Urteil vom 18. Juli 2013, II R 35/11

Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten - Verfassungsrechtlich gebotene einschränkende Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG

BFH II. Senat

ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4a, GG Art 3 Abs 1, ErbStR R 43 Abs 1 S 1, ErbStR R 43 Abs 1 S 2, GG Art 6 Abs 1, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4a

vorgehend FG Münster, 17. Mai 2011, Az: 3 K 375/09 Erb

Leitsätze

Ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet, ist kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG. Nicht begünstigt sind deshalb Zweitwohnungen oder Ferienwohnungen .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wohnt zusammen mit seiner Familie in E. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 26. Juni 2008 übertrug er seiner Ehefrau im Wege der Schenkung ein mit einer Doppelhaushälfte bebautes Grundstück auf Sylt gegen Einräumung eines lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechts. Er übernahm die anfallende Schenkungsteuer.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte unter Berücksichtigung des Grundbesitzwerts von 1.221.500 €, der übernommenen Schenkungsteuer und der Vorschenkungen im Bescheid vom 3. Dezember 2008 Schenkungsteuer in Höhe von 285.677 € gegen den Kläger fest. Wegen des Wohnrechts wurde ein Betrag in Höhe von 108.851 € zinslos gestundet.

3 Einspruch und Klage, mit denen der Kläger die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für 2008 maßgebenden Fassung (ErbStG) begehrte, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung an, der Kläger habe kein Familienwohnheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG übertragen, weil das Haus am Übertragungsstichtag nicht den Lebensmittelpunkt der Familie des Klägers gebildet habe, sondern ein nicht begünstigtes Feriendomizil gewesen sei. Bei den Aufenthalten in dem Haus auf Sylt handele es sich nach den Schilderungen des Klägers im Erörterungstermin schon angesichts der zeitlich beschränkten Dauer um typische Ferienaufenthalte. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1734 veröffentlicht.

4 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und als Verfahrensfehler die Zugrundelegung eines Sachverhalts, der nicht dem protokollierten Vorbringen im Erörterungstermin und dem Akteninhalt entspreche. Das FG sei bei seiner Entscheidung fehlerhaft davon ausgegangen, dass die Aufenthalte in dem Haus auf Sylt überwiegend reinen Erholungszwecken gedient hätten, obwohl sich beide Eheleute ganzjährig um zwei ihm --dem Kläger-- gehörende Betriebe auf Sylt gekümmert hätten. Es liege deshalb keine Ferienwohnung, sondern eine Zweitwohnung vor, für die eine Steuerbefreiung zu gewähren sei.

5 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Schenkungsteuerbescheid vom 3. Dezember 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Januar 2009 aufzuheben.

6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht für die Zuwendung des mit einer Doppelhaushälfte bebauten Grundstücks eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG versagt.

8 1. Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft, bleiben nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG steuerfrei. Die Steuerbefreiung bezieht sich nach ihrem Sinn und Zweck nicht nur auf das Haus verstanden als Gebäude, sondern auch auf das Grundstück, dessen wesentlicher Bestandteil es nach § 94 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Februar 2009 II R 69/06, BFHE 224, 151, BStBl II 2009, 480).

9 2. Ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet, ist kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG. Nicht begünstigt sind deshalb Zweit- oder Ferienwohnungen.

10 a) Das Familienwohnheim wird in § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG als ein im Inland belegenes, zu eigenen Wohnzwecken genutztes Haus oder als eine im Inland belegene, zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung definiert. Nach dem Wortlaut enthält § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG eine weitreichende Steuerbefreiung für die Zuwendung von selbstgenutztem Wohneigentum zwischen Eheleuten. Die Steuerbefreiung ist nicht auf die Zuwendung nur eines Familienwohnheims begrenzt; soweit die Voraussetzungen am jeweiligen Übertragungsstichtag vorliegen, kann die Steuerbefreiung zeitlich nacheinander für mehrere Objekte in Anspruch genommen werden. Die Freistellung von der Steuer wird auch unabhängig vom Wert des zugewendeten Familienwohnheims gewährt. Eine Anrechnung der steuerfreien Zuwendung auf den persönlichen Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder den Versorgungsfreibetrag des § 17 Abs. 1 ErbStG erfolgt nicht. So bleibt insbesondere der persönliche Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG für andere Zuwendungen erhalten.

