
Datum: 08.08.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3615/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0808.9K3615.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Erwerb eines der Klägerin von Todes wegen zugewandten lebenslangen unentgeltlichen Wohnrechts an der Obergeschosswohnung eines den Kindern des Erblassers (voraus-) vermachten bebauten Grundstücks nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes in der seit dem 1. Januar 2009 geltenden Fassung (ErbStG) steuerfrei bleibt.

2

Die Klägerin ist die Ehefrau des am 2. August 2009 verstorbenen Herrn A. Dieser hatte mit notariellem Testament vom 19. Mai 2004, teilweise geändert und ergänzt durch notarielles Testament vom 7. November 2008, seine beiden Kinder A1 und A2 sowie seine Ehefrau - die Klägerin - zu gleichen Teilen zu Erben eingesetzt und darüber hinaus verfügt, dass seine Kinder im Wege des Vorausvermachnisses unter anderem das jeweils hälftige Miteigentum an dem in B belegenen Grundstück C-Straße ... erhalten sollten. Die Vorausvermachnisse waren beschwert durch die Anordnung eines lebenslangen unentgeltlichen Wohnrechts zugunsten der Klägerin an der in den beiden Obergeschossen dieses Objekts befindlichen Wohnung, die die Klägerin und ihr Ehemann- der Erblasser - unstreitig bis zu dessen Tod gemeinsam bewohnt hatten. Das Wohnrecht sollte auch die Nutzung aller dem gemeinschaftlichen Gebrauch dienenden Räume, Anlagen und Einrichtungen einschließen. Außerdem sollte die Klägerin befugt sein, nach ihrer Wahl drei der vier in dem Anwesen vorhandenen Stellplätze auf Lebenszeit unentgeltlich zu nutzen. Ergänzend wurde der

3

Klägerin das Recht eingeräumt, die dingliche Absicherung sowohl des Wohnrechts als auch des Stellplatznutzungsrechts im Grundbuch auf eigene Kosten zu verlangen.

In der am 10. Juni 2010 von dem Testamentsvollstrecker und gleichzeitigen Bevollmächtigten der Klägerin eingereichten Erbschaftsteuererklärung beantragte dieser, der Klägerin für den Erwerb der Obergeschosswohnung des in B belegenen Objekts C-Straße ... bzw. für die Einräumung des Wohnrechts hieran gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4 b ErbStG die Steuerbefreiung für Familienheime zu gewähren. Die für eigene Wohnzwecke von der bisherigen Wohnung des Erblassers jetzt selbst und zuvor gemeinsam mit ihm genutzte Wohnfläche bezifferte die Klägerin mit 212 qm. Den Grundbesitzwert gab sie mit 1.043.472 € an. Die Anlage Erb 19 Steuerbefreiung Familienheim enthält in ihrer rückseitigen Anleitung u.a. den Hinweis, dass nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG der Erwerb von Todes wegen eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten begünstigt ist und dass als Familienheim das Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums belegenen bebauten Grundstück i.S. von § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Bewertungsgesetzes (BewG) gilt.

4

Mit notariellem Vermächtniserfüllungsvertrag vom 16. September 2010, auf dessen Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, übertrug der Testamentsvollstrecker zunächst in Erfüllung der vom Erblasser angeordneten Vorausvermächtnisse das in B belegene Grundstück C-Straße ... zu jeweils hälftigem Miteigentum auf die beiden Kinder des Erblassers A1 und A2. Sodann räumte er nach Maßgabe der vom Erblasser weiterhin getroffenen letztwilligen Verfügungen der Klägerin auf deren Lebenszeit ein unentgeltliches Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an der Wohnung in den beiden Obergeschossen des Anwesens C-Straße ... in B ein. Zur Sicherung dieses Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts bestellte er der Klägerin je eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit an dem belasteten Grundstück.

5

Durch Bescheid vom 5. Mai 2011 setzte der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung - AO) Erbschaftsteuer i.H. von 235.847 € gegen die Klägerin fest. Dabei ging er von einem Erwerbswert i.H. von insgesamt 1.697.374 € aus, in den das der Klägerin eingeräumte Wohnungsrecht an der Obergeschosswohnung des Objekts C-Straße ... mit einem - der Höhe nach unstreitigen - Kapitalwert von 442.024 € einfluss. Wegen der Einzelheiten der Wertermittlung wird auf die Ausführungen des Beklagten im Erörterungsschreiben vom 29. April 2011 Bezug genommen. Den Grundbesitzwert des nachlasszugehörigen Grundstücks C-Straße ... setzte er, da eine gesonderte Feststellung auf den Todestag im Zeitpunkt der Erbschaftsteuerveranlagung noch nicht durchgeführt war, im Wege der Schätzung (vorerst) mit 1.072.866 € an. Dem Begehren der Klägerin, ihr für den (anteiligen) Erwerb des Grundstücks C-Straße ... die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG zu gewähren, entsprach der Beklagte nicht. Zur Begründung verwies er auf die testamentarisch verfügte Verpflichtung der Klägerin zur Weitergabe des Objekts an die insoweit begünstigten Vermächtnisnehmer und gleichzeitigen Miterben A1 und A2, die gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 2 ErbStG der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung durch die Klägerin entgegenstehe. Das der Klägerin außerdem zugewandte Wohnrecht an der Obergeschosswohnung des Grundstücks stelle kein substantiell begünstigtes Vermögen i.S. der Befreiungsvorschrift dar.

