

# **Die Steuerbefreiung von Grundbesitz nach dem Erbschaftsteuergesetz**

## **DIPLOMARBEIT**

Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH),  
Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen (HSF)

vorgelegt von  
Marcel Pawletta  
aus Ottendorf - Okrilla

Ottendorf - Okrilla, 04.03.2018

## Vorwort

Aufgrund des niedrigen Zinsniveaus während der letzten Jahre und der damit verbundenen Schwierigkeiten mit vorhandenem Kapital eine ansehnliche Rendite zu erwirtschaften, ist hierzulande unter anderem die Investitionstätigkeit in Grundbesitz gestiegen.

Dies betrifft dabei nicht nur Großinvestoren wie zum Beispiel die Versicherungsgesellschaften, sondern in nicht unerheblichem Maße auch die privaten Haushalte in Deutschland.

Mit etwas Geschick bei der Auswahl lässt sich mit Immobilien trotz der stark gestiegenen Preise immer noch eine Rendite erwirtschaften und gleichzeitig hat man ein „handfestes“ Investitionsobjekt.

Nicht nur der Anlagezins ist in den letzten Jahren kontinuierlich gesunken. Auch die Darlehenszinsen kannten lange Zeit nur den Weg nach unten. Dies hat zur Folge, dass sich auch mehr Privathaushalte die Finanzierung von Wohneigentum leisten können. Egal ob in Form eines Eigenheims oder als Investitionsobjekt.

Insgesamt kann man also sagen, dass das Immobilienvermögen der privaten Haushalte in Deutschland in den letzten Jahren gestiegen ist. Und somit wird es in Zukunft sicher auch mehr Erbschaft – oder Schenkungsvorgänge geben, die Grundbesitz betreffen werden.

Diese Arbeit beschäftigt sich im Folgenden mit den Möglichkeiten die das Erbschaftsteuergesetz bietet, um Grundbesitz steuerfrei im Rahmen von Erbschaft – und Schenkungsvorgängen zu übertragen und welche Voraussetzungen dafür erfüllt sein müssen.

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	II
Inhaltsverzeichnis.....	III
Abkürzungsverzeichnis.....	V
1. Die Steuerbefreiungen von Grundbesitz gemäß Erbschaftsteuergesetz .....	1
1.1. Allgemeines .....	1
2. § 13 ErbStG.....	3
2.1. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG .....	3
2.1.1. Allgemeines .....	3
2.1.2. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG.....	3
2.1.3. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG.....	5
2.1.4. Nachbesteuerungsvorbehalt § 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG .....	7
2.2. § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG .....	8
2.3. § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG .....	9
2.3.1. Allgemeines .....	9
2.3.2. Das Familienheim .....	10
2.4. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG.....	13
2.4.1. Rechtsentwicklung.....	13
2.4.2. Tatbestandsmerkmale § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG .....	14
2.5. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG.....	17
2.5.1. Rechtsentwicklung.....	17
2.5.2. Tatbestandsmerkmale § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG .....	17
2.5.3. Nachbesteuerungsvorbehalt .....	23
2.6. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG.....	25
2.6.1. Rechtsentwicklung.....	25
2.6.2. Tatbestandsmerkmale.....	25
2.6.3. Nachbesteuerungsvorbehalt .....	30
3. § 13 d ErbStG .....	31
3.1. Rechtsentwicklung und Allgemeines.....	31
3.2. Verschonungstechnik und begünstigte Erwerbsvorgänge §13 d Abs. 1 ErbStG.....	32
3.3. Begünstigungstransfer § 13 d Abs. 2 ErbStG.....	35

3.4. Gegenstand der Verschonung § 13 d Abs. 3 ErbStG .....	38
3.5. Anwendbarkeit auf Familienstiftungen und –vereine § 13d Abs. 4 ErbStG .....	43
4. Fazit.....	45
Anlageverzeichnis .....	IV
Anlage 1 .....	V
Verzeichnis der Gesetze .....	IX
Literaturverzeichnis .....	XII
Rechtssprechungsverzeichnis .....	XIII
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen .....	XIV
Eidesstattliche Versicherung .....	XV

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
a. F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BWaldG	Bundeswaldgesetz
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinie
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
ESTG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
gem.	gemäß
GrStG	Grundsteuergesetz
i. d. R.	in der Regel
i. S.	im Sinne
JStG	Jahressteuergesetz
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
qm	Quadratmeter
S.	Satz
u. a.	unter anderem
Vgl.	Vergleich
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

# 1. Die Steuerbefreiungen von Grundbesitz gemäß Erbschaftsteuergesetz

## 1.1. Allgemeines

Das ErbStG beinhaltet in Bezug auf die Steuerbefreiung von Grundbesitz die sachlichen Steuerbefreiungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG, die Kombination sachlicher und persönlicher Steuerbefreiungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a - c ErbStG und den § 13 c ErbStG.

Wobei § 13 c ErbStG in der Fassung des ErbStG ab 01. Juli 2016 dem § 13 d ErbStG entspricht.

Natürlich soll erwähnt sein, dass es neben den genannten Steuerbefreiungsvorschriften noch die persönlichen Freibeträge gemäß §§ 16 und 17 ErbStG gibt.

Der § 13 ErbStG entspricht weitgehend dem § 18 ErbStG von 1959.

Durch das ErbStRG<sup>1</sup>, welches am 01. Januar 2009 in Kraft trat, wurden einige Änderungen durch den Gesetzgeber vorgenommen.

In § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG wurde die Steuerbefreiung für Baudenkmale auf 85 Prozent erhöht. Außerdem gab es Änderungen in § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG. Fortan galt diese Vorschrift, wonach Zuwendungen eines Familienheimes steuerfrei behandelt werden können, nicht mehr nur für Ehegatten, sondern auch für Lebenspartner.<sup>2</sup>

Weiterhin ist diese Steuerbefreiung durch die Änderung auch auf Vermögen in Europäischen Mitgliedstaaten bzw. Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes anzuwenden. Mit der Ausweitung auf die EU bzw. EWR, sollte die Gefahr eventuell gegen die Regelungen des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zu verstoßen, vermieden werden.<sup>3</sup>

Auch wurden im Jahr 2009 die Befreiungen für den Erwerb eines Familienheimes von Todes wegen durch Ehegatten § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG und durch Abkömmlinge des Erblassers § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG eingefügt.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018), zuletzt geändert durch Artikel 6 Abs. 3 des Gesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018).

<sup>2</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 1.

<sup>3</sup> Vgl. Kiebele in Preißer/ Rödl/ Seltenreich, 2013, §13 ErbStG Rz. 11.

<sup>4</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 1.

Die Steuerbefreiungen des § 13 ErbStG lassen sich nach ihren Rechtsfolgen in verschiedene Gruppen einteilen.

§13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, Nr. 3, Nr. 4 Buchst. a und b ErbStG sieht eine vollständige Steuerbefreiung vor. Eine anteilige Steuerbefreiung ist in § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG vorgesehen und § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG sieht sogar eine Begrenzung durch die Wohnfläche vor.<sup>5</sup>

Jede Befreiungsvorschrift ist dabei für sich auf Erwerbe von Todes wegen und Schenkungsvorgänge anzuwenden, wobei § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG nur bei Schenkungsvorgängen und § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b und c ErbStG nur bei Erwerben von Todes wegen anzuwenden ist.

Es können daher bei einem einheitlichen Erwerb mehrerer Gegenstände, mehrere Steuerbefreiungstatbestände nebeneinander greifen.<sup>6</sup>

Die genannten Steuerbefreiungen sind von Amts wegen zu prüfen und zu gewähren und bedürfen keines Antrags.<sup>7</sup>

Dabei ist jedoch zu beachten, dem Finanzamt alle notwendigen Informationen mitzuteilen. Denn wovon das Finanzamt keine Kenntnis hat, das kann es auch nicht berücksichtigen.

Grundsätzlich wäre eine Änderung gemäß § 173 AO innerhalb der Festsetzungsfrist möglich, wenn entsprechende Umstände nachträglich bekannt werden. Sollte jedoch der Steuerpflichtige Angaben nicht oder nicht richtig gemacht haben und dafür das Verschulden tragen, scheidet diese Änderungsmöglichkeit nach Eintritt der Bestandskraft aus.<sup>8</sup>

Der Steuerpflichtige hat gemäß § 13 Abs. 3 S. 2 ErbStG die Möglichkeit auf die Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG zu verzichten.

Dies kann sinnvoll sein, wenn die Schulden und Lasten die mit dem steuerfreien Vermögen zusammenhängen, dessen Wert übersteigen. Denn nach § 10 Abs. 6 ErbStG ist der Abzug von Schulden und Lasten im Zusammenhang mit steuerfreiem Vermögen nicht zulässig.<sup>9 10</sup>

---

<sup>5</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 1.

<sup>6</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 3.

<sup>7</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 4.

<sup>8</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 7.

<sup>9</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 3.

<sup>10</sup> Vgl. Beispiel 3.2.

## **2. § 13 ErbStG**

### **2.1. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG**

#### **2.1.1. Allgemeines**

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG wird u. a. Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz unter den Voraussetzungen der Buchstaben a, teilweise oder Buchstabe b, komplett steuerfrei behandelt.

Als Grundbesitz sind dabei alle wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Betriebsgrundstücke und Grundvermögen zu verstehen.<sup>11</sup> Es spielt daher keine Rolle ob sich das Vermögen im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen befindet.

Teile von Grundbesitz stellen räumlich abgrenzbare Gebäudeteile dar. Die räumliche Abgrenzung ist dabei notwendig um die Rentabilitätsprüfung, auf welche im Folgenden noch eingegangen wird, durchführen zu können.<sup>12</sup> Es kann sich bei Teilen von Grundbesitz z. B. auch um Schlösser oder Burgen handeln, die einem landwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet sind.<sup>13</sup>

#### **2.1.2. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG**

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG gilt für Grundbesitz und Teile von Grundbesitz eine Steuerbefreiung in Höhe von 85 Prozent. Als Voraussetzungen um diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können, muss deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen, die jährlichen Kosten in der Regel die Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden.

