

**Finanzgericht Düsseldorf Urteil vom 1. 10. 2008 4 K 4883/07 Erb Rechtskräftig
EzD Nr. 7**

Leitsätze (nicht amtlich)

- 1. Die für eine Erbschaftsteuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG erforderliche dauerhafte Unrentierlichkeit eines unter Denkmalschutz stehenden Gegenstandes muss während eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb im Wesentlichen permanent vorliegen. Es reicht nicht aus, wenn eine Unrentierlichkeit erst Jahre nach dem Erwerb eintritt.**
- 2. Die dauerhafte Unrentierlichkeit eines unter Denkmalschutz stehenden Mietwohngrundstücks ergibt sich nicht aus einer beabsichtigten Generalsanierung. Lediglich dauerhafte Rechnungsposten sind bei der Feststellung der Unrentierlichkeit berücksichtigungsfähig.**
- 3. Die Steuerbefreiungsvorschriften des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG setzt voraus, dass die erforderliche Zugänglichkeit für interessierte Wissenschaftler und Besuchergruppen allgemein erkennbar ist. Es genügt nicht, dass gegenüber dem Konservator der Stadt über vier Jahre nach dem Erbfall die Bereitschaft zur Zutrittgewährung erklärt wird.**

Zum Sachverhalt

Der Kl. wurde am 1. 10. 2003 Alleinerbe, die Erblasserin war Eigentümerin eines 1991 in die Denkmalliste eingetragenen Mietwohngrundstücks. Sie erzielte in den Jahren 1998 bis 2002 Gewinne aus der Vermietung von jährlich 6.000 bis 40.000 DM, lediglich in 2003 kam es zu einem Verlust von 10.000 €. Der Kl. erzielte in den Jahren 2004 bis 2006 Gewinne von 15.000 bis 31.000 €, 2007 erlitt er einen Verlust von 6.000 €. Der Kl. beantragte eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 b ErbStG wegen Unrentabilität, das Finanzamt lehnte die Freistellung ab, da der Kl. das Vorliegen der Voraussetzungen dafür nicht nachgewiesen habe.

Aus den Gründen

Die Klage ist unbegründet. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 21. 11. 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. 11. 2007 ist – im angefochtenen Umfang – rechtmäßig und verletzt den Kl. nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das beklagte Finanzamt hat zu Recht für das Mietwohngrundstück A-Str. 1 die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG versagt.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 b ErbStG bleibt unter anderem Grundbesitz steuerfrei, wenn seine Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen, er in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht wird, der

Steuerpflichtige bereit ist, den Grundbesitz den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen und dieser sich seit mindestens zwanzig Jahren im Besitz der Familie befindet. Im Streitfall übersteigen die jährlichen Kosten für das Mietwohngrundstück A-Str. 1 i. d. R. nicht die erzielten Einnahmen. Erforderlich ist insoweit eine dauerhafte Unrentierlichkeit des betreffenden Gegenstandes (Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG § 13 Rn. 24; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 13 Rn. 32). Die Frage der dauernden Unrentierlichkeit ist durch eine Prognose auf der Grundlage der unter anderem sich aus der Vergangenheit ergebenden wirtschaftlichen Daten zu beurteilen (BVerwG, Urt. v. 8. 7. 1998 8 C 23.97, BStBl. II 1998, 590, EzD 6.4 Nr. 9 mit Anm. Kleeberg zu § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG; BFH, Urt. v. 11. 10. 1995 II R 52/92, BStBl. II 1996, 118, EzD 6.3.3 Nr. 5 mit Anm. Kleeberg zu § 115 Abs. 4 BewG). Die hierzu erforderliche Gewinn- und Verlustrechnung ist nach wirtschaftlichen und nicht nach steuerrechtlichen Vorschriften durchzuführen (BFH, Urt. in BStBl. II 1996, 118). Dabei sind auf der Einnahmen- und auf der Kostenseite nur dauerhafte Rechnungsposten zu berücksichtigen (BVerwG, Urt. in BStBl. II 1998, 590).

Nach diesen Grundsätzen kann hier nicht von einer dauernden Unrentierlichkeit ausgegangen werden. Dem Kl. ist zwar einzuräumen, dass auch anteilig für mehrere Jahre Rückstellungen für Reparaturen zu berücksichtigen sind (Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 13 Rn. 33; BVerwG, Urt. in BStBl. II 1998, 590, 593). So sind nach dem Vorbringen des Kl. im Jahr 2003 dringend notwendig gewesene Reparaturen ausgeführt worden. Verteilt man die für das Jahr 2003 steuerlich geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen von 40.000 € auf die sechs Jahre von 1998 bis 2003, so ergibt sich indessen nur eine jährliche Rückstellung für notwendige Reparaturen von 6.700 €. Dies würde die bereits steuerlich ausgewiesenen Gewinne für die Jahre 1998 bis 2002 bei weitem nicht aufzehren. Nichts anderes gilt, wenn man die Instandhaltungskosten mit jährlich 10.000 € berücksichtigt, wie sich dies aus dem vom Kl. vorgelegten Verkehrswertgutachten vom 21. 7. 2006 ergibt.

