

Urteil vom 06. Mai 2021, II R 46/19

Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb

ECLI:DE:BFH:2021:U.060521.IIR46.19.0

BFH II. Senat

BewG § 181 Abs 1 Nr 1, BewG § 181 Abs 1 Nr 2, BewG § 181 Abs 1 Nr 3, BewG § 181 Abs 1 Nr 4, BewG § 181 Abs 1 Nr 5, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4c

vorgehend FG Münster, 23. Oktober 2019, Az: 3 K 3184/17 Erb

Leitsätze

1. Erwirbt ein Steuerpflichtiger von Todes wegen eine Wohnung, die an seine selbst genutzte Wohnung angrenzt, kann dieser Erwerb als Familienheim steuerbegünstigt sein, wenn die hinzuerworbene Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt ist.
2. Der wegen der Beseitigung eines gravierenden Mangels eintretende Zeitverzug steht der unverzüglichen Selbstnutzung nicht entgegen, wenn der Erwerber den Baufortschritt angemessen fördert.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.10.2019 - 3 K 3184/17 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Alleinerbe seines am10.2013 verstorbenen Vaters (V). Zum Nachlass gehörte eine von V bis zu seinem Tod selbst genutzte Doppelhaushälfte (Doppelhaushälfte 1). Der Kläger bewohnt seit ... eine hieran direkt angrenzende Doppelhaushälfte (Doppelhaushälfte 2).
- 2 Nach dem Abschluss von Renovierungs- und Sanierungsarbeiten nutzt der Kläger seit August 2016 die --nunmehr zu einer Wohnung verbundenen-- Doppelhaushälften 1 und 2 selbst.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ für den Erwerb des Klägers nach dem Tod von V mehrere Erbschaftsteuerbescheide und lehnte mit Änderungsbescheid vom ...2016 sowie Einspruchsentscheidung vom ...2017 den Antrag des Klägers auf Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) für den Erwerb der Doppelhaushälfte 1 ab.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ebenfalls ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG erforderliche unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken liege nicht vor. Es bestehe zwar kein Zweifel daran, dass der Kläger von Anfang an die Doppelhaushälfte 1 zu eigenen Wohnzwecken habe nutzen wollen. Es fehle indes die erforderliche unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung. Bei den Renovierungsmaßnahmen habe es sich nur um Vorbereitungsmaßnahmen für den Einzug gehandelt. Die Verzögerung durch die Beseitigung des Feuchtigkeitsschadens habe letztlich der Kläger zu vertreten. Er habe im Übrigen die Doppelhaushälfte 1 auch erst bis zum Herbst 2014 und damit nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Tod des V entrümpelt. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 214 veröffentlicht.

- 5 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG geltend. Das FG habe die Umstände des Einzelfalls verkannt. Das bisher in der Rechtsprechung aufgestellte Kriterium des "Einzugs" in die Wohnung könne für den Streitfall nicht angewendet werden. Ein klassischer Einzug/Umzug habe nicht stattgefunden, sodass es auf den "Einzug" allein nicht ankommen könne. Vielmehr habe er --der Kläger--, nachdem er schon seit vielen Jahren die Doppelhaushälfte 2 bewohnt habe, durch die anfängliche Mitbenutzung des Gartens und einiger Räumlichkeiten der Doppelhaushälfte 1 als Lagerräume sukzessive die Selbstnutzung der Doppelhaushälfte 1 aufgenommen und dadurch seine Bestimmung zur Selbstnutzung zum Ausdruck gebracht. Der Wille zur Selbstnutzung sei von Anfang an zu Tage getreten. Es sei eine frühzeitige Kontaktaufnahme zu Handwerkerfirmen für die Planung der Sanierungsarbeiten erfolgt. Hierbei habe es sich nicht um bloße Vorbereitungshandlungen gehandelt. Das FG habe die Anforderungen an die "Unverzüglichkeit" der Selbstnutzung überspannt. Es habe zwar zunächst fehlerfrei festgestellt, dass ihm --dem Kläger-- die bautechnischen Schwierigkeiten und dadurch eingetretenen Verzögerungen nicht anzulasten seien. Es habe ihm aber zum Vorwurf gemacht, dass es für die Trocknung der Doppelhaushälfte 1 bautechnisch schnellere Maßnahmen gegeben habe, er jedoch solche, der Beschleunigung dienende Maßnahmen weder angefragt noch angewendet habe. Das FG habe keine Feststellungen dazu getroffen, dass er diese alternativen Maßnahmen gekannt habe oder hätte kennen und auf sie zurückgreifen müssen.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom ...2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2017 dahingehend zu ändern, dass für den Erwerb der Doppelhaushälfte 1 die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gewährt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Der Kläger habe die Doppelhaushälfte 1 erst ca. 34 Monate nach dem Erbfall selbst genutzt. Er habe nicht überzeugend dargelegt, dass er die Verzögerung nicht zu vertreten habe. Bei den Sanierungsmaßnahmen in der Wohnung müssten solche der Gebäudeinstandhaltung und solche der Gebäudemodernisierung unterschieden werden. Im Streitfall hätten Letztere (z.B. Solaranlagen, Netzwerktechnik, Entfernung Glasbausteine) einen wesentlichen Anteil daran gehabt, dass der Kläger erst mit großer Verzögerung nach dem Erbfall in die Doppelhaushälfte 1 eingezogen sei. Diese Maßnahmen seien seinem Einflussbereich zuzurechnen. Schließlich habe der Kläger zu viel Zeit für die Beseitigung des Wasserschadens benötigt.
- 9 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat vermag auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend zu entscheiden, ob der Kläger die Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt hat.
- 11 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) durch Kinder im Sinne 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--).
- 12 2. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG kann auch den Erwerb einer auf einem bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 BewG gelegenen Wohnung umfassen, wenn diese räumlich an die vom Erwerber bereits selbst genutzte Wohnung angrenzt und nach dem Erwerb beide Wohnungen zu einer einheitlichen selbst genutzten Wohnung verbunden werden. Hinsichtlich der Wohnflächenbegrenzung kommt es allein darauf an, dass die Größe der hinzuerworbenen Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Ob die Gesamtwohnfläche der nach Verbindung

