

Az.: 4 K 1868/15

Revisionsverfahren II R 14/16



Fall für die Vorausscheidung

Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

Urteil

In der Streitsache

.....
.....
.....

Kläger

prozessbevollmächtigt:

Rechtsanwälte

.....
.....
.....

gegen

Finanzamt

Beklagter

.....
.....

StNr./Az: -

wegen

Erbschaftsteuer

hat der 4. Senat des Finanzgerichts München durch
den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht
die Richterin am Finanzgericht und
den Richter am Finanzgericht ,
sowie den ehrenamtlichen Richter und
die ehrenamtliche Richterin
auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 6. April 2016 für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.
3. Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Als Bevollmächtigte sind nur Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer zugelassen; zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer sind. Ein Beteiligter, der nach Maßgabe des vorhergehenden Satzes zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31-201.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob die erbschaftsteuerrechtliche Vergünstigung als Familienheim auch anwendbar ist, wenn der Erblasser im Zeitpunkt des Erbfalles nur ein Anwartschaftsrecht auf das Volleigentum an der selbst genutzten Wohnung gehabt hatte.

Die am 16. Juli 2009 verstorbene A, die Ehefrau des Klägers (im Weiteren Erblasserin), hatte mit notarieller Urkunde vom 16. März 2007 mit der Fa. X KG, einem damals bestehenden Bauträgerunternehmen, einen Kaufvertrag über den Erwerb einer Eigentumswohnung samt Tiefgaragenplätzen abgeschlossen. Gegenstand des Kaufvertrages war im Einzelnen der Miteigentumsanteil von $\frac{641}{1000}$ am Grundstück Flurstücknummer ... der Gemarkung O in M, Z-Straße verbunden mit dem Sondereigentum an der seinerzeit noch zu erstellenden Eigentumswohnung Nr. 2 zuzüglich vier Miteigentumsanteile von jeweils $\frac{1}{1000}$ verbunden mit dem Sondereigentum an den Tiefgaragenstellplätzen 3, 4, 5 und 6. Der beurkundete Kaufpreis hatte 3.671.000 € betragen. Unter Berücksichtigung der Kosten für bauliche Sonderwünsche war zusätzlich noch einen Betrag von 1.147.480 € bezahlt worden. Zugleich hatten die Kaufvertragsparteien die Auflassung erklärt. Am 28. Januar 2008 war zugunsten der Erblasserin eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch eingetragen worden. Laut Auskunft aus dem Melderegister der Stadt M befand sich der Wohnsitz der Erblasserin seit dem 26. November 2008 an der Adresse in der Z-Straße. Die Ummeldung des Wohnsitzes des Klägers erfolgte am darauffolgenden Tag. Nach Angabe des Klägers bezog dieser zusammen mit der Erblasserin und ihren beiden gemeinsamen, damals bereits volljährigen Töchtern die gekaufte Eigentumswohnung im Dezember 2008. Die Eintragung der Erblasserin als Eigentümerin im Grundbuch erfolgte jedoch nicht mehr zu ihren Lebzeiten. In ihrem privatschriftlichen Testament vom 9. Juli 2009 hatte die Erblasserin letztwillig verfügt, dass der Kläger ihre Eigentumswohnung in der Z-Straße allein erhalten sollte, wogegen sie für ihr restliches Vermögen die gesetzliche Erbfolge bestimmt hatte. Entsprechend dem notariellen Antrag vom 21. Oktober 2009 an das Nachlassgericht stellte das Amtsgericht M dem Kläger und seinen beiden Töchtern am 17. November 2009 einen gemeinsamen Erbschein aus, demzufolge die Erblasserin vom Kläger zu $\frac{1}{2}$ und von ihren Töchtern zu je $\frac{1}{4}$ beerbt worden war. Mit notarieller Urkunde vom 24. November 2009 vereinbarte der Kläger mit seinen beiden Töchtern die Erfüllung der als Vermächtnis ausgelegten letztwilligen Verfügung der Erblasserin in Bezug auf die Eigentumswohnung in der Z-Straße, die danach in das Alleineigentum des Klägers übergehen sollte. Ausweislich der unter dem Datum des 23. Februar 2011 erstellten gemeinsamen Erbschaftsteuererklärung des Klägers und seiner beiden Töchter umfasste der Nachlass im Wesentlichen den Wert der Eigentumswohnung, darüber hinaus eine Beteiligung an einer

