Urteil vom 01. Dezember 2021, II R 1/21

Beendigung der Selbstnutzung eines Familienheims

ECLI:DE:BFH:2021:U.011221.IIR1.21.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4b S 5 Halbs 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Münster, 10. Dezember 2020, Az: 3 K 420/20 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 Münster vom 10.12.2020 - 3 K 420/20 Erb aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Ehemann der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) verstarb am 10.03.2017 und wurde von der Klägerin und seinen Kindern beerbt. Zu dem Nachlass gehörte das hälftige Miteigentum an einem Einfamilienhaus, das die Klägerin und ihr Ehemann gemeinsam bewohnt hatten. Aufgrund eines entsprechenden Vermächtnisses zugunsten der Klägerin übereignete die Erbengemeinschaft ihr diesen Miteigentumsanteil. Die Klägerin nutzte das Haus zunächst weiterhin selbst. Anfang 2018 erwarb die Klägerin eine noch zu errichtende Eigentumswohnung am selben Ort. Ende 2018 veräußerte sie das Einfamilienhaus und meldete sich im April 2019 in die Eigentumswohnung um.

2 In ihrer Erbschaftsteuererklärung hatte die Klägerin die Steuerbefreiung für das Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) beansprucht. Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Steuerbefreiung mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid zunächst gewährt hatte, lehnte er diese wegen Aufgabe der Selbstnutzung sowohl mit Bescheid vom 19.09.2019 als auch mit einem nach Einspruch unter Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts ergangenen Änderungsbescheid vom 18.10.2019 sowie mit Einspruchsentscheidung vom 16.01.2020 ab.

3 Mit ihrer Klage machte die Klägerin wie bereits im Einspruchsverfahren geltend, die Eigentumswohnung hätte sie auch vermieten können. Sie sei aus objektiv zwingenden Gründen an der weiteren Nutzung des Hauses zu eigenen Wohnzwecken gehindert gewesen. Bereits früher sei sie wegen depressiver Auffälligkeiten ärztlich behandelt worden. Nachdem ihr Ehemann in dem gemeinsamen Haus überraschend verstorben sei, habe sich ihr Gesundheitszustand durch erneute Depressionen verschlechtert. Ihr Entschluss, auszuziehen und das Haus zu

veräußern, beruhe auf ärztlichem Rat. Dafür legte sie eine ärztliche Stellungnahme aus September 2019 vor, der zufolge die Umgebung des ehemals gemeinsam bewohnten Hauses psychische Folgeschäden erwarten lasse.

4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Zum einen hätten keine zwingenden Gründe für die Aufgabe der Selbstnutzung vorgelegen. Unter der gebotenen restriktiven Auslegung der Vorschrift seien "zwingende Gründe" nur solche, die dem Erwerber das Führen eines Haushalts schlechthin und nicht nur im erworbenen Familienheim unmöglich machten. Zum anderen entfalle die Steuerbefreiung auch wegen der Veräußerung der Immobilie Ende 2018. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 385 veröffentlicht.

5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 5 ErbStG. Die Auffassung des FG, das Führen eines eigenen Haushalts müsse schlechthin unmöglich sein, habe selbst das FA zumindest bis zu dem Verfahren vor dem FG nicht vertreten. Zwingende Gründe für die Beendigung der Selbstnutzung lägen vor, wenn der Verbleib gerade im Familienheim zu erheblichen gesundheitlichen Beeinträchtigungen führen könne. In einem solchen Fall sei der Verkauf des Familienheims unschädlich.

6 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Bescheide vom 19.09.2019 und vom 18.10.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.01.2020 dahin zu ändern, dass für den hälftigen Miteigentumsanteil am Objekt A-Straße 3 in B die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG gewährt wird.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Seiner Auffassung nach seien objektiv zwingende Gründe für die Aufgabe der Selbstnutzung nur solche, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zuließen, etwa Tod oder Pflegebedürftigkeit. Die Steuerbefreiungsvorschrift sei eng auszulegen. Daher kämen nur solche in der Person des Erwerbers liegenden Gründe in Betracht, die das Führen eines Haushalts schlechthin und nicht nur im Familienheim unmöglich machen. Die Klägerin habe trotz psychischer Probleme sowohl in dem Familienheim als auch in der erworbenen Eigentumswohnung einen Haushalt führen können. Mangels Vorliegens zwingender Gründe sei zudem die Veräußerung schädlich.

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. 4b Satz 5 ErbStG rückwirkend weggefallen ist.

10 1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b 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 den überlebenden Ehegatten, 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 und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim). Dies gilt vorbehaltlich der Einschränkungen in § 13 Abs. 1 Nr. 4b 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. 4b 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. 4b 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 der Abgabenordnung (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 bereits früher vertretene Auffassung des FG, 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 (s. FG Münster, Urteil vom 31.01.2013 - 3 K 1321/11 Erb, EFG 2013, 715, Rz 42; 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. 4b ErbStG soll u.a. das Familiengebrauchsvermögen erhalten und den gemeinsamen familiären Lebensraum schützen (vgl. BTDrucks 16/11107, S. 8). 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 dies 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. 8).

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 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 --offenkundig-- 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 aber ersichtlich nicht gesetzgeberisches Ziel. Selbst der Fall der Pflegebedürftigkeit, der im Gesetzgebungsverfahren als Beispiel diente (BTDrucks 16/11107, S. 8) 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, wie 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 die Selbstnutzung des Familienheims objektiv unmöglich machen oder objektiv 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. 4b Satz 5 Halbsatz 2 ErbStG auch vorliegen, wenn der Erwerber im Falle der weiteren Selbstnutzung des Familienheims eine erhebliche Beeinträchtigung seines Gesundheitszustands zu gewärtigen hat, die ein weiteres Verbleiben dort unzumutbar macht. Dazu können die Folgen eines Traumas gehören. Ob eine Erkrankung vorliegt, die dazu führt, dass die Unzumutbarkeitsschwelle überschritten wird, kann regelmäßig allein mit Hilfe ärztlicher Begutachtung festgestellt werden. Hat der Erwerber zunächst tatsächlich das Familienheim selbst genutzt, ist auch festzustellen, ob eine etwaige Erkrankung erst nach gewisser Zeit der Nutzung aufgetreten oder ihre Schwere manifest geworden ist.

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. 4b 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 Die Klage ist aus den Gründen unter II.2. nicht allein deshalb abzuweisen, weil der Klägerin die selbständige Haushaltsführung an einem anderen Ort als dem ererbten Familienheim möglich war. Ob nach den Maßstäben unter II.3. die Klägerin aufgrund einer depressiven Erkrankung an der Selbstnutzung aus zwingenden Gründen gehindert war, lässt sich derzeit nicht beurteilen. Das FG hat keine konkreten Feststellungen dazu getroffen, ob diese Erkrankung tatsächlich bestand und so beschaffen war, dass sie der Klägerin unter Anlegung des gebotenen strengen Maßstabs die weitere Selbstnutzung des Familienheims unzumutbar machte. Dies ist unter Mitwirkung der Klägerin (§ 90 Abs. 1 Satz 1 AO) nachzuholen. Die abschließende Würdigung des Sachverhalts ist dem FG vorbehalten.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de