
Datum: 24.10.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3184/17 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:1024.3K3184.17ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Gewährung der Steuerbegünstigung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) für die vom Erblasser bis zu seinem Tod selbst bewohnte Doppelhaushälfte. 2

Der Kläger beerbte seinen am 10.10.2013 verstorbenen Vater als Alleinerbe. Der Vater hatte bis zu seinem Tod die Doppelhaushälfte I-Straße 6 in Gladbeck alleine bewohnt. Der Kläger bewohnt mit seiner Familie seit 1981 die direkt angrenzende Doppelhaushälfte I-Straße 8. 3

Nach dem Tod des Erblassers verband der Kläger die Doppelhaushälften I-Straße 6 und 8 baulich und auch katastermäßig zu einer Einheit. Nach Abschluss der umfangreichen, teilweise in Eigenleistung erbrachten Sanierungs- und Renovierungsarbeiten nutzt er die so verbundenen Doppelhaushälften seit August 2016 als eine Wohnung. 4

Am 01.02.2016 beantragte der Kläger, den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Erbschaftsteuerbescheid vom 21.01.2015 zu ändern und für die Doppelhaushälfte I-Straße 6 die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zu gewähren. Diesen Antrag lehnte der Beklagte im geänderten, weiter unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Änderungsbescheid vom 24.05.2016 ab. Da der Kläger weiter unter 5

der Adresse I-Straße 8 gemeldet sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass er die geerbte Doppelhaushälfte unverzüglich selbst genutzt habe.

Mit seinem Einspruch vom 13.06.2016 trug der Kläger vor, dass sich die Selbstnutzung durch die erforderlichen umfassenden Renovierungsarbeiten verzögert habe. Die Selbstnutzung sei von Anfang an beabsichtigt gewesen. So sei bereits im Dezember 2013 zur Planung der notwendigen Bau- und Sanierungsmaßnahmen eine Besichtigung mit einem Bauunternehmer erfolgt, der in der Folge auch mit den Arbeiten beauftragt worden sei. Deren Beginn habe sich allerdings aufgrund der Witterungsbedingungen und der engen Auftragslage bis zum April 2014 verzögert. Zunächst habe man die Feuchtigkeitsbrücken im Terrassen- und Kellerbereich beseitigen müssen, bevor mit der Sanierung im Innenbereich habe begonnen werden können. In der Mitteretage seien durch eine undichte und durch den Erblasser nur notdürftig reparierte Wasserleitung massive Feuchtigkeitsschäden zutage getreten, die dort die Entfernung und den Neuaufbau der Böden erforderlich gemacht und den Gang der Baumaßnahmen und Folgegewerke weiter verzögert hätten. Dies habe der Kläger jedoch nicht zu vertreten. Der Kläger legte dazu eine mit Fotos versehene Chronik der Baumaßnahmen, diverse Rechnungen sowie eine Bestätigung des beauftragten Bauunternehmers vor, auf die Bezug genommen wird (Erbchaftsteuerakte). 6

Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 12.09.2017 (ZU vom 14.09.2017) als unbegründet zurück. Er nahm Bezug auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.06.2015 II R 39/13 (BStBl. II 2016, 225) und verwies darauf, der Kläger habe weder glaubhaft dargelegt noch nachgewiesen, dass die bis August 2016 verzögerte vollständige Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken nicht durch ihn zu vertreten gewesen sei. Den vom Kläger vorgelegten Unterlagen sei nicht zu entnehmen, wann und wem er zu welchem Zeitpunkt Aufträge für Baumaßnahmen erteilt habe. Vielmehr ergebe sich daraus, dass der schwerpunktmäßige Umbau der mittleren Etage einschließlich der Sanierung des Bades sowie die wesentlichen Umbauarbeiten im Innenbereich erst ab Januar 2016 stattgefunden hätten. Dass der Abschluss der Arbeiten im Außenbereich (Isolierungen) unmittelbare Voraussetzung für den Beginn der Arbeiten im Innenbereich gewesen sei, habe der Kläger nicht belegt. 7

Mit der Klage vom 13.10.2017 verfolgt der Kläger sein Begehren auf Gewährung der Steuerbegünstigung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG weiter. Unter Bezugnahme auf seine Ausführungen im Verwaltungsverfahren trägt er vertiefend vor: 8

