

Urteil vom 17. Juni 2026, II R 27/23

Steuerbefreiung für ein Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG; Begriff des Grundstücks

ECLI:DE:BFH:2026:U.170626.IIR27.23.0

BFH II. Senat

AO § 171 Abs 10, AO § 179, AO § 351 Abs 2, BewG § 2 Abs 1, BewG § 70 Abs 1, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 152 Nr 1, BewG § 157 Abs 1, BewG § 157 Abs 3 S 1, BewG § 181 Abs 1 Nr 1, BewG § 181 Abs 1 Nr 2, BewG § 181 Abs 1 Nr 3, BewG § 181 Abs 1 Nr 4, BewG § 181 Abs 1 Nr 5, ErbStG § 12 Abs 3, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4c, FGO § 42

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Juli 2023, Az: 3 K 14/23

Leitsätze

1. Als Grundstück im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) ist das Grundstück nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes anzusehen. Dies ist die wirtschaftliche Einheit, deren Grundbesitzwert das Belegenheitsfinanzamt gesondert feststellt, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind.
2. Der Wertfeststellungsbescheid entfaltet nicht nur hinsichtlich des Grundbesitzwerts, sondern auch hinsichtlich der Feststellung der wirtschaftlichen Einheit Bindungswirkung für den Erbschaftsteuerbescheid (Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191, Rz 13).

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.07.2023 - 3 K 14/23 aufgehoben.

Der Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 12.01.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2023 wird dahingehend geändert, dass der Steuerbefreiung für das Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ein Wert in Höhe von 1.174.438 € zu Grunde gelegt wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Erbe nach seinem im August 2020 verstorbenen Vater (Erblasser). Zum Nachlass gehörte Grundbesitz, der aus sechs Flurstücken bestand (Flurstücke 218/5, 199/3, 202/4, 267/7, 267/10 und 267/15). Das Flurstück 218/5 war mit einem Wohnhaus bebaut. Dort hatte der Erblasser bis zu seinem Tod eine Wohnung mit einer Wohnfläche von 235 m² zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Bei dem östlich des Flurstücks 218/5 gelegenen Nachbarflurstück 199/3 handelte es sich um ein mitgenutztes unbebautes Gartengrundstück und bei dem Flurstück 202/4 um ein L-förmiges Wegegrundstück. Im Grundbuch wurden die Flurstücke 218/5, 199/3, 267/7, 267/10 und 267/15 durch Eintragung des Eigentümers zu einem Grundstück im Sinne des § 890 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) vereinigt. Das sechste Flurstück 202/4 war als eigenes Grundstück eingetragen.
- 2 Das Belegenheitsfinanzamt (§ 152 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--) erließ über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Erbschaftsteuer (§ 12 Abs. 3 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG-- i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG) zuletzt am 19.12.2022 einen

