

Urteil vom 11. Dezember 2014, II R 30/14

Keine Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG für ein Grundstück mit einem nicht bezugsfertigen Gebäude

BFH II. Senat

ErbStG § 12 Abs 3, ErbStG § 13c, BewG § 151, BewG § 157, BewG § 180

vorgehend FG Düsseldorf, 15. April 2014, Az: 4 K 4299/13 Erb

Leitsätze

1. Eine Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG scheidet aus, wenn von Todes wegen ein Grundstück mit einem nicht bezugsfertigen Gebäude erworben wird .
2. Für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG erfüllt sind, ist entscheidend auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzustellen .

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Alleinerbe der Erblasserin (E), die zwischen dem 26. und 27. Juni 2012 verstorben ist.
- 2 Zum Nachlass gehörten u.a. die Miteigentumsanteile der E an zwei in A gelegenen Grundstücken, die der Kläger und E im Mai 2011 erworben hatten. Nach dem Abbruch der dort befindlichen Gebäude ließen sie auf den Grundstücken zwei neue Einfamilienhäuser errichten, die nach den Angaben des Klägers vermietet werden sollten. Die Gebäude waren zum Zeitpunkt des Ablebens der E noch im Rohbauzustand und nicht bezugsfertig. Nach der Fertigstellung im Februar 2013 wurden sie vom Kläger vermietet.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 26. März 2013, der nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung unter Vorbehalt der Nachprüfung erging, gegen den Kläger Erbschaftsteuer in Höhe von 231.420 € fest.
- 4 Der Einspruch, mit dem der Kläger u.a. für den Erwerb der Miteigentumsanteile an den Grundstücken die Steuerbegünstigung nach § 13c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der ab 2009 geltenden Fassung (ErbStG) begehrte, blieb ohne Erfolg. Das FA nahm an, dass eine Steuerbegünstigung für den Erwerb der Miteigentumsanteile zu versagen sei, weil die Grundstücke beim Tod der E noch nicht bebaut und nicht vermietet gewesen seien. Unter Zugrundelegung der festgestellten Grundbesitzwerte wurde die Erbschaftsteuer in der Einspruchsentscheidung auf 304.200 € erhöht. In den Feststellungsbescheiden vom 7. Oktober 2013 waren für die Grundstücke jeweils Grundbesitzwerte von 237.120 € und als Art der wirtschaftlichen Einheit jeweils "Unbebautes Grundstück im Zustand der Bebauung" festgestellt worden.
- 5 Die Klage hatte hinsichtlich der Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG für den Erwerb der Miteigentumsanteile an den beiden Grundstücken Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, dass auch Grundstücke im Zustand der Bebauung begünstigt seien. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1128 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG.
- 7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die vom Kläger durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) erworbenen Miteigentumsanteile an den Grundstücken in A sind entgegen der Auffassung des FG nicht mit einem verminderten Wert nach § 13c Abs. 1 ErbStG anzusetzen.
- 10** 1. Nach § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile mit 90 % ihres Werts anzusetzen, wenn sie 1. zu Wohnzwecken vermietet werden, 2. im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und 3. nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13a ErbStG gehören.
- 11** 2. Ob ein bebautes Grundstück i.S. von § 13c Abs. 3 ErbStG vorliegt, bestimmt sich unter entsprechender Anwendung des § 180 des Bewertungsgesetzes in der ab 2009 geltenden Fassung (BewG), wobei die Rechtsprechungsgrundsätze zur Bezugsfertigkeit eines Gebäudes (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. April 2012 II R 58/10, BFHE 237, 165, BStBl II 2012, 874, m.w.N.) zu berücksichtigen sind.