Die Absicht, nach dem Tod die Doppelhaushälfte des Erblassers in die eigene Wohnung zu integrieren, habe immer bestanden und sei auch unverzüglich in die Tat umgesetzt worden. So habe bereits im Dezember 2013 ein Besichtigungstermin mit der Firma C-GmbH & Co. zur Planung der Bauarbeiten stattgefunden, die Anfang 2014 dann auch beauftragt, aber witterungsbedingt und aufgrund der angespannten Auftragslage erst im April 2014 begonnen worden seien. Dabei seien erst die Abdichtungsarbeiten im Kellergeschoss und im Terrassenbereich mit anschließenden längeren Trocknungszeiten vorzunehmen gewesen (vgl. Rechnung C-GmbH & Co. KG vom 30.10.2014, Erbchaftsteuerakte). Bereits im Mai 2014 sei im Keller ein Durchbruch zwischen den Häusern erfolgt und eine Verbindungstür eingebaut worden (vgl. Bestätigungen der C-GmbH & Co. KG vom 31.08.2016 (Steuerakte) und vom 21.03. und 09.10.2018 (Blatt 88 und 120 Gerichtsakte)). Schon ab Januar 2014 habe der Kläger in Eigenleistung in beiden Doppelhaushälften eine zusammenhängende Netzwerktechnik installiert (vgl. die Belege zur Materialbeschaffung (Blatt 122 bis 136 Gerichtsakte)). Auch die Zusammenlegung der Hausanschlüsse sei bereits im Frühjahr 2014 beabsichtigt gewesen, wie das bei der Firma F. eingeholte Angebot (Blatt 197 Gerichtsakte) 9

belege und das auch nochmals auf die vorrangige Trockenlegung des Hauses verweise.

Anhand der vom Kläger vorgelegten Fotos lässt sich erkennen, dass Räumungs- und Entrümpelungsarbeiten bis zum Herbst 2014 stattgefunden haben. 10

Bezüglich der Zusammenlegung der Heizungsanlage mit Warmwasserbereitung sowie Zu- und Abwasser sei im April 2014 ein detailliertes Angebot eingeholt worden, wobei es sich aber im Hinblick auf etwaige Entsorgungskosten und auch für die Trocknung des Hauses als sinnvoll erwiesen habe, zunächst noch das vorhandene Heizöl zu verbrauchen (vgl. Angebot der Firma T. vom 08.04.2014, Blatt 117 ff Gerichtsakte). Die Arbeiten hätten dementsprechend im März 2015 begonnen und bis April 2016 angedauert. Ende 2015 sei die Neugestaltung der Treppenhäuser mit dem Einbau neuer Fenster erfolgt (Rechnung Firma Q. vom 09.12.2015, Erbschaftsteuerakte). Ab Januar 2016 sei schwerpunktmäßig der Umbau der mittleren Etage erfolgt einschließlich des Einbaus eines neuen Bades, Neuaufbaus der Wände, neuer Elektroinstallationen und des Austauschs sämtlicher Fenster (Abschlagsrechnungen der Firma C-GmbH & Co. KG vom 24.02.2016 und 10.05.2016, Schlussrechnung vom 15.12.2016 (Blatt 179/180 der Gerichtsakte), Rechnung über Außenarbeiten im Juli und August 2016 (Blatt 184A der Gerichtsakte), Rechnung über die Treppenhauissanierung im September 2016 (Blatt 184B der Gerichtsakte); Rechnungen der Firma Q. vom 13.04.2016 für den Zeitraum April 2016 und vom 05.07.2016 für den Zeitraum Juni 2016; 1. Abschlagsrechnung der Firma G-GmbH vom 24.02.2016; Rechnung der Firma N-GmbH zu Malerarbeiten im April 2016 vom 26.04.2016). Am 29.06.2016 sei schließlich der Durchbruch im Treppenhaus erfolgt, die katastermäßige Zusammenlegung der Grundstücke im Juli 2016 (Katastermitteilung vom 15.07.2016, Blatt 61 ff der Gerichtsakte). 11

Der Kläger vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass der Beklagte den tatsächlichen Einzug in die Haushälfte des Erblassers, der unstreitig ein Indiz für die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung sei, im vorliegenden Fall nicht zutreffend gewichte. Denn die Selbstnutzung habe bereits unmittelbar nach dem Tod des Erblassers eingesetzt, indem mit den umfangreichen Bau- und Sanierungsmaßnahmen begonnen worden sei, die in der Verbindung der Wohnungen gemündet hätten. Darüber hinaus seien der Keller und das oberste Geschoss als Lagerräume sowie der Garten von Beginn an vom Kläger und seiner Familie genutzt worden. Im Übrigen knüpfe der Tatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG an die Unverzüglichkeit der Bestimmung zur Selbstnutzung und nicht an die Unverzüglichkeit der Bestimmung zur Selbstnutzung an. Die Unverzüglichkeit der Bestimmung zur Selbstnutzung habe der Kläger detailliert dargelegt und nachgewiesen. 12

Der Kläger beantragt, 13

den Erbschaftsteuerbescheid 24.05.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.09.2017 zu ändern und die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG für den Grundbesitz I-Straße 6 in Höhe von 199.719 Euro festzusetzen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen, 16