Personengesellschaft, einen Versicherungsanspruch sowie Hausrat, Schmuck und ein Kraftfahrzeug. Außerdem enthielt die Erbschaftsteuererklärung einen Antrag auf Gewährung der Steuerbefreiung des Grundbesitzwertes der Eigentumswohnung in der Z-Straße als sogenanntes Familienheim, wo sich auch weiterhin der Wohnsitz des Klägers befindet.

Demgegenüber ging der Beklagte in Bezug auf die Eigentumswohnung in der Z-Straße aufgrund der Tatsache, dass die Erblasserin zu Lebzeiten noch nicht als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen war, nicht von einem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb von Grundvermögen, sondern von einem Erwerb eines Eigentumsverschaffungsanspruches aus, der nicht mit dem Grundbesitzwert der Immobilie sondern mit seinem Verkehrswert anzusetzen wäre. Die Steuervergünstigung als Familienheim hielt der Beklagte deshalb nicht für anwendbar. Demzufolge setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer des Klägers mit Steuerbescheid vom 15. Juli 2011 auf der Grundlage eines angenommenen Wertes des Erwerbes von 2.634.618,50 € auf 354.084 € fest. Der Wert des Erwerbes umfasste insbesondere den Verkehrswert des Sachleistungsanspruches von 4.818.840 € (d.h. notarieller Kaufpreis der Eigentumswohnung zuzüglich der Kosten der Sonderwünsche) abzüglich der auf der Eigentumswohnung lastenden Darlehensschuld von 2.085.681 € sowie sonstiger diesbezüglicher Verbindlichkeiten von 258.000 €. Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 12. August 2011 Einspruch ein und wendete sich u.a. gegen die Versagung der Steuerfreistellung des Grundbesitzwertes der Eigentumswohnung als Familienheim. Der Beklagte half dem Einspruch in Bezug auf hier nicht streitgegenständliche Besteuerungsgrundlagen teilweise ab und setzte die Erbschaftsteuer des Klägers mit Steuerbescheid vom 25. Juni 2015 auf 340.480 € herab. Soweit sich der Einspruch des Klägers gegen die Sachbehandlung der Eigentumswohnung durch den Beklagten richtete, blieb er jedoch erfolglos und wurde durch Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 26. Juni 2015 als unbegründet zurückgewiesen.

Hiergegen richtet sich die mit Schriftsatz vom 24. Juli 2015 erhobene und an demselben Tag bei Gericht eingegangene Klage, die im Wesentlichen wie folgt begründet wird:

Die Steuerbefreiung als Familienheim müsse auch im Streitfall gewährt werden. Die Eigentumswohnung sei seit Dezember 2008 bis zum Eintritt des Erbfalles nicht nur von der Erblasserin sondern auch vom Kläger und den gemeinsamen Töchtern bewohnt worden und stelle weiterhin bis heute insbesondere den Wohnsitz des Klägers dar. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken einerseits durch die Erblasserin bis zum Eintritt des Erbfalles und andererseits ab diesem Zeitpunkt durch den Kläger seien erfüllt. Soweit die gesetzliche Steuerbefreiungsvorschrift den Erwerb von Todes wegen von Eigentum an einem bebauten Grundstück, auf das die o.g. Nutzungsbedingungen zutreffen, voraussetzt, sei nicht allein auf zivilrechtliches Volleigentum des Erblassers abzustellen. Die Motive des Gesetzgebers, durch diese

