich dem schädlichen Verwaltungsvermögen unterfallen. Der Begriff des Wohnungsunternehmens ist allerdings nicht klar konturiert und insoweit auslegungsfähig. Um diese Auslegung haben sich bisher in erster Linie das steuerrechtliche Schrifttum² im Zuge der Einführung der Vorschrift im Jahre 2009 und die Finanzverwaltung durch die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 bemüht. Einschlägige Rechtsprechung gab es – soweit ersichtlich – bisher nicht. Im Jahr 2015 hatten sich erstmals die Finanzgerichte München³ und Düsseldorf⁴ mit der Beurteilung des Begriffs des Wohnungsunternehmens zu befassen. Beide Gerichte haben mit Blick auf die umstrittene Auslegung der Norm im steuerrechtlichen Schrifttum die Revision zugelassen. Mindestens ein Revisionsverfahren⁵ ist beim BFH anhängig. Mit dem nachfolgenden Beitrag soll die Auslegung des Begriffs des Wohnungsunternehmens insbesondere durch die beiden Finanzgerichte München und Düsseldorf in den Blick genommen werden.

I. Einleitung

Betriebsvermögen ist nach §§ 13a, 13b ErbStG erbschafts- und schenkungssteuerlich privilegiert. Der Gesetzgeber hat durch das Erbschaftsteuerreformgesetz Verschonungsregelungen eingeführt, die zu einer weitgehenden Steuerbefreiung von Betriebsvermögen führen. Der Umfang des begünstigten Vermögens ist § 13b ErbStG zu entnehmen. In § 13b Abs. 1 ErbStG ist zunächst das typische Betriebsvermögen definiert, das den Anwendungsbereich der Verschonungsregelungen nach § 13a ErbStG eröffnen soll. Der Definition des begünstigungsfähigen typischen Betriebsvermögens in Abs. 1 wird in Abs. 2 der Begriff des steuerschädlichen Verwaltungsvermögens entgegengestellt. Besteht das Betriebsvermögen zu mehr als 50% – bzw. im Rahmen der Optionsverschonung zu mehr als 10% (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG) – aus Verwaltungsvermögen, so kommen die Verschonungsregelungen in § 13a ErbStG nicht zur Anwendung. Unproduktives und risikoloses Betriebsvermögen, das nicht der Sicherung von Arbeitsplätzen dient, soll nach Auffassung des Gesetzgebers nicht privilegiert sein. Mit der durch das Einkommensteuerrecht geschaffenen Möglichkeit, Vermögens-

gegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu gewillkürtem Betriebsvermögen zu erklären, könnten praktisch alle Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Lebensführung gehalten werden, auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden, um die erbschafts- und schenkungssteuerlichen Privilegien in Anspruch nehmen zu können. Um diese Qualifizierung von Betriebsvermögen für erbschafts- und schenkungssteuerliche Zwecke auszuschließen, hat der Gesetzgeber den Begriff des Verwaltungsvermögens gewählt. Nach § 13b Abs. 2 ErbStG bleibt Betriebsvermögen nach Abs. 1 unberücksichtigt, wenn dieses Betriebsvermögen zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht. Letzteres wird in Satz 2 der Vorschrift im einzelnen definiert.

Nach § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 ErbStG ist Dritten zur Nutzung überlassener Grundbesitz grundsätzlich vom begünstigten Vermögen ausgenommen. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG enthält demgegenüber verschiedene Rückausnahmen, u.a. in § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG die Rückausnahme für Wohnungsunternehmen. Nach dieser Vorschrift ist eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen, wenn

„die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen im Sinne des § 181 Abs. 9 des Bewertungsgesetzes besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung) erfordert“.

Der Begriff des Wohnungsunternehmens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG ist danach an drei kumulative Voraussetzungen geknüpft:

- (1) Bei dem zur Nutzung überlassenen Grundbesitz handelt es sich um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen,
- (2) der Hauptzweck des Betriebs ist die Vermietung von Wohnungen im Sinne von § 181 Abs. 9 Bewertungsgesetz und

1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) vom 24.12.2008, BGBl. I 2008 S. 3018 = BStBl. I 2009 S. 140.