Ein öffentliches Interesse an der Erhaltung von Grundbesitz liegt vor, wenn, wie oben genannt, eine besondere Bedeutung für die Kunst, Geschichte oder Wissenschaft vorliegt. Um Bedeutung für die Kunst zu erlangen sollte der Eindruck erweckt werden, dass es sich um nichts Alltägliches handelt und das ästhetische Empfinden sollte im besonderen Maße angesprochen werden.

---

<sup>11</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 16.

<sup>12</sup> Vgl. Kobar in Fischer, Jüptner, Pahlke, Wachter, ErbStG Kommentar, 2014, § 13 ErbStG Rz. 11.

<sup>13</sup> Vgl. R E 13.2 Abs. 1 ErbStR 2011.



Ist das Grundvermögen für die historische oder kunsthistorische Forschung von Bedeutung, liegt eine besondere geschichtliche Bedeutung vor.

Wissenschaftlich bedeutsam können Grundbesitz und Teile von Grundbesitz sein, wenn sie eine besondere naturwissenschaftliche, prähistorische, archäologische oder historische Bedeutung haben.<sup>14</sup>

Eine nur familiengeschichtliche Bedeutung ist für die Steuerbefreiung nicht ausreichend, außer die Familie ist Gegenstand eines besonderen geschichtlichen Interesses.<sup>15</sup>

Das öffentliche Interesse ist aus Sicht der deutschen Öffentlichkeit zu definieren. Unabhängig davon wo der Grundbesitz gelegen ist, also auch außerhalb der EU oder des EWR. Dies bedeutet aber auch, dass Grundbesitz in Deutschland dessen Erhaltung zum Beispiel im öffentlichen Interesse eines anderen Staates liegt, nicht von dieser Steuerbefreiung profitieren kann.<sup>16</sup>

Der Nachweis für das öffentliche Interesse ist im Zweifelsfall durch ein Gutachten der landesrechtlich zuständigen Behörde zu erbringen oder bei Denkmälern, durch Eintragung in die Denkmalliste oder ein entsprechendes Verzeichnis.<sup>17</sup>

Das Tatbestandsmerkmal der dauerhaften Unrentabilität liegt vor, wenn die jährlichen Kosten i. d. R. die erzielten Einnahmen übersteigen. Dabei ist die Erzielung von einmaligen Überschüssen unschädlich. Einnahmen stellen z. B. Miet- oder Pachteinahmen, Entgelte für Besichtigungen oder Überlassungen und der Mietwert selbst genutzter Räume dar. Jährliche Kosten sind Instandsetzungsaufwendungen, Versicherungsbeiträge für das Objekt, die Absetzung für Abnutzung und tatsächlich gezahlte Schuldzinsen. Die Verzinsung des Eigenkapitals kann nicht als Kostenpunkt berücksichtigt werden. Werden keine Einnahmen erzielt ist von einer Unrentabilität auszugehen.<sup>18 19</sup>

Die Dauerhaftigkeit der Unrentabilität muss sich durch eine Prognose feststellen lassen.<sup>20</sup>

---

<sup>14</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 18.

<sup>15</sup> Vgl. J. P. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuer Kommentar, 2012, § 13 Rz. 9.

<sup>16</sup> Vgl. J. P. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuer Kommentar, 2012, § 13 Rz. 8.

<sup>17</sup> Vgl. R E 13.2 Abs. 3 ErbStR 2011.

<sup>18</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 24.

<sup>19</sup> Vgl. R E 13.2 Abs. 5 ErbStR 2011.

<sup>20</sup> Vgl. BVerwG, Urteil v. 8.7.1998, 8 C 23.97, BStBl II 1998, S. 590.

Die Nutzbarmachung für Zwecke der Volksbildung oder Forschung wird sichergestellt, wenn der Grundbesitz für wissenschaftliche Untersuchungen oder für Besichtigungen zur Verfügung gestellt wird.

Dabei reicht es z. B. bei Schlössern, Burgen, Herrenhäusern und Parkanlagen aus, wenn die Bevölkerung zu gewissen Zeiten Besichtigungsmöglichkeiten hat.<sup>21</sup>

Es genügt, wenn die Maßnahmen zur Nutzbarmachung für Zwecke der Volksbildung oder Forschung erst durch den Erwerber getroffen werden und nicht schon vom Schenker, Erblasser. Dabei hat er eine Frist von 6 Monaten ab Kenntnis vom Erwerb zu beachten.<sup>22</sup>

### **2.1.3. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG**

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG kann eine volle Steuerbefreiung beansprucht werden. Dazu müssen neben den Voraussetzungen des Buchstabens a, weitere Voraussetzungen erfüllt sein.

Der Grundbesitz muss gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchstabe aa ErbStG den Bestimmungen der Denkmalspflege unterstellt werden und sich nach Doppelbuchstabe bb ErbStG seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befinden oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung, in der jeweils geltenden Fassung, eingetragen sein.<sup>23</sup>

Den Bestimmungen der Denkmalspflege ist das Grundvermögen unterstellt, wenn es im Zeitpunkt der Steuerentstehung entweder bereits in einem Denkmalverzeichnis eingetragen ist bzw. schon kraft landesrechtlicher Vorschriften den Beschränkungen des Denkmalschutzes unterliegt oder zumindest die Voraussetzungen für eine formelle Anerkennung als Denkmal durch die Denkmalschutzbehörden der Länder erfüllt sind.

---

<sup>21</sup> Vgl. J. P. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuer Kommentar, 2012, § 13 Rz. 10.

<sup>22</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.5.2016 II R 56/14, DStR 2016, S. 1804.

<sup>23</sup> Vgl. Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Juli 1999 (BGBl. I S. 1754), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 18. Mai 2007 (BGBl. I S. 757, S. 2547).

Dabei ist die Eintragung in das Denkmalverzeichnis, egal ob sie im jeweiligen Landesrecht denkmaleigenschaftsbegründende konstitutive Wirkung oder nur deklaratorische Bedeutung hat<sup>24</sup>, grundsätzlich nicht erforderlich.

Es kommt lediglich auf die Bereitschaft des Erwerbers an, den Grundbesitz dem Denkmalschutz zu unterstellen.<sup>25 26</sup>

Von dieser Bereitschaft ist auszugehen, wenn der Erwerber innerhalb von 6 Monaten ab Kenntnis die notwendigen Schritte einleitet um den Grundbesitz dem Denkmalschutz zu unterstellen.<sup>27</sup>

Das Tatbestandsmerkmal des 20-jährigen Familienbesitzes ist erfüllt, wenn diese Frist im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer erfüllt ist. Bei der Definition des Familienbegriffs sollte sich dabei auf den privilegierten Personenkreis der Steuerklassen I und II nach dem ErbStG bezogen werden.<sup>28</sup>

Da Grundbesitz nicht in ein Kulturgüterverzeichnis eingetragen werden kann, reicht eine Eintragung in das landesrechtlich geführte Denkmalbuch aus.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> Siehe hierzu Anlage 1.

<sup>25</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 27.

<sup>26</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.05.2016 II R 56/14, DStR 2016, S. 1804.

<sup>27</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 23.

<sup>28</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 28.

<sup>29</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 23.

#### **2.1.4. Nachbesteuerungsvorbehalt § 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG**

Sollte der steuerbefreite Grundbesitz innerhalb von 10 Jahren nach Erwerb veräußert werden oder andere der genannten Voraussetzungen wegfallen, entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit. Es handelt sich um ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Dabei ist eine unentgeltliche Übertragung nicht als Veräußerung zu werten. Sollte also der Grundbesitz vererbt oder verschenkt werden ist dies unschädlich. Jedoch übernimmt der Erwerber die Frist des Erblasser oder Schenkers und ist an deren Beachtung gebunden. Gründe für einen Wegfall der Steuerbefreiung können z. B. der nicht nur vorübergehende Einnahmenüberschuss, der Wegfall der Denkmalseigenschaft oder dass der Grundbesitz nicht mehr der Forschung und Volksbildung zur Verfügung gestellt wird sein.

Fällt die Steuerbefreiung weg, sind für die Besteuerung die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs maßgebend.<sup>30</sup>

Das Wegfallen einer Tatbestandsvoraussetzung und damit der Steuerbefreiung ist vom Steuerpflichtigen gem. § 153 Abs. 2 AO anzuzeigen.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 30.

<sup>31</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 24.

## 2.2. § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ist Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz<sup>32</sup> steuerfrei zu behandeln, wenn er für Zwecke der Volkswohlfahrt der Allgemeinheit ohne gesetzliche Verpflichtung zur Benutzung zugänglich gemacht ist, dessen Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt und die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen.

Die Tatbestandsmerkmale dieser Norm sind dabei ähnlich denen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG. Es wird die Unrentabilität genauso wie das öffentliche Interesse an der Erhaltung des Grundbesitzes vorausgesetzt.<sup>33</sup>

Anwendung findet diese Steuerbefreiung vor allem für Park- und Gartenanlagen sowie Spiel- und Sportstätten. Als Anhaltspunkt kann die Entscheidung über den Grundsteuererlass gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 GrStG<sup>34</sup> herangezogen werden. Grundbesitz der bereits per Gesetz der Allgemeinheit zugänglich ist, z. B. der sogenannte Erholungswald i. S. d. § 13 BWaldG<sup>35</sup>, wird von dieser Vorschrift nicht abgedeckt. Da es gerade um die Zugänglichmachung ohne gesetzliche Verpflichtung geht.

Bei Park- und Gartenanlagen kann sowohl § 13 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 2 Buchst. a ErbStG greifen. Dabei ist auf das Ausmaß der Verschaffung des Zugangs abzustellen. Wird der Zugang ohne Einschränkung gewährleistet, wobei eine nächtliche Sperrung unschädlich ist, kann die volle Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in Anspruch genommen werden. Ist der Zugang auf bestimmte Tage oder bestimmte Stunden beschränkt, wird in der Regel nur die Teilbefreiung in Höhe von 85 Prozent gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG in Frage kommen.

Auch der Nachbesteuerungsvorbehalt laut § 13 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG findet in dieser Norm seine Anwendung.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> Siehe hierzu Tz. 2.1.1.

<sup>33</sup> Siehe hierzu Tz. 2.1.2.