Steuerfreistellung zum einen das immobile Familiengebrauchsvermögen krisenfest zu erhalten und zum anderen eine Lenkungswirkung in Grundvermögen zu erzielen, mache deutlich, dass auch das Bestehen von wirtschaftlichem Eigentum in der Person des Erblassers ausreiche. Die Rechtslage sei vergleichbar mit der Anwendung der Eigenheimförderung durch das Eigenheimzulagengesetz. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei auch hier die Stellung als wirtschaftlicher Immobilieneigentümer für die Gewährung der Förderung ausreichend. Auch wenn das Erbschaftsteuerrecht an das Prinzip der Maßgeblichkeit des Zivilrechts anknüpfe, so müsse dennoch die konkrete Steuerbefreiungsvorschrift nach ihren steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhängen interpretiert werden. Begünstigende Vorschriften könnten deswegen auch erweiternd ausgelegt werden, ebenso wie im Einzelfall die Anwendung der Vorschrift des § 39 der Abgabenordnung (AO) im Bereich der Verkehrsteuern nicht vorneherein ausgeschlossen sei. Richtig sei zwar, dass ein dingliches Nutzungsrecht gegenüber dem Eigentum ein wesensgleiches „Minus“ darstelle und deshalb nicht in den Anwendungsbereich der Regelung des Familienheims falle. Dies gelte jedoch nicht für ein Eigentumsanwartschaftsrecht, das eine wesensgleiche Vorstufe des Volleigentums bilde. Die Erblasserin habe im Streitfall infolge der Auflassung und der Eintragung der Auflassungsvormerkung noch zu ihren Lebzeiten ein solches Anwartschaftsrecht erworben. Der Erwerb des Eigentums an der Wohnung in der Z-Straße habe nur noch eines Umschreibungsantrages durch die Erblasserin bedurft und sei von dritter Seite nicht mehr zu verhindern gewesen. Der Umschreibungsantrag habe sich seinerzeit nur deshalb verzögert, weil es zwischen der Erblasserin und dem Bauträgerunternehmen Unstimmigkeiten über die Kosten der Sonderwünsche gegeben habe. Würden das Vollrecht und das Anwartschaftsrecht im Rahmen der Steuerbefreiung des Familienheims ungleich behandelt werden, so führte dies zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Auch bei einer freigebigen Zuwendung sei der schenkungsteuerrechtliche Tatbestand erfüllt, wenn die Zuwendung ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes). Im Fall einer Grundstücksschenkung sei dies nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Fall, wenn die Vertragspartner die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte in der Lage ist, die Eintragung der Rechtsänderung herbeizuführen. Der Zeitpunkt des Erwerbes des zivilrechtlichen Eigentums sei auch hier nicht abzuwarten. Die Gewährung der Steuervergünstigung als Familienheim dürfe sich nicht nach dem Zeitpunkt der Eintragung im Wohnungsgrundbuch richten, weil sie hierdurch allein von einem rein zufälligen Ereignis abhängig gemacht würde. Sowohl die teleologische als auch die verfassungskonforme Auslegung der Steuerbefreiungsnorm verbiete eine Differenzierung zwischen Anwartschaftsrecht und Vollrecht. Hätte der Gesetzgeber diesen Umstand bedacht, hätte er dies auch im Sinne der Klagebegründung geregelt. Die Gewährung der

Steuervergünstigung dürfe schließlich nicht von Umständen abhängig gemacht werden, die allein in der Person des Bauträgers gelegen haben. Die Versagung der Steuervergünstigung verstoße zudem sowohl gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG als auch gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

Der Kläger beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 25. Juni 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juni 2015 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer des Klägers auf 0,- € herabgesetzt wird,

hilfsweise für den Fall der Klageabweisung die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise für den Fall der Klagestattgabe die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

Nach seiner Ansicht sei der eindeutige Wortlaut der Steuerbefreiungsvorschrift nicht erfüllt. Die Gewährung der Vergünstigung als Familienheim setze ausdrücklich den Erwerb des Eigentums an einem bebauten Grundstück voraus. Dies habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Entscheidung, durch die er die Gewährung der Steuervergünstigung für den Erwerb eines dinglichen Wohnrechts verneint hat, deutlich gemacht.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, auf die den Kläger betreffende Behördenakte und auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 6. April 2016 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

1.) Die fristgerecht erhobene, und auch im Übrigen zulässige Klage ist unbegründet.