entstandenen Wohnung mehr als 200 qm beträgt, ist nicht ausschlaggebend. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG, der allein auf die Größe des erworbenen Familienheims abstellt.

- 13 3. Die (hinzuverworbene) Wohnung muss beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein (Familienheim).
- 14 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.
- 15 aa) Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung lässt sich als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Erforderlich ist deshalb, 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, wenn kein tatsächlicher Einzug erfolgt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.05.2019 - II R 37/16, BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, Rz 16 f.). Dasselbe gilt, wenn der Erwerber durch Äußerungen gegenüber Dritten seine Absicht zum Einzug lediglich bekundet.
- 16 bb) Der Erwerber zieht nicht tatsächlich in die Wohnung ein, wenn er sie nur als Lagerraum nutzt oder sich z.B. gelegentlich im Garten, auf dem Balkon, im Keller oder auf dem Dachboden aufhält. Der Begriff des Familienheims erfordert, dass der Erwerber dort den Mittelpunkt seines Lebensinteresses hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, Rz 18). Dafür bedarf es einer Nutzung zu eigentlichen Wohnzwecken.
- 17 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.
- 18 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. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Innerhalb dieses Zeitraums kann der Erwerber in der Regel prüfen, ob er einziehen will, entsprechende Renovierungsarbeiten vornehmen und den Umzug durchführen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, Rz 20 f.).
- 19 bb) 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. 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 (BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, Rz 22).
- 20 cc) Es obliegt dem Erwerber, die Renovierungsarbeiten und die Beseitigung etwaiger Mängel zeitlich so zu fördern, dass es nicht zu Verzögerungen kommt, die nach der Verkehrsanschauung als unangemessen anzusehen sind. Ein unverhältnismäßiger Aufwand zur zeitlichen Beschleunigung ist jedoch nicht erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn der Erwerber alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreift.
- 21 Eine zeitliche Verzögerung des Einzugs aufgrund von Renovierungsarbeiten ist dem Erwerber nicht anzulasten, wenn er die Arbeiten unverzüglich in Auftrag gibt, die beauftragten Handwerker sie aber aus Gründen, die der Erwerber nicht zu vertreten hat, z.B. wegen einer hohen Auftragslage, nicht rechtzeitig ausführen können.
- 22 dd) Ein weiteres Indiz für die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung ist die zeitnahe Räumung bzw. Entrümpelung der erworbenen Wohnung. Verzögert sich der Einzug hingegen deshalb, weil zunächst ein gravierender Mangel beseitigt werden muss, ist eine spätere Entrümpelung der Wohnung unschädlich, wenn sie nicht ihrerseits zu einem verzögerten Einzug führt.
- 23 c) Der Erwerber trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Merkmale der Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG (vgl. Hessisches FG, Urteil vom 20.07.2015 - 1 K 392/15, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2016, 55, Rz 26, und FG Nürnberg, Urteil vom 04.04.2018 - 4 K 476/16, ZEV 2018, 428,

Rz 32). Hinsichtlich der unverzüglichen Bestimmung zur Selbstnutzung sind die Anforderungen an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke umso höher, je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, Rz 22).

- 24** 4. Das FG ist von anderen Maßstäben ausgegangen. Nach seiner Auffassung wäre ein Steuerpflichtiger nur dann berechtigt, die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG in Anspruch zu nehmen, wenn er bestimmte, beschleunigende und möglicherweise kostenintensivere Maßnahmen zur Renovierung und Schadensbeseitigung ergreift. Dieser Maßstab ist zu streng. Die Entscheidung des FG war daher aufzuheben.
- 25** Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob dem Kläger die Steuerbefreiung zu gewähren ist. Das FG ist davon ausgegangen, dass die Steuerbefreiung bereits deshalb zu versagen ist, weil der Kläger nicht alles technisch Denkbare (Trocknungsgeräte) unternommen hat, um so schnell wie möglich in die Selbstnutzung einzutreten. Es kann jedoch lediglich vom Erwerber der Aufwand gefordert werden, der nach der Verkehrsanschauung als angemessene Förderung des Baufortschritts zu qualifizieren ist.
- 26** Das FG erhält die Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang die Verhältnisse des vorliegend zu beurteilenden Einzelfalls nach diesem Kriterium erneut zu würdigen. Sollte danach die erworbene Doppelhaushälfte 1 dem Grunde nach steuerbegünstigt sein, wird auch zu klären sein, welche Wohnfläche sie aufwies. Sollte sie 200 qm überstiegen haben, wäre die Begünstigung verhältnismäßig zu kürzen (vgl. auch H E 13.4, Steuerbefreiung, Beispiel 2 der Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 vom 16.12.2019).
- 27** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 28** 6. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de