6

Im Verlauf des Verfahrens über den Einspruch der Klägerin, mit dem diese sich gegen die Versagung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG wandte, erteilte der Beklagte ihr am 15. August 2011 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten, weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Erbschaftsteuerbescheid über 339.530 €. Dabei bezog

7

er das der Klägerin eingeräumte Wohn- und Mitbenutzungsrecht unverändert mit dem bisherigen Kapitalwert von 442.024 € in die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ein.

Unter dem 8. September 2011 stellte das zuständige Lagefinanzamt B den Grundbesitzwert für das Objekt C-Straße ... im Wege der Schätzung auf 1.301.569 € fest. Eine Auswertung dieses Bescheids für Zwecke der Erbschaftsteuer erfolgte nach Lage der Akten zunächst nicht. 8

Den Einspruch der Klägerin wies der Beklagte unter Beibehaltung des Nachprüfungsvorbehalts mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 24. Oktober 2011 als unbegründet zurück. Hierzu führte er im Wesentlichen aus: 9

Die Weitergabeverpflichtung eines dem Grunde nach begünstigungsfähigen Familienheims an einen Dritten stehe der Gewährung der Steuerbegünstigung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG an den zur Weitergabe Verpflichteten entgegen. Da der Erblasser in seinen Testamenten vom 19. Mai 2004 und 7. November 2008 verfügt habe, dass das Eigentum an dem in B belegenen Objekt C-Straße ... im Wege des Vorausvermächtnisses auf seine beiden Kinder übergehen solle, könne die zur Weitergabe verpflichtete Klägerin die Steuerbefreiung für den ursprünglich von Todes wegen erworbenen 1/3-Miteigentumsanteil an dem genannten Grundstück nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 2 ErbStG nicht für sich in Anspruch nehmen. 10

Soweit die Klägerin die Obergeschosswohnung aufgrund des ihr testamentarisch eingeräumten Wohnungsrechts selbst zu eigenen Wohnzwecken nutze, stehe ihr die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ebenfalls nicht zu. Die Begünstigung sei u.a. tatbestandlich mit dem Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG verknüpft. Der Erwerb eines bloßen Nutzungsrechts an einem Familienheim sei hingegen nicht von der Erbschaftsteuer befreit, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen werde. Dass der Gesetzgeber die Gewährung der Steuerbefreiung davon abhängig mache, dass der Steuerpflichtige Eigentum oder Miteigentum an dem Grundstück erwerbe, liege in seinem Ermessen und begegne keinerlei Bedenken. 11

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren weiter verfolgt, bei der Erbschaftsteuerfestsetzung über ihren Erwerb von Todes wegen die für Familienheime geltende Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG erwerbsmindernd zu berücksichtigen. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor: 12

Die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG sei auch für das ihr eingeräumte Wohnrecht zu gewähren. Die Nutzung des Familienheims aufgrund eines Wohnrechts könne nicht anders behandelt werden als die Zuwendung eines Familienheims unter Lebenden nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG oder der Erwerb von Todes wegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG. Die Argumentation des Beklagten berücksichtige nur einen Teil der Tatbestandsvoraussetzungen der Befreiungsvorschrift. Zu diesen Voraussetzungen gehörten der Erwerb von Todes wegen, das Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR gelegenen bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG und die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch den Erblasser bis zum Erbfall sowie die Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken durch den Erwerber. Der Nutzung des Familienheims durch den Erwerber komme nach dem Gesetzeswortlaut entscheidende Bedeutung zu. Dennoch werde diese Steuerbefreiung auch dann gewährt, wenn der Erwerber an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert sei. Dadurch werde im Gesetzestext zum Ausdruck gebracht, dass die Möglichkeit bzw. das Recht zur 13

Selbstnutzung für den Erhalt der Begünstigung ausreichend seien. Aus diesem Grunde entspreche es nicht der Intention des Gesetzgebers, wenn - wie hier - die tatsächliche Selbstnutzung aufgrund eines Wohnrechts der Besteuerung unterworfen werde, während die tatsächliche Nicht-Selbstnutzung steuerfrei gestellt werde. Aus diesen Überlegungen folge, dass das ihr - der Klägerin - eingeräumte Wohnrecht, in Ausübung dessen sie die Obergeschosswohnung tatsächlich selbst nutze, ebenfalls erbschaftsteuerfrei bleiben müsse. Insoweit bestehe eine Gesetzeslücke, die durch Auslegung geschlossen werden müsse.