2 Z.B. Pauli, Der Betrieb 2009, S. 641; Ivens, DStR 2010, S. 2168; Möhrle/Gerber, Der Betrieb 2011, S. 903; von Cölln ZEV 2012, 133.

3 FG München, Urt. v. 08.07.2015 – 4 K 360/12, BeckRS 2015, 95726, EFG 2015, 1952.

4 FG Düsseldorf, Urt. v. 24.06.2015 – 4 K 2086/14 Erb, EFG 2015, 1621.

5 BFH – II R 44/15.

(3) die Vermietung von Wohnungen muß einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordern.

Einzelheiten zu diesen Voraussetzungen sollen nachfolgend anhand der Auffassung der Finanzverwaltung und der neueren Urteile der Finanzgerichte München und Düsseldorf erörtert werden. Bereits an dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, daß die Schwierigkeiten bei der Auslegung des Begriffs des Wohnungsunternehmens sich an dem Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes festmachen lassen. Weniger Schwierigkeiten bereiten die beiden anderen Voraussetzungen. Die Betriebsvermögenseigenschaft ergibt sich aus der ertragsteuerlichen Qualifikation. Die Frage, ob der Hauptzweck des Betriebes in der Vermietung von eigenen Wohnungen besteht und damit den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht, wird sich im Einzelfall auch noch relativ klar beantworten lassen. Das Erfordernis des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dagegen bereitet in der Praxis Schwierigkeiten.

II. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 in R E 13b.13 zum Thema geäußert.⁶

Der Hauptzweck des Betriebes bestehe danach in der Vermietung von eigenen Wohnungen, wenn diese den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmache. Dies gelte auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z.B. auch zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. Maßstab sei die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke, wobei die Prüfung dieser Voraussetzungen betriebsbezogen und nicht für das gesamte auf den Erwerber übergehende Vermögen vorzunehmen sei.

Interessanter sind die Ausführungen in Abs. 3 zu den Indizien, die aus Sicht der Finanzverwaltung für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sprechen sollen. Dies sind:

- der Umfang der Geschäfte,
- das Unterhalten eines Büros,
- die Buchführung zur Gewinnermittlung,
- die umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte,
- die Bewerbung der Tätigkeit,
- das Anbieten der Dienstleistung/der Produkte gegenüber einer breiteren Öffentlichkeit.

Hinzu kommt die widerlegbare Vermutung, wonach ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen soll, wenn der Betrieb mehr als 300 eigene Wohnungen hält. Die zuvor genannten Indizien kommen insofern insbesondere zum Tragen, wenn diese Schwelle der widerlegbaren Vermutung noch nicht überschritten ist.

Die angesprochenen Indizien zeigen, daß die Finanzverwaltung den Schwerpunkt auf quantitative Abgrenzungskriterien legt. Der Sache nach bezieht man sich eher auf den in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nach § 1 Abs. 2 HGB als auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO. Weitere qualitative Aspekte werden nicht angesprochen, so daß nach der Erbschaftsteuer-Richtlinie etwa die Erbringung von Neben- oder Zusatzleistungen, wie z.B. Sicherheitsdienste, Maklertätigkeiten, Reinigungsleistungen, nicht zwingend erforderlich ist, um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu begründen.

Die Erbschaftsteuer-Richtlinie stellt zudem in Abs. 4 klar, daß der notwendige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht direkt beim Betrieb vorliegen muß, der übertragen wird oder an dem eine Beteiligung oder die Anteile übertragen werden. Dem Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sei auch dann Genüge getan, wenn die Vermietung und Verwaltung der eigenen Wohnungen

- im Rahmen einer Betriebsaufspaltung durch das Betriebsunternehmen erfolgt,
- durch ein Unternehmen erfolgt, an dem das Unternehmen, in dessen Eigentum sich die Immobilien befinden, beteiligt ist oder
- einem externen Dienstleistungsunternehmen übertragen wurde.

