
Datum: 27.01.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 247/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0127.7K247.14.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG in Anspruch nehmen kann.

2

Der Kläger ist Alleinerbe seiner am ...2012 verstorbenen Mutter, ... (Erblasserin). Im Nachlass der Erblasserin befanden sich neben einem unbebauten Grundstück zwei mit Einfamilienhäusern bebaute Grundstücke. In dem Einfamilienhaus "24", ..., lebte die Erblasserin bis zu ihrem Tod selbst. Das Haus, "6", ... bewohnt seit August 2010 der Kläger. Das Grundstück " 6" mit einer Wohnfläche von ca. 100 m² erwarb die Erblasserin ihrerseits als Erbin der am2009 verstorbenen Frau L.

3

Mit Bescheid vom 22.3.2013 setzte der Beklagte gegenüber dem Kläger Erbschaftsteuer in Höhe von ... € fest, ohne eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zu berücksichtigen. Der Bescheid erging gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Gegen den Erbschaftsteuerbescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Er beantragte für das von ihm bewohnte Einfamilienhaus " 6", die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Die Erblasserin habe nach dem Erwerb des Hauses beabsichtigt, dort einzuziehen. Aufgrund ihrer Erkrankung Anfang 2010 sei es hierzu nicht mehr gekommen. Daraufhin habe sie ihm, dem Kläger, das Haus zunächst zur Renovierung überlassen. Als später absehbar gewesen sei, dass ein Umzug der Erblasserin nicht mehr in Betracht komme, habe er das Haus zum Bewohnen erhalten. Die Erblasserin habe darauf verzichtet, Miete zu verlangen. Stattdessen habe er aber die Renovierungskosten, die rund 90.000 € betragen hätten, getragen. Hilfsweise beantragte der Kläger, für das Grundstück " 6" einen

4

Freibetrag gem. § 13c ErbStG zu berücksichtigen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 2.1.2014 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer auf ... € fest, da er nunmehr (erstmal) die mit Bescheiden vom 13.6.2013 festgestellten (höheren) Werte der drei Nachlassgrundstücke (u.a. € für das Grundstück " 6" in) berücksichtigte. Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG oder § 13c ErbStG gewährte er für das Grundstück " 6" nicht, weil die Erblasserin das Haus nicht bis zu ihrem Tod zu eigenen Wohnzwecken genutzt habe und auch nicht aus objektiv zwingendem Gründen an einer entsprechenden Nutzung gehindert gewesen sei. Zwingende Hinderungsgründe in diesem Sinne lägen nur im Falle einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushaltes nicht mehr zulasse. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht erfüllt. Entgegen des Vortrags des Klägers sei weder glaubhaft, dass überhaupt ein Umzug der Erblasserin geplant gewesen sei, noch wäre aus den vorgetragenen Gründen ein solcher Umzug unmöglich gewesen. Die Erblasserin habe bis zu ihrem Ableben das ihr gehörende Einfamilienhaus, "24" in ... bewohnt und sei demnach offenkundig in der Lage gewesen, einen eigenen Haushalt zu führen. 5

Auch eine Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 13 c ErbStG komme nicht in Betracht, da am Besteuerungsstichtag keine Vermietung des Grundstück zu Wohnzwecken vorgelegen habe. Eines Verböserungshinweises (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO) habe es nicht bedurft, da der angefochtene Bescheid gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sei. 6

Mit der vorliegenden Klage begehrt der Kläger zuletzt nur noch die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG für das Grundstück " 6" in Es sei nicht zutreffend, dass die Erblasserin "offenkundig" in der Lage gewesen sei, einen eigenen Haushalt zu führen. Sie sei schwer erkrankt gewesen und von dem Kläger gepflegt worden. Sie sei ab dem 1.12.2009 zu 100 % körperbehindert gewesen und habe 2010 Krankheitsaufwendungen in Höhe von ... € gehabt. In 2011 seien weitere Krankheitskosten in Höhe von ... € angefallen. Auch in 2012 seien bis zum Tod noch einmal erhebliche Krankheitskosten entstanden. 7

