

Sonstige Steuern

1. **Hinzuerwerb einer angrenzenden Doppelhaushälfte: Gilt die Steuerbefreiung für ein Familienheim?**

Der Erwerb einer Wohnung von Todes wegen kann steuerbegünstigt sein. Aber gilt diese Steuerbegünstigung für ein Familienheim auch für eine Wohnung, die an die selbst genutzte Wohnung des Steuerpflichtigen angrenzt? Ja, und zwar dann, wenn die hinzugeworbene Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt ist.

Hintergrund

A ist Alleinerbe seines im Oktober 2013 verstorbenen Vaters V. Zum Nachlass gehörte eine von V bis zu seinem Tod selbst genutzte Doppelhaushälfte. A bewohnt die hieran direkt angrenzende andere Doppelhaushälfte.

Nachdem A Renovierungs- und Sanierungsarbeiten durchgeführt hatte, nutzte er ab August 2016 die verbundenen Doppelhaushälften selbst als eine einheitliche Wohnung.

Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten für den Erwerb der Doppelhaushälfte des V die Steuerbefreiung für ein Familienheim ab. Ihrer Ansicht nach fehlte es an der unverzüglichen Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken.

Entscheidung

Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung lässt sich als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Der Erwerber muss tatsächlich in die Wohnung einziehen. Der Begriff des Familienheims erfordert zudem, dass der Erwerber dort den Mittelpunkt seines Lebensinteresses hat. Dafür bedarf es einer Nutzung zu eigentlichen Wohnzwecken. Die Nutzung für gelegentliche Aufenthalte oder als Lagerraum genügt nicht.

Der Erwerber muss die Wohnung "unverzüglich", d. h. ohne schuldhaftes Zögern, zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von 6 Monaten nach dem Erbfall. Innerhalb dieses Zeitraums kann der Erwerber i. d. R. prüfen, ob er einziehen will, entsprechende Renovierungsarbeiten vornehmen und den Umzug durchführen. Nach Ablauf dieser Frist kann eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung nur vorliegen, wenn der Erwerber darlegt, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des Erwerbers, die nach Ablauf des 6-Monatszeitraums zu einer Verzögerung führen (wie z. B. eine Renovierung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten.

Eine zeitliche Verzögerung des Einzugs aufgrund von Renovierungsarbeiten ist dem Erwerber auch dann nicht anzulasten, wenn er die Arbeiten unverzüglich in Auftrag gibt, die Handwerker sie aber aus Gründen, die der Erwerber nicht zu vertreten hat, z. B. wegen einer hohen Auftragslage, nicht rechtzeitig ausführen können oder weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss. Ein weiteres Indiz für die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung ist die zeitnahe Räumung bzw. Entrümpelung der Wohnung.

Das Finanzgericht ging davon aus, dass die Steuerbefreiung bereits deshalb zu versagen ist, weil A nicht alles technisch Denkbare (Einsatz von Trocknungsgeräten) unternommen hat, um so schnell wie möglich in die Selbstnutzung einzutreten. Dieser Maßstab ist zu streng. Vom Erwerber kann lediglich der Aufwand gefordert werden, der nach der Verkehrsanschauung als angemessene Förderung des Baufortschritts zu qualifizieren ist. Das Finanzgericht hat die Verhältnisse des Streitfalls nach diesem Kriterium erneut zu würdigen.

2. Schenkung: Keine Abzinsung für die Zeit zwischen Rechtsgeschäft und Bedingungseintritt

Die Bewertung einer aufschiebend bedingten Last erfolgt auf den Zeitpunkt des Bedingungseintritts. Für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Bedingungseintritt findet keine Abzinsung statt.

Hintergrund

A war die Ehefrau des im Jahr 2016 verstorbenen O und ist dessen Gesamtrechtsnachfolgerin. O übertrug im Jahr 2004 seinen Anteil an einer KG im Wege der Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt auf die gemeinsame Tochter T. Nach seinem Tod war T verpflichtet, an A zu Lasten des KG-Anteils monatlich 4.000 EUR zu zahlen. O übernahm die Schenkungsteuer.

Das Finanzamt setzte im Jahr 2010 gegenüber O Schenkungsteuer fest. Die Rentenverpflichtung der T gegenüber der A wurde dabei nicht mindernd berücksichtigt.

Nach dem Tod des O beantragte die A als Gesamtrechtsnachfolgerin, die Schenkungsteuer-Festsetzung aus 2010 anzupassen und die von der T an sie zu entrichtende Rentenlast nunmehr auf den Todestag des O im Jahr 2016 zu kapitalisieren und in dieser Höhe (385.632 EUR) als Verbindlichkeit steuermindernd zu berücksichtigen.

Das Finanzamt berücksichtigte die Rentenlast dagegen lediglich mit 213.100 EUR. Es vertrat die Auffassung, dass die zum Todestag des O bestehende Verpflichtung (385.632 EUR) auf den Tag der Schenkung im Jahr 2004 abzinsen war. Dem folgte das Finanzgericht und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen, dass der Wert der Rentenverbindlichkeit der T mit dem zum Zeitpunkt des Bedingungseintritts, also 2016, geltenden Vervielfältiger zu ermitteln ist. Eine Abzinsung kommt nicht in Betracht.

Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht berücksichtigt. Tritt die Bedingung ein, ist die Festsetzung der Schenkungsteuer auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs zu berichtigen. Die abzugfähigen Verbindlichkeiten sind mit ihrem Wert abzuziehen. Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen ist dabei mit dem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Der Vervielfältiger ist nach der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes zu ermitteln. Eine bedingte Last ist auf den Zeitpunkt des Bedingungseintritts zu bewerten. Zugrunde zu legen ist der bei Bedingungseintritt geltende Vervielfältiger. Hiervon ausgehend hat das Finanzamt zutreffend den Wert mit 385.642 EUR angesetzt.

Der Kapitalwert ist für den Zeitraum des Schwebezustands, also von der Schenkung im Jahr 2004 bis zum Todestag im Jahr 2016 nicht abzuzinsen. Durch die Abzinsung soll berücksichtigt werden, dass eine Verpflichtung nicht zeitnah, sondern erst in fernerer Zukunft zu erfüllen ist und damit der zu ihrer Erfüllung erforderliche Aufwand zeitversetzt anfällt. Allerdings sind noch nicht fällige Forderungen nur dann sofort mit ihrem abgezinsten Wert anzusetzen, wenn die Fälligkeit zu einem bestimmten (feststehenden) Zeitpunkt eintritt. Ist ein bestimmter Fälligkeitszeitpunkt nicht festgelegt, fehlt es dementsprechend auch an einer Berechnungs- oder Schätzungsgrundlage für eine Abzinsung oder für den Ansatz eines niedrigeren Werts als des Nennwerts.

Während des Schwebezustands zwischen der Schenkung (2004) und dem Eintritt der Bedingung (2016) fehlt es an einer Forderung, die abgezinst werden könnte. Mit Eintritt der Bedingung ist die Forderung erstmals zu berücksichtigen. Sie ist gleichzeitig aber auch fällig und nicht mehr gestundet. Das bedeutet, dass weder im Zeitpunkt der gemischten Schenkung (mangels bestimmten Fälligkeitszeitpunkts einer noch nicht existenten Verpflichtung) noch im Zeitpunkt des Bedingungseintritts (mangels mehr als 1-jähriger Laufzeit einer zinslos gestundeten Forderung) die Tatbestandsvoraussetzungen einer Abzinsung erfüllt sind.