

Urteil vom 16. März 2022, II R 6/21

Verzögerter Einzug in ein Familienheim

ECLI:DE:BFH:2022:U.160322.IIR6.21.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4c

vorgehend FG Düsseldorf, 10. März 2021, Az: 4 K 2245/19 Erb

Leitsätze

1. NV: Führt der Erwerber Räumungs- und Renovierungsarbeiten vor dem Bezug eines erworbenen Familienheims durch, muss er diese zeitlich so fördern, wie es seinen persönlichen Möglichkeiten entspricht. Was dem Erwerber diesbezüglich zumutbar ist, haben die Finanzbehörde bzw. das FG im Rahmen einer Würdigung des Einzelfalls zu entscheiden (Bestätigung des BFH-Urteils vom 06.05.2021 - II R 46/19, BFHE 273, 554).
2. NV: Für die Ermittlung des für die Steuerbegünstigung relevanten anteiligen Werts eines nur teilweise begünstigten Grundstücks ist nach Wohnflächen aufzuteilen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10.03.2021 - 4 K 2245/19 Erb aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Tochter und Alleinerbin der am xx.07.2016 verstorbenen Erblasserin. Zum Nachlass gehörte ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Grundstück. Die Gesamtwohnfläche des Zweifamilienhauses, bestehend aus Wohnung 1 und Wohnung 2, betrug 250 m². Die Wohnung 1 hatte die Erblasserin bis zu ihrem Tod selbst genutzt. Die Wohnung 2 war vermietet. Nach der Durchführung von Renovierungsarbeiten zogen die Klägerin und ihr Ehemann Anfang 2018 in die Wohnung 1 ein.
- 2 In ihrer Erbschaftsteuererklärung stellte die Klägerin keinen Antrag auf Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) für den Erwerb der Wohnung 1. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 08.02.2017 Erbschaftsteuer in Höhe von 3.927 € gegen die Klägerin fest. Dabei wurde das gesamte Grundstück erklärungsgemäß mit einem Wert von 261.000 € in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 3 Nachdem das dafür zuständige Finanzamt den Wert des gesamten Grundstücks auf den xx.07.2016 mit 734.148 € festgestellt hatte, setzte das FA mit Änderungsbescheid vom 01.03.2019 Erbschaftsteuer in Höhe von 79.380 € fest. Das Grundvermögen wurde mit dem festgestellten Wert von 734.148 € dem steuerpflichtigen Erwerb zu Grunde gelegt.
- 4 Mit ihrem gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruch beantragte die Klägerin erstmals die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 17.07.2019 als unbegründet

zurückgewiesen.

- 5 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Klägerin habe die geerbte Wohnung 1 nicht unverzüglich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt. Die Selbstnutzung sei erst Anfang 2018 und daher nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen worden. Die Gründe für die verzögerte Selbstnutzung seien der Klägerin anzulasten. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 864 veröffentlicht.
- 6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG geltend. Der am xx.01.2018 --mithin ca. 1,5 Jahre nach dem Tod der Erblasserin-- erfolgte Einzug sei darauf zurückzuführen, dass zunächst der umfangreiche Hausstand und das Inventar ausgeräumt bzw. veräußert hätten werden müssen, um überhaupt mit den Handwerkerarbeiten beginnen zu können. Das Objekt, das einen erheblichen Instandhaltungsrückstand aufgewiesen habe, habe vor dem Einzug umfangreich renoviert werden müssen. Hierzu hätten insbesondere die Erneuerung der Fußböden, der Austausch von Fenstern, Elektro- und Malerarbeiten sowie die Sanierung der Bäder gehört. Zwar habe bereits zum Todeszeitpunkt der Erblasserin festgestanden, dass sie --die Klägerin-- in deren Wohnung einziehen werde. Eine erste Ortsbesichtigung mit dem Fliesenleger habe aber trotz ihrer Bemühungen um einen früheren Termin erst am xx.12.2016 erfolgen können. Weitere Gespräche mit Handwerkern hätten im Januar 2017 stattfinden können. Es sei aufgrund der Auslastung der Handwerksbetriebe trotz zahlreicher fernmündlicher Erinnerungen äußerst schwierig gewesen, überhaupt Besprechungstermine zu erhalten. Die Handwerker hätten es zudem nicht geschafft, nach dem Ortstermin zeitnah Kostenvoranschläge oder Angebote zu übersenden. Bei Auftragsvergabe und Auftragsabwicklung hätten sich diese Verzögerungen fortgesetzt. Sie selbst habe überdies wegen einer sehr schmerzhaften Hüftgelenksarthrose und eines Fersensporns über viele Wochen kaum laufen, geschweige denn Sachen heben oder umräumen und sich deshalb nicht selbst um die Renovierung der Wohnung 1 und den Umzug kümmern können. Die Steuerbefreiung sei ursprünglich deshalb nicht beantragt worden, weil im Bescheid vom 08.02.2017 der Grundbesitz mit dem erklärten niedrigen Wert angesetzt und Erbschaftsteuer lediglich in Höhe von 3.927 € festgesetzt worden sei. Außerdem habe erst der neue Prozessbevollmächtigte die Frage der Steuerbefreiung überhaupt aufgeworfen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Änderungsbescheid vom 01.03.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.07.2019 mit der Maßgabe aufzuheben, dass es bei der Festsetzung vom 08.02.2017 verbleibt.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 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 kann auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden, ob die Klägerin die Wohnung 1 unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt hat.
- 10 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 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 m² 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--).
- 11 2. Wann von einer unverzüglichen Bestimmung zur Selbstnutzung auszugehen ist, ist durch die Rechtsprechung zwischenzeitlich geklärt worden.