In der mündlichen Verhandlung ergänzte bzw. änderte der Kläger seinen bisherigen Vortrag noch einmal. Er, der Kläger, habe ursprünglich mit seiner Familie das Haus "24" erhalten sollen, das bedeutend größer sei. Wegen des schlechten Zustandes des Hauses in der 6 hätte dieses aber vor Bezug durch die Erblasserin erst umfassend renoviert werden müssen. Weil die Erblasserin Anfang 2010 an Lungenkrebs erkrankt sei, sei es letztlich aber nicht mehr zu ihrem Umzug in die 6 gekommen. Der Kläger habe das Haus mit Geldern der Erblasserin renoviert und sei im August 2010 selbst dort eingezogen. Zu dieser Zeit sei seine Tochter eingeschult worden. Er habe sicherstellen wollen, dass sie bei einem möglichen späteren Umzug in das Haus "24" nicht die Schule hätte wechseln müssen. Ein Mietvertrag in Bezug auf seine Nutzung des Hauses 6 habe nicht bestanden. Seine Mutter habe zwar bis zuletzt alleine in dem Wohnhaus "24" gewohnt. Er, der Kläger, habe sich dort aber intensiv um sie gekümmert. Da er in diesem Gebäude sein Büro gehabt habe, sei er regelmäßig jeden Morgen um 8.00 Uhr dort gewesen und habe nach seiner Mutter geschaut. Nach ihrer Erkrankung an Lungenkrebs sei sie Anfang 2010 einige Monate in der Klinik bzw. in Reha gewesen. Später habe sie wieder in ihrem Haus gewohnt. Sie sei zuletzt so hilflos gewesen, dass sie im Wesentlichen nur noch mit dem Auto unterwegs gewesen sei, wenn sie das Haus verlassen habe. Sie sei dabei aber immer noch selbst gefahren. 8

Der Kläger beantragt, 9

den Erbschaftsteuerbescheid vom 22.3.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.1.2014 dahingehend zu ändern, dass unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG das Grundstück "6" in ... bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs mit einem Betrag von 0 € berücksichtigt wird.

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen. 12

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 13

Entscheidungsgründe 14

Die Klage ist unbegründet. 15

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 22.3.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.1.2014 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat es im Streitfall zu Recht abgelehnt, die Steuerbefreiung für Familienheime gemäß § 13 Absatz 1 Nr. 4c ErbStG zu gewähren. 16

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG bleibt u.a. der erbschaftsteuerrechtliche Erwerb des Eigentums an einem im Inland belegenen 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). 17

Im Streitfall hat der Beklagte dem Kläger die Steuervergünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG in Bezug auf das Haus in der zutreffend versagt, weil die Erblasserin das Haus vor ihrem Tod zu keiner Zeit zu eigenen Wohnzwecken nutzte (1.) und das Haus damit zumindest unter den Umständen des Streitfalles auf keinen Fall den Charakter eines zu begünstigenden Familienheimes hatte. Der Senat ist darüber hinaus im Streitfall auch nicht zu der Überzeugung gelangt ist, dass der Erblasserin ein Umzug in die 6 aus gesundheitlichen Gründen unmöglich war (2.). 18

1. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG erfordert eine verfassungsrechtlich gebotene einschränkende Auslegung, dass sich in der erworbenen Wohnung der „Mittelpunkt“ des familiären Lebens befindet (BFH-Urteil vom 18.7.2013 II R 35/11, BStBl II 2013, 1051). Diese Grundsätze sind nach Überzeugung des Senates auch auf den Begriff der Selbstnutzung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c Satz 1 ErbStG zu übertragen (so auch BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 13/13, BFH/NV 2015, 1644; FG München, Urteil vom 22.10.2014 4 K 2517/12, EFG 2015, 238; Hessisches FG, Urteile vom 30.9.2015 1 K 1654/14, Juris; vom 24.3.2015 1 K 118/15, EFG 2015, 1286; Revision unter Az. II R 32/15 anhängig). Dies entspricht auch den Ausführungen in den Gesetzesmaterialien 19

Vor diesem Hintergrund kann nach Überzeugung des erkennenden Senates § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG grundsätzlich nicht zur Anwendung kommen, wenn die Erblasserin bzw. der Erblasser niemals selbst in dem vererbten Haus oder der Wohnung gelebt hat. In diesen Fällen kann sich in dem Haus nämlich niemals der „Mittelpunkt des familiären Lebens“ befunden haben. Deshalb ist es in diesem Zusammenhang letztlich unerheblich, welche - ggf. zwingenden - Gründe der Aufnahme einer Nutzung durch die Erblasserin für eigene Wohnzwecke entgegenstanden. Der Senat schließt sich insoweit den Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 23. 6. 2015 (II R 13/13, BFH/NV 2015, 1644) zu der insoweit vergleichbaren Behaltensregelung in § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG an (zur Vergleichbarkeit siehe auch FG München, Urteil vom 22.10.2014 4 K 2517/12, EFG 2015, 238).

