

By PwC Deutschland | 25 October 2023

Umfang der erbschaftsteuerlichen Befreiung eines Familienheims

Unter den Voraussetzungen von § 13 Abs. 1 Nr. 4c Erbschaftsteuergesetz ist der Übergang der selbstbewohnten Immobilie (das sog. Familienheim) von der Erbschaftsteuer befreit. Das Niedersächsische Finanzgericht hat zum Umfang der Steuerbefreiung entschieden, dass nur die Grundfläche des mit dem Familienheim bebauten Flurstücks (oder bei größeren Flurstücken eine angemessene Zubehörfläche) nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Erbschaftsteuergesetz von der Erbschaftsteuer befreit ist.

Sachverhalt

Im Streitfall hatte der Kläger durch Erbschaft sechs Flurstücke erworben. Fünf dieser Flurstücke waren nach § 890 Bürgerliches Gesetzbuch zusammengefasst als ein Grundstück im Grundbuch vereinigt.

Bei der Erbschaftsteuer erfolgt die Bewertung von Grundbesitz grundsätzlich durch das Finanzamt, in dessen Bezirk das entsprechende Grundstück liegt. Die so festgestellten Werte sind dann vom für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt als sog. Grundlagenbescheide in den Erbschaftsteuerbescheid zu übernehmen. Über die Steuerbefreiung für ein Familienheim wiederum entscheidet das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt.

Im Streitfall gab es die Besonderheit, dass das für die Bewertung zuständige Finanzamt drei der fünf im Grundbuch vereinigten Flurstücke in einem Bescheid zusammengefasst und für diese einen Gesamtwert festgestellt hatte. In der Erläuterung des Bescheides hatte das Bewertungsfinanzamt ausgeführt, dass die Steuerbefreiung für das Familienheim ggf. nur für das eine Flurstück zu gewähren sei, auf dem das Haus steht.

So sah es auch das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt. Es übernahm in den Erbschaftsteuerbescheid nicht den festgestellten Gesamtwert für die drei Flurstücke und gewährte hierfür die Steuerbefreiung. Stattdessen rechnete es aus dem Gesamtwert den Wert des mit dem Einfamilienhaus bebauten Flurstücks heraus und gewährte nur in dieser Höhe die Steuerbefreiung.

Der Kläger begehrte hingegen die Steuerbefreiung für den gesamten vom Bewertungsfinanzamt festgestellten Grundbesitzwert (also für alle drei Flurstücke).

Richterliche Entscheidung

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte sich hier mit der Frage zu beschäftigen, nach welchen Kriterien das Familienheim zu bewerten ist. Der Bundesfinanzhof hat bereits mit Urteil vom 23. Februar 2021 (II R 29/19) ausgeführt, dass ein Grundstück im Zusammenhang mit § 13 Abs. 1 Nr. 4c Erbschaftsteuergesetz entweder im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches oder des Bewertungsgesetzes zu verstehen sei. Im Fall des Bundesfinanzhofs kam es auf eine Entscheidung zu dieser Frage jedoch nicht an, sodass diese offenblieb. Betrachtet man das Grundstück im zivilrechtlichen Sinne, so handelt es sich hierbei um einen vermessenen, im Liegenschaftskataster bezeichneten Teil der Erdoberfläche, der im Grundbuch als ein Grundstück eingetragen ist (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14. Januar 2005 V ZR 139/04). Folgt man dem Bewertungsgesetz - auf das § 12 Abs. 3 Erbschaftsteuergesetz grundsätzlich zur Bewertung von Grundbesitz verweist -, so ist auf die wirtschaftliche Einheit im Sinne von § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz abzustellen. Die wirtschaftliche Einheit bestimmt sich nach der Verkehrsanschauung, wobei örtliche Gewohnheit, tatsächliche Übung, Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 Bewertungsgesetz).

Vorliegend traf das Finanzgericht eine weder-noch-Entscheidung. Weder folgte es der zivilrechtlichen Sichtweise, da das mit dem Haus bebaute Flurstück nicht einzeln, sondern mit vier weiteren Flurstücken

vereinigt im Grundbuch eingetragen war. Noch folgte das Gericht der vom Bewertungsfinanzamt vorgenommenen Grundstücksbewertung, die drei Flurstücke umfasste.

Das Gericht vertrat vielmehr die Ansicht, dass das Erbschaftsteuerfinanzamt zu Recht nur das tatsächlich mit dem Familienheim bebaute Flurstück von der Steuer befreit hatte. Dies folge aus der primären Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht. Zudem sei es verfassungsrechtlich geboten, die Befreiungsnorm restriktiv auszulegen. Deswegen könne für die Steuerbefreiung nicht auf die wirtschaftliche Einheit im Sinne des Bewertungsrechts abgestellt werden. Stattdessen sei die Befreiung auf eine vorhandene katastermäßig kleinere Grundstücksfläche (und sollte diese nicht gegeben sein, gegebenenfalls auf eine Teilfläche) zu begrenzen.

Den Hintergrund der restriktiven Auslegung der Norm sah das Gericht in einer möglichen Doppelbegünstigung naher Familienmitglieder durch hohe Freibeträge einerseits und die Freistellung des Familienheims andererseits. Personen mit „großem“ Familienheim profitieren von der Befreiungsvorschrift nämlich in größerem Maße, als z.B. Personen mit kleiner oder keiner Immobilie, weil die Freibeträge zusätzlich zur Steuerbefreiung des Familienheims gewährt werden.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache hat das Finanzgericht die Revision zugelassen. Diese wurde vom unterlegenen Kläger auch bereits eingelegt und unter dem Aktenzeichen II R 27/23 geführt. Es bleibt daher abzuwarten, wie sich der Bundesfinanzhof zu dieser Frage positioniert.

Fundstelle

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 12. Juli 2023 (**3 K 14/23**), siehe den Newsletter 10/2023 des Finanzgerichts; die Revision ist beim BFH unter dem Az. II R 27/23 anhängig.

Keywords

Erbschaftsteuerbefreiung, Erbschaftsteuerrecht, Familienheim