
Datum: 30.01.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1000/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0130.7K1000.17.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaftsteuergesetzes - ErbStG - für eine weitere Wohnung in Anspruch nehmen kann.

2

Der Kläger ist von Beruf ... und Er ist Alleinerbe seiner am ...09.2015 verstorbenen Mutter, Frau A (Erblasserin). Der Nachlass setzt sich aus diversen Bankguthaben sowie hälftigen Miteigentumsanteilen an drei Grundstücken zusammen. In dem streitgegenständlichen Mehrfamilienhaus B-Straße ... in F (Gesamtwohnfläche 490 qm) hatte die Erblasserin bis zu ihrem Tode zwei Wohnungen für sich und ihren Sohn, den Kläger, inne. Die Wohnung im Erdgeschoss ist 115 qm groß und räumlich nicht mit der Wohnung im Obergeschoss (125 qm) verbunden. Beide Wohnungen sind nur über das gemeinschaftliche Treppenhaus, welches auch von den übrigen Mietern genutzt wird, erreichbar. Der anliegende Garten, welcher ausschließlich von der Familie des Klägers genutzt werden durfte, konnte nur durch die Erdgeschosswohnung betreten werden. Beide Wohnungen wurden von der Erblasserin und dem Kläger gemeinsam genutzt. In der oberen Wohnung befanden sich die Schlafzimmer der Familienmitglieder (auch des Klägers), ein Badezimmer, die Küche und ein Wohnzimmer. Diese Wohnung wurde bereits vor dem Tod des Ehemanns der Erblasserin im Jahr 1995 ausschließlich privat in der oben beschriebenen Art und Weise genutzt. In der Wohnung im Erdgeschoss befanden sich zwei Arbeitszimmer, welche früher vom Kläger und von dessen Vater für dessen Berufsausübung als ... genutzt wurden. Nach dem Tod des Vaters blieb dessen Arbeitszimmer unverändert eingerichtet. Zudem befanden sich ein Wohnzimmer, ein Badezimmer und eine Küche in der Erdgeschosswohnung. Wenn

3

Gäste zu Besuch waren, wurden diese ausschließlich in der Erdgeschosswohnung empfangen.

Seit Oktober 2010 hielt sich die Klägerin überwiegend in der oberen Wohnung (1. Obergeschoss) auf. 4

Nach dem Tod der Erblasserin hielt der Kläger an der räumlichen Aufteilung und Nutzungsweise der beiden Wohnungen unverändert fest. 5

Mit Bescheid vom 29.08.2016 setzte der Beklagte erstmalig die Erbschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Diesen Bescheid änderte er am 25.10.2016 wegen gesonderter Feststellungen der Grundstückswerte und hob zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Im Änderungsbescheid berücksichtigte der Beklagte die gesetzliche Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG im streitgegenständlichen Objekt nur hinsichtlich der Wohnung im Obergeschoss in Höhe von 103.066 €. Dieser Betrag berechnete sich nach dem für den Miteigentumsanteil an dem Objekt B-Straße ... in F gesondert festgestellten Grundstückswert von 404.015 € (s. Feststellungsbescheid vom 11.10.2016) bezogen auf 125 qm im Verhältnis zu einer Gesamtwohnfläche von 490 qm. Eine Steuerbefreiung für die 115 qm große Erdgeschosswohnung wurde nicht berücksichtigt. 6

Mit seinem gegen den Änderungsbescheid eingelegten Einspruch begehrte der Kläger die Steuerfreistellung für beide Wohnungen, begrenzt auf 200 qm. Mit Einspruchsentscheidung vom 21.03.2017 hat der Beklagte den Einspruch als teilweise unbegründet zurückgewiesen und die Erbschaftsteuer auf 194.028 € festgesetzt. Er vertrat die Ansicht, dass eine Steuerbefreiung nur für eine der beiden Wohnungen in Betracht kommen könne. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG spräche in seinem Wortlaut nur davon, dass „eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken“ genutzt werden würde. Das Wort „eine Wohnung“ sei dabei numerisch zu verstehen. Daher sei dem Gesetz das Merkmal der Singularität des Familienheims als abgeschlossenen Bereich zu entnehmen. Beide Wohnungen an der B-Straße ... würden jedoch eigene abgeschlossene Einheiten darstellen. Eine Steuerbefreiung käme daher nur für eine, nicht jedoch für beide Wohnungen in Betracht. 7

Hiergegen hat der Kläger am 13.04.2017 die vorliegende Klage erhoben, mit der er sein Begehren aus dem Verwaltungsverfahren weiter verfolgt und zudem erstmals den Pflegefreibetrag für die jahrelange Pflege seiner Mutter in Höhe von 20.000 € geltend macht. Der Kläger ist weiterhin der Ansicht, die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG sei gerade nicht numerisch zu interpretieren. Vielmehr sei auf ihren Zweck abzustellen. Das Wort „eine“ stelle lediglich einen unbestimmten Artikel dar, welcher sich auch auf eine Gesamtheit beziehen könne. Einzige vom Gesetzgeber in das Gesetz aufgenommene Beschränkung sei die Quadratmeterregelung. Zur Begründung verweist der Kläger auf die Gesetzesbegründung, welche nur von einer „an die Quadratmeterzahl gebundenen Regelung“ spreche. 8

