

HESSISCHES FINANZGERICHT

Geschäftsnummer:

1 K 118/15



34117 Kassel
Königstor 35
34017 Kassel
Postfach 10 17 40

URTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

-Klägerin-

Prozessbev.:

g e g e n

-Beklagter-

w e g e n

Erbschaftsteuer

hat der 1. Senat des Hessischen Finanzgerichts

nach mündlicher Verhandlung

in der Sitzung vom 24. März 2015

unter Mitwirkung

des Vorsitzenden Richters am Hessischen Finanzgericht

des Richters am Hessischen Finanzgericht

der Richterinnen am Hessischen Finanzgericht

sowie des.

und der
als ehrenamtliche Richter

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen. Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigefügt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/9231-201.

Hinweis: Es besteht die Möglichkeit zum elektronischen Rechtsverkehr mit dem BFH – siehe www.egvp.de.

Tatbestand:

Streitig zwischen den Beteiligten ist die Gewährung einer Steuerbefreiung für Familienheime gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der zum Besteuerungszeitpunkt geltenden Fassung (ErbStG).

Die Klägerin ist Alleinerbin ihres am 4. Januar 2010 verstorbenen Vaters - Herrn A (Erblasser), nachdem ihre Mutter - Frau B - als testamentarisch eingesetzte Erbin die Erbschaft ausgeschlagen hat.

In ihrer Erbschaftsteuererklärung vom 30. Juli 2010 machte die Klägerin für den im Nachlassvermögen befindlichen Miteigentumsanteil von $\frac{1}{2}$ an dem Wohnungseigentum C eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG geltend. Sie war der Ansicht, es handele sich auch nach dem Tod des Erblassers weiterhin um ein Familienwohnheim, da das vor dem Erbfall von beiden Eltern genutzte Objekt nunmehr von der Mutter allein genutzt werde. Die unentgeltliche Überlassung des zum Nachlass gehörenden Miteigentumsanteils an dem Wohnungseigentum durch sie (die Klägerin) an ihre Mutter stelle eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar. Insoweit sei § 4 Satz 2 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) entsprechend anzuwenden.

Mit Bescheid vom 23. August 2010 setzte der Beklagte (das Finanzamt - FA -) Erbschaftsteuer in Höhe von 54.060,- € fest. Die beantragte Steuerbefreiung wurde hierbei nicht berücksichtigt, da das FA die Auffassung vertrat, die unentgeltliche Überlassung des Wohnungseigentumsanteils an die Mutter stelle keine Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG dar.

Hiergegen legte die Klägerin am 1. September 2010 Einspruch ein und begründete diesen wie folgt: Die unentgeltliche Überlassung an ihre Mutter stelle eine Selbstnutzung im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift dar. Zur Regelung des § 10e des Einkommensteuergesetzes alte Fassung (EStG a.F.) habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 26. Januar 1994 (X R 94/91) entschieden, dass der Schluss, der Gesetzgeber habe dem Begriff der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ eine grundsätzlich andere Bedeutung zugemessen als dem im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung gebräuchlichen Begriff der „Selbstnutzung“, der auch die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung ohne gesicherte Rechtsposition umfasse, nicht gerechtfertigt sei. Auch rechtfertige der Sinn und Zweck des § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG keine zu enge Auslegung des Begriffs des Familienheims. So dürfe das bisher bestehende Familienheim seine Einordnung nicht allein deswegen verlieren, weil die Klägerin ihrer Mutter, die ihrerseits, wenn sie nicht die Erbschaft ausgeschlagen hätte, die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Anspruch hätte nehmen können, die Wohnung zur Nutzung unentgeltlich überlasse. Darüber hinaus nutze die Klägerin selbst einen Teil des Objektes. Sie komme täglich in die Wohnung und übernachtete gelegentlich dort in einem Zimmer, um ihre Mutter, die das achtzigste Lebensjahr weit überschritten habe, adäquat zu betreuen und zu versorgen. Ein weiteres Zimmer der Wohnung nutze sie, um dort die Unterlagen des Nachlasses zu lagern und um von dort den Nachlass zu verwalten.

Mit seiner Entscheidung vom 18. November 2010 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. In den Gründen seiner Entscheidung führte es aus, die Steuerbefreiung sei nicht zu gewähren, da die Voraussetzung der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken auf die Person des Erwerbers bezogen sei und nicht auf Familienangehörige. Dies gelte selbst dann, wenn - wie im Streitfall - die Klägerin und ihre Mutter - jede für sich - eine Voraussetzung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b und c ErbStG erfüllten. Auch die Tatsache, dass die Klägerin zur Betreuung ihrer Mutter die Wohnung mitbenutze, reiche für das Vorliegen einer Selbstnutzung durch die Klägerin nicht aus.