Die in § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 2 ErbStG normierte Einschränkung für Fälle, in denen das begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen werden müsse, verstoße gegen die in der BT-Drucksache 16/11107 (Seite 8) niedergelegte Gesetzesbegründung zu § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG. Danach solle die Regelung zur Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten und Lebenspartner neben dem Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraumes auch dem Ziel der Lenkung in Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers dienen. Das Familiengebrauchsvermögen solle krisenfest erhalten werden.

14

Dieser Zweck werde nicht erreicht, wenn - wie hier - das Familienheim bei den Kindern besteuert werde, weil diese es nicht selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzen, und ihr - der Klägerin - die Befreiung mit der Begründung versagt werde, sie sei zur Weiterleitung des Eigentums auf die Kinder verpflichtet. Da ihr durch die Einräumung des Wohnrechts keine Liquidität zugeflossen sei, müsse sie die Erbschaftsteuer aus dem restlichen durch den Erbfall erworbenen Vermögen entrichten. Die Besteuerung des Wohnrechts bei ihr - der Klägerin - und die gleichzeitige Besteuerung des Eigentumserwerbs bei den Kindern verstoße gegen Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

15

Die Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis c ErbStG griffen insgesamt zu kurz, weil Regelungen, wie sie der Erblasser im vorliegenden Fall getroffen habe, von ihnen nicht erfasst würden. Dabei handele es sich um eine in der Praxis weit verbreitete Gestaltung, die dem Erhalt des Vermögens dienen solle. Der Gesetzgeber habe das Familienvermögen schützen wollen und dabei den häufig vorkommenden Lebenssachverhalt der Übertragung von Familienwohnheimen unter Vorbehalt des Wohnrechts zur Absicherung des überlebenden Ehegatten nicht bedacht. Die Versagung der Steuerbefreiung möge in solchen Fällen einer Weitergabeverpflichtung gerechtfertigt sein, in denen der Erwerber das Familienwohnheim tatsächlich nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen wolle. In den Fällen hingegen, in denen - wie hier - der überlebende Ehepartner abgesichert werden solle, sei dies nicht gerechtfertigt. Das Weitergabeverbot des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 2 ErbStG müsse daher unter Berücksichtigung von Art. 6 GG in der Weise einschränkend ausgelegt werden, dass eine Besteuerung erst statfinde, wenn aufgrund einer Übertragung des Familienwohnheims dieses tatsächlich nicht mehr zu Wohnzwecken innerhalb der Familie genutzt werde. Daher sei die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG abweichend vom Gesetzeswortlaut auch auf dem Ehegatten eingeräumte Wohnrechte anwendbar (Hinweis auf Troll / Gebel / Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 68).

16

Der Beklagte hat der Klägerin unter dem 1. August 2012 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten, weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid erteilt, mit dem er die Erbschaftsteuer aus hier nicht entscheidungserheblichen Gründen auf 335.293 € erhöht hat. Dieser Bescheid ist gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden.

17

Die Klägerin beantragt,

18

19

den geänderten Erbschaftsteuerbescheid vom 1. August 2012 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG für das Objekt C-Straße ... in B berücksichtigt wird,	
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	20
Der Beklagte beantragt,	21
die Klage abzuweisen,	22
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	23
Zur Begründung nimmt er zunächst vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus:	24
Ob es gerechtfertigt wäre, auch Nießbrauch oder Wohnrecht, dem überlebenden Ehegatten nicht selten gewährt, nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG zu begünstigen, könne aufgrund des den Erwerb des Familienheims selbst verlangenden Gesetzeswortlauts nach geltendem Recht dahingestellt bleiben. Denn auch ohne ausdrückliche Regelung wie bei § 13c ErbStG (vgl. dazu Abschnitt 36 Abs. 6 Satz 4 AE ErbSt bzw. RE 13c Absatz 6 Satz 5 ErbStR 2011) könne ein übertragenes Nutzungsrecht bei der Qualifikation des Zuwendungsgegenstands nicht einem Grundstück gleich erachtet werden (Hinweis auf Troll / Gebel / Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 68).	25
Zudem stehe die Steuerbefreiung unter dem Nachversteuerungsvorbehalt. Sie verlange die Selbstnutzung der Wohnung als Eigentümer über einen Zeitraum von zehn Jahren; eine Weiterübertragung unter Nutzungsvorbehalt sei als Verstoß gegen den Nachversteuerungsvorbehalt anzusehen (RE 13.4 Abs. 6 Sätze 1 und 2 ErbStR 2011).	26
Eine Gesetzeslücke, die durch Auslegung geschlossen werden müsse, sei entgegen der Ansicht der Klägerin nicht vorhanden.	27
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Rechtsstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten ergänzend Bezug genommen.	28
Entscheidungsgründe	29
Die Klage ist unbegründet.	30
I. Der nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens gewordene Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 1. August 2012 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin daher nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO). Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, ihr für den Erwerb des Wohnrechts an der Obergeschosswohnung des den Kindern des Erblassers vermachten Grundstücks C-Straße ... in B die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG zu gewähren.	31
1. Nach Satz 1 dieser Vorschrift bleibt der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums (u.a.) an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG durch den überlebenden Ehegatten steuerfrei, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist	32