Am 05.09.2018 hat die Berichterstatterin einen Erörterungstermin mit den Beteiligten durchgeführt. Auf den Inhalt des Protokolls vom 05.09.2018 wird Bezug genommen (s. Bl. 61 ff. d. Gerichtsakte). Nach den Schilderungen des Klägers im Erörterungstermin hat der Beklagte die geltend gemachten Pflegeleistungen des Klägers anerkannt und mit einem Änderungsbescheid vom 26.09.2018 den Pflegefreibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG steuermindernd berücksichtigt (Bl. 70 f. d. Gerichtsakte). 9

Der Kläger beantragt nunmehr nur noch, 10

11

die Erbschaftsteuer unter der Maßgabe herabzusetzen, dass der Erwerb beider Wohnungen im Haus B-Straße ... nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG unter Beschränkung der 200 qm-Regelung von der Erbschaftsteuer zu befreien ist.

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Zur Begründung verweist der Beklagte auf die bereits im Einspruchsverfahren geäußerten Rechtsansichten. Darüber hinaus zieht es der Beklagte in Zweifel, ob die oben beschriebene Nutzung der Wohnung im Erdgeschoss angesichts der dazu ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes als Familienheim angesehen werden könne. Dies gelte unabhängig von der Frage, ob auch zwei abgeschlossene Wohnungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG begünstigt sein können. 14

Entscheidungsgründe 15

Die Klage ist unbegründet. 16

Der geänderte Erbschaftsteuerbescheid vom 26.09.2018, in dem der im Klageverfahren geltend gemachte Pflegefreibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG zugunsten des Klägers durch den Beklagten berücksichtigt wurde, ist nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO - zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Dieser Erbschaftsteuerbescheid vom 26.09.2018 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 FGO. Zu Recht hat der Beklagte die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG für die zweite, 115 qm große Wohnung des Klägers im Erdgeschoss des streitgegenständlichen Mehrfamilienhauses versagt. 17

I. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit diese nicht steuerfrei ist. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG bleibt der erbschaftsteuerrechtliche Erwerb des Eigentums an einem bebauten Grundstück durch Kinder des Erblassers im Sinne der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG von der Erbschaftsteuer ausnahmsweise steuerfrei, 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. Zudem muss die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein und die Wohnfläche 200 qm nicht übersteigen (sogenanntes Familienheim). 18

1. Bei der Auslegung des Begriffs „eine Wohnung“ im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist restriktiv von einem streng numerischen Verständnis des Rechtsbegriffs auszugehen. 19

Wohnung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG meint die Zusammenfassung mehrerer Räume, die von anderen Wohnungen oder Wohnräumen baulich getrennt sind und die in ihrer Gesamtheit alle für die Führung eines Haushaltes notwendigen Einrichtungen, Ausstattungen und Räumlichkeiten umfassen. Dies trifft sowohl auf die obere Wohnung, als auch auf die Wohnung im Erdgeschoss zu, so dass zwei Wohnungen vorliegen. Beide Wohnungen verfügen jeweils über eine eigene Küche, Badezimmer und als Schlaf-, Wohn- oder Arbeitsräume nutzbare sonstige Räume. Auch sind beide Wohnungen ausschließlich separat über den von allen Bewohnern und sonstigen Besuchern des Hauses gemeinsam genutzten Hausflur zu erreichen; eine innere Verbindung der Wohneinheiten ähnlich einer „Maisonette-Wohnung“ besteht unstreitig nicht. Alle Wohnungen des streitgegenständlichen Mehrfamilienhauses – und eben auch die beiden Wohnungen des Klägers – bilden 20

selbstständige Wohneinheiten.

Von der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist jedoch nur eine einzelne Wohnung erfasst. Der Wortlaut der Vorschrift spricht klar und ausdrücklich nur von der Steuerfreistellung für „eine Wohnung“, die der Erblasser zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Entgegen der Ansicht des Klägers ändert daran auch die anschließende Begrenzung auf 200 qm nichts, da der Wortlaut insoweit ebenfalls eindeutig ist. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG spricht als Schranke der Steuerbefreiung aus, dass die „Wohnfläche der Wohnung 200 Quadratmeter“ nicht übersteigen darf. Bereits hierin liegt eine klare numerische Bestimmung. Durch die Verwendung des Singulars „der Wohnung“ und nicht der Wohnungen kommt zum Ausdruck, dass sich die Flächenbegrenzung nur auf eine einzelne Wohnung erstreckt. Das Gesetz setzt an dieser Stelle bereits das Vorhandensein einer einzelnen Wohnung voraus. Statuiert wird demzufolge eine gestufte Prüfung, bei der auf erster Ebene nur eine singuläre Wohnung steuerbefreit ist, auf zweiter Ebene ist zu prüfen, ob diese Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Soweit der Kläger der Ansicht ist, dass allein eine quadratmetermäßige Begrenzung des Gesetzgebers für den Erwerb des Familienheims von Todes wegen durch die Kinder unabhängig von der Anzahl der Wohnungen getroffen wurde, so folgt das Gericht dieser Ansicht nicht, da sie vor dem Hintergrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift fehlt.