III. Neuere Instanzrechtsprechung

1. Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24.06.2015, 4 K 2086/14 Erb

In dem vom Finanzgericht Düsseldorf zu beurteilenden Fall waren der Erblasser, dessen Ehefrau sowie dessen Sohn (der Kläger) Kommanditisten der B GmbH & Co. KG. Der Erblasser war zudem alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Gegenstand der B GmbH & Co. KG war die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden und im Gerichtsbezirk belegenen fünf Mietwohngrundstücke mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen. Die Garagen waren teilweise den vermieteten Wohnungen zugeordnet.

Die B GmbH & Co. KG erzielte in den Jahren 2008 bis 2010 Gewinne von 32.729,40 €, 28.779,24 € und 52.543,93 €. Im Jahre 2010 erzielte sie Umsatzerlöse von etwa 235.000 € und im Jahr 2011 von etwa 240.900 €. Im Jahr 2009 verbuchte sie an Personalaufwand Aushilfslöhne in Höhe 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 Aus-

⁶ Zuvor bereits FinMin Bayern, Erlaß v. 12.07.2010, 34 – S 3812b – 001 – 27 200/10, DStR 2010, 1891.

hilfslöhne von 5.790 € und Gehälter von 5.068,94 €. Sie beschäftigte ab Mitte 2010 eine Buchhalterin mit einer durchschnittlichen monatlichen Arbeitszeit von 10 bis 20 Stunden sowie eine kaufmännische Angestellte mit einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von 10 Stunden. Ab dem Jahr 2011 stellte sie eine Gartenpflegekraft mit einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von 4 Stunden ein. Der Erblasser verstarb am 17.05.2011. Er wurde vom Kläger als befreiter Vorerbe allein beerbt. Der Kläger berief sich gegenüber dem beklagten Finanzamt auf die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG, die das Finanzamt versagte und Erbschaftsteuer ohne Verschonungsabschlag ansetzte.

Das Finanzgericht Düsseldorf wies die Klage ab. Bei dem Kommanditanteil des Klägers handele es sich nicht um begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, da das Vermögen der Gesellschaft im wesentlichen nur aus Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücksteilen bestehe und es sich somit um schädliches Verwaltungsvermögen handele. Auf die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG könne sich der Kläger nicht berufen, da der Zweck des Betriebs der Gesellschaft zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erforderte.

Aus Sicht des Finanzgerichts Düsseldorf zeige die Bezugnahme in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG auf § 14 Satz 3 AO, daß die bloße Vermietung von Wohnungen in der Regel eine Vermögensverwaltung sei, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordere. Auch der gesetzgeberische Wille, Wohnungsunternehmen zu privilegieren, da diese in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellten, zeige, daß die unternehmerische Tätigkeit einen gewissen Umfang aufweisen müsse, über eine bloße Vermögensverwaltung hinauszugehen.

Bei der Frage, welche Kriterien für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes anzunehmen seien, grenzt sich das Finanzgericht Düsseldorf von den Vorgaben der Finanzverwaltung durchaus ab und plädiert dafür, nicht nur quantitative, sondern auch qualitative Kriterien zu berücksichtigen:

„So kann die Anzahl der Beschäftigten, die sich mit der Erfüllung des Hauptzwecks der Vermietung von Wohnungen befassen, ein gewichtiger Anhaltspunkt sein. Darüber hinaus ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen, wobei quantitative und qualitative Kriterien heranzuziehen sind. Deshalb kann es nicht nur darauf ankommen, daß ein Unternehmen über mehr als 300 Wohnungen verfügt. Die Anzahl von lediglich fünf Mietwohngrundstücken mit 37 Wohnungen, die im Eigentum der B GmbH & Co. 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.“

Allerdings sprächen nach Auffassung des Gerichts die verhältnismäßig geringen Gewinne und Jahresumsätze der B GmbH & Co. KG gegen das Erfordernis eines wirtschaft-

lichen Geschäftsbetriebes. Die 19 Garagen, die teilweise den 37 Wohnungen zugeordnet seien, würden keinen ins Gewicht fallenden administrativen Mehraufwand bedeuten. Auch der geringe Personalaufwand spreche gegen das Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, so daß das Finanzgericht Düsseldorf im Ergebnis schädliches Verwaltungsvermögen unterstellte und die Klage abwies.

