Urteil vom 05. Oktober 2016, II R 32/15

Keine Erbschaftsteuerbefreiung für den Erwerb von Wohnungseigentum ohne Selbstnutzung

ECLI:DE:BFH:2016:U.051016.IIR32.15.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4c

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. März 2015, Az: 1 K 118/15

Leitsätze

Der Erwerb von Wohnungseigentum von Todes wegen durch ein Kind ist nicht steuerbefreit, wenn das Kind die Wohnung nicht selbst nutzt, sondern unentgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlässt. Das gilt auch bei einer unentgeltlichen Überlassung an nahe Angehörige.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. März 2015 1 K 118/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin ihres am 4. Januar 2010 verstorbenen Vaters (V), nachdem ihre Mutter (M) als testamentarisch eingesetzte Erbin die Erbschaft nach V ausgeschlagen hat. Zum Nachlass gehört u.a. ein Miteigentumsanteil zu 1/2 an einer Eigentumswohnung. V hat zusammen mit M die Wohnung bis zu seinem Tod selbst bewohnt. Nach dem Tod des V wohnt M weiterhin in der Wohnung. Die Klägerin überlässt M ihren hälftigen Miteigentumsanteil unentgeltlich zur Nutzung. Sie selbst übernachtet dort gelegentlich und nutzt einen Raum der Wohnung für die Verwaltung des Nachlasses.

2 In ihrer Erbschaftsteuererklärung vom 30. Juli 2010 beantragte die Klägerin für den Erwerb des hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 23. August 2010 Erbschaftsteuer in Höhe von 54.060 € fest. Die beantragte Steuerbefreiung wurde nicht gewährt. Die unentgeltliche Überlassung des Miteigentumsanteils an M stelle keine Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG dar.

4 Der Einspruch war erfolglos. Nachdem die Klägerin Klage beim Finanzgericht (FG) erhoben hatte, stellte das FA u.a. den Wert des übertragenen Anteils an der Wohnung fest und änderte mit Bescheid vom 20. April 2011 die Erbschaftsteuer entsprechend ab. Die Klage blieb ebenso erfolglos. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Wohnung sei bei der Klägerin nicht zur Selbstnutzung bestimmt. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1286 veröffentlicht.

5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG geltend. Auch die unentgeltliche Überlassung an einen nahen Angehörigen sei eine Selbstnutzung der Wohnung. Die Besonderheiten des Streitfalls erforderten eine Ausdehnung der Steuerbefreiung.

6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 20. April 2011 dahingehend abzuändern, dass ein Erwerb in Höhe von 156.126 € steuerfrei bleibt.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht für den Erwerb des hälftigen Miteigentumsanteils an der allein von M bewohnten Wohnung die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG versagt.

9 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 (in der ab 2009 geltenden Fassung) --BewG-- durch Kinder i.S. 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. Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG).

10 2. Nach ihrem Wortlaut erfasst die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG eine auf einem bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 BewG gelegene Wohnung, wenn die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim). 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. Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung lässt sich als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Dies erfordert, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Juni 2015 II R 13/13, BFHE 250, 203, BStBl II 2016, 223, Rz 15). Hinsichtlich des Begriffs der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken entspricht § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG den Formulierungen in § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (Zuwendung des Familienheims unter Ehegatten zu Lebzeiten) und § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG (Erwerb von Todes wegen des Familienheims unter Ehegatten). Der Wohnungsbegriff des Familienheims in diesen Vorschriften bestimmt sich nach der tatsächlichen Nutzung (zutreffend R E 13.4 Abs. 7 Satz 6 i.V.m. R E 13.3 Abs. 2 Satz 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 --ErbStR 2011--). Der Erwerber muss dort den Mittelpunkt seines Lebensinteresses haben (BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 II R 35/11, BFHE 242, 153, BStBl II 2013, 1051, Rz 9 ff., zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG i.d.F. bis 31. Dezember 2008; R E 13.4 Abs. 7 Satz 6 i.V.m. R E 13.3 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011). Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch dann noch gegeben, wenn das Kind, z.B. als Berufspendler, mehrere Wohnsitze hat, das Familienheim aber seinen Lebensmittelpunkt bildet (BTDrucks 16/11107, S. 8 f.). Für eine Bestimmung zur Selbstnutzung reicht eine bloße Widmung zur Selbstnutzung durch den Erwerber --beispielsweise durch Angabe in der Erbschaftsteuererklärung-- nicht aus (BFH-Urteil in BFHE 250, 203, BStBl II 2016, 223, Rz 16).

