Urteil vom 11. Dezember 2014, II R 24/14

Keine Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG für ein nicht vermietetes und nicht zur Vermietung bestimmtes Grundstück - Wiedereinsetzung bei verspätetem Antrag auf Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist

BFH II. Senat

ErbStG § 9, ErbStG § 13c Abs 3 Nr 1, ErbStG § 11, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, FGO § 56, FGO § 120 Abs 2, ErbStG § 13c Abs 1

vorgehend FG Bremen, 11. März 2014, Az: 3 K 1/14 (1)

Leitsätze

1. Eine Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG scheidet aus, wenn das von Todes wegen erworbene Grundstück zum Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer weder zu Wohnzwecken vermietet noch zu einer solchen Vermietung bestimmt ist .

2. Ein bebautes Grundstück ist im Steuerentstehungszeitpunkt zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmt, wenn eine konkrete Vermietungsabsicht des Erblassers bestanden hat und mit deren Umsetzung begonnen worden ist. Erforderlich ist, dass die Vermietungsabsicht des Erblassers und der Beginn deren Umsetzung anhand objektiv nachprüfbarer Tatsachen erkennbar geworden sind .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhielt von der am 31. Dezember 2010 verstorbenen Erblasserin (E) ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück als Vermächtnis.

2 Das Einfamilienhaus hatte E zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Im Oktober 2010 war sie in ein Altenpflegeheim eingezogen; eine Ummeldung beim Einwohnermeldeamt erfolgte nicht.

3 Der Kläger räumte das Einfamilienhaus im Februar 2012 und vermietete das Objekt ab dem 1. Dezember 2012 zu Wohnzwecken.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte wegen des Erwerbs des Grundstücks mit Bescheid vom 17. Januar 2012 gegen den Kläger Erbschaftsteuer in Höhe von 35.910 € fest. Am 16. Mai 2013 erließ das FA einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung geänderten Bescheid, in dem die Erbschaftsteuer ausgehend von dem nunmehr festgestellten Grundbesitzwert auf 45.000 € erhöht wurde.

5 Der Einspruch und die Klage, mit denen der Kläger einen verminderten Wertansatz für das erworbene Grundstück nach § 13c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der ab 2009 maßgebenden Fassung (ErbStG) geltend machte, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) lehnte eine Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG ab, weil das vom Kläger erworbene Grundstück zum Zeitpunkt des Todes der E weder vermietet noch zur Vermietung bestimmt gewesen sei. E habe das von ihr bis 6. Oktober 2010 selbst bewohnte Grundstück erst nach Räumung vermieten wollen. Eine Räumung sei aber bis zu ihrem Ableben nicht erfolgt. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 857 veröffentlicht.

6 Gegen das am 15. März 2014 zugestellte Urteil hat der Kläger Revision eingelegt. Nachdem der Vorsitzende des Senats mit Schreiben vom 21. Mai 2014 auf die fehlende Revisionsbegründung und den Ablauf der Revisionsbegründungsfrist am 15. Mai 2014 hingewiesen hatte, hat der Kläger mitgeteilt, dass er mit Schreiben vom 5. Mai 2014 eine Fristverlängerung für die Einreichung der Revisionsbegründung beantragt habe und mangels Ablehnung seines Antrags von der Gewährung der Fristverlängerung ausgegangen sei. Er hat einen Ausdruck seines elektronisch erstellten Postausgangsbuchs beigefügt. Nach einem nochmaligen Hinweis auf die Rechtslage hat der

Kläger mit per Telefax eingegangenem Schreiben vom 20. Juni 2014 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt und die Revisionsbegründung nachgereicht.

7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 13c ErbStG.

8 Der Kläger beantragt, wegen Versäumung der Revisionsbegründungsfrist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Mai 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2013 dahin zu ändern, dass das erworbene Grundstück mit dem verminderten Grundstückswert nach § 13c Abs. 1 ErbStG angesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist zulässig.

11 1. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen (§ 120 Abs. 2 Satz 1 1. Halbsatz der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wird diese gesetzliche Frist ohne Verschulden versäumt, ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 56 Abs. 1 FGO). Dies setzt nach § 56 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 FGO voraus, dass innerhalb einer Frist von einem Monat nach Wegfall des Hindernisses die Begründung der Revision nachgeholt und diejenigen Tatsachen vorgetragen und im Verfahren über den Antrag durch präsente Beweismittel glaubhaft gemacht werden, aus denen sich die schuldlose Verhinderung ergeben soll (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Mai 2013 II R 5/13, BFH/NV 2013, 1428).

