



rechtsprechung

BFH

Keine Erbschaftsteuerbefreiung eines Familienheims beim Erwerb eines Anspruchs auf Eigentumsverschaffung

Der Erwerb von Todes wegen eines vormerkungsgesicherten Anspruchs auf Verschaffung des Eigentums an einem Familienheim durch den überlebenden Ehegatten ist nicht von der Erbschaftsteuer befreit. (redaktioneller Leitsatz)

BFH, Urt. v. 29.11.2017 – II R 14/16, NJW 2018, 1422 = ZEV 2018 290.

ErbStG § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1; BGB §§ 873, 925.

Entscheidung:

Der Kläger hatte von seiner Ehefrau aufgrund eines Vorausvermächtnisses einen durch eine Auflassungsvormerkung gesicherten Eigentumsverschaffungsanspruch bezüglich einer Eigentumswohnung erworben. Die Erblasserin und ihr Ehemann hatten die von der Ehefrau durch einen Bauträgervertrag erworbene Wohnung zum Zeitpunkt des Ablebens der Klägerin bereits bezogen. Da die letzte Kaufpreisrate jedoch noch nicht bezahlt war, war die Eigentumsumschreibung beim Grundbuchamt noch nicht beantragt. Nach dem Tod der Erblasserin wurde der Kläger auf der Grundlage des zur Erfüllung des Vorausvermächtnisses zwischen ihm und den übrigen Erben geschlossenen Vertrags als Alleineigentümer im Grundbuch eingetragen. Seit dem Einzug der Eheleute hat der Kläger die Wohnung ununterbrochen selbst genutzt.

In seiner Entscheidung hat der BFH die Auffassung der Vorinstanz¹ bestätigt und die vom Kläger begehrte Steuerbefreiung seines Erwerbs nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1 ErbStG abgelehnt. Der BFH hat dies im Wesentlichen damit begründet, dass der von der Vorschrift verlangte Erwerb von (Mit-)Eigentum zivilrechtlich zu interpretieren sei und voraussetze, dass bereits der Erblasser zivilrechtlicher Eigentümer oder Miteigentümer des Familienheims gewesen sein müsse. Dies sei jedoch beim Käufer einer Immobilie, dem nur ein Anwartschaftsrecht im Zeitpunkt seines Todes zustehe, nicht der Fall.

Es liege insoweit auch keine Regelungslücke vor, die eine erweiternde Auslegung der Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus rechtfertigen könnte. Vielmehr entspreche es dem durch die Schaffung der Vorschrift verfolgten Ziel des Gesetzgebers, die Lenkung in Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers zu fördern,² wenn die Begünstigung auf den Erwerb von Wohneigentum durch den überlebenden Ehegatten beschränkt werde. Bei einem Erwerb von Todes wegen komme es gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG für die Entstehung der Steuer und die Frage, wann die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiungsvorschrift vorliegen müssten, grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers an. Aus diesem Grunde könne dabei die Rechtsprechung des BFH zur Bestimmung des Zeitpunkts der Ausführung einer Grundstücksschenkung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht herangezogen werden. Danach ist die Schenkung eines Grundstücks im steuerlichen Sinne bereits ausgeführt, wenn die Auflassung beurkundet wurde, der Schenker die Eintragung des Eigentumswechsels bewilligt hat und der Beschenkte nach den im Schenkungsvertrag getroffenen Vereinbarungen von der Eintragungsbewilligung Gebrauch machen darf.³

Schließlich sei eine extensive Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1 ErbStG auch nicht mit Blick auf die Steuerbefreiung ehebedingter Zuwendungen eines Familienheims unter Lebenden nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a S. 1 ErbStG geboten, die nicht auf den Erwerb von Eigentum beschränkt sei. Denn die Einführung dieser Vorschrift durch das Jahressteuergesetz 1996⁴ sei als Reaktion auf die vom BFH seinerzeit festgestellte Steuerbarkeit aller ehebedingten unbenannten Zuwendungen zu verstehen,⁵ mit der zumindest wieder die lebzeitige Zuwendung eines Familienheims von der Besteuerung ausgenommen werden sollte.