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c Satz 5 ErbStG bleibt die Steuerbefreiung für ein geerbtes Eigenheim erhalten, wenn der Erbe aus zwingenden Gründen vor Ablauf von zehn Jahren die Selbstnutzung des Familienheimes aufgeben muss. Diese Regelung bedeutet aber nach der überzeugenden Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 23.6.2015 (II R 13/13, BFH/NV 2015, 1644) nicht, dass zwingende Gründe, die einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entgegenstehen, dazu führen können, dass die Steuerbefreiung ohne jede Selbstnutzung eines Hauses zu Wohnzwecken zu gewähren ist. Sie können nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG lediglich die Steuerbefreiung eines bereits selbst genutzten Familienheims erhalten. Nimmt der Erwerber die Selbstnutzung eines Hauses zu eigenen Wohnzwecken aber überhaupt nicht auf, ist das von Todes wegen erworbene Haus kein Familienheim und damit der Erwerb nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG steuerbefreit (BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 13/13, BFH/NV 2015, 1644). Dieses Ergebnis entspreche, so der BFH, auch der Gesetzesbegründung. Danach gebiete es der Schutz des familiären Lebensraums, die Steuerbefreiung davon abhängig zu machen, dass das Kind das Familienheim auch tatsächlich selbst zu eigenen Wohnzwecken nutze (BT-Drucks 16/11107, S. 9). Im Übrigen sei das Erfordernis einer tatsächlichen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken des Kindes auch deshalb gerechtfertigt, weil die in § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG vorgesehene Steuerbefreiung verfassungsrechtlichen Bedenken unterliege (vgl. BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 13/13, BFH/NV 2015, 1644, m.w.N.).

Dies gilt nach Überzeugung des Senates in gleicher Weise im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG. Ohne eine jemals erfolgte Selbstnutzung der übergebenen Wohnung durch die Erblasserin oder den Erblasser kommen eine Qualifizierung als Familienheim und dementsprechend die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG grundsätzlich nicht in Betracht (zum Zeitpunkt und zur Qualität der Selbstnutzung vgl. FG München, Urteil vom 22.10.2014 4 K 2517/12, EFG 2015, 238).

Ob im Einzelfall unter ganz besonderen Umständen ausnahmsweise etwas anderes gelten könnte, kann der Senat im Streitfall offen lassen. Denn unter den Bedingungen des Streitfalles kommt eine Qualifizierung des Hauses in der 6 als steuerbegünstigtes Familienheim i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG nämlich schon deshalb nicht in Betracht, weil es letztlich zu einem Wahlrecht bzw. zu einer Verdoppelung der Familienheime in Bezug auf eine Erblasserin oder einen Erblasser führen würde. Die Erblasserin hat über Jahre bis zu ihrem Tod das Haus "24" bewohnt. Dieses Haus erfüllt zweifelsfrei die Anforderungen für ein Familienheim i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG. Hätte der Kläger, der bis heute in dem Haus in der 6 wohnt, das Haus "24" unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt, hätte ihm sicher die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1

ErbStG zugestanden. Würde man allein auf den Hinweis, die Erblasserin habe den Umzug in die 6 beabsichtigt, eine Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG zulassen, hätte dem Erben im Streitfall (faktisch) ein Wahlrecht zugestanden, das sicherlich nicht mit der verfassungsrechtlich gebotenen einschränkenden Auslegung der Regelung vereinbar ist. Hätte die Erblasserin noch weitere Abkömmlinge neben dem Kläger gehabt, so hätten bei der vom Kläger begehrten Gesetzesauslegung beide eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG beanspruchen können, wenn sie nach dem Erbfall als entsprechende Erben jeweils in das geerbte Haus eingezogen wären.

Daher sind auch insoweit die vom BFH für die Selbstnutzung im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG herausgearbeiteten Grundsätze auf § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG übertragbar (vgl. BFH-Urteil vom 23.6.2015 II R 13/13, BFH/NV 2015, 1644). Danach erfordert selbst die "Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung", dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Eine bloße Widmung zur Selbstnutzung durch den Erwerber, so der BFH, reiche nicht aus. Dementsprechend kann eine bloße Absichtserklärung des Erblassers erst recht nicht im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG ausreichen, wo der Gesetzgeber ausdrücklich eine „Selbstnutzung“ verlangt. 24

Eine Steuerbefreiung für das Haus "24" kommt aus o.g. Gründen nicht in Betracht, weil der Kläger dieses Haus unstreitig nicht unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt hat. 25

2. Der Senat ist im Übrigen auch nicht davon überzeugt, dass die Erblasserin im Streitfall aus „zwingenden Gründen“ i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG an einer Selbstnutzung des Hauses in der 6 gehindert war. Wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat, lebte die Erblasserin in dem Haus "24" noch bis zu ihrem Tod allein. Er hat sich zwar nach seinen Angaben intensiv um seine Mutter gekümmert. Er hat aber keine zwingenden Gründe dazu vorgetragen, weshalb die Erblasserin nach der Renovierung der 6 nicht dort habe einziehen können und er sich nicht dort um sie habe entsprechend kümmern können. Vielmehr hat der Kläger bestätigt, dass auch das Haus in der 6 im Wesentlichen barrierefrei gewesen sei. Auch die schwere Erkrankung an Lungenkrebs hat die Erblasserin offensichtlich nicht daran gehindert, ihr Leben bis zuletzt recht selbstbestimmt und eigenständig zu führen. So war sie nach Auskunft des Klägers immerhin noch bis zu ihrem Tode in der Lage, einen PKW selbständig im Straßenverkehr zu führen. 26

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 27