<sup>34</sup> Vgl. Grundsteuergesetz (GrStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 07.08.1973 (BGBl. I S. 965), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794), § 32 Abs. 1 Nr. 2 GrStG).

<sup>35</sup> Vgl. Bundeswaldgesetz (BWaldG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.05.1975 (BGBl. I S. 1037), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 17.01.2017 (BGBl. I S. 75), §13.

<sup>36</sup> Siehe hierzu Tz. 2.1.4.

## **2.3. § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG**

### **2.3.1. Allgemeines**

§ 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a – c ErbStG enthält drei verschiedene Steuerbefreiungstatbestände für die Übertragung des sogenannten Familienheims. Dabei wird unterschieden zwischen der Schenkung unter Lebenden (Buchst. a) und dem Erwerb von Todes wegen (Buchst. b und c).

Ein weiterer Unterschied besteht im Personenkreis, welcher diese Steuerbefreiungen in Anspruch nehmen kann.

Wird gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a und b ErbStG der andere Ehegatte oder Lebenspartner berücksichtigt, gilt Nummer 4 Buchst. c lediglich für Kinder bzw. Kinder verstorbener Kinder. Die Berücksichtigung des Lebenspartners ist dabei erst, wie bereits Anfangs erwähnt, durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 möglich geworden.

Durch diese Reform war es auch möglich geworden, dass Familienheime im EU/ EWR Raum von der Steuerbefreiung bedacht werden können.

Die Steuerbefreiungen gelten wertmäßig unbegrenzt, sie sind nicht nur bei bestimmten Güterständen anwendbar und es erfolgt keine Zusammenrechnung mit weiteren Erwerben gem. § 14 ErbStG.

Auch sind sie neben dem persönlichen Freibeträgen § 16 Abs. 1 Nr.1 und § 17 Abs. 1 ErbStG anwendbar.

Beim Erwerb von Todes wegen ist der Nachversteuerungsvorbehalt ähnlich wie in § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu beachten.<sup>37</sup>

Ausschlaggebend sind bei der Anwendung dieser Steuerbefreiungsvorschriften die Verhältnisse, zum Beispiel die bestehende Ehe, am Stichtag der Schenkung oder des Erwerbs von Todes wegen. Eine Änderung der Verhältnisse nach dem Stichtag hat keinen Einfluss. Wurde Grundbesitz bereits vor dem Eingehen der Ehe erworben, greift die Steuerbefreiung dennoch, wenn am Stichtag die Ehe rechtsgültig bestand.<sup>38 39</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 28-29.

<sup>38</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 30.

<sup>39</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.10.2010 II R 37/09, BStBl II 2011, S. 134.

### 2.3.2. Das Familienheim

Familienheim i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a – c ErbStG ist ein bebautes Grundstück, soweit darin eine Wohnung gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Unter dem Begriff des bebauten Grundstücks zählen demnach gem. § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG<sup>40</sup> Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke.<sup>41</sup>

Ein- und Zweifamilienhäuser (§ 181 Abs. 2 BewG) sind Wohngrundstücke, die bis zu zwei Wohnungen enthalten und kein Wohnungseigentum sind. Ein Grundstück gilt auch dann als Ein- oder Zweifamilienhaus, wenn es zu weniger als 50 % (berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche) zu anderen als Wohnzwecken mitbenutzt und dadurch die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus nicht beeinträchtigt wird.

Mietwohngrundstücke (§ 181 Abs. 3 BewG) sind Grundstücke, die nicht Ein- und Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind und zu mehr als 80 Prozent Wohnzwecken dienen.

Wohnungseigentum (§ 181 Abs. 4 BewG) ist das Sondereigentum an einer Wohnung und der dazugehörige Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum.

Teileigentum (§181 Abs. 5 BewG) ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen und der dazugehörige Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum.

Geschäftsgrundstücke (§ 181 Abs. 6 BewG) sind kein Teileigentum und dienen zu mehr als 80 % eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken.

---

<sup>40</sup> Vgl. Bewertungsgesetz (BewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Gesetz vom 04.11.2016 (BGBl. I S. 2464), § 181 Abs. 1 Nr. 1 – 5 BewG.

<sup>41</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 31.

Gemischt genutzte Grundstücke (§ 181 Abs. 7 BewG) sind keine Ein- oder Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke. Sie dienen teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken.

Der Belegenheitsort des Familienheimes kann sich sowohl im Inland als auch in einem Staat der EU/ EWR befinden.<sup>42</sup>

Dabei kann als Familienheim auch der Wohnbereich des Betriebsinhabers eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft gelten.<sup>43</sup> Bei den begünstigten Grundstücksarten handelt es sich demnach nur um bebaute Grundstücke. Ob ein Grundstück als bebautes Grundstück zu behandeln ist richtet sich nach den §§ 178 und § 180 BewG. Ein Grundstück gilt als bebaut, wenn sich auf diesem ein benutzbares Gebäude befindet. Es spielt dabei keine Rolle wie sich das Verhältnis zwischen Grundstücksfläche und bewohnbarer Fläche des Gebäudes darstellt. Auch Gebäude auf fremden Grund und Boden gelten als bebaute Grundstücke.<sup>44</sup>

Begünstigt ist jedoch nur der Anteil am Grundstück der das Familienheim, also die Wohnung, betrifft. Dabei gehören zum Familienheim auch Dachgeschossräume, Kellerräume und Garagen. Eine eigene berufliche oder gewerbliche Nutzung dieser Räume ist unschädlich.

Wird ein Grundstück gemischt genutzt, ist der Umfang der Befreiung nach dem Verhältnis der Wohn- und Nutzfläche zu ermitteln. Garagen, Nebenräume und Nebengebäude bleiben bei der Berechnung außer Ansatz.<sup>45</sup>

Die Ermittlung der notwendigen Daten obliegt dem Lagefinanzamt, welches diese bei der Feststellung des Grundbesitzwertes nachrichtlich an das Erbschaftsteuer-Finanzamt mitteilt. Gerade bei Grundstücken in sehr guter Lage kann sich diese Aufteilung positiv für den Steuerpflichtigen auswirken.

Ist der Anteil der nicht begünstigten Fläche eher gering, hat aber einen hohen Grundbesitzwert (z. B. Ladenfläche in sehr guter Lage) wird dieser Anteil durch die Aufteilung nach Wohn- und Nutzfläche steuerlich entlastet.

In anderen Konstellationen kann sich natürlich auch ein anders Bild ergeben.<sup>46</sup>

---

<sup>42</sup> Vgl. Kiebele in Preißer/ Rödl/ Seltenreich, 2013, §13 ErbStG Rz. 66 - 67.

<sup>43</sup> Vgl. R E 13.2 Abs. 3 ErbStR 2011.

<sup>44</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 36.

<sup>45</sup> Vgl. R E 13.3 Abs. 2 S. 14 ErbStR 2011.

<sup>46</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 38.4 und 38.7.



Wird das Familienheim zum Teil zu anderen als Wohnzwecken genutzt, z. B. als Arbeitszimmer oder zu unentgeltlichen gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken und ist diese Nutzung von untergeordneter Bedeutung, d. h. weniger als 50 %, ist dies unschädlich für die Betrachtung als Familienheim.<sup>47</sup>

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal ist die tatsächliche Nutzung des bebauten Grundstücks. In der Wohnung muss sich am maßgeblichen Übertragungstichtag der Mittelpunkt des gemeinsamen familiären Lebens befinden. Nicht berücksichtigungsfähig sind dabei Wohnungen die nur als Ferien- oder Wochenendwohnungen genutzt werden oder nur eine Zweitwohnung darstellen.<sup>48 49</sup>

Die Frage ob es sich auch noch um ein Familienheim handelt, wenn die Ehegatten bereits getrennt leben, also nur ein Ehegatte die betreffende Wohnung bewohnt, ist zu bejahen. Da die Grundexistenz der Familie verschont werden soll, wird das Familienheim auch bei Getrenntleben als solches anerkannt. Anders sieht es jedoch im Falle der Scheidung aus.

Hier soll die Steuerbefreiung des Familienheims keine Anwendung mehr finden.

Ist das Familienheim in eine GbR eingebracht worden, und wird dieser Anteil zugewendet kommt auch hier eine Steuerbefreiung in Betracht. Auf Grund des Transparenzprinzips gilt die Zuwendung nicht als an die GbR sondern als an den Gesellschafter erbracht.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Vgl. R E 13.3 Abs. 2 S. 9 und 10 ErbStR 2011.

<sup>48</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 32.

<sup>49</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.07.2013 II R 35/11, BStBl II 2013, S. 1051.

<sup>50</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 33.

## 2.4. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG

### 2.4.1. Rechtsentwicklung

Die Entwicklung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG hatte ihren Ursprung im Jahr 1988. Mit den koordinierten Ländererlassen<sup>51</sup> der Finanzverwaltung vom 10. November 1988 wurde die Übertragung des damals noch so genannten Familienwohnheims zwischen Ehegatten steuerfrei gestellt.

Jedoch urteilte der BFH im Jahr 1994<sup>52</sup> das es sich bei diesen Übertragungen ebenfalls um schenkungssteuerpflichtige Vorgänge handelt.

Die Finanzverwaltung hatte somit keine andere Möglichkeit als sich mit Erlass vom 24. Juni 1994<sup>53</sup> dieser Auffassung anzuschließen und mit Wirkung vom 31. Mai 1994 die bisherige Anweisung aufzuheben.

Mit dem JStG 1996<sup>54</sup> wurde der § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG erstmals in das ErbStG aufgenommen. Damit war die Übertragung des Familienwohnheims, wie vom BFH gefordert, grundsätzlich steuerbar, wurde aber durch diese Vorschrift als steuerfrei behandelt. In der genannten Fassung war die Vorschrift allerdings auf die lebzeitige Zuwendung zwischen Ehepartnern beschränkt. Erst durch das ErbStRG von 2009 wurde die Anwendung der Vorschrift auf die Übertragung innerhalb einer eingetragenen Lebenspartnerschaft (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a S. 3 ErbStG) und auf Familienheime mit Belegenheitsort in Mitgliedstaaten der EU und des EWR erweitert.