¹ Vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks 16/1107, 8.

² Vgl. BFH Urt. v. 24.7.2002 – II R 33/01, ZNotP 2002, 477; BFH Urt. v. 2.2.2005 – II R 26/02, ZEV 2005, 218.

⁴ JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl I 1995, 1250.

⁵ BFH, Urt. v. 2.3.1994 – II R 59/92, ZEV 1994, 188.

Anmerkung:

Die Entscheidung des BFH ist im Schrifttum einhellig auf Kritik gestoßen.⁶ Der BFH erkennt darin sogar selbst an, dass es sich bei einem vormerkungsgestützten Anwartschaftsrecht um ein dem Volleigentum wesensähnliches, in gleicher Weise übertragbares und vererbliches Recht handelt. Dessen Subsumtion unter den Eigentumsbegriff des § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1 ErbStG wäre daher möglich gewesen, ohne den Wortlaut dieser Steuerbefreiungsregelung zu überdehnen. Einer teleologischen Extension hätte es dafür dogmatisch also gar nicht bedurft. Eine solche ebenfalls am Zivilrecht orientierte Auslegung hätte sich auch nicht mit der Frage beschäftigen müssen, ob unter Berücksichtigung des Normzwecks ausnahmsweise eine Durchbrechung des ansonsten nach der BFH-Rechtsprechung geltenden Grundsatzes der Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Eigentumsbegriffs auch für das Erbschaftsteuerrecht⁷ geboten gewesen wäre.

Es vermag auch nicht zu überzeugen, wenn der BFH aus dem systematischen Kontext mit den Sätzen 2 und 3 des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG das Erfordernis einer vorherigen Eigentümerstellung des Erblassers ableitet. Nach dem Wortlaut der Vorschrift genügt es grundsätzlich vielmehr, dass der Erblasser die Wohnung bis zum Eintritt des Erbfalls selbst zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.⁸ Eine solche Interpretation dient auch am ehesten dem gesetzgeberischen Ziel der Vorschrift, die tatsächliche Nutzung eines Familienheims zu eigenen Wohnzwecken zu begünstigen.

Nach der Entscheidung des BFH hängt die Gewährung der Steuerbefreiung dagegen von der von den Beteiligten nicht zu beeinflussenden Arbeitsweise des Grundbuchamtes ab, das möglicherweise infolge Arbeitsüberlastung einen Antrag auf Eigentumsumschreibung bis zum Tod des Grundstückserwerbers noch nicht bearbeitet hat. Es mutet jedoch gleichheitswidrig und mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar an, bei ansonsten gleichem Sachverhalt im Fall einer rechtzeitigen Bearbeitung des Umschreibungsantrags den Erwerb als steuerfrei zu behandeln, dagegen bei Verzögerungen mangels zivilrechtlich vollendeten Eigentumserwerbs des Erblassers durch dessen Eintragung im Grundbuch die Steuervergünstigung zu versagen.

In die Irre führt auch der Hinweis des BFH auf seine bisherige Rechtsprechung. Danach liegt ein steuerbegünstigter Erwerb eines Familienheims i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1 ErbStG nur dann vor, wenn der länger lebende Ehegatte von Todes wegen endgültig zivilrechtlich (Mit-)Eigentum an einer als Familienheim begünstigten Immobilie des vorverstorbenen Ehegatten erwirbt. In seinem Urteil vom 3.6.2014⁹ hat der BFH eine von Todes wegen erfolgte Zuwendung eines dinglichen Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts an einer vom Erblasser bis zu seinem Tod zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung an den überlebenden Ehegatten abgelehnt. Anders als beim Erwerb eines Anwartschaftsrechts, das nach Eintragung des Erwerbers zu zivilrechtlichem Volleigentum führt, vermittelt ein dingliches Wohnungs- oder Mitbenutzungsrecht seinem Inhaber nur ein Nutzungsrecht ohne Verfügungsmöglichkeit über das Eigentum am Familienheim. Es genügt aber, wenn der Erwerber eines

⁶ Vgl. nur Georg/Häck/Leinenbach, DStR 2018, 1464 ff.; Wachter, ZEV 2018, 293 f.; Paus, FR 2018, 593 ff.