2. Finanzgericht München, Urteil vom 08.07.2015, 4 K 360/12

In dem vom Finanzgericht München entschiedenen Fall hatte die Klägerin von ihrer Mutter Anteile an einer GbR geerbt. Deren Gesellschaftszweck war der Betrieb eines Baugeschäfts, wobei in den letzten drei Jahren vor dem Erbfall keine Bautätigkeit ausgeführt wurde. Eine Betriebsaufgabe war nicht erklärt worden. In dem Betriebsvermögen der GbR befanden sich 45 Wohnungen und 37 dazugehörige Garagen. Die Immobilien wurden durch fremde Hausverwaltungen verwaltet. Eigene Mitarbeiter beschäftigte die GbR nicht. Für die Mieteinnahmen erklärte die GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb und gab entsprechende Bilanzen ab. Die Klägerin begehrte die Festsetzung der Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung des Verschonungsabschlages nach § 13a ErbStG. Das Finanzamt lehnte dies ab. Das Finanzgericht München wies die Klage mit eingehender Begründung ab. Die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG sei nicht einschlägig, da der Betrieb der GbR keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordere.

Wie das Finanzgericht Düsseldorf berücksichtigt auch das Finanzgericht München bei der Frage, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, qualitative Aspekte. Entscheidend bei der Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung sei das Gesamtbild des Einzelfalls:

„Nur wenn besondere Umstände hinzutreten, kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und eine darauf aufbauende gewerbliche Betätigung angenommen werden. Solche besonderen Umstände hat die Rechtsprechung u.a. darin gesehen, daß bei der Vermietung eine Tätigkeit entfaltet wird, die über das normale Maß einer Vermietertätigkeit hinausgeht. Eine solche Tätigkeit kann z.B. die Übernahme der Reinigung, der Bewachung, der Hausmeistertätigkeiten oder die Führung eines Maklerbetriebs sein. Darüber hinaus kann ein häufiger Mieterwechsel ein Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit darstellen, wobei sich der Wechsel aber bereits aus der Natur der Vermietung ergeben und eine hotelmäßige Organisation erfordern muß. Zu der typischerweise mit der Vermietung und Verpachtung verbundenen Tätigkeit gehören demgegenüber z.B. die Auswahl von Mietern, die Einziehung des Mietzinses sowie Maßnahmen zum Erhalt des unbeweglichen Vermögens.“

Das Finanzgericht München stellte zudem klar, daß die ertragsteuerliche Qualifizierung als Einkünfte gewerblicher

Art nicht zur Folge habe, daß ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliege:

„Selbst wenn die im Rahmen der GbR zum Stichtag (...) erzielten Einkünfte aus ertragsteuersystematischen Gründen als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sein sollten, hat sich allein hieraus noch nicht zwangsläufig das Tatbestandsmerkmal des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG ergeben.

(...) Die Tatsache, daß die GbR gewerbliche Einkünfte erzielt, führt zunächst lediglich dazu, daß das der GbR gehörende Vermögen als Betriebsvermögen i.S. des § 13a ErbStG einzustufen ist und den Anwendungsbereich dieser Norm überhaupt erst eröffnet. § 13b Abs. 2 ErbStG bestimmt jedoch darüber hinaus, unter welchen Umständen ein solches Betriebsvermögen, das die Besonderheit aufweist, zu einem bestimmten Prozentsatz aus Verwaltungsvermögen zu bestehen, begünstigt werden soll. Bereits anhand dieser Gesetzesystematik wird deutlich, daß die Anforderungen, die § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG an das Vorliegen des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes stellt, sich nicht allein darauf beschränken können, daß Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. (...)

