

BFH
26.1.2009
II R 69/06

Steuerbefreiung der Grundstücksübertragung unter Ehegatten bei gemischter Nutzung des Hauses

1. Nutzen Eheleute nur einen Teil des Hauses zu eigenen Wohnzwecken, während der andere Teil von Dritten bewohnt wird oder anderen als Wohnzwecken dient, und wendet der eine Ehegatte dem anderen freigebig das Eigentum oder Miteigentum an dem Haus zu, ist die Zuwendung nur hinsichtlich der von den Ehegatten selbst bewohnten Flächen steuerfrei.

2. Zu den von den Ehegatten selbst bewohnten Flächen zählen auch von nahen Angehörigen der Ehegatten zu Wohnzwecken benutzte Räume, wenn diese Personen einen gemeinsamen Hausstand mit den Ehegatten führen.

3. Ein von einem der Ehegatten genutztes häusliches Arbeitszimmer, das im Wohnbereich belegen ist, ist auch dann der Wohnnutzung der Ehegatten zuzurechnen, wenn es an den Arbeitgeber des Ehegatten vermietet ist.

ErbStG a.F. § 13 Abs. 1 Nr. 4a

FG Nürnberg vom 5. Oktober 2006 IV 292/2003 (EFG 2007, 207)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) und ihr Ehemann (E) hoben durch notariell beurkundeten Vertrag vom 22. November 1999 den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft auf und vereinbarten an dessen Stelle den Güterstand der Gütertrennung. Die Klägerin sollte zum Ausgleich ihres Anspruchs auf Zugewinnausgleich von E dessen Anteil an dem im Miteigentum der Eheleute stehenden, mit einem Wohnhaus bebauten Grundstück sowie einen Geldbetrag von 526 000 DM erhalten. Die Eheleute erklärten zugleich die Auflassung; E bewilligte die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch.

Das Haus umfasste bei Abschluss des Vertrags drei Wohnungen. Die 135 qm bzw. 80 qm großen Wohnungen im Erdgeschoss und im Untergeschoss nutzten die Eheleute und ihre Kinder als Hauptwohnsitz. Ein Raum im Untergeschoss war an eine GmbH vermietet, deren Geschäftsführer E war, und diente E als Büroraum. Die nach den unterschiedlichen Angaben der Beteiligten 86 oder 115 qm große Dachgeschosswohnung wurde aufgrund eines dinglichen Rechts von der Mutter der Klägerin (M) bewohnt. E verlegte seinen Wohnsitz im Jahr 2000 oder 2001 in das Ausland.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte bei der Festsetzung von Schenkungsteuer gegen die Klägerin deren Vorbringen, die im Vertrag vom 22. November 1999 vereinbarten Leistungen des E hätten dem Ausgleich ihres Anspruchs auf Zugewinnausgleich gedient, nicht, und nahm ferner an, dass die Übertragung des Miteigentumsanteils nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 1999 geltenden Fassung (ErbStG) steuerfrei sei. Der Steuerfreiheit stehe die Vermietung des Raumes im Untergeschoss an die GmbH entgegen.

Das FA berücksichtigte demgemäß bei der Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer in der Einspruchsentscheidung den gesondert festgestellten Grundstückswert des übertragenen Miteigentumsanteils von 203 000 DM, die "Kapitalforderung" aus dem Vertrag vom 22. November 1999 in Höhe von 526 000 DM und die Belastung durch das Wohnrecht der M mit 12 708 DM.

Nach Abzug des persönlichen Freibetrags von 600 000 DM und Abrundung ergab sich ein steuerpflichtiger Erwerb von 116 200 DM.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 207 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG seien erfüllt. In dem Haus habe sich am maßgebenden Stichtag, dem Tag des Vertragsabschlusses, der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute und ihrer Kinder befunden. Der Steuerfreiheit stünden die Nutzung des Obergeschosses durch M und die Vermietung des Raumes im Untergeschoss nicht entgegen.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG. Die Steuerfreiheit könne sowohl wegen der Nutzung des Obergeschosses durch M als auch wegen der Vermietung des Arbeitszimmers im Untergeschoss nicht beansprucht werden.

Das FA beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist im Ergebnis unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Klägerin die Steuerbefreiung aus § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG in vollem Umfang zustehe. Die Steuerbefreiung ist lediglich anteilig für die Wohnungen im Erd- und Untergeschoss zu gewähren. Soweit der festgestellte Grundstückswert nach dem Verhältnis der Nutzflächen auf die Obergeschosswohnung entfällt, sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt. Dies führt allerdings nicht zu einem Überschreiten des der Klägerin zustehenden persönlichen Freibetrags.

1. Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft, bleiben nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG steuerfrei.

a) Die Steuerbefreiung bezieht sich nach ihrem Sinn und Zweck nicht nur auf das Haus verstanden als Gebäude, sondern auch auf das Grundstück, dessen wesentlicher Bestandteil es nach § 94 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ist (Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., § 13 Rz 20; Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 38; Viskorf in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., § 13 ErbStG Rz 36; Geck, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 1996, 107, 108; Hardt, ZEV 2004, 408). Dies entspricht der Terminologie des Bewertungsgesetzes (BewG), das unter den Begriffen "Einfamilienhäuser" und "Zweifamilienhäuser" nicht lediglich die Gebäude, sondern die bebauten Grundstücke versteht (§ 75 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 BewG).

b) § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG trifft keine Regelungen für den Fall, dass ein Haus von den Ehegatten teils zu eigenen Wohnzwecken und teils anders --etwa für eigene gewerbliche oder sonstige berufliche Zwecke oder zum Vermieten-- genutzt wird. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist in solchen Fällen je nach Art und Umfang der anderweitigen Nutzung die Steuerbefreiung in vollem Umfang zu gewähren oder zu versagen (R 43 Abs. 1 Satz 5 ff. der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 2003).

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Sie ist mit Sinn und Zweck der Steuerbefreiung nicht vereinbar. Insbesondere lässt sich aus dem Begriff "Familienwohnheim" nicht ableiten, dass die

teilweise Nutzung des Hauses zu anderen als eigenen Wohnzwecken in bestimmten Fällen der Gewährung der Steuerbefreiung für das gesamte Grundstück nicht entgegenstehe und in anderen Fällen Steuerbefreiung auch für die selbst bewohnten Räume ausschließe. Die Verwaltungsauffassung erweist sich vielmehr als teils zu weit und teils zu eng.

Allein sachgerecht ist eine Aufteilung des zivilrechtlich einheitlichen Eigentums nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Danach ist die Steuerbefreiung für die von den Ehegatten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räume anteilig zu gewähren und für die anders genutzten Flächen unabhängig von Art und Umfang dieser Nutzung zu versagen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn es sich bei den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen um eine vollständige, abgeschlossene Wohnung handelt (Tiedtke/Wälzholz, ZEV 2000, 19; Hardt, ZEV 2004, 408; Wälzholz, Finanz-Rundschau --FR-- 2007, 638, 642). Für die danach vorzunehmende Aufteilung des Grundstückswerts ist allein auf das Verhältnis der Nutzflächen abzustellen. Dabei kommt es auf die tatsächliche Nutzung und deren Umfang an. Die Größe des Gebäudes ist unerheblich.

c) Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Ehegatten liegt auch vor, soweit Verwandte der Ehegatten Räumlichkeiten des Hauses im Rahmen eines gemeinsamen Hausstandes mit den Ehegatten bewohnen. Um eine anderweitige, die Steuerbefreiung anteilig ausschließende Nutzung des Gebäudes handelt es sich demgegenüber, soweit Verwandte in dem Haus wohnen, ohne mit den Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand zu führen. Unerheblich ist dabei, ob diese Personen Miete zu zahlen haben oder nicht oder ob ihnen ein dingliches Wohnrecht zusteht. Auch insoweit ist allein die tatsächliche Nutzung entscheidend.

d) Beruflich genutzte häusliche Arbeitszimmer der Ehegatten sind der Wohnnutzung zuzurechnen, soweit sie im Wohnbereich belegen sind. Auch insoweit gilt nichts anderes als im Rahmen des § 75 Abs. 5 Satz 4 BewG (vgl. dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. November 1986 II R 48/85, BFHE 148, 76, BStBl II 1987, 104, und vom 7. November 2000 II R 68/98, BFH/NV 2001, 749). Da es allein auf die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers durch den oder die Ehegatten ankommt, führt es zu keinem anderen Ergebnis, wenn das Arbeitszimmer an den Arbeitgeber eines Ehegatten vermietet ist. Es ist dabei unerheblich, ob das vereinbarte Mietverhältnis ertragsteuerrechtlich anzuerkennen ist oder ob es sich bei der Miete um Arbeitslohn handelt (vgl. dazu BFH-Urteile vom 11. Januar 2005 IX R 72/01, BFH/NV 2005, 882; vom 9. Juni 2005 IX R 4/05, BFH/NV 2005, 2180, und vom 19. Dezember 2005 VI R 82/04, BFH/NV 2006, 1076; vgl. ferner BFH-Urteile vom 16. September 2004 VI R 25/02, BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10, und vom 8. März 2006 IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810).