Mit ihrer Klage vom 3. Dezember 2010 verfolgt die Klägerin ihr Rechtsschutzbegehren weiter. Zur Begründung wiederholt sie ihre Ausführungen aus dem Verwaltungsverfahren und trägt ergänzend vor, soweit das FA argumentiere, es läge lediglich eine „Mitbenutzung“ der Wohnung durch die Klägerin vor, übersehe es, dass die Klägerin als Erbin nur einen Miteigentumsanteil erworben habe, der sie lediglich zu einer gemeinschaftlichen Nutzung zu höchstens 50% berechtige.

Nach Ergehen der Bescheide über die Feststellung des Grundbesitzwertes erließ das FA am 20. April 2011 einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid, durch den das Grundvermögen in Höhe von 310.516,- € angesetzt und die Erbschaftsteuer auf 56.385,- € festgesetzt wurde. Der Miteigentumsanteil an der Wohnung C wurde - entsprechend der Feststellung im Grundlagenbescheid vom 17. November 2010 - mit 156.126,- € angesetzt.

Die Klägerin beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 23. August 2010 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 20. April 2011 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 24.167,- € herabgesetzt wird.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist es auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, die Regelung des § 4 Satz 2 EigZulG könne auf den im § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG enthaltenen Begriff der Selbstnutzung nicht übertragen werden. Denn während der Gesetzgeber im EigZulG aus-

drücklich die unentgeltliche Überlassung an Angehörige als gesetzliche Fiktion aufgenommen habe, sehe dies die Steuerbefreiung für Familienheime nicht vor. Das werde auch durch den Nachversteuervorbehalt in § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c Satz 5 ErbStG deutlich, der nach Verwaltungsauffassung auch dann greife, wenn innerhalb von zehn Jahren die Selbstnutzung aufgrund einer unentgeltlichen Überlassung aufgegeben werde (vgl. R E 13.4 Abs. 6 Satz 4, Abs. 7 Satz 6 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 - ErbStR 2011 -; Bundessteuerblatt - BStBl - I 2011, 2).

Die einschlägige Verwaltungsakte des FA (ein Band Erbschaftsteuerakte) war beigezogen und Gegenstand der Beratung und Entscheidung.

Entscheidungsgründe:

I. Die Klage ist unbegründet.

Der Schenkungsteuerbescheid vom 23. August 2010 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 20. April 2011 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Entgegen der Auffassung der Klägerseite liegen hinsichtlich des Miteigentumserwerbs an der Wohnung C die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung für Familienheime im Sinne des § 13 Absatz 1 Nr. 4 ErbStG nicht vor.

1. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c Satz 1 ErbStG bleibt u.a. der erbschaftsteuerrechtliche Erwerb des Miteigentums an einem bebauten Grundstück durch Kinder des Erblassers im Sinne der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit, 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. Weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift ist, dass die Wohnung zum einen beim Erwerber unverzüglich

zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim) und zum anderen deren Fläche die Größe von 200 Quadratmeter 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. 4 Buchst. c Satz 5 ErbStG).

Unter vergleichbaren Voraussetzungen bleibt auch der Erwerb eines Familienheims durch den Ehegatten des Erblassers von Todes wegen (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG) und unter Lebenden (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG) steuerfrei. Die Gewährung der Steuerbefreiung erfordert nach dem Gesetzestext jedoch stets, dass die Wohnung „beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist“ bzw. - beim Erwerb unter Lebenden -, dass die Wohnung „zu eigenen Wohnzwecken“ genutzt wird (sogenanntes Familienheim). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG erfordert eine verfassungsrechtlich gebotene, einschränkende Auslegung der Steuerbefreiung zudem, dass sich in der erworbenen Wohnung der „Mittelpunkt“ des familiären Lebens befindet (BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 II R 35/11, BStBl II 2013, 1051). Das Finanzgericht (FG) München hat diese Rechtsprechung auf den Begriff der Selbstnutzung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c Satz 1 ErbStG übertragen (Urteil vom 22. Oktober 2014 4 K 2517/12, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2015, 238). Dies entspricht auch den Ausführungen in den Gesetzesmaterialien (Bundestagsdrucksache 16/11107, S. 9).

2. Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall reicht die von der Klägerseite vorgetragene „gelegentliche Nutzung“ zweier Räumen durch die Klägerin für die Gewährung der Steuerbefreiung nicht aus, da die streitgegenständliche Wohnung hierdurch nicht den Lebensmittelpunkt der Klägerin bildet. Entgegen der Ansicht der Klägerseite ist hierbei nicht von Relevanz, dass die Klägerin lediglich einen Miteigentumsanteil und nicht das Alleineigentum

an dem Grundstück erworben hat. Der Senat verkennt hierbei nicht, dass der erworbene Miteigentumsanteil die Klägerin nicht zur alleinigen und uneingeschränkten Nutzung der Wohnung berechtigt. Aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts der Steuerbefreiungsvorschrift, die nicht zwischen (Allein)Eigentum und Miteigentum unterscheidet, ist er aber überzeugt, dass die Gewährung der Steuerbefreiung auch beim Erwerb eines Miteigentumsanteils voraussetzt, dass der Erwerber das Objekt nicht nur (gelegentlich) zu Wohnzwecken nutzt, sondern dass es den Mittelpunkt seines familiären Lebens bildet.