12 2. Im Streitfall ist die Revisionsbegründung erst nach Ablauf der am 15. Mai 2014 endenden Revisionsbegründungsfrist eingegangen. Dem Kläger ist jedoch wegen der versäumten Frist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Er hat innerhalb der Frist von einem Monat seit Erhalt der Mitteilung des BFH über den Ablauf der Revisionsbegründungsfrist Wiedereinsetzung beantragt, eine Kopie des verloren gegangenen Fristverlängerungsantrags sowie Ausdrucke seines elektronisch geführten Postausgangsbuchs beigefügt und die Revisionsbegründung eingereicht.

13 Der Kläger hat unter Vorlage präsenter Beweismittel glaubhaft gemacht, dass er einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Revisionsbegründung (§ 120 Abs. 2 Satz 3 FGO) abgefasst und bei der Post aufgegeben hat. Bei Zugrundelegung dieses Geschehensablaufs war er ohne eigenes Verschulden gehindert, die Frist einzuhalten. Insbesondere liegt ein Verschulden des Klägers nicht darin, dass er es unterlassen hat, sich vor Ablauf der Begründungsfrist nach dem Schicksal des gestellten Fristverlängerungsantrags zu erkundigen. Ein Rechtsmittelführer darf, sofern dies wie vorliegend der bei dem Gericht bestehenden Praxis entspricht, davon ausgehen, dass bei richtiger Handhabung seinem Antrag auf Fristverlängerung stattgegeben wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2003 IV R 12/02, BFH/NV 2004, 168, und BFH-Beschluss vom 26. September 2007 III R 18/05, BFH/NV 2008, 229).

III.

14 Die Revision ist aber unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das aufgrund des Vermächtnisses (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. §§ 2147 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) erworbene Grundstück ist nicht mit einem verminderten Wert nach § 13c Abs. 1 ErbStG anzusetzen.

15 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.

16 2. Die Voraussetzungen des § 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG sind erfüllt, wenn das Grundstück zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu Wohnzwecken vermietet oder zu einer solchen Vermietung bestimmt ist.

17 a) 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 in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13c Rz 21; Wachter in Fischer/ Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 13c Rz 13; Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13c ErbStG Rz 29; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13c Rz 8; Geck in Kapp/Ebeling, § 13c ErbStG, Rz 9; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13c ErbStG Rz 2; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13c Rz 3; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2014, 208; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts --GLE-- vom 25. Juni 2009, BStBl I 2009, 713, Abschn. 36 Abs. 2 Satz 1; R E 13c Abs. 2 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 2011).

18 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 eine Vermietung i.S. von § 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG vorliegt.

19 b) Der verminderte Wertansatz gilt nach § 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG für bebaute Grundstücke, die "zu Wohnzwecken vermietet werden". Dieser Wortlaut lässt die Auslegung zu, dass Grundstücke begünstigt sind, die zu dem für die Beurteilung maßgeblichen Zeitpunkt zu Wohnzwecken vermietet oder zu einer solchen Vermietung bestimmt sind (vgl. Jochum, a.a.O., § 13c Rz 24; Wachter, a.a.O., § 13c Rz 14; Philipp, a.a.O., § 13c Rz 18; Geck, a.a.O., § 13c ErbStG, Rz 9; Meincke, a.a.O., § 13c Rz 3).

20 Der im Gesetz verwendete Begriff "vermietet werden" ist nicht eindeutig. Er kann bedeuten, dass die Steuerbegünstigung nur vermietete Grundstücke erfassen soll, also Grundstücke, die bereits vermietet sind. Er kann aber auch dahin verstanden werden, dass die Steuerbegünstigung --neben vermieteten Grundstücken-- noch nicht vermietete, aber schon zur Vermietung bestimmte Grundstücke betrifft. Der Anwendungsbereich von Steuerbegünstigungen und -befreiungen wird zwar als Ausnahme von der Besteuerung durch die Rechtsprechung regelmäßig eng ausgelegt (vgl. BFH-Urteile vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191; vom 7. September 2011 II R 68/09, BFH/NV 2012, 62, Rz 10; in BFHE 242, 153, BStBl II 2013, 1051; vom 3. Juni 2014 II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806). Dies schließt aber nicht eine nach dem Wortlaut mögliche Auslegung einer steuerbegünstigenden Vorschrift von vornherein aus.