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 17

Im Anschluss an die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung und die dort zitierte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hält er daran fest, dass eine Beschlussfassung des 18

Erben zur Selbstnutzung der Wohnung des Erblassers für die Gewährung der Begünstigung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG nicht ausreichend sei. Auch der tatsächliche Einzug müsse ohne eine dem Erben anzulastende Verzögerung erfolgen. Davon sei im vorliegenden Fall mit einer langwierigen, nach den Wünschen und Vorstellungen des Klägers und mit dem Ziel der über eine Mängelbeseitigung hinausgehenden Verbesserung erfolgten Renovierung und einer Selbstnutzung erst 31 Monate nach dem Todesfall nicht auszugehen.	
Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand am 02.10.2018 mit den Beteiligten erörtert. Auf das Terminprotokoll wird hingewiesen.	19
In der mündlichen Verhandlung vom 13.06.2019 hat der Senat die Sache vertagt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.	20
Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO).	21
Entscheidungsgründe	22
Die zulässige Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Bescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Kläger hat keinen Anspruch auf die Gewährung der Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG.	23
Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG bleibt der Erwerb von Todes wegen des Eigentums an einem bebauten Grundstück u.a. durch Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 steuerfrei, 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 (Familienheim) und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.	24
Ein Haus ist zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt, wenn der Erwerber die Absicht hat, das Haus selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung lässt sich als innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Dies erfordert, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Eine bloße Widmung zur Selbstnutzung ist nicht ausreichend. Unverzüglich erfolgt die Bestimmung dann, wenn der Erwerber ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Bürgerliches Gesetzbuch – BGB) handelt. Ihm ist eine nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessende Prüfungs- und Überlegungszeit einzuräumen. Innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall muss er die Absicht zur Selbstnutzung fassen und auch tatsächlich umsetzen. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Dieser Zeitraum umfasst die dem Erwerber zuzubilligende Bedenkzeit, die Zeit für eine eventuelle Renovierung bzw. Gestaltung der erworbenen Wohnung für eigene Wohnzwecke sowie die für den Umzug benötigte Zeit. Auch nach Ablauf von sechs Monaten kann eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung gegeben sein, wenn der Erwerber darlegt und glaubhaft macht, warum ein Einzug in die Wohnung nicht früher möglich ist und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Dabei sind Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, also diejenigen, die seiner Entscheidungsgewalt unterliegen (wie z. B. die Renovierung der Wohnung), nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann der Fall sein, wenn die Renovierung deshalb länger dauert, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug des Erwerbers beseitigt werden muss. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist, umso höhere Anforderungen sind an	25

die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke zu stellen.

Diesen Rechtsprechungsgrundsätzen (vgl. BFH, Urteile vom 23.06.2015 II R 13/13, BStBl. II 2016, 223 und II R 39/13, BStBl. II 2016, 225 mit Hinweisen auf die Literatur) ist der Senat bereits in seiner Entscheidung vom 28.09.2016 3 K 3793/15 Erb (EFG 2016, 2079) gefolgt und hält daran auch für den vorliegenden Fall fest. Die Entscheidung vom 28.09.2016 ist durch das Urteil des BFH vom 28.05.2019 II R 37/16 (DStR 2019, 1571) bestätigt worden, wobei der BFH nochmals betont hat, dass eine eng am Wortlaut vorgenommene Auslegung der Vorschrift auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten sei. 26

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall teilt der Senat nicht die Auffassung des Klägers, dass die Bestimmung zur Selbstnutzung im vorliegenden Fall deshalb unverzüglich erfolgt sei, weil der Kläger die umfassenden Baumaßnahmen in Angriff genommen habe. Dies widerspricht den o. a. Rechtsprechungsgrundsätzen, nach denen im Rahmen des Merkmals der Unverzüglichkeit ein tatsächlicher Einzug im Sinne einer Selbstnutzung zu Wohnzwecken erforderlich ist. In Abgrenzung dazu handelt es sich bei vom Erwerber vorgenommenen Renovierungsmaßnahmen lediglich um Vorbereitungshandlungen, nicht aber bereits um die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch den Erwerber i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Auch die vom Kläger vorgetragene Mitnutzung einzelner Räume im Haus des Erblassers zu Lagerzwecken und des Gartens reicht nicht aus. Ein tatsächlicher Einzug findet insoweit noch nicht statt. 27

Im Übrigen hegt der Senat keinen Zweifel daran, dass der Kläger von Anfang an beabsichtigte, die bereits von ihm bewohnte Doppelhaushälfte mit der des Erblassers zusammenzulegen und zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen. Dafür sprechen die bereits frühzeitig zu der C-GmbH & Co. KG und zur Firma T. zur Planung der Arbeiten aufgenommenen Kontakte. 28