a) Sowohl der Erwerb durch Erbanfall im Sinne des § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) als auch der Erwerb aufgrund Vermächtnisses im Sinne des § 2147 BGB unterliegen jeweils als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1

des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung –ErbStG–). Die Erbschaftsteuer entsteht in beiden Fällen mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht etwa aufgrund der Vorschriften der §§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 und 18 ErbStG steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Insbesondere nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b 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 des Bewertungsgesetzes (BewG) durch den überlebenden Ehegatten oder den überlebenden Lebenspartner steuerfrei, 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 und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim).

b) Der klagegegenständliche Erbschaftsteuerbescheid vom 15. Juli 2011 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

aa) Der Beklagte ist im Streitfall zu Recht von einem erbschaftsteuerrechtlichen Erwerb des Klägers zum einen aufgrund Erbanfalls durch gesetzliche Erbfolge als Miterbe mit einem Erbanteil von $\frac{1}{2}$ (§§ 1922, 2032ff BGB) und zum anderen aufgrund des die Rechte der Erblasserin an der streitgegenständlichen Eigentumswohnung betreffenden Vermächtnisses (§§ 2147, 2174 BGB) ausgegangen. Bei letzterem handelt es sich um ein Vorausvermächtnis nach § 2150 BGB. Auch wenn der Kläger insoweit erbschaftsteuerrechtlich zwei selbständige Erwerbstatbestände nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt hat, bestehen keine rechtlichen Bedenken dagegen, diese – wie im Streitfall erfolgt – verfahrensrechtlich in einem einzigen, den klagegegenständlichen, Erbschaftsteuerbescheid zusammenzufassen, weil die Erbschaftsteuer in beiden Fällen aus demselben Anlass und in demselben Zeitpunkt, das heißt, im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin, entstanden ist (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

bb) Die genannten tatbestandlichen Voraussetzungen der Steuerfreistellung als Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG sind jedoch im Streitfall nicht erfüllt.

α) Die hier in Rede stehende vom Kläger erworbene Wohnung in M in der Z-Straße ist als Eigentumswohnung im bewertungsrechtlichen Sinne (vgl. § 181 Abs. 1 Nr. 3 BewG) uneingeschränkt als Objekt der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG geeignet. Des Weiteren sind die erforderlichen Nutzungsverhältnisse im Streitfall erfüllt, weil die Erblasserin unstreitig die Wohnung bereits seit Dezember 2008 bis zu ihrem

Ableben selbst bewohnt hat und der Kläger unstreitig die Nutzung dieser Wohnung zu eigenen Wohnzwecken auch danach weiter fortgesetzt hat.

β) Außerdem ist unstreitig, dass die Erblasserin zu ihren Lebzeiten nicht mehr als zivilrechtliche Eigentümerin in das Wohnungsgrundbuch eingetragen worden ist. Die Umschreibung des Eigentums ist vielmehr erst zum 2. Februar 2010 erfolgt. Da die Erblasserin daher im Zeitpunkt ihres Todes mangels Eintragung im Grundbuch (§ 873 Abs. 1 BGB) noch nicht das Wohnungseigentum in Gestalt des genannten Miteigentumsanteils verbunden mit dem Sondereigentum an der Wohnung Nr. 2, sowie die Miteigentumsanteile verbunden mit dem Sondereigentum an den vier Tiefgaragenstellplätzen erworben hatte (§ 1 Abs. 2 des Gesetzes über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht –WEG-), ist dieses auch nicht Bestandteil ihres Nachlasses geworden. Gemäß § 1922 Abs. 1 BGB geht mit dem Tode einer Person deren Vermögen als Ganzes auf den bzw. die Erben über. Nach dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge kann der Rechtsnachfolger somit nur in die Rechtsstellung eintreten, die der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes innegehabt hat. Im Streitfall hat der Erblasserin gegen die Fa. X KG aufgrund des notariellen Kaufvertrages vom 16. März 2007 ein schuldrechtlicher Anspruch im Sinne des § 433 Abs. 1 Satz 1 BGB auf Übertragung der Miteigentumsanteile verbunden mit dem Sondereigentum an der Wohnung Nr. 2 bzw. den Tiefgaragenstellplätzen zugestanden.

