Urteil vom 01. Dezember 2021, II R 18/20

Beendigung der Selbstnutzung eines Familienheims

ECLI:DE:BFH:2021:U.011221.IIR18.20.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4c S 5, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 08. Januar 2020, Az: 4 K 3120/18 Erb

Leitsätze

1. Der Erwerber eines erbschaftsteuerrechtlich begünstigten Familienheims ist aus zwingenden Gründen an dessen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert, wenn die Selbstnutzung objektiv unmöglich oder aus objektiven Gründen unzumutbar ist. Zweckmäßigkeitserwägungen reichen nicht aus.

2. Gesundheitliche Beeinträchtigungen können zwingende Gründe darstellen, wenn sie dem Erwerber eine selbständige Haushaltsführung in dem erworbenen Familienheim unzumutbar machen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 08.01.2020 - 4 K 3120/18 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin ihres im März 2009 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörte u.a. ein Grundstück mit einem 1951 erbauten Einfamilienhaus. Die Klägerin hatte dieses Haus gemeinsam mit ihrem Vater bewohnt und wohnte zunächst weiterhin im Obergeschoss. Demzufolge berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bei der Erbschaftsteuerfestsetzung die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).

2 Die Klägerin zog am 04.08.2016 aus. Am 05.08.2016 wurde das Haus abgerissen.

3 Im Juni 2018 erfuhr das FA, dass die Klägerin nicht mehr unter der bisherigen Anschrift gemeldet war. Die Klägerin teilte mit, das Haus sei aufgrund vieler Mängel nicht mehr bewohnbar gewesen. Sie habe auf einem Nachbargrundstück eine Wohnung angemietet. Mit einem auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) gestützten Bescheid vom 20.07.2018 setzte das FA die Erbschaftsteuer ohne die Steuerbefreiung fest.

4 Mit Einspruch und Klage machte die Klägerin geltend, sie sei aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert gewesen. Zum einen sei das Haus wegen seines baulichen Zustands überhaupt nicht mehr nutzbar gewesen. Zum anderen habe sie sich angesichts ihres Gesundheitszustands (Bandscheibenvorfälle, ein Hüftleiden, das wegen einer Angststörung nicht operabel sei) kaum mehr allein in dem Haus bewegen können und sei daher in eine Erdgeschosswohnung umgezogen. Das FA sah die gesundheitlichen Probleme nicht als nachgewiesen an und war zudem der Auffassung, diese hätten eine eigene Haushaltsführung nicht schlechthin ausgeschlossen.

5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Zwingende Gründe, die einer Selbstnutzung des Familienheims

entgegenstehen, müssten objektive Gründe sein, die das selbständige Führen eines Haushalts in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen, etwa Pflegebedürftigkeit oder Tod. Gebäudemängel und eine etwaige Unwirtschaftlichkeit der Sanierung genügten nicht. Etwaige gesundheitliche Beeinträchtigungen, die die Klägerin zunächst auch nicht als Grund ihres Auszugs benannt habe, hätten die Klägerin nicht gehindert, mit Hilfe eines Bekannten auch weiterhin das Obergeschoss zu nutzen. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 288 veröffentlicht.

6 Mit der Revision macht die Klägerin sinngemäß eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG geltend. Der Gesetzgeber habe u.a. Pflegebedürftigkeit und Tod erfassen wollen. Darin dürften sich zwingende Gründe aber nicht erschöpfen. Würde aufgrund der Möglichkeit, Pflege zu Hause in Anspruch nehmen zu können, die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG nicht zur Anwendung kommen, wäre dies ein inkonsistentes Ergebnis. Ihr Gesundheitszustand habe sie ohne fremde Hilfe in der Wohnung gefangen gehalten und komme einer Pflegebedürftigkeit gleich. Schließlich müsse auch eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit berücksichtigt werden.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung, den Bescheid vom 20.07.2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 10.10.2018 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat vermag auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend zu entscheiden, ob die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG rückwirkend weggefallen ist.

10 1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG bleibt steuerfrei u.a. der Erwerb von Todes wegen des Eigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Bewertungsgesetzes durch 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 m^2 nicht übersteigt. Dies gilt vorbehaltlich der Einschränkungen in § 13 Abs. 1 Nr. 4c Sätze 2 bis 4 ErbStG (zur Grundstücksdefinition Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497; zur Bestimmung zur Selbstnutzung BFH-Urteil vom 06.05.2021 - II R 46/19, BFHE 273, 554).

11 a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG fällt die Steuerbefreiung 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 (sog. Nachversteuerungstatbestand, vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2019 - II R 38/16, BFHE 265, 437, BStBl II 2020, 314, Rz 11).

12 b) Die Steuerbefreiungsvorschrift ist eng auszulegen. Damit begegnet sie keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 27, m.w.N.). Entsprechendes gilt für die in § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 Halbsatz 2 ErbStG geregelte Rückausnahme von der Nachversteuerung.