21

2. Soweit in Anbetracht des eindeutigen Wortlautes des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG darüber hinaus überhaupt eine Auslegung der Norm möglich ist, wird das zuvor dargestellte Ergebnis auch von der Entstehungsgeschichte der Norm, sowie deren Zweck gestützt.

22

Die Steuerbefreiungstatbestände §§ 13 Abs. 1 Nrn. 4b und c ErbStG sollen nach ganz herrschender Meinung dazu dienen, den gemeinsamen familiären Lebensraum zu schützen und das Familiengebrauchsvermögen krisenfest zu erhalten (vgl. nur Meincke/Hannes/Holtz, 17. Aufl. 2018, ErbStG § 13 Rn. 32; zum Gebrauchsvermögen s. BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, 662). Unter das Gebrauchsvermögen sind diejenigen Wirtschaftsgüter zu fassen, die der persönlichen Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen, die ihm einen Freiheitsraum für die eigenverantwortliche Gestaltung seines persönlichen Lebensbereichs und damit die Grundlage persönlicher Lebensführung verschaffen, die für ihn zusammengefasst die ökonomische Basis individueller Freiheit bilden. Dieses Gebrauchsvermögen, genießt einen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz, auf welchen jeder Steuerpflichtige einen Anspruch in Form der steuerlichen Freistellung dieses, der persönlichen Lebensgestaltung dienenden Vermögens hat. An diese Ausführungen hat der Gesetzgeber angeknüpft, als er zum Schutz des familiären Gebrauchsvermögens den Familienheimtransfer von Todes wegen zugunsten bestimmter Familienmitglieder für steuerfrei erklärte. Daraus folgt zwingend, dass nur dasjenige Familienvermögen freizustellen ist, welches den unmittelbaren Mittelpunkt des privaten und familiären Lebens, also den Kernbereich, bildet. Dieser eng begrenzte Kernbereich des Familienlebens bezieht sich auf die Nutzung einer einzigen Wohnung. Nichts anderes ergibt sich auch aus der vom Kläger herangezogenen Gesetzesbegründung zu § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Mit der Begrenzung der Freistellung für Kinder auf 200 qm Wohnfläche verfolgt der Gesetzgeber den Zweck, dass Wohneigentum an die Kinder dann steuerfrei vererbt werden kann, wenn der Erbe ansonsten wegen seiner Erbschaftsteuerverpflichtung zur Veräußerung des Familienheims gezwungen wäre. Die Beschränkung auf eine Quadratmeterzahl anstelle eines Betrages soll dabei regional bestehende Unterschiede der Grundstückswerte beseitigen (vgl. BeckOK-ErbStG/Gibhardt, Stand 20. Juni 2018, § 13 Rn. 265). An der grundsätzlichen zahlenmäßigen Begrenzung des Familienheims bestehend aus einem Haus oder einer Wohnung ändert dies nichts (vgl. auch

23

FG Köln Urteil vom 27.01.2016 7 K 247/14, EFG 2016, 584 m. Anm. Neu). Dies wird auch bei einer vergleichenden Betrachtung mit der Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG deutlich, welche den Erwerb des Familienheims von Todes wegen unter Ehegatten erfasst. Hier fehlt es an einer größenmäßigen Begrenzung der Steuerfreistellung. Dennoch ist anerkannt, dass auch unter Ehegatten nur ein einziges Familienheim bestehen und als solches steuerfrei vererbt werden kann (vgl. Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/, 55. EGL Mai 2018, ErbStG § 13 Rn. 60).

Damit konnte nur eine Wohnung, nämlich die unstreitig von der Erblasserin bis zu ihrem Tod und danach vom Kläger für das private Familienleben genutzte Wohnung im Obergeschoss, von der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG erfasst werden. Ob auch die Erdgeschosswohnung grundsätzlich die Qualität eines Familienheims gehabt hätte, kann der Senat im Ergebnis offen lassen. 24

3. Der Höhe nach hat der Beklagte den Wert der Steuerbefreiung mit 103.066 € (404.015 € x 125 qm / 490 qm) zutreffend berechnet. 25

II. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 136 Abs. 1, 137 FGO. Die Tatsachen, die zur Anerkennung des Pflegefreibetrages durch den Beklagten geführt haben, hätte der Kläger bereits früher im Verwaltungsverfahren geltend machen können und sollen. 26