- 12** a) § 13c ErbStG legt nicht fest, unter welchen Voraussetzungen von einem bebauten Grundstück i.S. von § 13c Abs. 3 ErbStG auszugehen ist. Ein ausdrücklicher Verweis auf § 180 BewG, der eine Begriffsbestimmung für das bebaute Grundstück enthält, fehlt. Für die Erbschaftsteuer sind nur die Grundbesitzwerte für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens u.a. unter Anwendung des § 180 BewG zu ermitteln (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 157 Abs. 3 Satz 1 BewG). Nach dem Sinn und Zweck der Regelungen ist es aber gerechtfertigt, auch den Begriff des bebauten Grundstücks i.S. des § 13c Abs. 3 ErbStG unter entsprechender Anwendung des § 180 BewG festzulegen. Damit werden für Zwecke der Erbschaftsteuer der Grundbesitzwert nach § 12 Abs. 3 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach § 13c ErbStG unter Heranziehung der gleichen Kriterien bestimmt.
- 13** b) Bebaute Grundstücke i.S. des § 13c Abs. 3 ErbStG sind solche, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden (vgl. § 180 Abs. 1 Satz 1 BewG). Dieser Auslegung wird auch in der Literatur zugestimmt (vgl. Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13c Rz 22; Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13c ErbStG Rz 11; Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 13c Rz 4; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13c ErbStG Rz 3). Noch zu bebauende Grundstücke werden von der Steuerbegünstigung nicht erfasst.
- 14** Wird auf einem Grundstück ein Gebäude neu errichtet, liegt ein bebautes Grundstück vor, wenn das Gebäude benutzbar ist. Die Benutzbarkeit eines Gebäudes beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Ein Gebäude ist als bezugsfertig anzusehen, wenn den künftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, es zu benutzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 165, BStBl II 2012, 874).
- 15** c) Für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen des verminderten Wertansatzes nach § 13c ErbStG erfüllt sind, ist entscheidend auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 II R 35/11, BFHE 242, 153, BStBl II 2013, 1051, Rz 13, zur Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG; Jochum, a.a.O., § 13c Rz 21; Wachter, a.a.O., § 13c Rz 13; Philipp, a.a.O., § 13c ErbStG Rz 29; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13c Rz 8; Geck in Kapp/Ebeling, § 13c ErbStG, Rz 9; Kien-Hümbert, a.a.O., § 13c ErbStG Rz 2; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13c Rz 3; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2014, 208; R E 13c Abs. 2 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011).
- 16** Die Erbschaftsteuer entsteht bei Erwerben von Todes wegen regelmäßig mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Deshalb ist nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers zu beurteilen, ob das auf einem Grundstück neu errichtete Gebäude bereits bezugsfertig und damit das Grundstück i.S. von § 13c ErbStG bebaut ist. War das Gebäude beim Tode des Erblassers noch nicht bezugsfertig, scheidet eine Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG aus.
- 17** d) Die Prüfung, ob ein bebautes Grundstück i.S. des § 13c Abs. 3 ErbStG erworben wurde, obliegt dem Finanzamt, das für die Festsetzung der Steuer zuständig ist. Hierbei ist das Finanzamt nicht an die Artfeststellung nach § 151 Abs. 2 Nr. 1 BewG im Bescheid zur gesonderten Feststellung der Grundbesitzwerte gebunden (vgl. BFH-Urteile vom

29. November 2006 II R 42/05, BFHE 215, 529, BStBl II 2007, 319, unter II.2.a, und vom 18. Mai 2011 II R 10/10, BFH/NV 2011, 2063, unter II.1.c, zu § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG a.F.).

- 18** 3. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen.
- 19** Die vom Kläger erworbenen Grundstücksanteile sind nicht nach § 13c Abs. 1 ErbStG mit einem verminderten Wert anzusetzen. Die Grundstücke waren zum Zeitpunkt des Ablebens der E wegen der fehlenden Bezugsfertigkeit der Gebäude noch nicht bebaut. Aus diesem Grund kann dahinstehen, ob eine Vermietung zu Wohnzwecken i.S. von § 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG gegeben war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de