Auch ermöglichte die Reform des Gesetzes, dass das BFH Urteil vom 26. Februar 2009<sup>55</sup> umgesetzt werden konnte. Danach kann jetzt eine quotale Steuerbefreiung gewährt werden, soweit das betreffende Grundstück als Wohnung zu eigenen Wohnzwecken (Familienheim) genutzt wird.<sup>56 57</sup>

Auch die Bezeichnung änderte sich von Familienwohnheim zu Familienheim.<sup>58</sup>

---

<sup>51</sup> Vgl. Koordinierte Ländererlasse v. 10.11.1988, BStBl. I 1988, S. 513.

<sup>52</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 02.03.1994 II R 59/92, BStBl II 1994, S. 366.

<sup>53</sup> Vgl. Koordinierte Ländererlasse v. 24.06.1994, BStBl. I 1994, S. 297.

<sup>54</sup> Vgl. Jahressteuergesetz (JStG) 1996 in der Fassung der Bekanntmachung vom 11.10.1995 (BGBl. I S. 1250, 1996 I S. 714).

<sup>55</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.02.2009 II R 69/06, BStBl II 2009, S. 480.

<sup>56</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 38.

<sup>57</sup> Vgl. Cramer in Lippross/ Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 2017, § 13 ErbStG Rz. 25 und 26.

<sup>58</sup> Siehe hierzu 2.3.2.

## 2.4.2. Tatbestandsmerkmale § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG sind Zuwendungen eines Familienheims<sup>59</sup> unter Lebenden begünstigt.<sup>60</sup> Begünstigt sind hier die Zuwendungen zwischen Ehegatte oder Lebenspartnern.<sup>61</sup> Dabei gibt es keine wertmäßige Begrenzung. Auch können mehrere verschiedene Zuwendungen nacheinander freigestellt werden. Zum Beispiel wenn ein Ehegatte zunächst einen Miteigentumsanteil auf den anderen Ehegatten überträgt, dann einen weiteren Miteigentumsanteil auf diesen überträgt und schließlich auch noch Herstellungs- und Erhaltungsaufwand für das nunmehr dem anderen Ehegatten gehörende Familienheim übernimmt. Dabei kann es sich auch um Luxusimmobilien handeln, eine Prüfung der Angemessenheit findet nicht statt.<sup>62</sup> Soweit kein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO vorliegt besteht bei einer späteren Veräußerung oder Nutzungsänderung auch kein Nachbesteuerungsvorbehalt<sup>63</sup>, wie etwa bei § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b und c ErbStG.<sup>64</sup>

Als Zuwendungen im Sinne dieser Vorschrift werden nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a S. 1 und 2 ErbStG dabei folgende Gestaltungen als steuerfrei behandelt:

1. Das Übertragen des Alleineigentums oder Miteigentums eines einem Ehegatten oder Lebenspartner bereits gehörenden Grundstücks an den anderen Ehegatten oder Lebenspartner.
2. Der Kauf oder die Herstellung eines Grundstücks aus den Mitteln eines Ehegatten oder Lebenspartners und gleichzeitiger Einräumung einer Miteigentümerstellung des anderen Ehegatten oder Lebenspartners.

---

<sup>59</sup> Siehe hierzu 2.3.2.

<sup>60</sup> Vgl. Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl I S. 378, BStBl I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2730), § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a S. 1 ErbStG.

<sup>61</sup> Siehe hierzu 2.3.1.

<sup>62</sup> Vgl. J. P. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuer Kommentar, 2012, § 13 Rz. 23.

<sup>63</sup> Siehe hierzu 2.1.4.

<sup>64</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 35.

3. Die Anschaffung oder Herstellung eines Grundstücks durch einen Ehegatten oder Lebenspartner nur oder zumindest teilweise mit Mitteln die allein oder überwiegend vom anderen, zuwendenden Ehegatten oder Lebenspartner stammen (mittelbare Grundstückszuwendung).
4. Das Tilgen eines Darlehens von einem der Ehegatten oder Lebenspartner, welches in Zusammenhang mit dem Kauf oder der Herstellung des Familienheims aufgenommen wurde, aus Mitteln des anderen zuwendenden Ehegatten oder Lebenspartners.
5. Die Befreiung von einer Schuld eines Ehegatten oder Lebenspartner gegenüber des anderen Ehegatten oder Lebenspartners, wenn diese Schuld im Zusammenhang mit dem Kauf oder Herstellung des Familienheims gegenüber dem anderen Ehegatten oder Lebenspartner eingegangen wurde.
6. Die Begleichung von nachträglichen Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen am Familienheim aus den Mitteln eines Ehegatten oder Lebenspartners, wenn der andere Ehegatte oder Lebenspartner Eigentümer oder Miteigentümer ist.<sup>65 66</sup>

Ebenfalls begünstigt ist die Verschaffung des Eigentums an einem Anteil, welcher an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft besteht. Voraussetzung dafür ist, dass sich das Familienheim im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft befindet.

Erbschaftssteuerlich handelt es sich dabei aufgrund des Transparenzprinzips um die Zuwendung eines Anteils am Familienheim, zivilrechtlich ist der Gegenstand der Zuwendung der Gesellschaftsanteil.

Die Übertragung des Familienheims als Gegenleistung für die Abfindung für einen Erbverzicht gilt ebenfalls als lebzeitige Zuwendung.<sup>67</sup>

---

65 Vgl. Brüggemann, Stirnberg, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, 2012, § 13 ErbStG, 4.5.5.2.

66 Vgl. R E 13.3 Abs. 4 ErbStR 2011.

67 Vgl. BFH, Urteil v. 27.10.2010 II R 37/09, BStBl II 2011, S. 134.

Nicht begünstigt ist hingegen die Zuwendung eines Nutzungsrechts. Der Gesetzeswortlaut spricht ausdrücklich vom Erwerb von Eigentum oder Miteigentum an einem Familienheim.<sup>68</sup> Der Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist gerade die Substanz des begünstigten Immobilienvermögens innerhalb der ehelichen Lebensgemeinschaft zu erhalten. Dies kann nur in der Position des Eigentümers sichergestellt werden.<sup>69</sup>

Jede tatbestandsbezogene Vermögensverschiebung unter Eheleuten oder Lebenspartnern ist von der Steuerfreiheit erfasst, egal ob es sich um eine Schenkung, sonstige freigebige Zuwendung, ehebedingte oder unbenannte Zuwendung handelt.

Die Steuerfreistellung besteht dabei unabhängig vom Güterstand, in welchem die Eheleute zur Zeit der Vermögenszuwendung leben.<sup>70 71</sup>

Zu beachten ist im Rahmen der Freistellungsregelung, dass Schulden und Lasten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den von der Besteuerung freigestellten Zuwendungen gem. § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG nicht abzugsfähig sind. Daher wäre es sinnvoll das Familienheim ohne Verbindlichkeiten zu übertragen bzw. bei vorhergehenden Investitionsentscheidungen die Verbindlichkeiten möglichst anderen Vermögensgegenständen zuzuordnen.<sup>72</sup>

---

<sup>68</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 03.06.2014 II R 45/12, BStBl II 2014, S. 806.

<sup>69</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 38.1.

<sup>70</sup> Vgl. R E 13.3 Abs. 5 ErbStR 2011.

<sup>71</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 38.2.

<sup>72</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 38.3.

## **2.5. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG**

### **2.5.1. Rechtsentwicklung**

Die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG wurde wie bereits erwähnt<sup>73</sup>, durch das ErbStRG eingeführt und wurde angewandt für Erwerbe bei denen Steuer nach dem 31. Dezember 2008 entstanden ist. Auf Antrag konnte die Vorschrift nach Art. 3 Abs. 1 ErbStRG für Erwerbe zwischen dem 31.12.2006 und dem 31.12.2008, auch bei bereits festgesetzter Steuer, rückwirkend angewendet werden. Dieser Antrag konnte jedoch nur bis zum 30. Juni 2009 gestellt werden.

Der Gesetzgeber wollte mit dieser Vorschrift den Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums ausbauen und vor dem Hintergrund der Finanzmarkturbulenzen im Jahr 2008 eine Lenkungswirkung hin zur Vermögensanlage in krisenfesteres Grundvermögen bewirken.<sup>74</sup>

### **2.5.2. Tatbestandsmerkmale § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG**

Nach dieser Vorschrift sind Erwerbe von Todes wegen begünstigt. Die möglichen Erwerbsvorgänge sind in § 3 Abs. 1 ErbStG genannt:

1. Der Erwerb durch Erbanfall i. S. § 1922 BGB<sup>75</sup>.
2. Der Erwerb durch Vermächtnis i. S. §§ 2147 ff. BGB.
3. Der Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs i. S. §§ 2303 ff. BGB.
4. Der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall i. S. § 2301 BGB.
5. Die sonstigen Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des BGB Anwendung finden.
6. Der Erwerb jedes Vermögensvorteils, der auf Grund eines Vertrages, der vom Erblasser geschlossen wurde, bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird.

---

<sup>73</sup> Siehe hierzu 1.1.

<sup>74</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 47 und 48.

<sup>75</sup> Vgl. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I S. 42), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.07.2017 (BGBl. I S. 2787), § 1922 BGB.

Ferner sind Grundstücke als begünstigungsfähige Familienheime anzusehen, welche nach § 3 Abs. 2 ErbStG lediglich fiktiv als vom Erblasser von Todes wegen als zugewendet gelten.

Insbesondere die Fälle des § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG, wonach das Grundstück in Erfüllung einer Auflage auf den überlebenden Ehegatten übergeht bzw. der Übergang auf den überlebenden Ehegatten als Abfindung für den Verzicht auf einen Pflichtteilsanspruch bzw. Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG sind hier zu nennen.<sup>76</sup>

Der Erwerber muss dabei der Ehegatte oder Lebenspartner sein<sup>77</sup> und es muss sich um ein Familienheim mit Belegenheitsort in der EU oder dem EWR handeln.<sup>78</sup>

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit, ist das der Erblasser das Grundstück bis zum Erbfall zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Sollte der Erblasser am Besteuerungstichtag das Grundstück nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben ist die gesetzlich nur entschuldbar, wenn er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war.