11 3. Die unentgeltliche Überlassung der Wohnung zur Nutzung an einen Dritten stellt keine Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken dar. Dies gilt auch bei einer unentgeltlichen Überlassung an Angehörige i.S. des § 15 der Abgabenordnung --AO-- (vgl. Jochum in Götz/Meßbacher-Hönsch, eKomm, bis 5. November 2015, § 13 ErbStG Rz 91 i.V.m. 83 --Aktualisierung vom 23. August 2016--; Geck in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 39.6; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz 74; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 4; Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 76 ff.; Jochum in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 13 Rz 89 --Stand September 2016--; a.A. Hartmann in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 13 ErbStG Rz 26.7).

12 a) Der Zweck des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG rechtfertigt nicht die Anwendung der Vorschrift auf die unentgeltliche Überlassung des Erwerbs zur Nutzung an (nahe) Familienangehörige.

13 Der Gesetzgeber hat bereits in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebracht, dass der Schutz des familiären Lebensraums es gebiete, die Steuerbefreiung davon abhängig zu machen, dass das Kind als Erwerber das

Familienheim auch tatsächlich selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Als ausdrücklich schädlich hat er zwar in der Gesetzesbegründung lediglich den Verkauf, eine Vermietung oder einen längeren Leerstand aufgeführt (BTDrucks 16/11107, S. 9). Schädlich ist darüber hinaus aber auch eine unentgeltliche Überlassung an Dritte, selbst wenn es sich um Angehörige i.S. des § 15 AO handelt. Denn auch in diesem Fall liegt eine unmittelbare tatsächliche Selbstnutzung der Wohnung nicht vor.

14 b) Ausdrücklich geregelt hat der Gesetzgeber in § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG den Fall der Aufgabe der Selbstnutzung. Die Steuerbefreiung fällt danach weg, wenn der Erwerber eine Wohnung durch die Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken als Familienheim bestimmt hat und später das Familienheim innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken nutzt. Die Aufgabe der Selbstnutzung zu Wohnzwecken führt grundsätzlich zum Wegfall der Steuerbefreiung, es sei denn, der Erwerber ist aus zwingenden Gründen am weiteren Bewohnen des Familienheims gehindert. Zwingende Gründe, die einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entgegenstehen, können nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG daher die Steuerbefreiung eines bereits selbst genutzten Familienheims erhalten. Sie führen jedoch nicht dazu, dass die Steuerbefreiung ohne jede Selbstnutzung einer Wohnung zu Wohnzwecken zu gewähren ist. Nimmt der Erwerber die Selbstnutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken überhaupt nicht auf, ist die von Todes wegen erworbene Wohnung kein Familienheim und damit der Erwerb nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG steuerbefreit (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 203, BStBl II 2016, 223, Rz 19).