Feststellungsbescheid (Aktenzeichen ...) betreffend das mit dem Wohnhaus bebaute Flurstück 218/5, das als Garten genutzte Flurstück 199/3 und das L-förmige Flurstück 202/4. Nach seiner Auffassung handelte es sich bei diesen drei Flurstücken um eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 70 BewG. Es ermittelte den Bodenwert und den Gebäudesachwert des aufstehenden Wohnhauses und der dazugehörigen Garage. Für die Ermittlung des Bodenwerts fasste das Belegenheitsfinanzamt die Teilflächen der Flurstücke 218/5 und 199/3 zu einer Fläche von 2.129 m² zusammen und bewertete diese Fläche mit 550 €/m². Die dritte Teilfläche 202/4 mit 162 m² bewertete es mit 350 €/m². Im Feststellungsbescheid wies es die Werte der Teilflächen ($2.129 \text{ m}^2 * 550 \text{ €} = 1.170.950 \text{ €}$ und $162 \text{ m}^2 * 350 \text{ €} = 56.700 \text{ €}$) und in der Folge den Bodenwert (als Gesamtbetrag der Teilflächen) mit 1.227.650 € aus. Den Gebäudesachwert bezifferte es mit 152.315 €. Insgesamt ergab das einen Grundbesitzwert der aus den Flurstücken 218/5, 199/3 und 202/4 bestehenden wirtschaftlichen Einheit in Höhe von 1.379.965 €. In den Erläuterungen zu dem Feststellungsbescheid wies das Belegenheitsfinanzamt die Brutto-Grundfläche des Wohnhauses mit insgesamt 517,14 m² aus. In den nachrichtlichen Angaben teilte es die Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes, die der Wohnfläche der bisher vom Erblasser selbst genutzten Wohnung entsprach, mit 235 m² mit, und fügte an, dass die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gegebenenfalls nur für das Familienheim auf dem Flurstück 218/5 mit einer Größe von 837 m² und einem Bodenrichtwert von 550 €/m² zu gewähren sei.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) ermittelte im Erbschaftsteuerbescheid, zuletzt vom 12.01.2023, den der Steuerbefreiung für das Familienheim zu Grunde zu legenden Wert dahingehend, dass er den Wert des Hausgrundstücks --Flurstück 218/5-- in Höhe von 460.350 € ($837 \text{ m}^2 * 550 \text{ €}$) mit dem Gebäudesachwert in Höhe von 152.315 € addierte, was einen Wert von 612.665 € ergab und dem Wert der wohnlich genutzten Fläche von 235 m² entsprach. Die davon durch die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG begünstigte Fläche in Höhe von 200 m² wies das FA in der Folge mit 521.417 € aus.
- 4 Mit seinem dagegen gerichteten Einspruch beantragte der Kläger, die Steuerbefreiung auf die gesamte wirtschaftliche Einheit der Grundstücksbewertung im maßgeblichen Feststellungsbescheid, nämlich die Flurstücke 218/5, 199/3 und 202/4, zu beziehen und berief sich hierbei auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23.02.2021 - II R 29/19 (BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191). Das FA sei an den Grundlagenbescheid des Belegenheitsfinanzamts gebunden. Daher sei der Grundbesitzwert in Höhe von 1.379.965 €, der alle drei Flurstücke (218/5, 199/3 und 202/4) einbeziehe, heranzuziehen; davon seien 200/235, das heißt ein Wert von 1.174.438 €, der Steuerbefreiung zu Grunde zu legen.
- 5 Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Steuerbefreiung sei nur für das mit dem Familienheim bebaute Grundstück (Flurstück 218/5) zu gewähren. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1551 veröffentlicht.
- 6 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG geltend. Bei der Bestimmung, was unter den Begriff des Familienheims im Sinne der Steuerbefreiung falle, sei auf die durch das Belegenheitsfinanzamt festgestellte wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 70 Abs. 1 BewG abzustellen. Die durch das FG herangezogene katasterrechtliche Einordnung sei kein geeigneter Maßstab für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke. Das Erbschaftsteuerrecht knüpfe an zivilrechtliche Grundsätze (Grundstück) oder davon abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweisen (wirtschaftliche Einheit) an.
- 7 Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 12.01.2023 sowie die Einspruchsentscheidung vom 30.01.2023 dahingehend zu ändern, dass die Steuerbefreiung für das Familienheim auf 1.174.438 € erhöht wird.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Der Feststellungsbescheid, der die drei Grundstücke 218/5, 199/3 und 202/4 als eine wirtschaftliche Einheit bewertet habe, entfalte hinsichtlich der Frage, ob der Erwerb eines Grundstücks nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG von der Steuer befreit sei, keine Bindungswirkung dahingehend, dass unter dem bebauten Grundstück im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG immer alle Flurstücke anzusehen seien, die nach dem Feststellungsbescheid eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Die Steuerbefreiung beziehe sich vielmehr nur auf das Flurstück, das mit dem Familienheim bebaut sei. Die Vorschrift sei als Ausnahme zum Grundsatz der Besteuerung eng auszulegen. Nach den Gesetzesmaterialien diene die Vorschrift dem Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums und der