13 c) Tritt der Nachversteuerungstatbestand ein, ist der Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO beginnt in diesen Fällen die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt.

14 2. In dem Merkmal "aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert" müssen sich die Hinderungsgründe auf die Selbstnutzung des betreffenden Familienheims beziehen. Ob der Erwerber an einem anderen Ort einen Haushalt führen kann, ist nicht entscheidend. Der Senat teilt nicht die Auffassung, die Unmöglichkeit, selbständig einen Haushalt zu führen, müsse sich auf das Führen eines eigenen Haushalts

schlechthin --d.h. auch an einem anderen Ort als in dem erworbenen Familienheim-- beziehen (so die Urteile des FG Münster vom 31.01.2013 - 3 K 1321/11 Erb, EFG 2013, 715, Rz 42, und vom 10.12.2020 - 3 K 420/20 Erb, EFG 2021, 385, Revision II R 1/21; offengelassen im Urteil des Hessischen FG vom 10.05.2016 - 1 K 877/15, juris, Rz 19 f.; kritisch auch Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rz 72a; Curdt in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 39.5).

15 a) Die Nachversteuerung setzt nach dem Gesetzeswortlaut zunächst voraus, dass "der Erwerber das Familienheim ... nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt". Die unmittelbar folgende Wendung "an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert" kann nur die Selbstnutzung des betreffenden Familienheims meinen. Sie bezieht sich nicht auf die Führung jeglichen Haushalts auch andern Orts.

16 b) Eine solche (ungeschriebene) Voraussetzung verfehlte zudem die Zielrichtung der Vorschrift. Die Begünstigung des Familienheims in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG soll u.a. das Familiengebrauchsvermögen erhalten und den gemeinsamen familiären Lebensraum schützen (vgl. BTDrucks 16/11107, S. 9). Bei Aufgabe der Selbstnutzung fällt dieses Schutzziel fort. Soweit das Gesetz aus Billigkeitsgründen zugunsten eines Erwerbers den Nachversteuerungstatbestand mit einer Rückausnahme wegen einer Zwangslage versieht, kann diese sinnvoll nur so verstanden werden, dass sich die Zwangslage gerade auf das nicht mehr erfüllte Tatbestandsmerkmal mit dem entsprechenden Schutzziel bezieht. Das ist die Selbstnutzung des Familienheims mit dem familiären Lebensraum. Das verfassungsrechtliche Gebot enger Auslegung vermag keine zweckwidrige Auslegung zu rechtfertigen. Dem entsprechend ging das Vorstellungsbild bereits im Gesetzgebungsverfahren dahin, die Steuerbefreiung zu belassen, wenn zwingende Gründe das selbständige Führen eines Haushalts "in dem erworbenen Familienheim" unmöglich machen (BTDrucks 16/11107, S. 9).

17 3. Der Erwerber muss aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken gehindert sein. Es reicht nicht aus, wenn sich der Erwerber nur aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zweckmäßigkeitserwägungen an der Selbstnutzung gehindert fühlt.

18 a) Das Merkmal "zwingend" schließt Gründe aus, kraft derer die Beendigung der Selbstnutzung aus Sicht des Erwerbers nachvollziehbar und auch verständig scheint, jedoch Gegenstand seiner freien Entscheidung ist. Es gehört dann zur privaten Lebensgestaltung des Erwerbers, ob und wie er das Familienheim nutzen möchte. Das ist insbesondere der Fall, wenn es nach Art und Gestaltung nicht den persönlichen Vorstellungen des Erwerbers entspricht.

19 b) Der Erwerber ist hingegen aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken gehindert, wenn diese ihm unter den konkreten Umständen objektiv unmöglich oder unzumutbar wird. Das entspricht dem Billigkeitscharakter der Vorschrift.

20 aa) Zwingende Gründe liegen vor, wenn dem Erwerber die Selbstnutzung des Familienheims objektiv unmöglich wird, sie sind jedoch nicht auf diese Fälle beschränkt. Andernfalls erschöpfte sich der Anwendungsbereich der Rückausnahme praktisch im Tod des Erwerbers. Eine solche Regelung war ersichtlich nicht gesetzgeberisches Ziel. Selbst der Fall der Pflegebedürftigkeit, der im Gesetzgebungsverfahren als Beispiel diente (BTDrucks 16/11107, S. 9) und auch von der Finanzverwaltung übernommen wurde (R E 13.4 Abs. 6 Satz 9 sowohl der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 19.12.2011, BStBl I 2011, Sondernummer 1/2011, S. 2, als auch der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernummer 1/2019, S. 2), begründet regelmäßig keine objektive Unmöglichkeit. Die Pflege kann im Allgemeinen auch mit Hilfe entsprechender Dienste im eigenen Heim durchgeführt werden. Ob dies wirtschaftlich sinnvoll ist, ist eine Frage der Zweckmäßigkeit.