11 b) Der Senat hat erhebliche Zweifel, ob diese weitreichende Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG verfassungsgemäß ist. Denn sie führt bei Eheleuten zu einer Begünstigung von Immobilienvermögen, für die ein hinreichender sachlicher Grund fehlt (vgl. Birk, Steuerrecht, 15. Aufl., § 8 C II 1 Rz 1601, zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG in der ab 2009 geltenden Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes --ErbStRG-- vom 24. Dezember 2008, BGBl I 2008, 3018). Die Begünstigung kann insbesondere nicht mit einem Anspruch auf steuerliche Freistellung des Gebrauchsvermögens der Familie (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, unter C.I.2.b aa) gerechtfertigt werden. Denn diese Freistellung erfolgt in typisierender Weise bereits durch die Freibeträge des § 16 ErbStG (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671).

12 Eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) zur Einholung einer Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG kommt jedoch schon deshalb nicht in Betracht, weil das BVerfG mit Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) trotz der festgestellten Verfassungsverstöße die Weitergeltung des ErbStG bis zu einer Neuregelung angeordnet hat und die Neuregelung durch das ErbStRG mit Wirkung ab 1. Januar 2009 erfolgt ist.

13 § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG ist aber nach seinem Sinn und Zweck sowie zur Einschränkung der bestehenden Überbegünstigung dahin auszulegen, dass jedenfalls solche zu eigenen Wohnzwecken genutzten Häuser oder Eigentumswohnungen nicht begünstigt werden, in denen sich am maßgeblichen Übertragungsstichtag (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet (vgl. R 43 Abs. 1 Sätze 1 und 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003). Zumindest Zweit- und Ferienwohnungen sind deshalb nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG begünstigt.

14 c) Für diese Auslegung spricht die Entstehungsgeschichte der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 13/901, S. 157) sollten im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von ehebedingten Zuwendungen (vgl. BFH-Urteil vom 2. März 1994 II R 59/92, BFHE 173, 432, BStBl II 1994, 366) solche Zuwendungen unter Ehegatten von der Schenkungsteuer

freigestellt werden, die den engeren Kern der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft berühren. Die Steuerbefreiung sollte deshalb Zuwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Familienwohnheims oder der Regelung der Eigentumsverhältnisse an einem Familienwohnheim erfassen, weil Ehegatten durch die gemeinsame partnerschaftliche Einwirkung auf das Familienwohnheim in besonderem Maße die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft verwirklichten.

15 Nach der Vorstellung des Gesetzgebers sollte mit der Steuerbefreiung für die Zuwendung eines Familienwohnheims der engere Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft privilegiert werden. Zu diesem Kernbereich gehört das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Haus, in dem durch das familiäre Zusammenleben der Lebensmittelpunkt der Familie begründet wird. Demgegenüber ist eine Zweitwohnung oder eine Ferienwohnung nicht mehr dem "engeren" Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft zuzuordnen.

16 Diese Vorstellung liegt auch der Neufassung des ErbStG durch das ErbStRG zugrunde. Durch das ErbStRG wurde die Steuerbefreiung für Familienheime auf Erwerbe von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten erstreckt, wobei hierfür u.a. Voraussetzung ist, dass die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG n.F.). Dazu wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken sei auch noch gegeben, wenn der überlebende Ehegatte mehrere Wohnsitze habe, das Familienheim aber seinen Lebensmittelpunkt bilde (BTDrucks 16/11107, S. 8).

17 d) Die Einschränkung der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG auf Familienwohnheime, in denen sich der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet, ist aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Eine Steuerbefreiung, die die Zuwendungen aller zum Zeitpunkt der Übertragung zu eigenen Wohnzwecken genutzten Häuser und Eigentumswohnungen zwischen Eheleuten erfasst, wäre nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.

18 aa) Art. 3 Abs. 1 GG verbietet einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400, und BFH-Beschluss vom 27. September 2012 II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, jeweils m.w.N.).

