
Datum: 10.03.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2245/19 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:0310.4K2245.19ERB.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Klägerin ist die Tochter der Erblasserin. 1

Die Erblasserin war Eigentümerin eines mit einem Zweifamilienhaus bebauten Grundstücks. Eine der Wohnungen nutzte die Erblasserin selbst, die andere Wohnung hatte die Tochter der Klägerin angemietet. Die Gesamtwohnfläche beträgt 250 m². 2

Die Erblasserin verstarb am 23.7.2016. Sie wurde von der Klägerin allein beerbt. 3

Die Klägerin bezog gemeinsam mit ihrem Ehemann nach der Durchführung von Renovierungsarbeiten Anfang 2018 die von der Erblasserin bis zu ihrem Tod genutzte Wohnung in dem Haus. 4

Am 26.1.2017 reichte die Klägerin eine Erbschaftsteuererklärung ein. Eine Steuerbefreiung für das Grundvermögen wurde nicht geltend gemacht, insbesondere wurde die Anlage „Steuerbefreiung Familienheim“ nicht beigefügt. Der Beklagte setzte im Februar 2017 zunächst 3.927 € Erbschaftsteuer gegen die Klägerin fest, wobei das streitgegenständliche Grundstück erklärungsgemäß mit einem Wert von 261.000 € als steuerpflichtig behandelt wurde. Der Bescheid wurde bestandskräftig. 5

Unter Verweis auf den Feststellungsbescheid des Finanzamtes vom 10.12.2018 änderte der Beklagte den ursprünglichen Bescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ab und setzte unter dem 6

7

1.3.2019 gegen die Klägerin nunmehr 79.380 € Erbschaftsteuer fest. Dabei setzte es das streitgegenständliche Grundstück mit dem vom Finanzamt festgestellten Wert von 734.148 € an.

Mit ihrem dagegen eingelegten Einspruch trug die Klägerin vor: Ihr stehe für die von der Erblasserin genutzte Wohnung mit einer Wohnfläche von 185 m² die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zu. Sie habe mit der Selbstnutzung der von der Erblasserin bewohnten Wohnung erst am 15.1.2018 beginnen können. Zuvor hätten der Hausrat und teilweise hochwertiges Inventar ausgeräumt sowie veräußert werden müssen. Das habe sich bis in den Januar 2017 hingezogen. Die Arbeiten hätten sich wegen ihrer Hüftprobleme verzögert. Da sich seit dem Tod des Ehemannes der Erblasserin im Jahr 2007 ein erheblicher Renovierungsbedarf angestaut habe, habe die Wohnung vor der von ihr im Zeitpunkt des Erbfalls beabsichtigten Selbstnutzung erst in einen zeitgemäßen Zustand gebracht werden müssen. Deshalb hätten die Fußböden erneuert, die Fenster ausgetauscht und die Bäder renoviert werden müssen. Ferner hätten Elektro- und Malerarbeiten ausgeführt werden müssen. Im Zeitraum von Februar bis März 2017 habe sie Gespräche mit Handwerkern geführt und Angebote eingeholt. Die Abgabe der Angebote durch die Handwerker habe sich wegen der guten Auslastung im Ausbaugewerbe bis zum April 2017 verzögert. Erste Aufträge habe sie im Mai 2017 erteilt. Durch ihre fortschreitenden Hüftprobleme sei ihr die gebotene Bauüberwachung nicht immer möglich gewesen. Deshalb seien die Arbeiten nicht entsprechend dem vorgesehenen Zeitplan ausgeführt worden. Die Renovierung des Bads sei erst im November 2017 abgeschlossen worden.

8

Die Klägerin übersandte eine tabellarische Übersicht hinsichtlich der durchgeführten Arbeiten, wobei neben Ausräum- und Entrümpelungsarbeiten im Wesentlichen der Einbau einer neuen Küche, neuer Fenster und eines Treppenlifts sowie Installations- und Bodenarbeiten ausgewiesen wurden. Als Einzugsdatum gab sie darin den 19.2.2018 an.

9

Der Beklagte wies den Einspruch mit Entscheidung vom 17.7.2019 zurück und führte aus: Die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG lägen nicht vor, weil die Klägerin erst am 19.2.2018 und damit nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall in die von der Erblasserin genutzte Wohnung eingezogen sei. Die Klägerin habe nicht dargelegt, dass ihr ein früherer Einzug aus zwingenden, von ihr nicht zu vertretenden Gründen nicht möglich gewesen sei. Die Auslastung des Baugewerbes sei ein allgemein bekanntes Problem gewesen. Es sei der Klägerin anzulasten, dass sie nicht auf eine zeitnahe Erstellung der Angebote gedrängt und keine weiteren Angebote eingeholt habe. Die Arbeiten an den Fußböden hätten erst am 19.10.2017 beginnen können, weil die Ausräumarbeiten verzögert durchgeführt worden seien. Die Klägerin hätte für das Ausräumen der Wohnung ein Unternehmen beauftragen müssen, um den Beginn der Renovierungsarbeiten zu beschleunigen. Sie habe zudem die neue Küche erst am 21.8.2017 bestellt, so dass diese erst am 6.12.2017 habe eingebaut werden können. Die Bauaufsicht hätte zumindest teilweise der Ehemann der Klägerin führen können.