Als Folge der bereits in der notariellen Urkunde erklärten Auflassung (§ 925 BGB) sowie der Eintragung einer Auflassungsvormerkung (§ 883 BGB) zugunsten der Erblasserin am 28. Januar 2008 hatte sie zu diesem Zeitpunkt aber auch bereits ein Anwartschaftsrecht auf das Wohnungseigentum erworben. Voraussetzung eines Anwartschaftsrechtes ist, dass von dem mehraktigen Entstehungstatbestand eines Rechtes schon so viele Erfordernisse erfüllt sind, dass von einer gesicherten Rechtsposition gesprochen werden kann, die der andere an der Entstehung des Rechtes Beteiligte nicht mehr durch eine einseitige Erklärung zu zerstören vermag (Bundesgerichtshof –BGH- Beschluss vom 18. Dezember 1967 V ZB 6/67, BGHZ 49, 197). In Bezug auf den Erwerb des Eigentums an einem Grundstück ist von einer derart gesicherten Rechtsposition auszugehen, wenn – wie im Streitfall – bereits die Auflassung erklärt und zugunsten des Auflassungsempfängers eine Vormerkung mit der Sicherungswirkung der Vorschriften der § 883 Abs. 2, § 888 BGB im Grundbuch eingetragen worden ist (BGH Urteil vom 25. Februar 1966 V ZR 129/63, BGHZ 45, 186).

γ) Soweit die Steuerfreistellung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG den Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an der das Familienheim bildenden Immobilie voraussetzt, ist darunter das Eigentum im zivilrechtlichen Sinne zu verstehen. Da

es sich bei den erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbs- und Zuwendungsvorgängen um solche des Rechtsverkehrs handelt, die privatrechtlich, zumeist in den Vorschriften des BGB, geregelt sind, sind die zivilrechtlichen Begriffe auch für die Besteuerung maßgeblich (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher ErbStG Einf. Tz. 29; Pahlke in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter ErbStG 5. Auflage 2014 Einführung Rdn. 4; Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz ErbStG 4. Auflage 2012 Einführung Rdn. 36). Wegen der engen Verbindung zwischen Zivilrecht und Erbschaftsteuerrecht wird auch von der bürgerlich-rechtlichen Prägung bzw. der Maßgeblichkeit des Zivilrechts gesprochen (vgl. auch BFH Urteil vom 26. November 1986 II R 190/81, BFHE 148, 324, BStBl II 1987, 175). Dies gilt zunächst u.a. für die Tatbestände des Erwerbes von Todes wegen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, darüber hinaus aber auch für die Fragen der Vermögenszuordnung. Die Abhängigkeit von den zivilrechtlichen Gesetzesbegriffen ist allenfalls dort gelöst, wo das ErbStG eigenständige Rechtsbegriffe verwendet (Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz ErbStG 4. Auflage 2012 Einführung Rdn. 36). Dies ist in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal des Erwerbes von Eigentum bzw. Miteigentum im Rahmen der Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG jedoch nicht der Fall.

Damit steht jedenfalls fest, dass der Umstand, dass der Kläger als (Mit-)Erbe mit dem Tode der Erblasserin deren schuldrechtlichen Anspruch gegen die Fa. X KG auf Übereignung der Immobilie zur Hälfte (mit-)erworben hat, einem Erwerb des Eigentums an der Eigentumswohnung im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift nicht gleichzusetzen ist. Das Gleiche gilt für den Erwerb des Klägers durch Vermächtnis. Auch wenn die Erblasserin dem Kläger nach dem Wortlaut ihres Testamentes die gesamte Immobilie in der Z-Straße zukommen lassen wollte, so ist der Inhalt dieses Vorausvermächtnisses an der Rechtsqualität des Vermächtnisgegenstandes im Zeitpunkt des Erbfalles zu bestimmen. Der durch den Kläger erworbene Vermächtnisanspruch im Sinne des § 2174 BGB ist nicht auf Verschaffung des Eigentums an der Immobilie aus dem Nachlassvermögen, sondern auf Abtretung des Eigentumsverschaffungsanspruches der Erblasserin gegen die Fa. X KG gerichtet gewesen. Somit hat nicht nur der Erwerb des Klägers von Todes wegen durch Erbanfall als Miterbe (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. ErbStG) sondern auch der Erwerb des Klägers von Todes wegen durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. ErbStG) allein den Eigentumsverschaffungsanspruch aufgrund des Kaufvertrages vom 16. März 2007 sowie das Anwartschaftsrecht auf den Erwerb des Eigentums an der Immobilie, nicht hingegen das Grundstückseigentum selbst zum Gegenstand gehabt. Folgerichtig ist bundesgerichtlich entschieden, dass der erbschaftsteuerrechtliche Erwerb eines auf Übertragung von Grundbesitz gerichteten, vertraglichen Sachleistungsanspruches mit dem gemeinen Wert und nicht nach den für Grundbesitz maßgebenden gesonderten

