

Urteil vom 28. Mai 2019, II R 37/16

Steuerbefreiung für ein Familienheim im Fall der Renovierung

ECLI:DE:BFH:2019:U.280519.IIR37.16.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4c S 1, BGB § 121 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 27. September 2016, Az: 3 K 3793/15 Erb

Leitsätze

1. Unverzüglich i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG bedeutet ohne schuldhaftes Zögern, d.h. innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten.
2. Nach Ablauf von sechs Monaten muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände in seinem Einflussbereich, wie eine Renovierung der Wohnung, sind ihm nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.09.2016 - 3 K 3793/15 Erb aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist neben seinem unter Betreuung stehenden Bruder (B) Miterbe seines am 5. Januar 2014 verstorbenen Vaters (V).
- 2 Zum Nachlass gehörte ein von V bis zu seinem Ableben vollständig selbst genutztes Zweifamilienhaus mit einer Wohnfläche von ca. 120 qm. Gemäß dem gemeinschaftlichen Testament des V und seiner vorverstorbenen Ehefrau sollte der Kläger Alleineigentümer des Hauses werden. Mit notariell beurkundetem Vermächtniserfüllungsvertrag vom 20. Februar 2015 hoben der Kläger und B die Erbengemeinschaft an dem Grundbesitz in der Weise auf, dass der Kläger Alleineigentum erhielt. Der Vertrag bedurfte der Genehmigung durch die Ergänzungsbetreuerin und das Betreuungsgericht. Die Eintragung des Klägers als Alleineigentümer im Grundbuch erfolgte am 2. September 2015.
- 3 Angebote von Handwerkern für eine Renovierung des Hauses holte der Kläger ab April 2016 ein. Die Bauarbeiten im Haus begannen im Juni 2016.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 27. Juni 2014 Erbschaftsteuer in Höhe von 77.835 € fest. Der Grundbesitzwert des Zweifamilienhauses wurde geschätzt.
- 5 Mit seinem Einspruch beantragte der Kläger die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) für den Erwerb der Immobilie. Er gab an, das Haus renovieren und --zunächst als Zweitwohnsitz, nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses als Hauptwohnsitz-- selbst nutzen zu wollen.
- 6 Nachdem der Grundbesitzwert niedriger festgestellt wurde, änderte das FA die ursprünglich festgesetzte

Erbschaftsteuer mit Bescheid vom 17. September 2015 entsprechend ab. Den Einspruch wies es mit der Begründung zurück, der Kläger habe das Haus nicht unverzüglich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt.

- 7** Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gestand dem Kläger in Hinblick auf die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung in zeitlicher Hinsicht zu, zunächst seine Eigentümerposition mit B, dem diesen unterstützenden Sozialamt, der Ergänzungsbetreuerin und dem Betreuungsgericht klären zu müssen. Seit der Eintragung als Alleineigentümer im Grundbuch seien aber mehr als sechs Monate verstrichen, ohne dass der Kläger Maßnahmen ergriffen habe, die auf eine unverzügliche Bestimmung des Hauses zur Selbstnutzung schließen lassen würden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 2079 veröffentlicht.
- 8** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG.
- 9** In einem während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheid vom 10. Januar 2017 setzte das FA die Erbschaftsteuer wegen einer Änderung des Grundbesitzwerts auf 71.745 € herab.
- 10** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 10. Januar 2017 dahingehend zu ändern, dass die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gewährt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des im Klageverfahren angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids vom 17. September 2015, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Bescheid vom 10. Januar 2017 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. November 2018 - II R 34/15, BFHE 263, 273, Rz 12, m.w.N.).
- 13** Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es jedoch nicht, da sich aufgrund des Änderungsbescheids an dem zwischen den Beteiligten streitigen Punkt nichts geändert hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 263, 273, Rz 13). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 263, 273, Rz 13, m.w.N.).

III.

- 14** Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist unbegründet und daher abzuweisen. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Erwerb des Zweifamilienhauses ist nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG steuerbefreit.
- 15** 1. Steuerfrei ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG u.a. der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Bewertungsgesetzes (BewG) in der ab 2009 geltenden Fassung durch Kinder i.S. der Steuerklasse I Nr. 2, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim) und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG u.a. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- oder durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB).
- 16** 2. Nach ihrem Wortlaut erfasst die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG eine auf einem bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 BewG gelegene Wohnung, wenn die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim).