Unbeschadet dessen kann eine dauerhafte Unrentierlichkeit des Mietwohngrundstücks auch nicht für die Jahre nach dem Ableben der Erblasserin auf der Grundlage von nach wirtschaftlichen Grundsätzen erstellten Gewinn- und Verlustrechnungen angenommen werden. Aus den vom Kl. vorgelegten Ertragsrechnungen folgt vielmehr, dass er im Jahr 2004 einen Gewinn von 31.000 €, im Jahr 2005 einen Gewinn von 24.000 € und im Jahr 2006 einen Gewinn von 15.000 € aus der Vermietung der Wohnungen erzielt hat. Lediglich im Jahr 2007 hat der Kl. einen Verlust von 6.000 € erlitten, was jedoch darauf zurückzuführen ist, dass die Mieteinnahmen im Zuge der begonnenen Sanierungsarbeiten wesentlich geringer als in den Vorjahren waren. Zieht man von den für die Jahre 2004, 2005 und 2006 ausgewiesenen Gewinnen weitere Instandhaltungskosten von jährlich 10.000 € ab, wie sich dies aus dem vom Kl. vorgelegten Verkehrswertgutachten vom 21. 7. 2006 ergibt, so verbleiben für diese Jahre immer noch Gewinne.

Anders als der Kl. meint, ergibt sich eine dauerhafte Unrentierlichkeit nicht aus der von ihm beabsichtigten „Generalsanierung“ des Hauses A-Str. 1. Insoweit macht er ihm zukünftig entstehende Kosten für den Ausbau des Dachgeschosses und die grundlegende Sanierung des Wohngebäudes von insgesamt 1.277.000 € geltend. Hierbei handelt es sich um indessen nicht um dauerhafte Rechnungsposten, die bei der Feststellung einer dauerhaften Unrentierlichkeit berücksichtigungsfähig sind (BVerwG, Urt. in BStBl. II 1998, 590). Die vom Kl. vorgelegten Kostenvoranschläge

lassen zudem erkennen, dass die geplanten Maßnahmen erst ab dem Jahr 2007 und damit erhebliche Zeit nach der Entstehung der Steuer am 1. 10. 2003 durchgeführt werden sollen. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen hierfür innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb entfallen. Die dauerhafte Unrentierlichkeit eines unter Denkmalschutz stehenden Gegenstandes muss daher während eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb im Wesentlichen permanent vorliegen. Es reicht nicht aus, wenn eine Unrentierlichkeit erst Jahre nach dem Erwerb eintritt. Sollten die vom Kl. mittlerweile begonnenen Sanierungsarbeiten überhaupt zu einer Unrentierlichkeit des Mietwohngrundstücks führen, könnten sie nichts mehr daran ändern, dass in den ersten Jahren nach seinem Erwerb jedenfalls keine dauerhafte Unrentierlichkeit vorlag. Dies allein führt nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG dazu, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht vorliegen.

Unbeschadet dessen wird das Mietwohngrundstück nicht in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG). Dies erfordert, dass der Gegenstand, für den die Steuerbefreiung beansprucht wird, zumindest interessierten Kreisen regelmäßig zugänglich gemacht wird (Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG § 13 Rn. 25; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 13 Rn. 35). Das vom Kl. vorgelegte Schreiben des Stadtkonservators der Stadt A vom 29. 2. 2008 bezieht sich unmittelbar nur auf die Zugänglichkeit für die Beauftragten der Denkmalbehörden gem. § 28 Abs. 2 des Gesetzes zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen. Soweit damit bescheinigt wird, dass sich der Kl. bereit erklärt habe, interessierten Wissenschaftlern und Besuchsgruppen den Zutritt zu gestatten oder sie zu führen, wenn dies vom Konservator empfohlen oder gewünscht werde, reicht dies nicht aus. Denn § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG setzt voraus, dass die Zugänglichkeit allgemein erkennbar ist (Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher ErbStG § 13 Rn. 35). Das ist hier jedoch nicht der Fall. Der Kl. hat lediglich gegenüber dem Stadtkonservator der Stadt A in einem Schreiben vom 28. 2. 2008 und damit viereinhalb Jahre nach dem Erbfall seine Bereitschaft erklärt, Wissenschaftlern und Besuchsgruppen den Zutritt zu dem Wohngebäude zu gestatten.