Nach RE 13.4 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011<sup>79</sup> können objektiv zwingende Gründe die gegen eine Selbstnutzung durch den Erblasser sprechen vorliegen. Dies könnte z. B. die Unterbringung in einem Pflege- oder Altenheim aufgrund nachgewiesener körperlicher Gebrechlichkeit sein. Der Nachweis sollte dabei durch Einstufung in einen Pflegegrad oder nach altem Recht einer Pflegestufe erbracht sein. Weitere objektive Gründe, wie ein sehr schlechter Wohnungszustand der die Nutzung als Wohnung nicht zulässt (Schimmelbefall oder Wasserschaden) oder dass der Mieter trotz Kündigung des Mietvertrages die Wohnung nicht verlässt, wären denkbar.

---

<sup>76</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 51.

<sup>77</sup> Siehe hierzu 2.3.1.

<sup>78</sup> Siehe hierzu 2.3.2.

<sup>79</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 2 ErbStR 2011.

Zwar könnten auch subjektive Gründe für eine fehlende Selbstnutzung sprechen, zum Beispiel ein beruflich veranlasster Umzug, der Leerstand der Wohnung unter der Woche wegen einer beruflichen Pendeltätigkeit oder vorübergehender auswärtiger Aufenthalt, um ein krankes Kind zu betreuen, jedoch spricht die Finanzverwaltung nur von objektiven Gründen und schließt zum Beispiel den beruflich bedingten Umzug aus.<sup>80 81</sup>

Wenn der Haushalt schon zu Lebzeiten aufgelöst wurde, wegen einer Heimunterbringung oder aus sonstigen zwingenden Gründen, und das Objekt an Dritte vermietet wurde, scheidet eine Steuerbefreiung aus.

Nicht vorausgesetzt wird, dass im Zeitpunkt des Erbfalls der Lebensmittelpunkt beider Ehegatten oder Lebenspartner im Begünstigungsobjekt begründet ist.

Das Gesetz verlangt lediglich, dass der Erblasser zum Zeitpunkt des Erbfalls das Objekt zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, und dass der Erwerber das Objekt nach Erbanfall unverzüglich der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zuführt.

Unschädlich ist das Bestehen einer Haushaltsgemeinschaft des Erblassers mit Angehörigen gem. § 15 AO oder wenn eine Pflegekraft das Begünstigungsobjekt mitbewohnt.

Schädlich dagegen ist im Umkehrschluss, wenn familienfremde Personen das Begünstigungsobjekt mitbewohnen.<sup>82</sup>

Da, mit dieser Befreiungsvorschrift das Familienheim von der Steuer freigestellt werden soll, wird gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b S. 1 ErbStG ebenfalls gefordert, dass der Erwerber das Begünstigungsobjekt unverzüglich nach Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Unverzüglich bedeutet dabei, dass der Erwerber die Wohnung ohne schuldhaftes Zögern bezieht.<sup>83</sup> Nicht relevant ist dies natürlich, wenn der Erwerber schon vor Eintritt des Erbfalls die Wohnung bewohnt hat. Der Lebensmittelpunkt ist in das Begünstigungsobjekt zu verlegen. Eine etwaige Kündigungsfrist bei einer bis dahin gemieteten Wohnung ist unbeachtlich, da der Erwerber mit dem Erwerb des Familienheims nicht mit doppelten Mieten belastet wäre.

---

<sup>80</sup> Vgl. R E 13.3 Abs. 5 S. 3 ErbStR 2011.

<sup>81</sup> Vgl. Kiebele in Preißer/ Rödl/ Seltenreich, 2013, §13 ErbStG Rz. 96 - 99.

<sup>82</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 52 und 53.

<sup>83</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2011.



Jedoch ist eine gewisse Überlegungsfrist in Anlehnung an § 13a Abs. 5 S. 4 ErbStG in Höhe von 6 Monaten einzuräumen. Diese Frist kann unter Umständen auch ausgeweitet werden, wenn nachvollziehbare rechtliche oder tatsächliche Gründe die mit der Abwicklung des Nachlasses in Zusammenhang stehen der Einhaltung der Sechsmonatsfrist entgegenstehen. Die Gründe für eine Überschreitung der Frist sind glaubhaft zu machen und im Zweifel nachzuweisen.<sup>84</sup> <sup>85</sup> Ein Grund für die Überschreitung der Frist können Renovierungsarbeiten sein, welche jedoch zügig durchgeführt werden müssen.<sup>86</sup>

Neben der Unverzüglichkeit ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erforderlich. Eine Zuwendung des Nutzungsrechts an dem Begünstigungsobjekt an einen Dritten ist nicht als Selbstnutzung anzuerkennen.<sup>87</sup>

Die Bestimmung zur Selbstnutzung ist anhand äußerer Tatbestandsmerkmale zu bewerten.<sup>88</sup>

Als Indiz für die Selbstnutzung als Familienheim kann die dortige Anmeldung als Hauptwohnsitz gesehen werden.<sup>89</sup>

Der Erwerber muss, wie bereits erwähnt, in die Wohnung einziehen und diese als Familienheim zu eigenen Wohnzwecken nutzen.

Die reine Absicht ist dabei nicht ausreichend, vielmehr ist die tatsächliche Selbstnutzung erforderlich. Ist der Erwerber von vornherein an der Selbstnutzung gehindert, weil er z. B. in einem Senioren- oder Pflegeheim untergebracht ist, und zieht er tatsächlich nicht in das Begünstigungsobjekt ein, fehlt es folglich an der tatsächlichen Selbstnutzung.

Zu verweisen ist dabei auf die unterschiedliche Sichtweise der Finanzverwaltung und des BFH.

---

<sup>84</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.06.2015 II R 39/15, BStBl II 2016, S. 225.

<sup>85</sup> Vgl. FG Münster v. 28.09.2016, 3 K 3793/15 Erb, EFG 2016, S. 2079.

<sup>86</sup> Vgl. FG Hessen v. 20.07.2015, 1 K 392/15; ZEV 2016, S. 55.

<sup>87</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.10.2016 II R 32/15, BStBl II 2017, S. 130.

<sup>88</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.06.2015 II R 13/13, BStBl II 2016, S. 223.

<sup>89</sup> Vgl. FG Hessen v. 20.07.2015, 1 K 392/15; ZEV 2016, S. 55.

Während die Finanzverwaltung auf die tatsächliche Selbstnutzung im Zeitpunkt des Erwerbs, bei Pflegebedürftigkeit des Erwerbers und damit verbundener Unfähigkeit der selbständigen Führung eines Haushaltes verzichtet<sup>90</sup>, besteht der BFH auf die tatsächliche Nutzung im Zeitpunkt des Erwerbs. Der Grund dafür könnte im Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b S. 5 ErbStG liegen.

Danach kann von der Nachbesteuerung abgesehen werden, wenn der Erwerber aus zwingenden Gründen innerhalb der Zehnjahresfrist an der Selbstnutzung gehindert ist und somit die Selbstnutzung nicht für diesen gesamten Zeitraum erhalten bleibt. Dies setzt jedoch voraus, dass der Erwerber die Wohnung zumindest anfänglich selbstgenutzt hat und erst später die Selbstnutzung aufgibt.<sup>91</sup>

Diese unterschiedliche Sichtweise hat ihren Grund darin, dass eine Rückkehr in das Familienheim theoretisch möglich wäre und dass die Entscheidung die Altersversorgung außerhalb des Familienheims in einer entsprechenden Einrichtung o. ä. vorzunehmen, nicht durch steuerliche Konsequenzen wie einer möglichen Nachversteuerung beeinflusst werden soll.<sup>92</sup>

Das Gesetz nennt aber auch Tatbestände die eine Steuerbefreiung für den Erwerber ausschließen.

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b S. 2 ErbStG kann ein Erwerber die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen, soweit er das begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss.

Dabei ist unter einer letztwilligen Verfügung z. B. das Testament und unter rechtsgeschäftlicher Verfügung z. B. ein Erbvertrag zu verstehen.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> Vgl. Koordinierte Ländererlasse v. 03.03.2016, BStBl. I 2016, S. 280

<sup>91</sup> Siehe hierzu 2.5.3.

<sup>92</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 39.6.

<sup>93</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 37.

Anwendungsfälle:

1. Sachvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind.
2. Vorausvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind.
3. Ein Schenkungsversprechen auf den Todesfall.
4. Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe des begünstigten Vermögens gerichtet sind.<sup>94</sup>

Gleiches gilt, wenn von einem Erben im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen auf einen Miterben übertragen wird. Der Miterbe hat dann ebenfalls keinen Anspruch auf die Begünstigung. Es ist also nicht nur notwendig, dass der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner das Begünstigungsobjekt bewohnt, sondern er muss auch zwingend der endgültige Eigentümer oder Miteigentümer bleiben. Dies gilt ebenfalls im Rahmen einer Teilungsanordnung, der Ehegatte oder Lebenspartner muss das Begünstigungsobjekt erhalten und behalten.<sup>95</sup>

Erwirbt der Ehegatte oder Lebenspartner das Begünstigungsobjekt erst im Wege einer Erbauseinandersetzung, anstatt durch direktes Erbe ist dies gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b S. 4 ErbStG ebenfalls Begünstigungsfähig.

Der Satz 4 ist dabei so zu verstehen, dass wenn der Erblasser einen Ehegatten und ein Kind hinterlässt und beiden sowohl das Familienheim als auch Barvermögen überträgt, der überlebende Ehegatte das Familienheim steuerfrei erwerben kann, wenn das Kind diesem Ehegatten seine Hälfte des Familienheims im Rahmen der Erbauseinandersetzung überträgt. Jedoch nur in der Höhe, wie der überlebende Ehegatte auch nicht begünstigtes Vermögen, also in diesem Fall Barvermögen, erhalten hat.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 5 S. 3 ErbStR 2011.

<sup>95</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 5 S. 4 ff ErbStR 2011.

<sup>96</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 38.

### 2.5.3. Nachbesteuerungsvorbehalt

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b S. 5 ErbStG fällt die Steuerbefreiung weg, wenn der Erwerber innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren nach Erwerb, dass Familienheim nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Es sei denn, der Erwerber ist aus zwingenden Gründen an der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

Schädlich wäre also der Verkauf, die Vermietung, ein längerer Leerstand oder die unentgeltliche Überlassung des Begünstigungsobjekts. In diesen Fällen entfällt die Steuerbefreiung komplett mit Wirkung für die Vergangenheit gem.