- 12** 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.
- 13** 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. Dasselbe gilt, wenn der Erwerber durch Äußerungen gegenüber Dritten seine Absicht zum Einzug lediglich bekundet (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.05.2021 - II R 46/19, BFHE 273, 554, Rz 15).
- 14** 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. Dafür bedarf es einer Nutzung zu eigentlichen Wohnzwecken (BFH-Urteil in BFHE 273, 554, Rz 16).
- 15** 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.
- 16** 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 (BFH-Urteil in BFHE 273, 554, Rz 18).
- 17** 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 273, 554, Rz 19).
- 18** 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. 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 (BFH-Urteil in BFHE 273, 554, Rz 20 f.). Zudem kann von dem Erwerber nur die zeitliche Förderung verlangt werden, zu der er gesundheitlich in der Lage ist. Was diesbezüglich von dem Erwerber verlangt werden kann, ist eine Frage des Einzelfalls und Gegenstand der Würdigung durch die Finanzbehörde bzw. das FG.
- 19** dd) Ein Indiz für die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung ist die zeitnahe Räumung bzw. Entrümpelung der erworbenen Wohnung. Verzögert sich der Einzug, weil zunächst ein gravierender Mangel beseitigt werden muss, ist eine spätere Entrümpelung der Wohnung unschädlich, wenn sie nicht ihrerseits zu einem verzögerten Einzug führt (BFH-Urteil in BFHE 273, 554, Rz 22). Der Erwerber kann die zeitnahe Räumung bzw. Entrümpelung selbst durchführen oder Dritte (Privatpersonen oder professionelle Entrümpelungsunternehmen) damit beauftragen. Die Arbeiten muss der Erwerber nach den Möglichkeiten seines Gesundheitszustands zeitlich angemessen fördern. Was diesbezüglich von dem Erwerber verlangt werden kann, obliegt wiederum der Entscheidung durch die Finanzbehörde bzw. das FG nach Würdigung des Einzelfalls.
- 20** c) Der Erwerber trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Merkmale der Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. 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 (BFH-Urteil in BFHE 273, 554, Rz 23).

- 21** 3. Das FG ist von anderen Maßstäben ausgegangen. Es hat sich darauf gestützt, dass es sich bei den ausgeführten Handwerkerleistungen lediglich um reguläre Renovierungs- und Modernisierungsarbeiten gehandelt habe und ein erheblicher Renovierungsbedarf bzw. Instandhaltungsrückstand ebenso wie der mögliche Mangel an Handwerksbetrieben schon zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin erkennbar gewesen sei. Soweit das FG meint, der Klägerin sei es daher anzulasten, dass sie die Handwerker nicht früher mit der Erstellung von Angeboten beauftragt bzw. nicht weitere Handwerksbetriebe angesprochen habe, greift diese Begründung zu kurz. Daher war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 22** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob der Klägerin die Steuerbefreiung zu gewähren ist.
- 23** Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob es der Klägerin nach den Gesamtumständen tatsächlich möglich war, den Arbeiten einen schnelleren Fortgang zu geben. Das gilt auch für die Überlegung, sie hätte ihren Ehemann mit der Bauaufsicht beauftragen können. Soweit das FG davon ausgeht, sie habe zudem zu vertreten, dass sie mit dem Ausräumen der Wohnung eine Privatperson und kein Unternehmen beauftragt habe, sind ebenfalls keine konkreten Feststellungen dazu getroffen, inwieweit die Klägerin einen zügigeren Ablauf hätte bewirken können.
- 24** Das FG erhält Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang entsprechende Feststellungen zu treffen und die Verhältnisse des vorliegend zu beurteilenden Einzelfalls nach den unter II.2. dargelegten Kriterien erneut zu würdigen. Sollte danach die von der Klägerin bewohnte Wohnung dem Grunde nach steuerbegünstigt sein, wird auch zu klären sein, welche Wohnfläche sie aufwies. Sollte diese 200 m² 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-- (BFH-Urteil in BFHE 273, 554, Rz 26). Zur Ermittlung des für die Steuerbegünstigung relevanten anteiligen Werts eines nur teilweise begünstigten Grundstücks ist nach Wohnflächen aufzuteilen.
- 25** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de