21 bb) Vielmehr ist es erforderlich, aber auch ausreichend, wenn dem Erwerber aus objektiven Gründen die Selbstnutzung des Familienheims nicht mehr zuzumuten ist. Dabei ist ein strenger Maßstab anzulegen, um eine verfassungswidrige Begünstigung zu vermeiden. Ein abgeschlossener Katalog von Gründen besteht jedoch nicht.

22 cc) Wann mit dieser Maßgabe von zwingenden Gründen auszugehen ist, ist nach § 118 Abs. 2 FGO Gegenstand der tatsächlichen Würdigung durch das FG. Maßgeblich ist die Gesamtwürdigung aller Tatsachen. Das gilt auch für die Frage, welche Rückschlüsse aus der Lebensführung des Erwerbers nach Verlassen des Familienheims gezogen werden können, insbesondere aus dem Umzug in einen anderen selbst geführten Haushalt oder in eine Wohnform mit Betreuung und Pflege.

23 dd) Die Feststellungslast für diejenigen Umstände, die eine Selbstnutzung des Familienheims objektiv unmöglich machen oder aus objektiven Gründen unzumutbar erscheinen lassen, trägt der Erwerber (vgl. BFH-Urteil in BFHE

273, 554, Rz 23).

24 c) Nach diesen Kriterien kann ein zwingender Grund i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 Halbsatz 2 ErbStG auch vorliegen, wenn der Erwerber zwar unter Zuhilfenahme externer Hilfe- und Pflegeleistungen in der Lage ist, weiter in dem erworbenen Familienheim zu leben, diese jedoch ein solches Ausmaß annehmen, dass nicht mehr von einer selbständigen Haushaltsführung des Erwerbers in dem betreffenden Familienheim gesprochen werden kann. Allein die regelmäßige Inanspruchnahme der üblichen Unterstützungsleistungen genügt dafür allerdings nicht. Bereits den Gesetzgebungsmaterialien ist zu entnehmen, dass zwingende Gründe solche sind, die das "selbständige Führen" eines Haushalts in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen (BTDrucks 16/11107, S. 9). Dieses Abgrenzungskriterium entspricht der Zielsetzung der Vorschrift, den gemeinsamen familiären Lebensraum zu schützen. Vermag der Erwerber diesen Lebensraum nicht mehr aus im Wesentlichen eigener Kraft auszufüllen, ist das Familienheim zur äußeren Hülle entwertet.

25 d) Ist der Erwerber aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert, führt weder die Aufgabe des Eigentums an dem Familienheim (dazu BFH-Urteil in BFHE 265, 437, BStBl II 2020, 314) noch der Abriss des Gebäudes zur Nachversteuerung. Ist die Beendigung der Selbstnutzung des Familienheims aus den oben dargestellten zwingenden Gründen erbschaftsteuerrechtlich unschädlich, muss dies auch --als Annex-- für eine spätere Veräußerung oder einen späteren Abriss gelten. Wenn der Schutzzweck des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG aus zwingenden Gründen nicht mehr erfüllt werden kann, hat die Entäußerung des Familienheims keine Bedeutung mehr.

26 4. Das FG ist von anderen Maßstäben ausgegangen. Die Vorentscheidung war aufzuheben und an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Das FG hat --von seiner Rechtsauffassung ausgehend zu Recht-- nicht alle erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen, um abschließend beurteilen zu können, ob sich das Urteil im Ergebnis (§ 126 Abs. 4 FGO) dennoch als richtig erweist.

27 a) Zutreffend ist, dass allein der bauliche Zustand des Gebäudes keinen zwingenden Grund für die Aufgabe der Selbstnutzung darstellen konnte. Es handelte sich um Wirtschaftlichkeits- und damit Zweckmäßigkeitserwägungen, denn der bauliche Zustand kann grundsätzlich veränderten Lebensumständen angepasst werden.

28 b) Der Klage kann aber aus den Gründen unter II.2. der Erfolg nicht bereits deshalb versagt werden, weil der Klägerin die selbständige Haushaltsführung an einem anderen Ort als dem ererbten Familienheim möglich war. Ob nach den Maßstäben unter II.3. die geltend gemachten gesundheitlichen Beeinträchtigungen einen zwingenden Grund für die Beendigung der Selbstnutzung des Familienheims darstellten, steht nicht fest und hängt davon ab, ob die Klägerin tatsächlich in dem unter II.3.c dargestellten Maße auf Hilfe Dritter angewiesen war.

29 Das FG hat die notwendigen Feststellungen dazu, ob die behaupteten gesundheitlichen Beeinträchtigungen tatsächlich bestanden und so beschaffen waren, dass sie der Klägerin unter Anlegung des gebotenen strengen Maßstabs die weitere Selbstnutzung des Familienheims unzumutbar machten, unter Mitwirkung der Klägerin (§ 90 Abs. 1 Satz 1 AO) nachzuholen. Ihm ist die abschließende Würdigung des Sachverhalts vorbehalten.

30 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

31 6. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de