(Familienheim). Ein Erwerber kann die Steuerbefreiung gemäß Satz 2 dieser Bestimmung nicht in Anspruch nehmen, soweit er das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss. Die Gewährung der Steuervergünstigung für das in Satz 1 der Vorschrift legal definierte „Familienheim“ setzt danach voraus, dass folgende Tatbestandsmerkmale - kumulativ - erfüllt sind:

- a) Es handelt sich um einen Erwerb von Todes wegen i.S. von § 3 ErbStG (in Abgrenzung zu den nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG begünstigten Schenkungen unter Lebenden, § 7 ErbStG), wozu insbesondere Erwerbe durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB), durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. §§ 2147 ff BGB) oder durch ein Schenkungsversprechen auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 2301 BGB), aber auch die (fiktiven) Erwerbstatbestände des § 3 Abs. 2 ErbStG gehören (vgl. z.B. Viskorf in NWB-Kommentar zum ErbStG und BewG, § 13 ErbStG Rz. 51, Moench / Kien-Hümbert, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 33, und Schmidt in Tiedtke, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 147). 33
 - b) Erwerber ist der überlebende Ehegatte oder der überlebende Lebenspartner. 34
 - c) Erwerbsgegenstand ist das Eigentum oder Miteigentum (u.a.) an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück i.S. von § 181 Abs. 1 bis 5 BewG. 35
 - d) Der Erblasser muss darin bis zu seinem Tod selbst gewohnt haben oder an der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken aus zwingenden Gründen gehindert gewesen sein. 36
 - e) Die Wohnung muss beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein. 37
 - f) Als Negativvoraussetzung: Der Erwerber darf nicht auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers, also z.B. eines testamentarisch angeordneten (Voraus-) Vermächtnisses, einer Auflage, einer Teilungsanordnung oder eines Erbvertrags, zur Weitergabe des (potentiell) begünstigten Vermögens auf einen Dritten verpflichtet sein; die Befreiung soll vielmehr allein dem Letzterwerber zugutekommen, sofern dieser zum begünstigten Personenkreis gehört (Moench / Kien-Hümbert. ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 35, und Viskorf in NWB-Kommentar zum ErbStG und BewG, § 13 ErbStG Rz. 79). 38
2. Im vorliegenden Fall sind nicht alle vorgenannten Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ erfüllt. 39
- a) Soweit die Klägerin auf Grund ihrer testamentarischen Erbeinsetzung neben den Kindern des Erblassers entsprechend ihrer Quote zu einem Drittel Miteigentümerin des nachlasszugehörigen Grundstücks C-Straße ... in B geworden war, ist ihr zwar mit Versterben des Erblassers - zunächst - von Todes wegen das Miteigentum an einem in B und mithin im Inland belegenen bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 BewG, d.h. einem Zweifamilienhaus, angefallen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB). Sie war jedoch durch das zugunsten der Kinder des Erblassers ausgesetzte, mit notariellem Vertrag vom 16. September 2010 anordnungsgemäß vollzogene Vorausvermächtnis und mithin auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers verpflichtet, das ihr anteilig zugefallene Eigentum an dem begünstigten Vermögensgegenstand auf einen Dritten - nämlich die Kinder als (Voraus-) Vermächtnisnehmer - zu übertragen. Für diesen Fall schließt § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 2 ErbStG, wie der Beklagte zutreffend erkannt hat, die Inanspruchnahme der 40

Steuerbefreiung durch den (Erst-) Erwerber ausdrücklich aus.