krisenfesten Erhaltung des Familiengebrauchsvermögens (BTDrucks 16/11107). Das Erbschaftsteuerfinanzamt --und nicht das Belegenheitsfinanzamt-- treffe die Entscheidung über die Steuerbefreiung. Fielen übergroße Grundstücke gänzlich unter die Befreiungsvorschrift, wären sie zu 100 % begünstigt, könnten aber jederzeit geteilt, teilweise veräußert oder anderweitig bebaut werden, ohne dass es eine Auswirkung auf die Steuerbefreiung hätte. Denn schädlich sei nur, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutze. Bei einem Verkauf von --beispielsweise nicht bewohnten-- Teilflächen käme es nicht zu einer Nachversteuerung.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abänderung des Erbschaftsteueränderungsbescheids vom 12.01.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2023 dahingehend, dass die Steuerbefreiung für das Familienheim auf 1.174.438 € erhöht wird. Der in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG verwendete Grundstücksbegriff ist dahingehend auszulegen, dass auf die wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 i.V.m. § 70 Abs. 1 BewG abzustellen ist, deren Grundbesitzwert das Belegenheitsfinanzamt (§ 152 Nr. 1 BewG) nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG für Zwecke der Erbschaftsteuer gesondert feststellt (§ 179 der Abgabenordnung --AO--).
- 11** 1. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass für die Ermittlung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG nur das mit dem Wohnhaus des Erblassers bebaute Flurstück 218/5 heranzuziehen ist. Abzustellen ist vielmehr auf die durch das Belegenheitsfinanzamt festgestellte wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 i.V.m. § 70 Abs. 1 BewG, im Streitfall die wirtschaftliche Einheit bestehend aus den Flurstücken 218/5, 199/3 und 202/4, die zuletzt mit Feststellungsbescheid vom 19.12.2022 festgestellt wurde.
- 12** a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG bleibt der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegenen bebauten Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG durch Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 und der Kinder verstorbener Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim) und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 Quadratmeter nicht übersteigt, steuerfrei. Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unter anderem der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB; BFH-Urteil vom 06.05.2021 - II R 46/19, BFHE 273, 554, BStBl II 2022, 342, Rz 11).
- 13** b) Der Verweis in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG auf das bebaute Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG ist dahingehend zu verstehen, dass damit die wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 BewG gemeint ist, deren Grundbesitzwert das Belegenheitsfinanzamt (§ 152 Nr. 1 BewG) nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG für Zwecke der Erbschaftsteuer gesondert feststellt (§ 179 AO) und die nach § 70 Abs. 1 BewG ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes bildet (gleicher Ansicht Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., § 13 Rz 24; vgl. auch Curdt in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG Rz 38.7; a.A. Jochum in: ErbStG - eKomm, § 13 ErbStG Rz 68, Stand: 05.01.2026; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13 ErbStG Rz 68, Stand 11/2024; offenlassend: S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl., § 13 ErbStG Rz 38).
- 14** aa) Durch den Verweis auf § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG werden von der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke erfasst (BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191, Rz 11). Demnach fällt unter anderem ein Einfamilienhaus --wie das des Erblassers-- in die Steuerbefreiung. Mit Urteil vom 26.02.2009 - II R 69/06 (BFHE 224, 151, BStBl II 2009, 480, unter II.1.a, zu § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG i.d.F. des damaligen Streitjahres 1999) hat der BFH zu dem damals verwendeten Begriff "Familienwohnheim" entschieden, dass sich die Steuerbefreiung nach ihrem Sinn und Zweck nicht nur auf das Haus, verstanden als Gebäude, bezieht, sondern auch auf das Grundstück, dessen wesentlicher Bestandteil es nach § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB ist. Eine nähere Bestimmung, in welchem Umfang der zu der Wohnung gehörende Grund und Boden an der

Begünstigung teilhat, enthält § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG jedoch nicht. In Betracht kommt einerseits das Grundstück im zivilrechtlichen Sinne oder andererseits die wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 BewG (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191, Rz 11). Bisher musste der BFH diese Rechtsfrage nicht abschließend entscheiden (BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191, Rz 14).