§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Dabei sind Verstöße gegen die Selbstnutzungsverpflichtung anzeigepflichtig gem. § 153 Abs. 2 AO. Im Falle der Nachbesteuerung würde das Abzugsverbot gem. § 10 Abs. 6 ErbStG, welches auch in dieser Norm einschlägig ist<sup>97</sup>, nicht mehr greifen und Schulden und Lasten wären abzugsfähig.<sup>98</sup>

Unschädlich ist, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner als Berufspendler mehrere Wohnsitze hat, das Begünstigungsobjekt jedoch sein Lebensmittelpunkt bildet.

Auch sollte die bauliche Veränderung des Familienheims durch Dachgeschossaufbau, Aufstockung oder einem Anbau, der Verkauf oder Schenkung einer unbebauten Teilfläche und die Begründung von Wohneigentum unschädlich sein.<sup>99</sup>

Zwingende Gründe für den Wegfall der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken kann der Tod des Erwerbers sein oder die Pflegebedürftigkeit und damit verbunden die Unfähigkeit den Haushalt weiterhin führen zu können. Kein zwingender Grund ist die berufliche Versetzung.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> Siehe hierzu 2.4.2.

<sup>98</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 ErbStG Rz. 39.6.

<sup>99</sup> Vgl. Kiebele in Preißer/ Rödl/ Seltenreich, 2013, §13 ErbStG Rz. 111 – 112.

<sup>100</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 6 S. 9 ErbStR 2011.

Liegen zwingende Gründe vor ist auch eine Veräußerung, Vermietung oder unentgeltliche Überlassung innerhalb der Zehnjahresfrist unschädlich.<sup>101</sup>

Jedoch ist zu beachten, dass wenn die zwingenden Gründe innerhalb der 10 Jahresfrist wegfallen, die Nutzung unverzüglich wieder aufzunehmen ist. Wird dies nicht getan oder ist es gar nicht mehr möglich, weil das Familienheim inzwischen schon verkauft wurde, entfällt die Steuerbefreiung für die Vergangenheit.<sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 6 S. 11 ErbStR 2011.

<sup>102</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 6 S. 10 und 12 ErbStR 2011.

## **2.6. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG**

### **2.6.1. Rechtsentwicklung**

§ 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG, also die Steuerbefreiung des Familienheims bei Erwerb von Todes wegen durch die Kinder oder Kinder verstorbener Kinder wurde wie der Buchstabe b mit dem ErbStRG 2009 erstmals in das Gesetz eingefügt. Anwendung findet diese Steuerbefreiungsvorschrift dabei erstmals für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entstanden ist. Wie bei Buchstabe b konnte auf Antrag gem. § 3 Abs. 1 ErbStRG eine rückwirkende Anwendung auf Erwerbe nach dem 31. Dezember 2006 bis zum 31. Dezember 2008 vorgenommen werden, wenn der Antrag bis zum 30. Juni 2009 gestellt wurde.<sup>103 104</sup>

### **2.6.2. Tatbestandsmerkmale**

Im Wesentlichen entsprechen die Grundzüge des Buchstaben c denen der Buchstaben a und b des § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Begünstigungsobjekt ist das Familienheim<sup>105</sup> und es muss ein Erwerb von Todes wegen vorliegen<sup>106</sup>. Die Tatbestände der Sätze 2 bis 4 dieser Vorschrift, durch welche eine Inanspruchnahme dieser Steuerbefreiung ausgeschlossen wird, sind sinngemäß nach den Ausführungen zu § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG anzuwenden.<sup>107</sup>

Ein wesentlicher Unterschied zur Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. Buchst. b ErbStG besteht in den Personen die als Erwerber in Betracht kommen.

Der begünstigte Personenkreis umfasst dabei Personen die im Verhältnis zum Erblasser Kinder i. S. d. in § 15 Abs. 1 ErbStG genannten Steuerklasse 1 Nr. 2 oder Kinder verstorbener Kinder i. S. d. Steuerklasse 1 Nr. 2 sind. Unter Kindern sind dabei leibliche Kinder oder Adoptivkinder, welche rechtlich den leiblichen Kindern gleichstehen, zu verstehen. Dabei ist unbeachtlich, ob es sich um eheliche oder nicht eheliche Kinder handelt. Kinder verstorbener Kinder sind die ehelichen oder nicht ehelichen Kinder und Adoptivkinder der bereits genannten Kinder, d.h. Enkel. Zum begünstigten Personenkreis zählen weiterhin leibliche, eheliche oder nicht eheliche Stiefkinder und Adoptivkinder des überlebenden Ehegatten.

---

<sup>103</sup> Siehe hierzu 2.5.1.

<sup>104</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 65.

<sup>105</sup> Siehe hierzu 2.3.2.

<sup>106</sup> Siehe hierzu 2.5.2.

<sup>107</sup> Siehe hierzu 2.5.2.

Nicht zum begünstigten Personenkreis gehören Pflegekinder und Stiefkinder der Kinder des Erblassers.<sup>108</sup>

Weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ist, dass der Erblasser das Familienheim als Wohnung zu eigenen Wohnzwecken bis zum Erbfall genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war<sup>109</sup> und der oder die Erwerber unverzüglich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen.

Dabei können objektiv zwingenden Gründe vorliegen, die eine unverzügliche Aufnahme der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken verhindern. Derart objektiv zwingende Gründe können die Pflegebedürftigkeit des Erwerbers sein, die eine Führung des eigenen Haushalts unmöglich macht oder wenn das Kind aufgrund von Minderjährigkeit, rechtlich gar nicht in der Lage ist einen Haushalt selbständig zu führen.

In diesen Fällen wäre die unterbleibende unverzügliche Aufnahme der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unschädlich.

Als schädlich wäre dagegen anzusehen, wenn die Nutzung aufgrund einer beruflichen Versetzung nicht aufgenommen wird.<sup>110 111</sup>

Als unverzüglich ist dabei die Aufnahme der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ohne schuldhaftes Verzögern zu verstehen.<sup>112</sup>

Anders als in § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG wird die Steuerbefreiung in Buchst. c auf eine Fläche von 200 qm beschränkt. Dies soll eine komplett steuerfreie Übertragung von großen luxuriösen Familienheimen verhindern. Die Wohnfläche die über die 200 qm hinausgeht kann somit nicht nach dieser Vorschrift steuerfrei erworben werden.<sup>113 114</sup>

Beträgt die Fläche des Begünstigungsobjekts mehr als 200 qm ist der Grundstückswert nach begünstigter und nicht begünstigter Fläche verhältnismäßig aufzuteilen.

---

<sup>108</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 69.

<sup>109</sup> Siehe hierzu 2.5.2.

<sup>110</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 7 S. 5 ErbStR 2011.

<sup>111</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.06.2015 II R 13/13, BStBl II 2016, S. 223.

<sup>112</sup> Siehe hierzu 2.5.2.

<sup>113</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 7 S. 3 ErbStR 2011.

<sup>114</sup> Vgl. Schienke – Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG Rz. 41.

Zu beachten ist, dass es sich bei der 200 qm – Grenze um eine objektbezogene Grenze handelt. Dies bedeutet, dass wenn z. B. mehrere Geschwister ein Familienheim erwerben, insgesamt nur 200 qm steuerbefreit sind und nicht für jeden die Steuerbefreiung für 200 qm angewendet werden kann.

Dies gilt auch, wenn das Familienheim bereits in mehrere Wohnungen, die durch die Erwerber zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, aufgeteilt wurde oder später aufgeteilt wird, wenn diese jeweils weniger als 200 qm Wohnfläche aufweisen.<sup>115</sup>

Erwerben mehrere Personen das Familienheim, z. B. Geschwister oder Mutter und Kind, müssen alle Personen die bereits genannten persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllen. Unter anderem müssen, wie bereits erwähnt, alle Erwerber das Familienheim zumindest zunächst bewohnen.

Ziehen Kinder innerhalb der 10 Jahresfrist aus dem Familienheim aus, sollten regelmäßig zwingende Gründe vorliegen. Ein zwingender Grund kann die Gründung einer eigenen Familie sein.

Demzufolge kann ein bereits aus dem Familienheim ausgezogenes Kind, welches innerhalb der Zehnjahresfrist das Familienheim nicht wieder bezieht, nicht in den Genuss die Befreiungsvorschrift kommen.

Für Erwerber, welche die Befreiungsvoraussetzungen nicht erfüllen, ist die Steuerbefreiung anteilig zu verwehren. Für die übrigen Erwerber bleibt die Steuerbefreiung anteilig erhalten. Die Steuerbefreiung entfällt dabei bei Erwerb von Miteigentum in Höhe der Miteigentumsquote, bei Miterben in Höhe der jeweiligen Erbquote.<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 67.

<sup>116</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 76.



### Beispiele 1:

Der Erblasser V hinterlässt seinem Sohn S ein von ihm selbst genutztes Einfamilienhaus, dessen Grundbesitzwert 500.000 EUR und dessen Wohnfläche 400 qm beträgt.

S nutzt dieses Familienheim mehr als 10 Jahre gerechnet ab dem Tode des V.

### Lösung:

Es sind nur 200 qm, also 50 Prozent der gesamten Wohnfläche für den S begünstigt.

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG ist der Erwerb in Höhe von 250.000 EUR steuerfrei.

### Beispiel 2:

Der Erblasser V hinterlässt seinen Söhnen A und B ein von ihm selbst genutztes Einfamilienhaus, mit einem Grundbesitzwert von 450.000 EUR und einer Wohnfläche von 450 qm.

Das Familienheim wird ab dem Tode des Vaters von A und B für 10 Jahre selbst genutzt.

### Lösung:

Auch hier ist das erworbene Familienheim nur in Höhe von 200 qm nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG steuerlich begünstigt. Somit sind also  $\frac{4}{9}$  ( $\frac{200}{450}$ ) des Grundbesitzwertes für beide Kinder zusammen, bzw.  $\frac{2}{9}$  pro Kind steuerlich begünstigt. Dies entspricht einem steuerfreien Grundbesitzwert pro Kind von 100.000 EUR ( $\frac{2}{9} \times 450.000$  EUR).