21 c) Der Zweck des § 13c ErbStG spricht für die Einbeziehung der zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmten Grundstücke in die Steuerbegünstigung.

22 Der verminderte Wertansatz für Grundvermögen soll den Wettbewerbsnachteil, der privaten Immobilienbesitzern oder Personenunternehmen wegen der anfallenden Erbschaftsteuer gegenüber den nicht durch Erbschaftsteuer belasteten institutionellen Anbietern von Immobilien entsteht, verringern (BTDrucks 16/7918, S. 36). Zugleich soll dadurch die Investitionsfähigkeit der privaten Eigentümer erhöht und verhindert werden, dass allein aufgrund der Erbschaftsteuerbelastung in einem langfristig orientierten Markt kurzfristig Entscheidungen getroffen werden müssen.

23 In der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/7918, S. 36, und BRDrucks 4/08, S. 57 f.) ist weiter ausgeführt, dass gerade das Angebot einer Vielzahl von Mietwohnungen durch Private wie auch durch Personenunternehmen als Gegenpol gegen die Marktmacht institutioneller Anbieter wichtig für funktionierende Märkte sei. Das breitere Angebot und der stärkere Wettbewerb garantierten moderate Mieten sowie eine angemessene Wohnraumversorgung der Bevölkerung auch in der Zukunft. Die Vererbung privater Bestandsimmobilien trage dazu bei, ein Marktungleichgewicht, z.B. in Form einer Machtkonzentration bei institutionellen Anbietern zu verhindern. Die Versorgung der Gesamtbevölkerung mit bezahlbarem Wohnraum sei eine gesellschaftspolitische Aufgabe des Staates (BRDrucks 4/08, S. 41).

24 Zur Erreichung der vom Gesetzgeber mit der Einfügung des § 13c ErbStG verfolgten Ziele ist es sachgerecht, die Steuerbegünstigung auch für den Erwerb von bebauten Grundstücken zu gewähren, die zum Zeitpunkt der Steuerentstehung zur Vermietung bestimmt sind. Diese Grundstücke haben dieselbe Bedeutung für den Mietwohnungsmarkt wie bereits vermietete Grundstücke.

25 d) Auch die Finanzverwaltung geht --jedenfalls für bestimmte Fallgestaltungen-- davon aus, dass die Steuerbegünstigung zu gewähren ist, wenn ein zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmtes Grundstück oder ein dazu bestimmter Teil eines Grundstücks im Besteuerungszeitpunkt z.B. wegen Leerstands bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung nicht vermietet ist (GLE vom 25. Juni 2009, BStBl I 2009, 713, Abschn. 36 Abs. 3 Satz 4;

R E 13c Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2011). Insoweit kann es jedoch keinen Unterschied machen, ob vor dem Leerstand das Grundstück bereits zu Wohnzwecken vermietet war oder nicht. Denn entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Zu diesem Zeitpunkt muss das Grundstück vermietet oder zur Vermietung bestimmt sein. Selbst eine Vermietung vor einem Mieterwechsel oder einer Modernisierung ist nicht immer ein Indiz dafür, dass das Grundstück weiterhin zur Vermietung bestimmt ist.

26 e) Ein bebautes Grundstück ist im Steuerentstehungszeitpunkt zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmt, wenn eine konkrete Vermietungsabsicht des Erblassers oder des Schenkers bestanden hat und mit deren Umsetzung begonnen worden ist. Erforderlich ist, dass die Vermietungsabsicht des Erblassers oder des Schenkers und der Beginn deren Umsetzung anhand objektiv nachprüfbarer Tatsachen erkennbar geworden sind. Die Feststellungslast hierfür trägt der Steuerschuldner (§ 20 ErbStG), der die Steuerbegünstigung beansprucht.

27 3. Danach scheidet im Streitfall ein verminderter Wertansatz nach § 13c Abs. 1 ErbStG aus. Das vom Kläger erworbene Grundstück war beim Ableben der E nicht vermietet. Objektiv nachprüfbare Tatsachen, die eine etwaige Vermietungsabsicht der E und den Beginn der Umsetzung einer solchen Vermietungsabsicht erkennen lassen, hat das FG nicht festgestellt. Begründete Revisionsrügen gegen die Sachaufklärung durch das FG hat der Kläger nicht erhoben. Im Hinblick darauf ist die Würdigung des FG, dass das Grundstück zum Zeitpunkt des Todes der E nicht zur Vermietung bestimmt gewesen ist, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de