

FG Düsseldorf vom 10.03.2021, 4 K 2245/19

Nicht selten wird der erbrechtliche Berater auch zur Frage der Steuerbefreiung des Familienheims Stellung nehmen müssen. Hierzu wird es notwendig sein, nicht nur die Kenntnis der gesetzlichen Voraussetzungen dieser Steuerbefreiung zu haben, sondern auch einen Überblick über die seither zahlreichen Rechtsprechungen zu haben.

Der Orientierungssatz lautet wie folgt:

„Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann zwar eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat.“

Hiergegen ist Revision eingelegt (BFH II R 6/21).

Hintergrund war, dass die Steuerbefreiung des Familienheims zunächst im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung nicht geltend gemacht wurde. Dieser wurde bestandskräftig. Nachdem der Feststellungsbescheid für den Wert des Familienheims erging, erfolgte eine Berichtigung des Erbschaftsteuerbescheids. Hiergegen wurde der Rechtsbehelf eingelegt mit der Begründung der Steuerfreistellung des Familienheims. Erst nach Vorliegen des Erbschaftsteuerbescheids wurde mit dem Vortrag der Steuerbefreiung Einspruch eingelegt. Mittlerweile waren 1 ½ seit dem Tod des Erblassers vergangen.

In der Entscheidung des Gerichts wurde zur Frage des „unverzüglichen Einzugs“ mit Verweis auf zahlreiche Rechtsprechungshinweise Stellung genommen.

Hierzu ein Auszug: *„Um die Wohnung unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (§ 121 des Bürgerlichen Gesetzbuches) zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke zu bestimmen, muss der Erwerber innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen und durch den Einzug in die Wohnung tatsächlich umsetzen (Bundesfinanzhof – BFH –, Urteile v. 23.6.2015 – II R 39/13, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2016, 295, Rn. 23 und v. 28.5.2019 – II R 37/16, BStBl. II 2019, 678, Rn. 17). Die bloße Absicht der Selbstnutzung ist ebenso unzureichend wie die Vornahme von Vorbereitungsmaßnahmen, etwa Renovierungsarbeiten (Finanzgericht – FG – Münster, Urteil v. 24.10.2019 – 3 K 3184/17 Erb, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2020, 214, Rev. anh. II R 46/19, Rn. 22, 28). Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann zwar eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug 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 die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke zu stellen (BFH, Urteile vom 23.6.2015 – II R 39/13, BStBl. II 2016, 295, Rn. 26 und v. 28.5.2019 – II R 37/16, BStBl. II 2019, 678, Rn. 22). Zudem ist eine restriktive Auslegung der Vorschrift geboten, um im Hinblick auf bestehende*

verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Steuerbefreiung eine Überbegünstigung zu vermeiden (BFH, Urteil v. 28.5.2019 – II R 37/16, BStBl. II 2019, 678, Rn. 23, m.w.N.; FG Nürnberg, Urteil v. 4.4.2018 – 4 K 476/16, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht – UVR – 2018, 264, Rn. 53). Eine solche ist darüber hinaus auch deshalb erforderlich, weil der Erwerber es andernfalls in der Hand hätte, den durch die Behaltensfrist des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG vorgesehenen Zeitraum der Eigennutzung von mindestens zehn Jahren durch eine erheblich verzögerte Selbstnutzung zu verkürzen (FG Nürnberg, Urteil v. 4.4.2018 – 4 K 476/16, UVR 2018, 264, Rn. 52).“

In diesem zu entscheidenden Fall wurde ein unverzüglicher Einzug und damit die Steuerbefreiung abgelehnt. Inwieweit die CoronaPandemie per se eine Verlängerung dieser Frist gestatten wird, ist derzeit noch nicht absehbar.