15 c) Entgegen der Ansicht der Klägerin ergibt sich eine Ausdehnung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG auf Fälle der unentgeltlichen Überlassung der Wohnung an Angehörige auch nicht aus einer entsprechenden Anwendung des § 4 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG). Abgesehen davon, dass das EigZulG schon in zeitlicher Hinsicht nicht greifen würde (vgl. § 19 Abs. 9 EigZulG), bestimmt § 4 Satz 2 EigZulG ausdrücklich, dass eine Wohnung auch dann als zu eigenen Wohnzwecken genutzt anzusehen ist, soweit der Anspruchsberechtigte sie unentgeltlich zu Wohnzwecken an einen Angehörigen i.S. des § 15 AO überlässt. Dadurch unterscheidet sich § 4 EigZulG von anderen Normen, die ebenfalls die Selbstnutzung einer Wohnung zur Tatbestandsvoraussetzung haben, und begünstigt z.B. im Unterschied zu § 10e des Einkommensteuergesetzes auch die an einen Angehörigen ganz überlassene Wohnung (BTDrucks 13/2235, S. 15). Der Gedanke des § 4 Satz 2 EigZulG ist aber nicht auf § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG übertragbar, der eine solche ausdrückliche Regelung zur Gleichstellung der unentgeltlichen Überlassung der Wohnung an Angehörige mit der Selbstnutzung der Wohnung durch den Erwerber nicht enthält. Das EigZulG und das ErbStG verfolgen unterschiedliche Zwecke. Durch das EigZulG sollte die Vermögensbildung der Bevölkerung durch Wohneigentum gefördert und die Wohnung als wesentlicher Bestandteil der privaten Altersvorsorge herausgestellt werden. Auch Haushalten mit geringerem Einkommen, die an der Schwelle zum Wohneigentum stehen, sollte der Zugang zum Erwerb eigenen Wohneigentums erleichtert werden (BTDrucks 13/2235, S. 14). § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG hingegen soll als begrenzte Steuerfreistellung für Kinder neben dem Schutz des familiären Lebensraums auch dem Ziel der Lenkung in Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers dienen. Das Familiengebrauchsvermögen soll in bestimmten Grenzen krisenfest erhalten werden (BTDrucks 16/11107, S. 9).

16 d) Diese Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG steht im Einklang mit dem BFH-Urteil vom 26. Februar 2009 II R 69/06 (BFHE 224, 151, BStBl II 2009, 480) zur Auslegung von § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG i.d.F. bis zum 31. Dezember 2008. Danach liegt bei einem Familienwohnheim eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Ehegatten auch vor, soweit Verwandte der Ehegatten Räumlichkeiten des Hauses im Rahmen eines gemeinsamen Hausstandes mit den Ehegatten bewohnen. Um eine anderweitige, die Steuerbefreiung anteilig ausschließende Nutzung des Gebäudes handelt es sich demgegenüber, soweit Verwandte in dem Haus wohnen, ohne mit den Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand zu führen (BFH-Urteil in BFHE 224, 151, BStBl II 2009, 480). Zu § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG hat der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung ausdrücklich angeführt, dass ein durch die Vorschrift zu schützendes Familiengebrauchsvermögen entweder bei in Hausgemeinschaft mit den Eltern lebenden Kindern anzunehmen ist oder bei Kindern, die unverzüglich nach dem Erwerb das Familienheim selbst zu Wohnzwecken nutzen (BTDrucks 16/11107, S. 9). Die nicht ausdrücklich erwähnte Überlassung des Familienheims bzw. eines Miteigentumsanteils hieran an Angehörige erfüllt daher nicht den Tatbestand der Steuerbefreiung.

17 e) Die eng am Wortlaut vorgenommene Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG ist auch deshalb geboten, weil die Steuerbefreiung verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt (vgl. BFH-Beschluss vom 27. September 2012 II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, Rz 150; BFH-Urteile in BFHE 242, 153, BStBl II 2013, 1051, zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG; vom 3. Juni 2014 II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, Rz 26, zu § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG, und in BFHE 250, 203, BStBl II 2016, 223, Rz 21, m.w.N.). Eine Anwendung dieser Vorschrift über

ihren Wortlaut hinaus wäre jedenfalls verfassungsrechtlich noch bedenklicher und ist somit ausgeschlossen (BFH-Urteil in BFHE 250, 203, BStBl II 2016, 223, Rz 21).

18 4. Nach diesen Grundsätzen steht der Klägerin für den Erwerb des hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung die geltend gemachte Steuerbefreiung nicht zu. Die Wohnung war nach dem Erwerb nicht unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt. Die subjektive Absicht der Klägerin zur Selbstnutzung reicht nicht aus. Ebenso wenig ausreichend ist die gelegentliche Mitbenutzung von Räumlichkeiten in der Wohnung zur Übernachtung oder zur Nachlassverwaltung. Dadurch begründet die Klägerin weder ihren Lebensmittelpunkt in der Wohnung noch bildet sie eine Hausgemeinschaft mit ihrer Mutter. Die unentgeltliche Überlassung des hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung durch die Klägerin an ihre Mutter steht einer Selbstnutzung nicht gleich.

19 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO, die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de