19 Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber zwar einen weitreichenden Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstands. Die Freiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht --auch im Erbschaftsteuerrecht-- wird hierbei allerdings durch zwei Leitlinien begrenzt, nämlich durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, und BFH-Beschluss in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899). Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, und BFH-Beschluss in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899).

20 Das bestehende Erbschaftsteuerrecht sieht zwar im Hinblick auf den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) auch das Familienprinzip als Grenze für das Maß der Steuerbelastung vor (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, und in BVerfGE 126, 400). Danach ist die familiäre Verbundenheit der nächsten Angehörigen zum Erblasser (oder Schenker) erbschaftsteuerrechtlich zu berücksichtigen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 28. Oktober 1997 1 BvR 1644/94, BVerfGE 97, 1). Dies erfolgt aber regelmäßig durch die Gewährung von Freibeträgen nach § 16 ErbStG.

21 Die verfassungsrechtlichen Anforderungen sind auch dann zu beachten, wenn steuerrechtliche Vorschriften im Einzelfall ausgelegt und angewendet werden (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 97, 1, unter B.I.1.b).

22 bb) Nach diesen Grundsätzen ist § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG einschränkend dahin auszulegen, dass die Zuwendung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnhauses zwischen Ehegatten jedenfalls dann nicht steuerfrei ist, wenn sich dort nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet. Dies entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, den gemeinsamen familiären Lebensraum der Eheleute zu schützen. Für eine weitergehende Steuerbefreiung, die die Zuwendung aller von den Eheleuten selbst genutzten Häuser und Eigentumswohnungen, also auch von Zweit- oder Ferienwohnungen erfasst, fehlt eine sachliche Rechtfertigung. Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen allein eine tatsächliche Nutzung zu Wohnzwecken der Eheleute ausreichen sollte, um ein Haus oder eine Eigentumswohnung, in denen sich nicht der Lebensmittelpunkt der

Eheleute befindet, steuerfrei von einem Ehegatten auf den anderen Ehegatten zu übertragen, während bei der Übertragung vergleichbarer Objekte zwischen anderen Personen als Ehegatten und bei der Übertragung anderer Vermögensgegenstände als selbst genutzten Häusern und Eigentumswohnungen die Steuerbefreiung nicht greift. Der grundgesetzlich gebotene Schutz der Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) schließt es nicht aus, Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten zu besteuern.

23 e) In der Literatur und in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wird ebenfalls weitaus überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG nur in Betracht kommt, wenn sich in dem Haus oder der Eigentumswohnung der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet, und dass damit eine Steuerbefreiung für Ferien- oder Wochenendhäuser ausscheidet (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 13 Rz 61; Geck in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 38.4; Kobor in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 13 Rz 30; Viskorf in Viskorf/Knobel/ Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 39; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13 Rz 20; Kein-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 27; Slabon, Erbfolge, Erbrecht, Erbfolgebesteuerung, Unternehmensnachfolge --ErbBstg-- 2004, 248; Hardt, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2004, 408; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18. Februar 1999 4 K 2180/98, EFG 1999, 619; zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG n.F.: Brüggemann, ErbBstg 2010, 210; Eisele, Steuer und Studium 2010, 579; Stöckel, Neue Wirtschafts-Briefe 2010, 216; Esskandari/Bick, Der Erbschaft-Steuer-Berater 2011, 246; Hutmacher, Zeitschrift für die Notarpraxis 2013, 46; a.A. Handzik, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 416; Schumann, ZEV 2012, 224).

24 3. Danach ist im Streitfall die Steuerbefreiung zu Recht versagt worden. Der Kläger hat zwar seiner Ehefrau eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Doppelhaushälfte freigebig zugewendet. Dort befand sich aber zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung nicht der familiäre Lebensmittelpunkt der Eheleute. Dieser befand sich vielmehr in der Wohnung in E. Unmaßgeblich ist, ob die zugewendete Doppelhaushälfte nur zu Ferien- und Wochenendaufenthalten genutzt wurde oder ob es sich wegen der beruflichen Tätigkeiten der Eheleute um eine Zweitwohnung handelte. Auf die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge zur Art der Nutzung des Hauses braucht daher nicht eingegangen werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de