3. Auch die unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken an ihre Mutter als Angehörige stellt keine „Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ der Klägerin dar. Eine entsprechende Anwendung der Regelung des § 4 Satz 2 EigZulG kommt nach Überzeugung des Gerichts im Streitfall bereits deswegen nicht in Betracht, weil der Gesetzgeber - abweichend von § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG - im EigZulG die unentgeltliche Überlassung an Angehörige als „Sonderfall“ geregelt hatte.

Anhaltspunkte für eine planwidrige Regelungslücke in der Steuerbefreiungsvorschrift, die eine Ausdehnung des Begriffs der Selbstnutzung auf die unentgeltliche Überlassung an Angehörige rechtfertigen könnten, finden sich weder im ErbStG selbst, noch in den Gesetzesmaterialien (vgl. Bundestagsdrucksache 16/11107). Auch die bisherige Rechtsprechung und die Literatur haben sich - soweit ersichtlich - nicht für eine solche Ausdehnung des Anwendungsbereichs ausgesprochen. Der Verweis der Klägerin auf das Urteil des BFH vom 26. Januar 1994 (X R 94/91, BStBl II 1994, 544) geht nach Überzeugung des Gerichts fehl, weil sich der BFH in dieser Entscheidung lediglich für eine Ausdehnung des Begriff „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (im Sinne des § 10e EStG a. F.) auf die Fälle der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an (unterhaltsberechtigten) Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 5 EStG ausgesprochen hat (BFH, a.a.O., unter 1. Buchst. g der Entscheidungsgründe).

Zudem wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass eine Steuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG ausscheidet, wenn bei einem Erwerb von Todes wegen die Selbstnutzung durch das Kind aufgrund eines Nutzungsrecht des Ehegatten ausgeschlossen ist (Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, ErbStG, Loseblatt, Stand Februar 2015, § 13, Rdnr. 40). Darüber hinaus hat sich der BFH in seinen Entscheidungen zu § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zudem für eine einschränkende Auslegung der Steuerbefreiungsvorschriften für Familienheime ausgesprochen (Urteile vom 18. Juli 2013 II R 35/11, BStBl II 2013, 1051 und vom 3. Juni 2014 II R 45/12, BStBl II 2014, 806).

4. Der Senat konnte auch nicht die Überzeugung gewinnen, dass die Besonderheiten des Streitfalls eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erfordern. Zwar trägt die Klägerin zu Recht vor, dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung, nämlich den gemeinsamen familiären Lebensraum in Form eines besonders geschützten Familiengebrauchsvermögens nicht nur bei Ehegatten, sondern auch bei Hausgemeinschaften von Eltern und Kindern krisenfest zu erhalten (vgl. Bundestagsdrucksache 16/11107, S. 9), widerspräche es prinzipiell nicht, den Erwerb eines Familienheimes auch dann steuerfrei zu stellen, wenn dieses nicht vom erwerbenden Kind, sondern von dem - bei eigenem Erwerb steuerfrei zu stellenden - Ehegatten zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Im Schrifttum wird insoweit die Ansicht vertreten, dass es in Konstellationen wie dieser als systematisch und ggf. teleologisch zu reduzierender Webfehler des Gesetzes erscheine, dass engste Angehörige, also Ehepartner und Kinder, jeweils für sich von Todes wegen begünstigt erben können, wenn jeweils einer bzw. eine Gruppe Eigentümer des Objektes wird und es zugleich selbst bewohnt, während es umgekehrt schädlich sein soll, wenn Eigentum und Nutzungsrecht beider Personengruppen auseinanderfallen (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt, Stand Oktober 2014, § 13, Rdnr. 68 mit Verweis auf Brüggemann, „Steuerbefreiung für Wohnimmobilien und die Einräumung von Nutzungsrechten“ in Erbfolgenbesteuerung - ErbBstg - 2012, 75-79). Nach der Überzeugung des Senats handelt es sich aber bei der vom Gesetzgeber in § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vorgenommenen Differenzierung zwi-

schen den unter den Buchstaben a, b und c geregelten Alternativen um eine bewusste Entscheidung. An deren Folge, dass nur diejenigen Erwerbe steuerfrei zu stellen sind, bei denen der Erwerber in eigener Person das Familienheim zu Wohnzwecken nutzt, ist auch die Rechtsprechung nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) gebunden (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 3. Juni 2014 II R 45/12, BStBl II 2014, 806).

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

III. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.