Jedoch kann der Senat die erforderliche Unverzüglichkeit der Bestimmung zur Selbstnutzung nicht feststellen. Unstreitig ist der tatsächliche Einzug in die Doppelhaushälfte des Erblassers nämlich erst im August 2016 und damit fast drei Jahre nach dessen Tod erfolgt. Allein dieser lange, sechs Monate weit überschreitende Zeitraum stellt hohe Anforderungen an die Argumentation des Klägers zu den Gründen der Verzögerung und zu den Umständen, nach denen er die Verzögerung nicht zu vertreten hat. Es muss sich insoweit um Gründe handeln, die letztlich nicht in der Entscheidungsgewalt des Klägers liegen. Solche Gründe liegen aber im Streitfall nicht vor. 29

Der Kläger beruft sich als Grund für den erst in 2016 erfolgten tatsächlichen Einzug im Wesentlichen auf die Feuchtigkeitsschäden am Haus des Erblassers. Um annehmen zu können, dass es aufgrund der Feuchtigkeitsschäden zu einem unverschuldeten Hinauszögern der Selbstnutzung gekommen ist, müssten die Schäden entweder beim Erbfall bereits vorhanden gewesen oder innerhalb von sechs Monaten danach zutage getreten und mit ihrer Beseitigung begonnen worden sein. 30

Der Kläger hat dazu vorgetragen, die Feuchtigkeitsschäden sowohl in der mittleren Etage als auch im Kellerbereich seien bereits zu Lebzeiten des Erblassers vorhanden und von diesem nicht bzw. nur unzureichend beseitigt worden. Für den Kellerbereich ist die Beseitigung derartiger Schäden auch nachgewiesen (vgl. Rechnung Firma C. vom 30.10.2014). Ebenso ist plausibel, dass der Fortgang der Arbeiten auch vom Trocknungsprozess des Hauses abhängig war, was u. a. durch das Angebot der Firma F bestätigt wird. Der Senat verkennt dabei auch nicht, dass die dem Kläger von der Firma C-GmbH & Co. KG vorgeschlagene und 31

von ihm auch akzeptierte Methode des Trocknungsprozesses eine sachgerechte ist.

Allerdings wären bautechnisch auch andere, schnellere Möglichkeiten, insbesondere unter Einsatz von Trocknungsgeräten, in Betracht gekommen, um den Umbaumaßnahmen schneller Fortgang geben zu können. Dass der Kläger diese weder erfragt noch angewandt hat, liegt – ebenso wie der Umstand, dass mit den Heizungs- und Sanitärarbeiten erst nach weitgehendem Verbrauch des Heizölvorrats begonnen werden sollte – in der Entscheidungsgewalt des Klägers und führt dazu, den erst im Spätsommer 2016 erfolgten Einzug in die Haushälfte des Erblassers als nicht mehr unverzüglich im Sinne der Rechtsprechung anzusehen. Unterstützt wird dieser Schluss durch den Umstand, dass dem vom Kläger vorgelegten Bildmaterial zu entnehmen ist, dass bis zum Herbst 2014 und damit auch nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Tod des Erblassers das Haus überhaupt erst geräumt und entrümpelt wurde. Ebenso lag es in der Entscheidungsgewalt des Klägers, die angespannte Auftragslage der von ihm ins Auge gefassten Unternehmen hinzunehmen und deshalb mit dem Beginn bzw. der Weiterführung der Renovierungsmaßnahmen zuzuwarten. Nach dem eigenen Vortrag des Klägers, der durch die von ihm dazu vorgelegten Rechnungen bestätigt wird, haben die maßgeblichen Umbauarbeiten innerhalb des Hauses erst Anfang 2016 und damit über zwei Jahre nach dem Tod des Erblassers begonnen.

Soweit der Kläger betont, für die Anwendung der Steuerbefreiung komme es auf die Unverzüglichkeit der Bestimmung zur Selbstnutzung und nicht auf die Unverzüglichkeit der Selbstnutzung an, ist dem grundsätzlich zuzustimmen. Jedoch hat der BFH bei der Auslegung der Vorschrift, die er unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten von Beginn an eng vorgenommen hat, zur Bestimmung des Merkmals der Unverzüglichkeit der Bestimmung zur Selbstnutzung auch auf den – zeitnahen – Beginn der Selbstnutzung selbst abgestellt. Für den vorliegenden Fall hat der erkennende Senat keinen Anlass, von dieser Auslegung abzuweichen und dem tatsächlichen Beginn der Selbstnutzung keine Bedeutung zuzumessen. Vielmehr lag es – wie bereits ausgeführt – an mehreren Punkten in der Entscheidungsgewalt des Klägers, für einen schnelleren Fortgang der Umbauarbeiten Sorge zu tragen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 35

xxx xxx xxx 36