### Beispiel 3:

Die Erblasserin M hinterlässt ihrem Ehemann V und ihrem Sohn S je zur Hälfte ein selbst genutztes Einfamilienhaus. Der Grundbesitzwert des Objektes beträgt 1.000.000 EUR und die Wohnfläche 500 qm. V und S nutzen das Objekt ab dem Tode der Mutter für 10 Jahre selbst.

### Lösung:

Der hälftige vom Vater erworbene Grundbesitzwert in Höhe von 500.000 EUR wird nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG steuerfrei behandelt.

Der vom S erworbene Anteil in Höhe von 500.000 EUR ist nach der Wohnflächenbegrenzung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG zu 2/5 steuerbefreit. Es sind 200 qm der 500qm Gesamtwohnfläche begünstigt. Dies entspricht 2/5 oder 200.000 EUR des zufallenden Grundbesitzwertes von insgesamt 500.000 EUR.

### Beispiel 4:

Mutter M vererbt Ihren Söhnen A und B jeweils die Hälfte eines zweigeschossigen Wohnhauses mit einem Grundbesitzwert von 500.000 EUR. Die Gesamtwohnfläche beträgt 250 qm, wobei jeweils 125 qm auf jede Etage entfallen. Bis zum Erbfall wurde das Erdgeschoss durch die Mutter unstreitig als Familienheim genutzt. Das 1. Obergeschoss wurde vermietet.

Nach dem Tod der Mutter zieht Sohn A in die Wohnung im Erdgeschoss. Sohn B zieht nach Kündigung des Mietvertrages und Räumung der Wohnung im 1. Obergeschoss in selbige ein.

Beide nutzen das Objekt wie beschrieben für 10 Jahre.

### Lösung:

Sohn B kann die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG nicht in Anspruch nehmen. Auch wenn er in das Objekt einzieht, so handelt es sich bei der im 1. Obergeschoss genutzten Wohnung nicht um das von Mutter genutzte Familienheim.

Sohn A hingegen nutzt das Familienheim nach dem Tod der Mutter selbst zu eigenen Wohnzwecken. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG sind erfüllt. Die Steuerbefreiung umfasst den hälftigen flächenmäßigen Anteil der Erdgeschosswohnung am Grundbesitzwert, mithin in Höhe von  $\frac{1}{2} \times (500.000 \text{ EUR} / 250) \times 125 \text{ qm} = 125.000 \text{ EUR}$ . Der übersteigende Anteil von 125.000 EUR (250.000 EUR – 125.000 EUR) kann nicht nach Buchst. c von der Steuer befreit werden.

Auch im Rahmen dieser Steuerbefreiungsvorschrift ist die Beschränkung der Geltendmachung von Schulden und Lasten gem. § 10 Abs. 6 ErbStG zu beachten.<sup>117 118</sup>

Jedoch wird in diesem Fall die Nichtabziehbarkeit von Schulden und Lasten nur in der Höhe begrenzt, wie sie auf den begünstigten Teil des Familienheims entfallen.<sup>119</sup>

### **2.6.3. Nachbesteuerungsvorbehalt**

Genau wie § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b ErbStG enthält auch diese Vorschrift einen Nachbesteuerungsvorbehalt.

Bei Aufgabe der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken oder Veräußerung des Begünstigungsobjekts innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 S. 2 AO.

Es handelt sich um ein rückwirkendes Ereignis, welches das Finanzamt zur Änderung bereits ergangener Bescheide berechtigt. Sollte ein derartiges Ereignis eintreten ist der Steuerpflichtige gem. § 153 Abs. 2 AO verpflichtet dies dem Finanzamt anzuzeigen.

Die Festsetzungsfrist beginnt gem. § 175 Abs. 1 S. 2 AO mit Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.<sup>120 121</sup>

---

<sup>117</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 4 ErbStR 2011.

<sup>118</sup> Siehe hierzu 2.4.2.

<sup>119</sup> Vgl. R E 13.4 Abs. 7 S. 7 ErbStR 2011.

<sup>120</sup> Siehe hierzu 2.5.3.

<sup>121</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 ErbStG Rz. 74.

### 3. § 13 d ErbStG

#### 3.1. Rechtsentwicklung und Allgemeines

Der § 13 c ErbStG wurde durch das ErbStRG 2009 mit Wirkung zum 01. Januar 2009 ins Erbschaftssteuergesetz aufgenommen.

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 07. November 2006<sup>122</sup> das bisherige Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz für verfassungswidrig erklärt. Dem Gesetzgeber wurde eine Frist bis zum 31. Dezember 2008 gesetzt um die Verfassungswidrigkeit zu beseitigen.

Daraufhin entschied sich der Gesetzgeber zur Ausarbeitung eines neuen Erbschaftsteuergesetzes und beauftragte eine Bund – Länderarbeitsgruppe, welche das sogenannte Koch – Steinbrück - Papier ausarbeitete. Die in diesem Grundsatzpapier genannten Eckpunkte einer möglichen Reform des Erbschaftssteuergesetzes gaben bereits einen Hinweis, dass ein Abschlag von 10 % von der Bemessungsgrundlage für vermietete Wohnimmobilien erfolgen sollte und fanden sich schließlich im Gesetzesentwurf vom 28. Januar 2008 wieder.<sup>123</sup>

Der nun eingeführte § 13 c ErbStG galt für Erwerbe mit einer Steuerentstehung nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 01. Juli 2016.

Durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 04.11.2016<sup>124</sup> wurde es aus systematischen Gründen notwendig § 13 d ErbStG einzuführen, welcher im Inhalt dem des alten § 13 c ErbStG entspricht.

Der § 13 c ErbStG neuer Fassung behandelt den Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigten Erwerben.<sup>125 126</sup>

Mit der 10 – prozentigen Steuerfreistellung für vermietete Wohnimmobilien möchte der Gesetzgeber den Immobiliensektor stärken. Das Angebot von privaten Immobilienbesitzern wird als Gegenpol zur Marktmacht großer institutioneller Anbieter gesehen und soll den Wettbewerb stärken.

---

<sup>122</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl 2007 II, S. 192.

<sup>123</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 1 - 2.

<sup>124</sup> Vgl. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in der Fassung vom 04.11.2016, BGBl. 2016, S. 2464.

<sup>125</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 1.

<sup>126</sup> Vgl. Höne in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 2017, §13 d ErbStG Rz. 1.

Damit wird diese, jedoch eher geringe, Steuerfreistellung gerechtfertigt. Fraglich ist dabei jetzt schon, ob der Umfang der Steuerbefreiung tatsächlich ausreichenden Einfluss auf die Wettbewerbssituation hat. Gibt es doch für z. B. Wohnungsunternehmen mit Anwendung des § 13 b ErbStG n. F. ganz andere Möglichkeiten der Steuerbefreiung.<sup>127 128</sup>

### **3.2. Verschonungstechnik und begünstigte Erwerbsvorgänge**

#### **§13 d Abs. 1 ErbStG**

Die in § 13 d Abs. 3 ErbStG genannten Grundstücke<sup>129</sup> sind nur mit 90 Prozent ihres Wertes anzusetzen. Die Bemessungsgrundlage bildet dabei der nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG gesondert festgestellte Grundbesitzwert. Der Ansatz von lediglich 90 % bezieht sich dabei lediglich auf den Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheid. Der Grundbesitzwert wird im Grundlagenbescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes mit dem vollem Wert angegeben. Der Abschlag von 10 Prozent bezieht sich schließlich nicht auf die Bewertung sondern auf die Besteuerung.<sup>130</sup>

Begünstigte Erwerbsvorgänge sind sämtliche Erwerbsvorgänge gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 3 ErbStG. Die Vorschrift umfasst also Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen. Weiterhin findet die Vorschrift Anwendung auf die Erbersatzsteuer<sup>131</sup> gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Bei Erwerben von Todes wegen spielt es keine Rolle ob das Begünstigungsobjekt tatsächlich von Todes wegen erworben wurde oder lediglich als durch Erwerb von Todes wegen als erworben gilt.<sup>132</sup>

Weiterhin gilt es zwischen Leistungen an Erfüllungs statt und Abfindungserwerben für den Verzicht auf erbrechtliche Ansprüche abzugrenzen.

---

<sup>127</sup> Vgl. Höne in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 2017, §13 d ErbStG Rz. 2.

<sup>128</sup> Vgl. Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 d ErbStG Rz. 2.

<sup>129</sup> Siehe hierzu 3.4.

<sup>130</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 18.

<sup>131</sup> Siehe hierzu 3.5.

<sup>132</sup> Vgl. Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl I S. 378, BStBl I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2730), § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG.

### Beispiel:

S ist Alleinerbe nach V. T ist pflichtteilsberechtigt. T hat den Pflichtteil geltend gemacht. Aufgrund einer Vereinbarung zwischen S und T wird der Pflichtteilsanspruch durch die Hingabe eines entsprechenden Begünstigungsobjekts des Nachlasses erfüllt. Hier kann § 13 d nicht für T angewendet werden, da er mit dem Tode von V einen Pflichtteilsanspruch gegen S erworben hat. Bei Geltendmachung entsteht Erbschaftsteuer auf den Geldanspruch.

### Abwandlung:

T macht den Anspruch nicht geltend und erhält das Begünstigungsobjekt von S für den Verzicht auf die Geltendmachung. Hier handelt es sich um einen Erwerb gem. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG welcher nach § 13 d ErbStG begünstigt ist.

Als möglicher Erwerbsvorgang gilt auch der Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Hier gelten nicht die Gesellschaftsanteile als erworben, sondern die anteiligen Wirtschaftsgüter.<sup>133</sup> Sollten sich also Begünstigungsobjekte i. S. dieser Vorschrift im Gesellschaftsvermögen befinden, könnte der Erwerb nach § 13 d ErbStG für diese Grundstücke angewendet werden.