- 17** a) Eine Wohnung ist zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt, wenn der Erwerber die Absicht hat, die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung lässt sich als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Dies erfordert, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Die bloße Widmung zur Selbstnutzung --beispielsweise durch Angabe in der Erbschaftsteuererklärung-- reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 5. Oktober 2016 - II R 32/15, BFHE 256, 359, BStBl II 2017, 130, Rz 10).
- 18** Der Begriff des Familienheims setzt zudem voraus, dass der Erwerber dort den Mittelpunkt seines Lebensinteresses hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 359, BStBl II 2017, 130, Rz 10). Nicht begünstigt sind deshalb Zweit- oder Ferienwohnungen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 - II R 35/11, BFHE 242, 153, BStBl II 2013, 1051, Rz 9). Unschädlich ist es, wenn das Kind, z.B. als Berufspendler, mehrere Wohnsitze hat, solange das Familienheim seinen Lebensmittelpunkt bildet (vgl. BTDrucks 16/11107, S. 8 f.).
- 19** b) Der Erwerber muss die Wohnung unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB) zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen.
- 20** aa) Unverzüglich erfolgt eine Handlung nur, wenn sie innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit vorgenommen wird. Dies bedeutet, dass ein Erwerber zur Erlangung der Steuerbefreiung für ein Familienheim innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen muss (BFH-Urteil vom 23. Juni 2015 - II R 39/13, BFHE 250, 207, BStBl II 2016, 225, Rz 24).
- 21** bb) Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Zieht der Erwerber innerhalb dieses Zeitraums in die Wohnung ein, kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass eine unverzügliche Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung als Familienheim vorliegt. Den durch § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG begünstigten Erwerbenden ist eine gewisse Zeit einzuräumen, damit sie prüfen können, ob sie in die Wohnung einziehen. Hat der Erwerber nach der ihm zuzubilligenden Bedenkzeit den Entschluss zum Einzug gefasst, benötigt er weitere Zeit für eine eventuelle Renovierung bzw. Gestaltung der Wohnung für eigene Wohnzwecke sowie für die notwendige Durchführung des Umzugs. Unter Berücksichtigung dieser gesamten Umstände erscheint ein Zeitraum von bis zu sechs Monaten nach dem Erbfall als erforderlich (BFH-Urteil in BFHE 250, 207, BStBl II 2016, 225, Rz 25).
- 22** cc) Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann ebenfalls eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Solche Gründe können z.B. vorliegen, wenn sich der Einzug wegen einer Erbauseinandersetzung zwischen Miterben oder wegen der Klärung von Fragen zum Erbanfall und zu den begünstigten Erwerbenden über den Sechsmonatszeitraum hinaus um einige weitere Monate verzögert. Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist, umso höhere Anforderungen sind an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke zu stellen (BFH-Urteil in BFHE 250, 207, BStBl II 2016, 225, Rz 26).
- 23** 3. Eine eng am Wortlaut vorgenommene Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten (vgl. BFH-Urteile in BFHE 256, 359, BStBl II 2017, 130, Rz 17, zu § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, und vom 29. November 2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 27, zu § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG).
- 24** 4. Im Streitfall ist die Würdigung des FG, der Kläger habe das Zweifamilienhaus nicht unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. V ist am 5. Januar 2014 verstorben. Es kann dahinstehen, inwieweit das Zuwarten auf das Wirksamwerden des Vermächtniserfüllungsvertrags oder auch auf die Eintragung des Klägers im Grundbuch einer unverzüglichen Bestimmung des Hauses zur Selbstnutzung als Familienheim nicht entgegenstanden. Jedenfalls hat der Kläger auch nach Eintragung im Grundbuch nicht unverzüglich das Haus des V zu eigenen Wohnzwecken bestimmt. Erst im April

2016, mehr als zwei Jahre nach dem Todesfall und mehr als sechs Monate nach der Eintragung im Grundbuch, hat der Kläger Angebote von Handwerkern eingeholt und damit überhaupt erst mit der Renovierung begonnen. Die Arbeiten am Haus haben erst im Juni 2016 begonnen. Der Kläger hat nicht dargelegt und glaubhaft gemacht, dass er diese Verzögerung nicht zu vertreten hat. Schließlich war der Kläger am Tag der mündlichen Verhandlung vor dem FG, dem 28. September 2016, --mithin zwei Jahre und acht Monate nach dem Erbfall-- noch immer nicht in das geerbte Haus eingezogen.

- 25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de