b) Soweit die Klägerin ihre Anspruchsberechtigung aus dem ihr vom Erblasser eingeräumten Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an Teilen der Immobilie herleitet, liegen zwar die Voraussetzungen zu d) und e) vor, da der Erblasser die in dem Anwesen C-Straße ... befindliche, 212 qm große Obergeschosswohnung unstreitig bis zu seinem Tod zusammen mit seiner Ehefrau - der Klägerin - zu eigenen Wohnzwecken genutzt und die Klägerin diese Nutzung auch nach dem Tod ihres Ehemannes - des Erblassers - fortgesetzt hat. Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch die Klägerin erfolgte jedoch nicht als Eigentümerin oder Miteigentümerin des begünstigten Vermögens, sondern als Inhaberin eines ihr vom Erblasser letztwillig zugewandten Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts hieran. 41

c) Die Ansicht der Klägerin, der Nutzung des Familienheims durch den Erwerber zu eigenen Wohnzwecken komme die entscheidende Bedeutung für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG zu, findet entgegen ihrer Einschätzung weder im Gesetzeswortlaut noch in den sonstigen für die Normauslegung heranzuziehenden Umständen eine Stütze. Das Gesetz enthält vielmehr eine abschließende Aufzählung diverser Tatbestandsmerkmale, die in ihrer Gesamtheit erfüllt sein müssen, um den Anspruch auf Gewährung der Steuerbefreiung zu begründen. Dass einzelnen dieser Merkmale im Verhältnis zu den anderen eine größere oder gar die „entscheidende“ Bedeutung zukommen soll, ist nicht ersichtlich. Aber selbst wenn innerhalb der Tatbestandsvoraussetzungen eine derartige „Bedeutungshierarchie“ bestünde, würde dies nichts an dem Erfordernis ändern, dass für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG alle in dieser Vorschrift genannten Tatbestandsmerkmale, also auch etwaige „weniger bedeutsame“ Voraussetzungen, (kumulativ) vorliegen müssen. 42

3. Der mit der Klage weiterhin vorgetragenen Auffassung, die Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG sei bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen im Wege der Analogie auch auf solche Sachverhalte anzuwenden, in denen der potentiell zum begünstigten Personenkreis gehörende Erwerber - wie hier - eines der genannten Grundstücke ganz oder teilweise auf der Grundlage eines (bloßen) Nutzungsrechts zu eigenen Wohnzwecken selbst nutzt, vermag sich der erkennende Senat ebenso wenig anzuschließen wie der vorrangig zu prüfenden Möglichkeit einer erweiternden Auslegung des Begünstigungstatbestands. 43

a) Nach Ansicht des erkennenden Senats kann die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG, die ausdrücklich auf den Erwerb von Todes wegen „des Eigentums oder Miteigentums“ an einem der gesetzlich festgelegten Objekte abstellt, auch unter Berücksichtigung der den Materialien zu entnehmenden Gesetzesbegründung nicht dahin verstanden werden, dass über den eindeutigen Gesetzeswortlaut hinaus auch der Erwerb eines bloßen Wohn- oder sonstigen Nutzungsrechts von der Erbschaftsteuer befreit sein soll (so im Ergebnis auch Jülicher in Troll / Gebel / Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 68, der die Frage, ob es gerechtfertigt wäre, auch Nießbrauch und Wohnrecht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG zu begünstigen, „auf Grund des den Erwerb des Familienheim selbst verlangenden Wortlauts der Vorschrift“ nach geltendem Recht dahingestellt sein lässt). 44

aa) Grundlage jeder Auslegung ist der Gesetzestext. Dabei können einzelne Tatbestandsmerkmale zwar zum Teil eng, zum Teil weit ausgelegt werden. Eine extensive Auslegung des Normenwortlauts ist jedoch nicht zulässig, wenn der Wortsinn einzelner Tatbestandsmerkmale so eindeutig ist, dass für eine weitergehende Interpretation kein Raum mehr bleibt. Je konkreter eine gesetzliche Vorschrift gefasst ist, desto weniger Raum ist für eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung (Klein / Gersch, AO, Kommentar, § 4 Rz. 45

27, m.w.N.). Der noch mögliche Wortsinn begrenzt die Auslegungsfähigkeit (BFH-Urteil vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BStBl II 1974, 295, 296, m.w.N.).

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen schließt der noch mögliche Wortsinn des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG es aus, diese Vorschrift unmittelbar auch auf den Erwerb eines bloßen Wohnungs- oder sonstigen Nutzungsrechts an einem der begünstigten Objekte anzuwenden. 46

Der bürgerlich-rechtliche Begriff des „Eigentums“ oder „Miteigentums“ wird durch die Regelungen des BGB, insbesondere durch die §§ 903 ff BGB und die dazu ergangene Zivilrechtsprechung bestimmt. Danach ist Eigentum das umfassendste dingliche Herrschaftsrecht, das die Rechtsordnung an einer beweglichen und unbeweglichen Sache zulässt (Palandt / Bassenge, Kommentar zum BGB, Überblick vor § 903 Rz. 1). Nach § 903 Satz 1 BGB kann der Eigentümer einer Sache, soweit nicht das Gesetz oder Rechte Dritter entgegenstehen, mit der Sache nach Belieben verfahren und andere von jeder Einwirkung ausschließen. Miteigentum als Unterform des Eigentums liegt vor, wenn das Eigentum an einer Sache mehreren nach Bruchteilen zusteht (§ 1008 BGB). 47