Bewertungsvorschriften anzusetzen ist (vgl. BFH Urteil vom 15. Oktober 1997 II R 68/95, BFHE 183, 248, BStBl II 1997, 820).

δ) Nach Ansicht des Senates genügt der Erwerb wirtschaftlichen Eigentums an der das Familienheim bildenden Immobilie jedenfalls den Voraussetzungen der Steuerfreistellung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG nicht.

Dem Kläger ist zunächst einzuräumen, dass eine von der zivilrechtlichen Beurteilung abweichende Zuordnung von Vermögensgegenständen, die in einen Erwerbs- oder Zuwendungsvorgang einbezogen sein können, in besonderen Einzelfällen in Betracht kommen kann, wenn der jeweilige Steuertatbestand hinreichende Anhaltspunkte für eine selbständige Würdigung der mit einem solchen Vorgang verbundenen Vermögensverschiebungen enthält (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher ErbStG Einf. Tz. 32). Dies ist nach Ansicht des Senates jedoch im Streitfall nicht anzunehmen. Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers lässt sich dies auch nicht aus den Motiven des Gesetzgebers ableiten, mittels der Steuerfreistellung einer als Familienheim genutzten Immobilie zum einen den gemeinsamen familiären Lebensraum schützen und das Familiengebrauchsvermögen krisenfest erhalten, sowie zum anderen eine Wirkung der Lenkung in immobiles Vermögen erzielen zu wollen (vgl. Bundestags-Drucksache 16/11107 vom 26. November 2008). Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber aufgrund dieser Intentionen auch den ansonsten geltenden Grundsatz der Anknüpfung an zivilrechtliche Erwerbstatbestände sowie an den zivilrechtlichen Begriff des Eigentums durchbrechen wollte.

Wirtschaftliches Eigentum ist entsprechend der abgabenrechtlichen Norm des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO über die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes immer dann anzunehmen, wenn jemand, dem nicht das zivilrechtliche Eigentum hieran zusteht, die tatsächliche Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den (zivilrechtlichen) Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließt. Die Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist jedoch Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und daher auf Steuerarten, welche an bürgerlich-rechtliche Vorgänge anknüpfen – wie dies bei der Erbschaftsteuer der Fall ist –, nicht oder zumindest nur nach Sachlage des Einzelfalles anwendbar. Darum ist der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums nur auf die Steuerarten, die wirtschaftlichen Gesichtspunkten folgen (z.B. Einkommensteuer), anzuwenden, regelmäßig nicht aber auf die Verkehrssteuern (vgl. BFH Urteil vom 22. September 1982 II R 61/80, BFHE 137, 188, BStBl II 1983, 179). Soweit der Kläger zwischen den Gesetzesmotiven für die Vergünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG und dem Zweck der Eigenheimförderung nach dem Eigenheimzulagengesetz eine Parallele herzuleiten beabsichtigt, ist dem

entgegen zu halten, dass die ergänzende Überlegung des Gesetzgebers zur Lenkungswirkung der erbschaftsteuerrechtlichen Vorschrift diese nicht vorrangig zu einer der Eigenheimförderung dienenden Norm umbildet. Die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG dient ersichtlich dem räumlich-gegenständlichen Schutze des Familienheimes und die Bildung immobilien Vermögens stellt allenfalls eine gesetzgeberisch willkommene, zusätzliche Wirkung dar. Die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ist im Sachzusammenhang der Erbschaftsbesteuerung eine aus verschiedenen Gründen den Besteuerungszugriff beschränkende Norm, aber keine Vorschrift zur gezielten Förderung der Vermögensbildung entsprechend dem Eigenheimzulagengesetz.

