Urteil vom 23. Februar 2021, II R 29/19

Begriff des Grundstücks beim Erwerb eines Familienheims

ECLI:DE:BFH:2021:U.230221.IIR29.19.0

BFH II. Senat

AO § 171 Abs 10, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 2 Abs 1, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 152 Nr 1, BewG § 157 Abs 1, BewG § 157 Abs 3 S 1, BewG § 181 Abs 1 Nr 1, BewG § 181 Abs 1 Nr 2, BewG § 181 Abs 1 Nr 3, BewG § 181 Abs 1 Nr 4, BewG § 181 Abs 1 Nr 5, ErbStG § 12 Abs 3, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4c, FGO § 90 Abs 2, FGO § 121 S 1, BGB

vorgehend FG München, 04. April 2018, Az: 4 K 2568/16

Leitsätze

Sollte als Grundstück des Familienheimerwerbs die wirtschaftliche Einheit im Sinne des BewG zu verstehen sein und erlässt das Belegenheitsfinanzamt einen entsprechenden Feststellungsbescheid, ist diese Feststellung bindend und kann im Verfahren gegen den Erbschaftsteuerbescheid nicht erfolgreich angegriffen werden.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 05.04.2018 - 4 K 2568/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Erbin der verstorbenen Erblasserin. Die Erblasserin hatte bis zu ihrem Tod in einer Eigentumswohnung in einem Zweifamilienhaus gewohnt. Die Klägerin nutzte die Eigentumswohnung nach dem Tod der Erblasserin zu eigenen Wohnzwecken. Das Haus stand auf dem Flurstück ... (im Weiteren: Grundstück 1), das sich im hälftigen Miteigentum der Erblasserin befunden hatte. Neben diesem Grundstück lag --unmittelbar angrenzend-- ein weiteres, jedoch unbebautes Grundstück mit der Flurnummer .../12 (im Weiteren: Grundstück 2), dessen Alleineigentümerin die Erblasserin gewesen war und das im Wege der Erbfolge ebenfalls auf die Klägerin überging.

2 In der Erbschaftsteuererklärung deklarierte die Klägerin u.a. den Erwerb der Grundstücke 1 und 2 mit einer verdichteten Wertangabe in Gestalt einer Summe in Höhe von ... €. Sie machte die Steuerbefreiung für den Familienheimerwerb von Todes wegen durch Kinder (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--) in vollem Umfang dieses (erklärten) Grundstückswerts --nämlich in Höhe von ... €-- geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 20.04.2015 einen insoweit antragsgemäßen Erbschaftsteuerbescheid.

3 Das für die Bewertung des Grundbesitzes zuständige Belegenheitsfinanzamt stellte mit Bescheiden vom 02.09.2015 bzw. 09.09.2015 den Wert des Grundstücks 1 als eigene wirtschaftliche Einheit mit ... € und den Wert des Grundstücks 2 ebenfalls als eigene wirtschaftliche Einheit mit ... € fest.

4 Am 09.09.2015 erließ das FA einen geänderten Erbschaftsteuerbescheid. Hierin legte das FA der Steuerfestsetzung die Grundstücke 1 und 2 jeweils als Einzelflächen zugrunde. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gewährte es nur noch in Höhe von ... € für das Grundstück 1.

5 Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin geltend, bei den Grundstücken 1 und 2 handele es sich um eine wirtschaftliche Einheit, für die insgesamt der Freibetrag zu gewähren sei.

6 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Es handele sich bei den Grundstücken 1 und 2 nicht um eine wirtschaftliche Einheit. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG sei dergestalt auszulegen, dass nur das grundbuchmäßig erfasste Grundstück im Sinne des Zivilrechts, auf dem sich das Familienheim befinde, steuerbefreit sei.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 09.09.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.08.2016 dahingehend zu ändern, dass zusätzlich für das Grundstück 2 in Höhe von ... € die Steuervergünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gewährt wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass nur das Grundstück 1, auf dem sich das Familienheim befindet, nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG steuerbefreit ist.