- 15** bb) Nach Sinn und Zweck des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist der in der Vorschrift verwendete Begriff des "bebauten Grundstücks" bewertungsrechtlich auszulegen und als Grundstück die wirtschaftliche Einheit nach § 2 Abs. 1 BewG anzusehen, die gemäß § 70 Abs. 1 BewG ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes bildet. Teil der Ermittlung der Steuerbefreiung ist die gesonderte Feststellung (§ 179 AO) des Grundbesitzwerts durch das Belegenheitsfinanzamt (§ 152 Nr. 1 BewG) nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG für Zwecke der Erbschaftsteuer. Dem Belegenheitsfinanzamt obliegt neben der Wertfeststellung auch die verbindliche Feststellung über die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (§ 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG). Diese Entscheidung kann gemäß § 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO nur durch Anfechtung des Wertfeststellungsbescheids angegriffen werden (BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191, Rz 13).
- 16** cc) § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG verweist unter anderem auf § 151 Abs. 3 Satz 1 BewG, der von den wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens spricht. Die wirtschaftliche Einheit wird in § 2 Abs. 1 BewG bestimmt. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 BewG). Es sind neben den objektiven Merkmalen der Verkehrsanschauung und der örtlichen Gewohnheit (vgl. Grootens in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 01.2026, § 2 BewG Rz 32; Esskandari in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 2 BewG Rz 60 ff.) auch subjektive Merkmale maßgebend. Das gilt insbesondere für die Zweckbestimmung, die in erster Linie vom Willen des Eigentümers abhängt. Dieser Wille muss in der äußeren Gestaltung seinen Ausdruck gefunden haben. Außerdem darf der subjektive Wille des Eigentümers nicht zu der Verkehrsanschauung im Widerspruch stehen, weil dann die Verkehrsanschauung als objektives Merkmal ausschlaggebend ist. Mehrere Flurstücke, von denen eines mit einem Wohnhaus bebaut ist und die anderen als Garten- oder Wegegrundstück zusammen mit dem Wohnhaus genutzt werden, können daher eine wirtschaftliche Einheit bilden, wenn sie von dem Eigentümer zu diesem Zweck bestimmt sind und diese Zweckbestimmung auch nach außen erkennbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 04.10.1974 - III R 127/73, BFHE 113, 470, BStBl II 1975, 302, unter 2. der Gründe).
- 17** dd) Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts für die Feststellung des Grundbesitzwerts der wirtschaftlichen Einheit richtet sich nach der Belegenheit des Grundbesitzes (Belegenheitsfinanzamt). Das ist in den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück oder, wenn sich das Grundstück auf die Bezirke mehrerer Finanzämter erstreckt, der wertvollste Teil liegt (§ 152 Nr. 1 BewG). Dies ist aufgrund der örtlichen Nähe zum Bewertungsgegenstand ökonomisch (vgl. Grootens/Brokmeier in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 01.2026, § 152 BewG Rz 3) und verleiht dem Belegenheitsfinanzamt die Sachkompetenz zur Feststellung der wirtschaftlichen Einheit nach den vorgenannten Kriterien. Es ist daher geboten, der verbindlichen Feststellung der wirtschaftlichen Einheit durch das Belegenheitsfinanzamt Bindungswirkung hinsichtlich des Begriffs des Grundstücks im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zukommen zu lassen. Die Feststellungsbescheide sind nicht nur hinsichtlich der Werte, sondern auch hinsichtlich des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit Grundlagenbescheide im Sinne des § 171 Abs. 10 AO für die Erbschaftsteuerbescheide (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191, Rz 16).
- 18** ee) Dem steht nicht entgegen, dass nach der BFH-Rechtsprechung nicht das Belegenheitsfinanzamt, sondern das Erbschaftsteuerfinanzamt zur Entscheidung befugt ist, ob eine Steuerbefreiung, zum Beispiel nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zu gewähren ist (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 29/19, BFHE 272, 497, BStBl II 2023, 191, Rz 13). Auch wenn die Feststellung der wirtschaftlichen Einheit für die Bestimmung des Grundstücks im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO Bindungswirkung entfaltet, verbleibt dem Erbschaftsteuerfinanzamt die Entscheidung darüber, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für das Familienheim (zum Beispiel Erwerb von Eigentum oder Miteigentum an dem Grundstück, unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung) erfüllt sind.
- 19** ff) Auch die Gesetzesmaterialien unterstützen eine solche Auslegung des Grundstücksbegriffs in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte die begrenzte Freistellung von Wohneigentum für Kinder ähnlich wie die Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten neben dem Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums dem Ziel der Lenkung in Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers dienen.

Insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzmarktentwicklung des Jahres 2008 sollte das besonders geschützte Familiengebrauchsvermögen in Gestalt des Familienheims krisenfest erhalten werden (BTDrucks 16/11107, S. 9). Diesem gesetzgeberischen Anliegen steht nicht entgegen, für die Bestimmung des Umfangs der Steuerbefreiung auch durch das Wohnhaus mitgenutzte Garten- und Wegegrundstücke miteinzubeziehen, wenn diese zusammen mit dem Wohnhaus genutzt werden. Auch diese sind dann Teil des familiären Lebensraums.