Schließlich ist auch bundesgerichtlich geklärt, dass allein der Übergang wirtschaftlichen Eigentums zu keiner freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG führt (vgl. BFH Beschluss vom 1. Februar 2001 II B 15/00, BFH/NV 2001, 1265 m.w.N.). Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers besteht insoweit keine Diskrepanz zwischen der Besteuerung einer freigebigen Zuwendung und einem Erwerb von Todes wegen. Soweit der Kläger auf bundesgerichtliche Rechtsprechung verweist, die eine Grundstücksschenkung als ausgeführt ansieht, wenn die Vertragspartner die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte in der Lage ist, die Eintragung der Rechtsänderung herbeizuführen (vgl. z.B. BFH Urteil vom 6. März 1990 II R 63/87, BFHE 159, 555, BStBl II 1990, 504), ergibt sich hieraus keine Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung eines zivilrechtlichen Erwerbsvorganges. Die genannten Voraussetzungen betreffen allein den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bei einer Grundstücksschenkung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und definieren nicht den Besteuerungstatbestand als solchen. Auch in diesen Fällen ist eine freigebige Zuwendung als Besteuerungstatbestand im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG nur erfüllt, wenn letztlich das zivilrechtliche Eigentum auf den Empfänger übergeht. Die durch den Kläger angesprochene zeitliche Vorverlagerung auf die Ausführung der Zuwendung regelt allein den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruches im Fall einer Schenkung, modifiziert jedoch den eigentlichen schenkungsteuerrechtlichen Besteuerungstatbestand nicht.

ε) Im Ergebnis hat dies schließlich auch für den Erwerb des Anwartschaftsrechtes der Erblasserin zu gelten. Dies lässt sich jedoch nicht allein aus der vom Beklagten in Bezug genommenen bundesgerichtlichen Entscheidung zum dinglichen Wohnungsrecht ableiten (vgl. BFH Urteil vom 3. Juni 2014 II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806). Der BFH hat hierin die Anwendung der Steuerbefreiung auf die Zuwendung eines dinglichen Wohnungsrechtes an dem Familienheim abgelehnt. Rückschlüsse auf die Sachbehandlung eines Anwartschaftsrechtes verbieten sich jedoch schon deshalb, weil ein sachenrechtlich

gesichertes Nutzungsrecht gleichwohl als geringer einzustufen ist als ein Anwartschaftsrecht, dem der Erwerb des Volleigentums mehr oder weniger zwangsläufig nachfolgen wird. Das Anwartschaftsrecht ist demgegenüber zivilrechtlich ein dem Volleigentum wesensähnliches (sachenrechtliches) Recht, eine selbständig verkehrsfähige Vorstufe des Grundstückseigentums, deren Erstarkung zum Vollrecht vom Veräußerer nicht mehr verhindert werden kann (BGH Urteil vom 30. April 1982 V ZR 104/81, BGHZ 83, 395). Gleichwohl ist es eben gerade noch nicht mit dem Vollrecht gleichzusetzen und daher nicht mit dem zivilrechtlichen Begriff des Eigentums im Sinne des § 903 Satz 1 BGB identisch. Dieser Unterschied zwischen Eigentumsanwartschaftsrecht und Vollrecht ist nach Ansicht des Senates aber auch für die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG entscheidend.

