



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

BFH v. 03.06.2014 - II R 45/12, DNotZ 2014, 691

Dingliches Wohnungsrecht am Familienheim ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG steuerbefreit

05.12.2014

Leitsatz

Ein steuerbegünstigter Erwerb eines Familienheims i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG liegt nur vor, wenn der längerlebende Ehegatte von Todes wegen endgültig zivilrechtlich Eigentum oder Miteigentum an einer als Familienheim begünstigten Immobilie des verstorbenen Ehegatten erwirbt und diese zu eigenen Wohnzwecken selbst nutzt. Die von Todes wegen erfolgende Zuwendung eines dinglichen Wohnungsrechts an dem Familienheim erfüllt nicht die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung.

Sachverhalt

Der Verstorbene hat seinen beiden Kindern ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Grundstück jeweils zur Hälfte vermacht und seiner Ehefrau ein unentgeltliches, lebenslanges und dinglich gesichertes Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an der im Haus befindlichen Einliegerwohnung eingeräumt. Die Einliegerwohnung wurde schon vorher gemeinsam von dem Ehepaar bewohnt, nach dem Tod ihres Ehegatten bewohnt die Klägerin die Wohnung alleine.

Das Finanzamt erachtete in diesem Fall eine Steuerbefreiung des Familienheims gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG für nicht einschlägig und bezog den Kapitalwert des eingeräumten Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts in die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs mit ein. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. Das Finanzgericht wies die Klage mit der Begründung ab, § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG sei auf den Erwerb einer bloßen Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts weder dem Wortlaut nach noch entsprechend anwendbar. Die Beschränkung der Steuerbefreiung auf den Erwerb von Eigentum oder Miteigentum an einem Familienheim sein verfassungsgemäß (EDF 2012, 2220). Die Verfassungsmäßigkeit wird derzeit vom Bundesverfassungsgericht überprüft. Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts legte die Klägerin Revision ein.

Entscheidung

Der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Zuwendung des Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts an die Klägerin unterliegt als Erwerb von Todes wegen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Besteuerung. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG steht der Klägerin nicht zu.

Der Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG setzt den Erwerb von Eigentum oder Miteigentum im zivilrechtlichen Sinne voraus. Die Einräumung eines dinglichen Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts gewährt dem Inhaber demgegenüber nur ein Nutzungsrecht (§ 1093 BGB), lässt aber die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse unberührt und genügt deshalb nicht den Anforderungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG.

Eine Auslegung gegen den eindeutigen Wortlaut eines Gesetzes kommt nur in Betracht, wenn die wortgetreue



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Gesetzesanwendung offensichtlich dem Willen des Gesetzgebers widerspricht und zu einem offenbar sinnwidrigen Ergebnis führt. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Zusammenhang nicht erfüllt.

Zudem wird der verfassungsrechtlich gebotenen Berücksichtigung des Familienprinzips regelmäßig schon durch die Gewährung von Freibeträgen nach § 16 Abs. 1 ErbStG Rechnung getragen. Allerdings erscheint es zweifelhaft, ob § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG mit dem Gleichbehandlungsgebot vereinbar ist. Die Steuerfestsetzung bleibt hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit (siehe BFHE 238, 241) des ErbStGs vorläufig.

Praxishinweis

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darf zum 17.12.2014 erwartet werden. Fraglich ist jedoch, inwieweit sich diese Entscheidung auf vorliegende Fragestellung auswirken wird.

Vorläufig bleibt nur die Möglichkeit in der inhaltlichen Ausgestaltung der Testamente auf das ergangene Urteil einzugehen. Dies führt dazu, dass in vergleichbaren Fällen künftig der Ehepartner als Vorvermächtnisnehmer und die Kinder als Nachvermächtnisnehmer (§ 2191 BGB) eingesetzt werden müssen, um die Steuervergünstigung zu erhalten. Aufgrund der Besteuerung beider als Substanzerwerber gem. § 6 ErbStG und der klaren Zivilrechtsslage sind die Begünstigungen dann unstreitig. Voraussetzung ist selbstverständlich, dass das Haus im Sinne eines Familienheims auch bewohnt wird.