10 1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegenen bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Bewertungsgesetzes (BewG) durch Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 und der Kinder verstorbener 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 Quadratmeter nicht übersteigt, steuerfrei.

11 2. Durch den Verweis auf § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG werden von der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke erfasst. Eine nähere Bestimmung, in welchem Umfang der zu der Wohnung gehörende Grund und Boden an der Begünstigung teilhat, enthält die Vorschrift nicht. In Betracht kommt einerseits das Grundstück im zivilrechtlichen Sinne, d.h. ein vermessener, im Liegenschaftskataster bezeichneter Teil der Erdoberfläche (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14.01.2005 - V ZR 139/04, Deutsche Notar-Zeitschrift 2005, 670) oder andererseits die wirtschaftliche Einheit i.S. des § 2 Abs. 1 BewG.

12 3. Für die Bestimmung des Grundstücksbegriffs des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG nach zivilrechtlichen Grundsätzen spricht die bürgerlich-rechtliche Prägung des Erbschaftsteuerrechts (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.11.1986 - II R 190/81, BFHE 148, 324, BStBl II 1987, 175). Als (Rechts-) Verkehrsteuer knüpft die Erbschaftsteuer grundsätzlich an bürgerlich-rechtliche Vorgänge an. Andererseits verweist § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG auf bebaute Grundstücke i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG und gerade nicht im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB).

13 4. Nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG sind für Zwecke der Erbschaftsteuer für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens die Grundbesitzwerte gesondert festzustellen (§ 179 der Abgabenordnung --AO--). Die Feststellungen treffen die zuständigen Belegenheitsfinanzämter (§ 152 Nr. 1 BewG). Diese sind zwar nicht zur Entscheidung darüber befugt, ob eine Steuerbefreiung, z.B. nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, zu gewähren ist. Ihnen obliegt neben der Wertfeststellung aber auch die verbindliche Feststellung über die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (§ 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG). Diese Entscheidung kann daher gemäß § 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO nur durch Anfechtung des Wertfeststellungsbescheids angegriffen werden.

14 5. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG im Streitfall nur für das Grundstück 1, auf dem sich das Familienheim befindet, zu gewähren. Es bedarf keiner Entscheidung, ob das

Grundstück im Sinne des BGB oder des BewG zu verstehen ist.

15 a) Ist nach zivilrechtlichen Maßstäben abzugrenzen, folgt dies aus der katastermäßigen Selbständigkeit des Grundstücks 1. Ist bewertungsrechtlich abzugrenzen, folgt dies aus den beiden getrennten Feststellungsbescheiden des Belegenheitsfinanzamts für die beiden Grundstücke, die im vorliegenden Verfahren auch hinsichtlich der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit bindend sind.

16 b) Das FA war befugt, nach Ergehen der Feststellungsbescheide die Erbschaftsteuerfestsetzung vom 20.04.2015 abzuändern. Sollte das Grundstück i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG nach zivilrechtlichen Maßstäben abzugrenzen sein, ergibt sich die Änderungsbefugnis aus § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Auf Grundlage der Erbschaftsteuererklärung konnte das FA davon ausgehen, dass es sich bei den Grundstücken 1 und 2 auch zivilrechtlich um *ein* Grundstück handelte. Erst durch die in den Feststellungsbescheiden enthaltenen Flurstücksbezeichnungen wurde erkennbar, dass zwei Grundstücke gegeben waren. Sollte das Grundstück i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG bewertungsrechtlich zu verstehen sein, folgt die Änderungsbefugnis aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO. Die Feststellungsbescheide sind nicht nur hinsichtlich der Werte, sondern auch hinsichtlich des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit Grundlagenbescheide für die Erbschaftsteuerbescheide.

17 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

18 7. Der Senat entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de