Demgegenüber handelt es sich bei dem Wohnungsrecht um einen Sonderfall der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit mit nießbrauchsähnlicher Gestaltung in der Form, dass der Berechtigte ein Gebäude oder einen Teil davon unter Ausschluss des Eigentümers als Wohnung nutzen kann (§ 1093 Abs. 1 BGB). Ist das Recht - wie hier - auf einen Teil des Gebäudes beschränkt, so kann der Berechtigte die zum gemeinschaftlichen Gebrauch der Bewohner bestimmten Anlagen und Einrichtungen mitbenutzen (§ 1093 Abs. 3 BGB). Das Wohnungsrecht weist dem Berechtigten daher nur einen kleinen Ausschnitt derjenigen Befugnisse zu, die in ihrer Gesamtheit üblicherweise dem Grundstückseigentümer als dem Inhaber der umfassenden dinglichen Sachherrschaft zustehen. 48

Vor dem Hintergrund dieser im bürgerlichen Recht klar und eindeutig festgelegten Bedeutungsunterschiede zwischen dem Rechtsinstitut des Eigentums bzw. Miteigentums einerseits und dem des Wohnungsrechts (als Sonderform der Nutzungsrechte) andererseits ist eine auch das Wohnungsrecht einschließende Auslegung des in § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG enthaltenen Tatbestandsmerkmals „Eigentum oder Miteigentum“ nicht möglich. 49

b) Entgegen der Ansicht der Klägerin kommt auch eine analoge Anwendung dieser Begünstigungsvorschrift auf den Erwerb von Wohnungsrechten nicht in Betracht. 50

aa) Unabdingbare Voraussetzung der analogen Anwendung einer Rechtsnorm auf einen Sachverhalt, den diese Rechtsnorm nach ihrer durch den möglichen Wortsinn begrenzten Auslegung nicht mehr erfasst, ist, dass das Gesetz lückenhaft ist, d.h. keine Regelung für den zu beurteilenden Sachverhalt enthält. Eine Lücke - als planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts (Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Seite 30) - liegt überall, aber auch nur dort vor, wo es, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht einer vom Gesetz gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage, Seite 357 f). Mit anderen Worten: Eine Gesetzeslücke ist anzunehmen, wenn ein Gesetz keine Regelung für einen bestimmten Sachverhalt enthält, der nach dem Gedanken des Gesetzes hätte geregelt werden müssen (BFH-Urteil vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BStBl II 1974, 295, 297, und Klein / Gersch, AO, Kommentar, § 4 Rz. 36). „Offen“ ist die Regelungslücke, wenn das Gesetz völlig schweigt, weil bei seinem Zustandekommen ein bestimmter Sachbereich oder eine einzelne Frage eines solchen Sachbereichs entweder absichtlich nicht geregelt, sondern die Regelung der Rechtsprechung 51

überlassen oder übersehen worden ist (Tipke / Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 351, m.w.N.). Demgegenüber liegt ein sogenannter „rechtspolitischer Fehler“ vor, wenn sich eine gesetzliche Regelung lediglich rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig erweist (Larenz, a.a.O., Seite 353, und Canaris, a.a.O., Seite 33 f und 73, sowie BFH-Urteil vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BStBl II 1974, 295, 297). Die Feststellung, ob eine planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts oder nur ein rechtspolitischer Fehler vorliegt, kann im Einzelfall beträchtliche Schwierigkeiten bereiten, sofern die Materialien des Gesetzes keine zweifelsfreien Hinweise in die eine oder andere Richtung geben (BFH-Urteil vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BStBl II 1974, 295, 297).