Eine erweiternde Auslegung des erbschaftsteuerrechtlichen Rechtsbegriffes des Erwerbes von Eigentum im Sinne dieser Norm auf den im Streitfall vorliegenden Sachverhalt des Erwerbes eines Eigentumsanwartschaftsrechtes ist nach Ansicht des Senates aus folgenden Gründen nicht möglich. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der steuerrechtlichen Gesetzesnorm (vgl. Klein/Gersch AO 12. Auflage 2014, § 4 Rz. 27). Der Wortlaut der für die Streitsache maßgeblichen Steuerbefreiungsvorschrift ist jedoch eindeutig und greift nicht über den Begriff des Eigentums hinaus, worunter wegen der besonderen Eigenart der Erbschaftsteuer als Verkehrsteuer – wie ausgeführt – allein das zivilrechtliche Eigentum zu verstehen ist. Darüber hinaus ist zwar anerkannt, dass Steuervergünstigungen und andere Regelungen, die Lenkungscharakter haben, auch einer teleologischen, das heißt am Gesetzeszweck orientierten, Auslegung zugänglich sind, weil die mit der Norm über die bloße Steuereinnahmeerzielungsabsicht hinausgehenden Ziele von wirtschaftslenkender Art vielschichtiger sein und eine differenzierte Betrachtung verlangen können (vgl. Beermann/Gosch AO, FGO, § 4 AO Rdn. 31). Aber auch hier gelten die Erwägungen zur Ausgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums entsprechend. Allein der Umstand, dass der Gesetzgeber neben den bestehenden persönlichen Freibeträgen eine sachliche Steuerbefreiung des Grundbesitzwertes für sogenannte Familienheime geschaffen hat, lässt noch nicht darauf schließen, dass der Grundsatz der Anbindung erbschaftsteuerrechtlicher Erwerbsvorgänge an zivilrechtliche Tatbestände durchbrochen werden sollte. Weder der vom Gesetzgeber gewollte räumlich-gegenständliche Schutz des unbeweglichen Familiengebrauchsvermögens noch die beabsichtigte Lenkungswirkung in immobiles Privatvermögen rechtfertigen eine Abweichung von den uneingeschränkt geltenden Prinzipien des Erbschaftsteuerrechtes. Sowohl die Einheitlichkeit des für die Erbschaftsteuer geltenden Eigentumsbegriffes als auch die Klarheit der Rechtsnorm des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG zugrunde liegenden Erwerbstatbestände verlangen nach der Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Eigentumsbegriffes, zumal sich auch die Bewertungsvorschriften an der Art des Nachlassgegenstandes orientieren und zwischen dem Grundbesitzwert eines Grundstückes (§§ 157 ff BewG) einerseits und dem gemeinen

Wert eines (Eigentumsverschaffungs-)Anspruches (§ 9 BewG) andererseits unterscheiden. Die Bewertung eines Anwartschaftsrechtes auf den Erwerb von Grundvermögen im Wege der Feststellung des Grundbesitzwertes des zu erlangenden Grundstücks sieht das BewG ohnehin nicht vor. Die Klarheit der Rechtsnorm erfordert eine zweifelsfreie Bestimmbarkeit des Erwerbstatbestandes. Auf die Frage, aus welchen Gründen das Anwartschaftsrecht im Zeitpunkt des Erbfalles noch nicht zum Vollrecht erstarkt gewesen ist und wer im Streitfall die etwaige Verzögerung der Eintragung im Grundbuch zu vertreten gehabt hat, kommt es nach Ansicht des Senates nicht an. Schließlich führt auch die vom Kläger bemühte verfassungskonforme Auslegung zu keinem anderen Ergebnis. Die Frage nach einer Verletzung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG stellt sich schon aufgrund der Unterschiedlichkeit eines Anwartschaftsrechtes gegenüber dem Volleigentum nicht. Eine Verletzung der Eigentumsgarantie nach Art. 14 GG oder einen Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sieht der Senat nicht. Es entspricht vielmehr der Systematik des Erbschaftsteuerrechtes grundsätzlich an diejenige zivilrechtliche Rechtslage anzuknüpfen, die im Zeitpunkt des Erbfalles vorzufinden gewesen ist.

2.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

3.) Die Revision wird zugelassen, weil die Auslegung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG in dem hier entscheidungserheblichen Punkt grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 1 und 2 Nr. 1 FGO).