- 20** gg) Eine solche Auslegung steht auch nicht im Widerspruch zu der BFH-Rechtsprechung, dass die Steuerbefreiungsvorschrift eng auszulegen ist und sie damit keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet (BFH-Urteile vom 01.12.2021 - II R 18/20, BFHE 275, 361, BStBl II 2022, 554, Rz 12, und vom 01.12.2021 - II R 1/21, BFHE 275, 367, BStBl II 2022, 557, Rz 12; vgl. auch S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl., § 13 ErbStG Rz 34). Die Rechtsprechung sieht eine am Wortlaut orientierte Auslegung der Vorschrift vor; eine Auslegung über ihren Wortlaut hinaus wäre verfassungsrechtlich bedenklich und ist somit ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 23.06.2015 - II R 13/13, BFHE 250, 203, BStBl II 2016, 223, Rz 21, und vom 05.10.2016 - II R 32/15, BFHE 256, 359, BStBl II 2017, 130, Rz 17). Indem die Auslegung des Begriffs des Grundstücks in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG auf die festgestellte wirtschaftliche Einheit abstellt, die ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes bildet (§ 2 Abs. 1 i.V.m. § 70 Abs. 1 BewG), orientiert sie sich eng am Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, der mit seinem Verweis auf § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG selbst auf im Bewertungsgesetz definierte Grundstücke abstellt.
- 21** hh) Schließlich wirkt eine solche Auslegung einer möglichen Steuerumgehung entgegen. Anderenfalls könnte der Erblasser/Schenker als Eigentümer mehrere Grundstücke/Flurstücke zivilrechtlich nach § 890 Abs. 1 BGB zu einem Grundstück vereinigen und somit selbst über das der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zu Grunde zu legende Grundstück bestimmen. Die wirtschaftliche Einheit nach § 2 Abs. 1 Satz 1 BewG wird --wie dargelegt-- nach anderen als nach zivilrechtlichen Kriterien bestimmt. So können zivilrechtlich als ein Grundstück geltende Flächen zu unterschiedlichen wirtschaftlichen Einheiten und zivilrechtlich unterschiedliche Grundstücke zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden.
- 22** c) Die Bedenken des FA gegen diese Auslegung tragen nicht. Die durch das FA angeführte Missbrauchsmöglichkeit, die Einbeziehung von mit dem Wohnhaus genutzten Garten- und Wegegrundstücken in die Steuerbefreiung führe dazu, dass diese Grundstücke jederzeit geteilt, teilweise veräußert oder anderweitig bebaut werden könnten, ohne dass es zu einer Nachversteuerung käme, greift nicht.
- 23** aa) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert (sogenannter Nachversteuerungstatbestand, vgl. BFH-Urteile vom 11.07.2019 - II R 38/16, BFHE 265, 437, BStBl II 2020, 314, Rz 11, und vom 01.12.2021 - II R 18/20, BFHE 275, 361, BStBl II 2022, 554, Rz 11). Tritt der Nachversteuerungstatbestand ein, ist der Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO beginnt in diesen Fällen die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt (BFH-Urteil vom 01.12.2021 - II R 18/20, BFHE 275, 361, BStBl II 2022, 554, Rz 13).
- 24** bb) Stellt man für die Bestimmung, in welchem Umfang das Familienheim, das heißt die zu Wohnzwecken genutzte Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden, von der Steuer befreit werden kann, hinsichtlich des begünstigten Grund und Bodens auf die wirtschaftliche Einheit ab, die neben dem mit dem Wohnhaus bebauten Grundstück auch ein unbebautes Gartengrundstück und ein mitgenutztes Wegegrundstück umfasst, gilt dies in der Folge auch für den Nachversteuerungstatbestand. Dieser setzt voraus, dass der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert. Wird ein Teil des so definierten selbst genutzten Familienheims, zum Beispiel das mitgenutzte Gartenflurstück, innerhalb von zehn Jahren als eigenes Grundstück abgeteilt und das Eigentum auf einen Dritten übertragen, greift der Nachversteuerungstatbestand (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2019 - II R 38/16, BFHE 265, 437, BStBl II 2020, 314).
- 25** d) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Es hat als Grundstück im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG nur das mit dem Wohnhaus des Erblassers bebaute Flurstück 218/5 angesehen. Seine Entscheidung war deshalb aufzuheben.
- 26** 2. Die Sache ist spruchreif. Der Erbschaftsteueränderungsbescheid vom 12.01.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2023 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).

- 27** Für die Ermittlung der Höhe der Steuerbefreiung für das Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist der durch Feststellungsbescheid vom 19.12.2022 für die wirtschaftliche Einheit bindend festgestellte Grundbesitzwert in Höhe von 1.379.965 €, der (neben dem Wert des Wohnhauses) alle drei Flurstücke (218/5, 199/3 und 202/4) umfasst, heranzuziehen. Da nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG lediglich eine Wohnfläche in Höhe von 200 m² begünstigt ist, die Wohnfläche des Familienheims jedoch 235 m² beträgt, unterliegen davon 200/235, das heißt 1.174.438 € der Steuerbefreiung. Die sonstigen Voraussetzungen der Steuerbefreiung stehen unter den Beteiligten nicht in Streit. Die Berechnung der Erbschaftsteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de