bb) Ausweislich der Gesetzesmaterialien verfolgt die zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Neuregelung den „Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums“ sowie die „Lenkung in Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers“ (BT-Drucks. 16/11107, 10, vgl. auch Viskorf in NWB-Kommentar zum ErbStG und BewG, § 13 ErbStG Rz. 48, Kobor in Fischer / Jüptner / Pahlke, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 36, Schmidt in Tiedtke, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 132, u.a.m.). Zum einen sollen die potentiellen Erblasser bereits zu Lebzeiten in ihrer Investitionsentscheidung dahingehend beeinflusst werden, ihr Vermögen in Grundvermögen anzulegen (vgl. Moench / Kien-Hümbert, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 32). Zum anderen soll „vor dem Hintergrund der Finanzmarktentwicklung des Jahres 2008 ... das Familiengebrauchsvermögen krisenfest erhalten werden“ (BT-Drucks. 16/11107, 10). Diese Vorstellungen des Reformgesetzgebers, die jedenfalls primär darauf abzielen, den Erhalt des Vermögensgegenstands „Immobilie“ zu fördern (vgl. hierzu kritisch Steiner, ErbStB 2011, 350, 352, m.w.N.), sprechen eher dafür, die Steuerbefreiung auf den Erwerb des (Mit-) Eigentums an einem der genannten Grundstücke, also den Erwerb „des Familienheims selbst“ (Jülicher in Troll / Gebel / Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 68), zu beschränken. Untermauert wird diese Annahme zudem durch die Regelungen zur Weitergabeverpflichtung (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b Sätze 2 und 3 ErbStG), durch die sichergestellt werden soll, dass nur demjenigen die Begünstigung gewährt wird, der auch das Eigentum an dem Familienheim erhält (Moench / Kien-Hümbert, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 35). Demgegenüber lassen sich Anhaltspunkte für die mit der Klage vorgetragene Ansicht, dass der Gesetzgeber trotz des eindeutigen Normenwortlauts auch andere Rechtspositionen wie etwa dingliche und / oder schuldrechtliche Nutzungsrechte an einer potentiell begünstigten Immobilie in den Befreiungstatbestand einbeziehen wollte, weder den Materialien noch anderen über die Gesetzgebungsmotive Auskunft gebenden Unterlagen entnehmen. Vor dem Hintergrund dieser Erkenntnis fehlt es an „zweifelsfreien Hinweisen“ (BFH-Urteil vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BStBl II 1974, 295, 297) für das Vorliegen einer - ggf. im Wege der Analogie zu schließenden - Regelungslücke. In diesen Fällen, in denen eine Regelung zwar möglicherweise verbesserungswürdig, aber eben nicht lückenhaft ist, scheidet eine Rechtsfortbildung aus, weil sich andernfalls das Gericht an die Stelle des Gesetzgebers setzen würde (BFH-Urteile vom 26. Juni 1986 IV R 151/84, BStBl II 1986, 741, 743, und vom 16. Dezember 1987 I R 350/83, BStBl II 1988, 600, 602, sowie Klein / Gersch, AO, Kommentar, § 4 Rz. 36).

Ob der im Schrifttum vereinzelt geäußerten Kritik zuzustimmen ist, wonach es als „Webfehler“ des Gesetzes anzusehen sei, dass engste Angehörige jeweils für sich von Todes wegen begünstigt erwerben können, wenn jeweils einer bzw. eine Gruppe Eigentümer des Objekts ist und es zugleich bewohnt, während es umgekehrt schädlich sein solle, wenn Eigentum und Nutzungsrecht gerade zwischen diesen beiden Personen(-gruppen) auseinanderfallen (so Jülicher in Troll / Gebel / Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 68 a.E.), bedarf bei dieser Sachlage keiner abschließenden Klärung.

c) Entgegen der Ansicht der Klägerin begegnet die Beschränkung des in § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG normierten Befreiungstatbestands auf den Erwerb des Vollrechts (Eigentum oder Miteigentum) auch keinerlei verfassungsrechtlichen Bedenken.

aa) Die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gewährleistet das Erbrecht als Rechtsinstitut und als Individualrecht. Die verfassungsrechtliche Garantie des Erbrechts lässt es gleichwohl zu, dass der Steuergesetzgeber eine Erbschaftsteuer (vgl. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG) vorsieht, die den durch den Erbfall beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit belastet (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172 = BStBl II 1995, 671). Dabei eröffnet ihm die Befugnis nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG, Inhalt und Schranken des Erbrechts gesetzlich zu bestimmen, eine weitreichende Gestaltungsbefugnis. Die Erbrechtsgarantie gewährleistet nicht das unbedingte Recht, den gegebenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen (BVerfG in BVerfGE 93, 165, 174 = BStBl II 1995, 671 ff). Auch der Erbschaftsteuergesetzgeber ist jedoch an die Begrenzungen gebunden, die sich für die Regelungsbefugnis nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG - außer aus dem grundlegenden Gehalt der Erbrechtsgarantie selbst - z.B. aus dem Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) und dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ergeben (BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 174 = BStBl II 1995, 671, 674 ff). Danach ist eine an Ehe und Familie anknüpfende steuerrechtliche Benachteiligung grundsätzlich untersagt, und die familiären Bezüge der nächsten Angehörigen zum Nachlass sind erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen (BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 174 ff = BStBl II 1995, 671, 674 ff, sowie BVerfG-Beschluss vom 28. Oktober 1997 1 BvR 1644/94, BVerfGE 1997, 1 ff, m.w.N.). Vor diesem Hintergrund leitet das BVerfG in ständiger Rechtsprechung aus dem Verwandtenerbrecht (Art. 6 Abs. 1 GG) und der Erbrechtsgarantie (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG) u.a. das Erfordernis her, den steuerlichen Zugriff bei (engen) Familienangehörigen, insbesondere bei Ehegatten und Kindern, derart zu mäßigen, dass diesen der jeweils überkommene Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder - bei kleineren Vermögen - völlig steuerfrei zugute kommt (BFH-Beschluss vom 14. Juli 2011 II B 27/11, BFH/NV 2011, 1881, m.w.N. aus der BVerfG-Rspr., vgl. auch Meincke, ErbStG, Kommentar, 16. Auflage, § 15 Rz. 2 und § 16 Rz. 1 sowie Einführung Rz. 10). Insoweit sieht es das BVerfG als verfassungsrechtlich unverzichtbar an, die Belastung mit Erbschaftsteuer - wie in §§ 15, 16 und 19 ErbStG geschehen - nach dem Grad der verwandtschaftlichen Beziehung abzustufen.