10

Die Klägerin trägt mit ihrer Klage vor: Sie sei an einer früheren Selbstnutzung der Wohnung der Erblasserin durch Gründe gehindert gewesen, die nicht in ihrem Verantwortungsbereich gelegen hätten. Unter Berücksichtigung der Auslastung der Handwerker und der umfangreichen Baumaßnahmen könne ein Zeitraum von weniger als 18 Monaten bis zum Einzug als nicht zu lang angesehen werden. Dies auch deshalb, weil für sie von Anfang an ein Einzug in die Wohnung der Erblasserin festgestanden habe.

11

Die Klägerin beantragt,

12

1. den Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 1.3.2019 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.7.2019 mit der Maßgabe aufzuheben, dass es bei der Festsetzung vom 8.2.2017 verbleibt;	13
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	14
Der Beklagte beantragt,	15
die Klage abzuweisen.	16
Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung.	17
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakten sowie die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.	18
Entscheidungsgründe:	19
Die zulässige Klage ist unbegründet. Der Bescheid vom 1.3.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.7.2019 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	20
Der Erwerb des von der Erblasserin genutzten Teils des Grundvermögens ist nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG steuerfrei.	21
1. Nach dieser Regelung ist steuerfrei u.a. der Erwerb von Todes wegen des Eigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1-5 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, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist und soweit die Wohnfläche 200 m ² nicht übersteigt.	22
Um die Wohnung unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (§ 121 des Bürgerlichen Gesetzbuches) zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke zu bestimmen, muss der Erwerber innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen und durch den Einzug in die Wohnung tatsächlich umsetzen (Bundesfinanzhof –BFH –, Urteile v. 23.6.2015 – II R 39/13, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2016, 295, Rn. 23 und v. 28.5.2019 – II R 37/16, BStBl. II 2019, 678, Rn. 17). Die bloße Absicht der Selbstnutzung ist ebenso unzureichend wie die Vornahme von Vorbereitungshandlungen, etwa Renovierungsarbeiten (Finanzgericht – FG – Münster, Urteil v. 24.10.2019 – 3 K 3184/17 Erb, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2020, 214, Rev. anh. II R 46/19, Rn. 22, 28). Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann zwar eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und	23

dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist, umso höhere Anforderungen sind an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke zu stellen (BFH, Urteile vom 23.6.2015 – II R 39/13, BStBl. II 2016, 295, Rn. 26 und v. 28.5.2019 – II R 37/16, BStBl. II 2019, 678, Rn. 22). Zudem ist eine restriktive Auslegung der Vorschrift geboten, um im Hinblick auf bestehende verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Steuerbefreiung eine Überbegünstigung zu vermeiden (BFH, Urteil v. 28.5.2019 – II R 37/16, BStBl. II 2019, 678, Rn. 23, m.w.N.; FG Nürnberg, Urteil v. 4.4.2018 – 4 K 476/16, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht – UVR – 2018, 264, Rn. 53). Eine solche ist darüber hinaus auch deshalb erforderlich, weil der Erwerber es andernfalls in der Hand hätte, den durch die Behaltensfrist des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG vorgesehenen Zeitraum der Eigennutzung von mindestens zehn Jahren durch eine erheblich verzögerte Selbstnutzung zu verkürzen (FG Nürnberg, Urteil v. 4.4.2018 – 4 K 476/16, UVR 2018, 264, Rn. 52).

2. Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin die von der Erblasserin genutzte Wohnung nicht unverzüglich nach dem Erbfall zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt. Während der Miteinzug des Ehemannes der Klägerin unschädlich ist (vgl. BFH, Urteil v. 5.10.2016 – II R 32/15, BStBl. II 2017, 130, Rn. 16), ist das Merkmal der Unverzüglichkeit nicht erfüllt. 24

Dabei kann offen bleiben, ob die Klägerin, wie sie mit der Klage geltend macht, in subjektiver Hinsicht tatsächlich bereits im Zeitpunkt des Erbfalls zur Selbstnutzung entschlossen war. Denn es fehlt jedenfalls an einer tatsächlichen Umsetzung dieses Entschlusses binnen angemessener Frist. 25

Tatsächlich wurde die Selbstnutzung erst Anfang 2018 aufgenommen. Ungeachtet dessen, ob Einzugstermin der 15.1.2018 oder – wofür die im Einspruchsverfahren vorgelegte Zeittafel spricht – der 19.2.2018 war, waren seit dem Erbfall am 23.7.2016 jedenfalls etwa 18 Monate vergangen. Das verzögerte Ausräumen und die Renovierung der Wohnung waren Umstände im Einflussbereich der Klägerin, die ihr nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten wären. Solche besonderen Voraussetzungen, wie ein erst nach Beginn der Renovierungsarbeiten entdeckter gravierender Mangel der Wohnung (BFH, Urteile v. 23.6.2015 – II R 39/13, BStBl. II 2016, 295, Rn. 26 und v. 28.5.2019 – II R 37/16, BStBl. II 2019, 678, Rn. 22), lagen hier nicht vor. Bei den ausgeführten Handwerkerleistungen handelt es sich vielmehr um reguläre Renovierungs- und Modernisierungsarbeiten. Auch ein möglicher Mangel an Handwerksbetrieben, die die Renovierungsarbeiten hätten ausführen können, war – anders als die vom BFH angesprochenen versteckten Mängel – bereits zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin vorhersehbar. Ebenso war der Umstand, dass aus Sicht der Klägerin erheblicher Renovierungsbedarf bzw. ein Instandhaltungsrückstand vorlag, jedenfalls unmittelbar nach dem Erbfall erkennbar. Der Klägerin ist deshalb anzulasten, dass sie die Handwerker nicht früher mit der Erstellung von Angeboten beauftragt hat bzw. nicht weitere Handwerksbetriebe angesprochen hat. So fand die erste Besichtigung der Wohnung durch den Fliesenleger erst am 16.12.2016 und damit beinahe fünf Monate nach dem Erbfall statt. Ortsbesichtigungen im Hinblick auf die Arbeiten an Böden, Türen und Fenstern fanden sogar erst im Januar 2017 statt, also gegen Ende des Sechs-Monats-Zeitraums. 26

Der Klägerin ist auch anzulasten, dass sie mit dem Ausräumen der Wohnung kein Unternehmen beauftragt hat. Nach der im Einspruchsverfahren vorgelegten Bestätigung einer Privatperson, hat sie dieser angeboten, diverse Einrichtungsgegenstände („Küche, Schlafzimmer, Wohnzimmergarnitur, Esszimmertisch mit Eckbank, Stühle, Porzellan und Glas“) zu übernehmen. Weiter ergibt sich aus der Bestätigung, dass die Klägerin ihn erst im 27

Spätherbst des Jahres 2016 und damit bereits Monate nach dem Erbfall angesprochen hat und dass dieser den Abtransport des Inventars nur in seiner Freizeit durchführen konnte. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin ihren Vortrag dahingehend ergänzt, dass Herr A nur am Wochenende zur Verfügung gestanden habe. Auch weist der Beklagte in der Einspruchsbegründung zurecht darauf hin, dass noch im August 2017 ein Container im Zuge der Hausentrümpelung abgeholt wurde. Damit dürfte das verzögerte Ausräumen der Wohnung zumindest mitursächlich dafür gewesen sein, dass sich auch die Bodenarbeiten verzögerten, mit denen letztlich erst im Oktober 2017 begonnen wurde. Die Bodenarbeiten dauerten noch bis Januar 2018 an und dürften daher u.a. für den späten Einzugstermin ausschlaggebend gewesen sein.

Die Klägerin hat überdies die neue Küche für die Wohnung erst am 21.8.2017 bestellt. Der Beklagte weist deshalb zu Recht darauf hin, dass dies zur Folge hatte, dass die neue Küche schließlich erst am 6.12.2017 eingebaut wurde. 28

Der Senat verkennt nicht, dass die Klägerin nach ihrem Vortrag insbesondere durch ein Hüftleiden eingeschränkt war und für einige Zeit nicht selbst die Aufträge erteilen und deren Ausführung überwachen konnte. Auch insoweit hätte sich die Klägerin indes externer, erforderlichenfalls professioneller Unterstützung bedienen können. Zudem hat sie auf den Einwand des Beklagten in der Einspruchsentscheidung, die Bauaufsicht hätte zumindest teilweise ihr Ehemann führen können, nicht vorgetragen, dass dieser dazu nicht in der Lage gewesen wäre. 29

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen (vgl. bereits FG Münster, Urteil v. 24.10.2019 – 3 K 3184/17 Erb, EFG 2020, 214, Rev. anh. II R 46/19, Rn. 30). 30