⁷ Vgl. dazu nur BFH, Urt. v. 18.5.2011 – II R 10/10, GmbHHR 2011, 1286 m. w. N.

⁸ Zur Gewährung der Steuerbefreiung auch für den Fall, dass der Erblasser aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, siehe FG München, Urt. v. 24.2.2016, 4 K 2885/14, DSTRE 2017, 737.

⁹ BFH, Urt. v. 3.6.2014 – II R 45/12, DNotZ 2014, 691.

Anwartschaftsrechts nach dem Tod des Erblassers später tatsächlich als Eigentümer im Grundbuch eingetragen wird. Auch bei Anordnung eines Vermächtnisses erwirbt der Vermächtnisnehmer aufgrund des Erbfalls dinglich noch kein Eigentum, sondern lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Eigentumsübertragung, der von den Erben noch zu erfüllen ist.¹⁰ In gleicher Weise hat der BFH für eine Grundstücksschenkung klargestellt, dass diese ungeachtet des vorgelagerten steuerlichen Zeitpunkts ihrer Ausführung nur dann zu bejahen ist, wenn die Umschreibung auf den Beschenkten später noch erfolgt.¹¹

Der notariellen Praxis bleibt jedoch nichts anderes übrig, als die Konsequenzen aus dem Urteil des BFH zu ziehen. In dem vom BFH entschiedenen Fall wäre der Erwerb des Familienheims durch den überlebenden Ehegatten der Erblasserin nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG steuerfrei geblieben, wenn die Erblasserin noch kurz vor ihrem Tod ihr Anwartschaftsrecht auf ihren Ehemann übertragen hätte. Der Vorteil einer lebzeitigen Übertragung wäre auch gewesen, dass die Begünstigung – anders als bei einem Erwerb von Todes wegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG – nicht an eine zehnjährige Haltefrist geknüpft ist, die den überlebenden Ehegatten in seiner weiteren Lebensplanung erheblich einschränken kann.

Außerdem lässt die Fokussierung des BFH auf einen sehr restriktiv verstandenen zivilrechtlichen Eigentumsbegriff befürchten, dass auch der Erwerb eines Familienheims von Todes wegen infolge Ausscheidens eines Ehegatten aus einer Grundstücks-GbR durch Tod und eines dadurch eintretenden Anwachsungserwerbs des überlebenden Ehegatten als dem einzigen verbleibenden Gesellschafter aus Sicht der Rechtsprechung nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1 ErbStG steuerfrei bleibt.

PRAXISTIPP**Vorsicht bei Erwerb einer zukünftig als Familienheim genutzten Immobilie durch Ehegatten in der Rechtsform einer GbR:**

Ist Eigentümer des Grundbesitzes eine GbR, verfügen die Gesellschafter zivilrechtlich über kein Eigentum an dem Grundbesitz, sondern nur über eine Beteiligung an der GbR. Mangels Eigentümerstellung eines versterbenden Gesellschafters ist der Anwachsungserwerb eines Familienheims von diesem durch seinen überlebenden Ehegatten nach der Rechtsprechung des BFH aller Voraussicht nach nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1 ErbStG begünstigt. Auf dieses Risiko sollte der Notar hinweisen, wenn Ehegatten eine Immobilie in der Rechtsform einer GbR erwerben und diese zukünftig selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzen wollen.

Dr. Jörg Ihle, Bergisch Gladbach-Bensberg

¹⁰ So zu Recht Wachter, ZEV 2018, 293 f.

¹¹ Vgl. BFH, Urt. v. 24.7.2002 – II R 33/01, ZEV 2002, 518.

BGH**Kündigungsbeschränkung bei Wohnungs- umwandlung: Repräsentativer „Gesellschafterbedarf“ bei der GbR**

a) Die Kündigungsbeschränkung nach § 577a Abs. 1a Satz 1 BGB erfordert nicht, dass zusätzlich zu den im Tatbestand dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen – hier die nach der Überlassung an den Mieter erfolgte Veräußerung des vermieteten Wohnraums an eine Personengesellschaft (§ 577a Abs. 1a Satz 1