bb) Diese durch das Verwandtenerbrecht (Art. 6 Abs. 1 GG) bedingten verfassungsrechtlichen Vorgaben werden durch den Umstand, dass die Steuervergünstigung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 b ErbStG tatbestandlich an den Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem der gesetzlich näher bezeichneten Grundstücke anknüpft, nicht in Frage gestellt. Denn der Vergünstigungskatalog des § 13 ErbStG sieht - anders als die den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers Rechnung tragende Bestimmung des § 16 ErbStG - sachliche Befreiungen vor, die wegen des besonderen Gegenstands der Zuwendung oder sonstigen Vermögensanfalls aus in der Sache des Erwerbs liegenden Gründen gewährt werden (vgl. hierzu Meincke, ErbStG, Kommentar, 16. Auflage, § 13 Rz. 1 und § 16 Rz. 1).

Soweit das BVerfG in seiner zur Erbschaftsteuer ergangenen Entscheidung vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91 (BVerfGE 93, 165 ff) punktuell Bezug nimmt auf seinen die Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer betreffenden (und diese verneinenden) Beschluss 2 BvL 37/91 (BVerfGE 93, 121 = BStBl II 1995, 655) vom gleichen Tage, kann der

erkennende Senat dahinstehen lassen, ob und inwieweit das BVerfG auch eine besondere erbschaftsteuerliche Begünstigung des sogenannten „Gebrauchsvermögens“ verlangt hat (verneinend BFH-Beschluss vom 1. September 2004 II B 35/03 mit Anmerkung Steinhauß in jurisPR-SteuerR 26/2006). Selbst wenn es nämlich eine derartige Privilegierung für verfassungsrechtlich notwendig oder jedenfalls geboten hielte, wäre diesem Erfordernis durch die Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG genüge getan. Indem der Gesetzgeber die Gewährung der Steuervergünstigung davon abhängig gemacht hat, dass der Erwerber Eigentümer der Immobilie wird und diese außerdem selbst für eigene Wohnzwecke nutzt, also Eigentum und tatsächliche Nutzung in einer Person zusammenfallen, überschreitet er nicht die durch die Verfassung, insbesondere durch Art. 6 Abs. 1 GG, gezogenen Grenzen des durch Art. 14 Abs. 1 GG eröffneten Gestaltungsspielraums. In der Kommentarliteratur wird vielmehr umgekehrt diskutiert, ob die in der Gesetzesbegründung zu § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG angegebenen Verschonungsgründe überhaupt tragfähig sind in Anbetracht der Tatsache, dass dem Schutz des „Familienheims“ als „Familiengebrauchsvermögen“ bereits die mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz zum 1. Januar 2009 deutlich angehobenen persönlichen Freibeträge für Ehegatten, Kinder und Enkelkinder dienen (Viskorf in NWB-Kommentar zum ErbStG und BewG, § 13 ErbStG Rz. 49). Bei dieser Sachlage stellt sich daher nicht vorrangig die mit der Klage aufgeworfene Frage, ob der Anwendungsbereich des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG aus verfassungsrechtlichen Gründen erweiternd auszulegen ist, sondern es gilt primär zu klären, ob es einen tragfähigen Gemeinwohlgrund gibt, der es rechtfertigt, den Erwerb eines „Familienheims“ gegenüber anderen Erwerbsgegenständen steuerlich zu begünstigen (so offenbar Viskorf in NWB-Kommentar zum ErbStG und BewG, § 13 ErbStG Rz. 49).

- | | |
|---|----|
| 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. | 58 |
| 3. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zuzulassen, ob auch der Erwerb von Todes wegen eines bloßen Wohnrechts an einer nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG begünstigten Immobilie erbschaftsteuerbefreit ist. | 59 |