Für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG ist jedoch nicht darauf abzustellen, ob von aus rechtssystematischen Gründen als gewerblich einzustufenden Einkünften auf das Bestehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geschlossen werden kann, sondern darauf, ob die Rechtsqualität der konkreten Einkünftebetätigung der Natur des Geschäfts nach auch einen solchen erfordert.“

Nach Auffassung des Finanzgerichts München erfordere unter quantitativen Gesichtspunkten die Vermietung von 45 Wohnungen nicht per se das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne des § 14 AO. Dies habe der BFH in einem Fall sogar bei einem Bestand von über 100 Wohnungen als nicht erforderlich angesehen. Die Klägerin habe auch keine qualitativen Gesichtspunkte, wie z.B. die Übernahme der Reinigung, die Hausmeistertätigkeiten oder die Führung eines Maklerbetriebs, genannt, die die Erforderlichkeit eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs belegen könnten. Arbeitnehmer habe die GbR nicht beschäftigt, sämtliche mit der Hausverwaltung zusammenhängenden Tätigkeiten seien ausgelagert worden. Dabei könne sogar die Aussage der Klägerin als wahr unterstellt werden, daß der mit der Betreuung der Mieter, der Kontrolle der Hausverwaltung und Hausmeister, der Überwachung der Wohnungsrenovierung, der Mietersuche sowie der mit der Gestaltung und dem Vollzug der Mietverträge verbundene Aufwand eine vollschichtige Tätigkeit sowohl der Klägerin als auch ihres Vaters erfordert habe. Diese Tätigkeiten stellten jedoch inhaltlich das typische Betätigungsfeld eines Vermieters dar und seien folglich auch typischer Bestandteil der Vermögensverwaltung. Der damit verbundene Aufwand erfordere bei der Verwaltung von le-

diglich von 45 Wohnungen „weder unter qualitativen noch unter quantitativen Gesichtspunkten“ einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, weshalb die Klage abzuweisen sei.

IV. Fazit

Mit den Entscheidungen der Finanzgerichte München und Düsseldorf liegen erste Entscheidungen der Rechtsprechung zu der Frage vor, wie der Begriff des Wohnungsunternehmens in § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG auszulegen ist. Beide Finanzgerichte betonen, daß die Vorschrift eher restriktiv auszulegen ist. Beide Finanzgerichte gehen außerdem davon aus, daß bei der Beurteilung, ob der betriebliche Hauptzweck der Vermietung von Wohnungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert, sowohl quantitative als auch qualitative Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind. Beide Finanzgerichte stellten nicht auf die in der Erbschaftsteuer-Richtlinie genannten Indizien ab, sondern prüften insbesondere, ob weitergehende Tätigkeiten wie z.B. die Übernahme der Reinigung, Hausmeistertätigkeiten oder die Führung eines Maklerbetriebs hinzutreten.

Nach den beiden Urteilen können bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist, folgende Aspekte berücksichtigungsfähig sein:

- Umsatz des Betriebes
- Gewinn des Betriebes
- Personalstärke des Betriebes
- Qualifikation des Personals
- Hinzutreten weiterer Tätigkeiten (z.B. Reinigung, Hausmeister, Makler).

Betrachtet man die von der Finanzverwaltung in R E 13b.13 Erbschaftsteuer-Richtlinie aufgeführten Indizien, so scheinen diese eher dem Begriff des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes nach § 1 Abs. 2 HGB entlehnt zu sein. Die Finanzverwaltung legt den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes insoweit eher in quantitativer Hinsicht aus, wie auch die Nichtaufgriffsgrenze von mehr als 300 Wohnungen zeigt. Nach den beiden zitierten finanzgerichtlichen Urteilen sind jedoch auch qualitative Aspekte zu berücksichtigen. Dies mag es für den Steuerpflichtigen bzw. den Berater einfacher machen, Argumente für das Vorliegen eines Wohnungsunternehmens zu finden. Eine gesicherte Rechtsgrundlage bieten allerdings auch die neuen finanzgerichtlichen Urteile nicht.

Insofern gilt auch weiterhin die Empfehlung, in Zweifelsfällen eine verbindliche Auskunft einzuholen. Zweckmäßig ist es außerdem, für eine ausreichende Dokumentation der relevanten Geschäftsvorfälle, der entfaltenen Tätigkeiten, des Personalbestandes usw. zu sorgen, um im Falle des Falles gegenüber der Finanzverwaltung gewappnet zu sein. In gestalterischer Hinsicht mag es sich empfehlen, Tätigkeiten anzubieten, die über die reine Wohnungsvermietung hinausgehen, und für eine stärkere Präsenz des Wohnungsbetriebes am Markt zu sorgen.