2. Der Klägerin steht danach die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG in dem Verhältnis zu, in dem die Flächen der Erdgeschoss- und der Untergeschosswohnung zu der Fläche der Obergeschosswohnung stehen.

a) Das Haus wurde zum maßgeblichen Stichtag von den Ehegatten und ihren Kindern im Rahmen eines gemeinsamen Hausstandes zu eigenen Wohnzwecken genutzt, und zwar als Hauptwohnsitz. Maßgebend sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, zu dem die Steuer entsteht (§ 9 Abs. 1 Nr. 2, § 11 ErbStG). Die Zuwendung des Miteigentumsanteils war mit der Erklärung der Auffassung und der Erteilung der Eintragungsbewilligung durch E ausgeführt; die Klägerin konnte danach ihre Eintragung als Eigentümerin in das Grundbuch beantragen und damit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung herbeiführen (BFH-Urteile vom 2. Februar 2005 II R 26/02, BFHE 208, 438, BStBl II 2005, 312, und vom 23. August 2006 II R 16/06, BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786).

Das FG hat nicht festgestellt, dass E die Wohnsitzverlegung bereits beim Abschluss des Vertrags vom 22. November 1999 beabsichtigt habe. Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre und an sich zu berücksichtigen sein sollte (vgl. dazu Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 18. Februar 1999 4 K 2180/98, EFG 1999, 619; Meincke, a.a.O., § 13 Rz 22; Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 38; Geck, ZEV 1996, 107, 109), würde sich am Ergebnis nichts ändern. Für die Anwendbarkeit des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG reicht es nämlich aus, wenn das Haus bei Getrenntleben der Ehegatten von dem

Empfänger der Zuwendung ggf. mit den Kindern bewohnt wird (Urteil des FG Berlin vom 28. Januar 2003 5 K 5267/01, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2004, 217; Meincke, a.a.O., § 13 Rz 20; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz 62; Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 38; Moench/Kien-Hümbert, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 13 Rz 27; Schlünder/Geißler, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 260).

Auf die Frage, ob auch die Übertragung des Eigentums an einem Zweitwohnsitz unter die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG fallen kann, kommt es im Streitfall nicht an (ablehnend R 43 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStR 2003; Urteil des FG Rheinland-Pfalz in EFG 1999, 619; Moench/Kien-Hümbert, a.a.O., § 13 Rz 27; Viskorf, a.a.O., § 13 ErbStG Rz 37; unter bestimmten Voraussetzungen bejahend Jülicher, a.a.O., § 13 Rz 69; Meincke, a.a.O., § 13 Rz 22; Geck, ZEV 1996, 107, 108).

b) Für den Anteil am Grundstückswert, der auf die Obergeschosswohnung entfällt, ist die Steuerbefreiung nicht zu gewähren. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Ehegatten mit M einen gemeinsamen Hausstand geführt hätten. Dem Verhältnis der vom FA geschätzten Wohnfläche dieser Wohnung von 115 qm zur Gesamtwohnfläche von 330 qm entspricht ein Anteil am Grundstückswert von 70 742 DM.

c) Die Vermietung des von E als Büro genutzten Raumes an die GmbH schließt die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG entgegen der Auffassung des FA nicht vollständig und auch nicht anteilig aus. Dieser Raum befindet sich im Untergeschoss, das von den Ehegatten und ihren Kindern im Übrigen zu Wohnzwecken genutzt wurde, und ist somit aufgrund der tatsächlichen Nutzung durch einen der Ehegatten der Wohnnutzung zuzurechnen.

d) Die Belastung durch das Wohnrecht der Mutter ist nach § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG nur anteilig mit $115 \text{ qm} : 330 \text{ qm} \times 12\,708 \text{ DM} = 4\,429 \text{ DM}$ zu berücksichtigen.

3. Abweichend von der Einspruchsentscheidung errechnet sich der steuerpflichtige Erwerb danach höchstens wie folgt:

Grundvermögen	70 742 DM
"Kapitalforderung"	526 000 DM
Summe	596 742 DM
./. Wert des Wohnrechts	4 429 DM
Wert des Erwerbs	592 313 DM

Dieser Wert liegt unter dem der Klägerin zustehenden persönlichen Freibetrag von 600 000 DM (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG a.F.). Erbschaftsteuer ist mithin nicht festzusetzen.

4. Es kommt demnach nicht darauf an, ob hinsichtlich der vom FA in der Einspruchsentscheidung angesetzten Kapitalforderung von 526 000 DM in vollem Umfang eine ausgeführte Zuwendung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorliegt. Feststellungen zur tatsächlichen Entrichtung des vereinbarten Betrags wurden weder vom FA noch vom FG getroffen. Die Klägerin hat im Einspruchsverfahren vorgetragen, E habe ihr tatsächlich nur rd. 263 000 DM gezahlt.

Es braucht auch nicht geprüft zu werden, ob der Klägerin gegen E der getroffenen Vereinbarung entsprechend ein Anspruch auf Zugewinnausgleich (§ 1378 BGB) zustand, der nicht zum Erwerb i.S. des § 7 ErbStG gehört (§ 5 Abs. 2 ErbStG).