Anders sieht es bei Anteilen an Kapitalgesellschaften oder gewerblich geprägten oder tätigen Personengesellschaften i. S. des § 15 EStG aus. Hier wird vom Erwerb der Gesellschaftsanteile ausgegangen und somit kann es nicht zur Anwendung des § 13 d ErbStG kommen.<sup>134</sup>

Die mittelbare Schenkung eines zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücks ist ebenfalls begünstigt.<sup>135</sup>

§ 13 d ErbStG beinhaltet keine Nachsteuer- oder Behaltensfrist. Maßgeblich sind nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Steuerentstehung. Dies bedeutet, dass eine Veräußerung oder gewerbliche Nutzung nach Erwerb unschädlich ist.<sup>136 137</sup>

---

<sup>133</sup> Vgl. Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl. I S. 378, BStBl. I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2730), § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG.

<sup>134</sup> Vgl. R E 13d Abs. 2 S. 6 ErbStR 2011.

<sup>135</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 5 - 8.

Wie bei den bereits behandelten Steuerbefreiungsvorschriften, greift auch Im Rahmen der Steuerbefreiung nach § 13 d ErbStG das Abzugsverbot von Schulden und Lasten welche im Zusammenhang mit dem begünstigt erworbenen Wohnraum stehen.

Danach können Schulden und Lasten die mit dem betreffenden Begünstigungsobjekten in Zusammenhang stehen, nur mit dem Betrag abgezogen werden, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13 d ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13 d ErbStG entspricht. Somit sollten im Regelfall 90 Prozent der Schulden und Lasten abziehbar sein.<sup>138</sup>

Dies gilt nicht für die Fälle des § 13 d Abs. 2 ErbStG.<sup>139</sup>

Beispiel:

Mietwohngrundstück Grundbesitzwert	250.000 EUR
Darlehensschuld	50.000 EUR
Beerdigungskosten	10.000 EUR

Berechnung der erbschaftssteuerlichen Bereicherung:

Steuerwert vor Freibetrag	250.000 EUR
abzgl. Verschonung § 13 d ErbStG	25.000 EUR
Steuerwert nach Freibetrag	225.000 EUR
§ 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG:	
abzgl. Darlehensschuld (90 %)	45.000 EUR
abzgl. mind. Erbfallkostenpauschbetrag	10.300 EUR

**erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage: 169.700 EUR**

---

<sup>136</sup> Vgl. Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 d ErbStG Rz. 8.

<sup>137</sup> Vgl. R E 13d Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011.

<sup>138</sup> Vgl. R E 13d Abs. 7 ErbStR 2011.

<sup>139</sup> Vgl. Höne in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 2017, §13 d ErbStG Rz. 107.

### 3.3. Begünstigungstransfer § 13 d Abs. 2 ErbStG

Gemäß § 13 d Abs. 2 S. 1 ErbStG kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden, soweit ein Begünstigungsobjekt auf Grund einer letztwilligen Verfügung oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen werden muss.

Bei der letztwilligen Verfügung kann sich die Weitergabeverpflichtung aus einem Sach- bzw. Vorausvermächtnis ergeben. Eine Auflage des Erblassers oder Schenkers, welche auf die Weitergabe des begünstigten Vermögens gerichtet ist, käme genauso in Betracht wie eine qualifizierte Nachfolgeklausel in einem Gesellschaftsvertrag oder einer landwirtschaftlichen Sondererbfolgerregelung.<sup>140</sup>

Als rechtsgeschäftliche Anordnung zur Übertragungsverpflichtung ist ein Rechtsgeschäft unter Lebenden zu verstehen. Hier werden Rechtsfolgen gesetzt, die erst mit dem Tod eines Beteiligten eintreten. In Betracht kommen Verträge zugunsten Dritter (§ 328 BGB), Erbverträge (§§ 2278 ff. BGB) oder Schenkungsversprechen auf den Tod (§ 2301 BGB).<sup>141</sup>

#### Beispiel:

Erblasser V hat seine Tochter T zur Alleinerbin eingesetzt. Seine Nichte N soll die zu Wohnzwecken vermietet Eigentumswohnung mit einem gemeinen Wert von 300.000 EUR durch Vermächtnis erhalten. Neben der Eigentumswohnung gehört zum Nachlass Kapitalvermögen in Höhe von 150.000 EUR.

Nach § 13 d Abs. 1 ErbStG würde T der Verschonungsabschlag in Höhe von 10 Prozent zustehen. Durch die Weitergabeverpflichtung in Form des Vermächtnisses kommt eine Inanspruchnahme jedoch nicht in Betracht.

Vielmehr steht der Verschonungsabschlag der N zu.

---

<sup>140</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl 2007 II, S. 192.

<sup>141</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 37.



Bereicherung T:

Gemeiner Wert Eigentumswohnung	300.000 EUR
Kapitalvermögen	150.000 EUR
abzgl. Vermächtnislast	300.000 EUR

**Bereicherung: 150.000 EUR**

Bereicherung N:

Gemeiner Wert Eigentumswohnung	300.000 EUR
abzgl. Verschonungsabschlag 10 Prozent	30.000 EUR

**Bereicherung 270.000 EUR**

Nach § 13 d Abs. 2 S. 2 ErbStG kommt der Ansatz des Verschonungsabschlags ebenfalls nicht in Betracht, wenn der Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses grundsätzlich begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt.

Mit dieser Regelung wird daher die freie Erbauseinandersetzung geregelt, welche nicht wie nach S. 1 auf Grundlage einer Verfügung oder Anordnung vorgenommen wird. Die Übertragung des Begünstigungsobjekts muss zwingend im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgen.

Der Regelung ist zu entnehmen, dass der Verschonungsabschlag gezielt demjenigen zugewiesen werden soll, welcher das Grundstück im Rahmen der Teilung des Nachlasses erwirbt. Somit hat diese Regelung nur Auswirkung auf die Zuweisung des Verschonungsabschlags, nicht jedoch auf den Wert der den Erben entsprechend ihrer Erbquoten zuzurechnen ist.<sup>142</sup>

---

<sup>142</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 22.

Beispiel:

S und T sind Erben zu je  $\frac{1}{2}$ . Der Nachlass besteht aus einer Eigentumswohnung, welche zu Wohnzwecken vermietet ist, mit einem Grundbesitzwert von 200.000 EUR. Weiterhin gehört zum Nachlass Kapitalvermögen in Höhe von 150.000 EUR. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung übernimmt S auch die andere Hälfte der Eigentumswohnung gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass in Höhe von 100.000 EUR.

Berechnung Reinnachlass:

Grundbesitzwert Eigentumswohnung	200.000 EUR
Kapitalvermögen	150.000 EUR
Vermögensanfall	350.000 EUR
Erbanteil je $\frac{1}{2}$	175.000 EUR

Berechnung Erwerb S:

Grundbesitzwert Eigentumswohnung	200.000 EUR
Anteil S $\frac{1}{2}$	100.000 EUR
zzgl. Werterhöhung gegen Ausgleichszahlung	100.000 EUR
Summe:	200.000 EUR
Verschonungsabschlag § 13 d ErbStG	20.000 EUR
Erbanteil S:	175.000 EUR
abzgl. Verschonungsabschlag	20.000 EUR

**Bereicherung S: 155.000 EUR**

Berechnung Erwerb T:

Erbanteil T	175.000 EUR
Verschonungsabschlag	0 EUR

**Bereicherung T: 175.000 EUR**

Bei der Auskehrung gem. § 13 d Abs. 2 S. 3 ErbStG erhöht sich der Wert des begünstigten Vermögens eines Dritten, wenn er vom Erben begünstigtes Vermögen als Gegenleistung für die Übertragung von nicht begünstigten Vermögen erhält. Das Ziel dieser Regelung ist, dass derjenige der nicht begünstigtes Vermögen gegen Erhalt von begünstigtem Vermögen überträgt, so gestellt wird als habe er von Anfang begünstigtes Vermögen erhalten.

Der Umfang der Begünstigungserhöhung bestimmt sich nach dem Wert des hingegebenen nicht begünstigten Vermögens und wird durch dessen Höhe begrenzt.

Werden Nachlassverbindlichkeiten die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen übernommen, gelten diese nicht als hingegebenes Vermögen.

Für die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags ist es ausreichend, wenn der Dritte Eigentümer des Grundbesitzes wird. Der Dritte muss dabei den Grundbesitz nicht behalten.

Die Regelung sagt dabei nichts darüber aus, ob der Dritte in einer Beziehung zum Erblasser stehen muss oder ob das durch den Dritten hingegebene nicht begünstigte Vermögen Teil des Nachlasses sein muss.<sup>143 144</sup>

### **3.4. Gegenstand der Verschonung § 13 d Abs. 3 ErbStG**

Als Gegenstand der Verschonung kommen gem. § 13 d Abs. 3 ErbStG nur bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile die zu Wohnzwecken vermietet werden in Betracht. Diese Grundstücke müssen im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder dem EWR belegen sein. Weiterhin dürfen diese Grundstücke nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 a ErbStG gehören.

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Die genannten Voraussetzungen müssen also nach dem Stichtagsprinzip zu diesem Zeitpunkt vorliegen.<sup>145</sup>

Als bebautes Grundstück ist dabei ein Grundstück zu verstehen, welches mit mindestens einem zu Wohnzwecken vermieteten<sup>146</sup> und benutzbaren Gebäude bebaut ist.<sup>147</sup>

---

<sup>143</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 39.

<sup>144</sup> Siehe hierzu 2.5.2 und 2.6.2.

<sup>145</sup> Vgl. R E 13d Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011.

Im Sinne des § 13 d ErbStG ist das Grundstück, die gemäß Grundbuch vermessene Fläche, auf welcher das Gebäude steht. Dazu gehören auch Garten- und Nebenflächen, sowie Nebengebäude und Garagen.<sup>148</sup>

Als Grundstück im Sinne dieser Vorschrift sind ebenfalls Wohnungseigentumsrechte, im Grundbuch eingetragene Dauernutzungsrechte i. S. des § 31 WEG<sup>149</sup> und Erbbaurechte an einem Grundstück zu verstehen, welches mit einem Gebäude im Eigentum des Erbbauberechtigten bebaut ist. In der Rechtsposition des Nießbrauchers kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden.<sup>150</sup>

Noch zu bebauende Grundstücke sind von der Steuerbefreiung nicht erfasst.<sup>151</sup> Dies hat zur Folge, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bezugsfertig sein muss und ohne weitere Umbauten zu Wohnzwecken genutzt werden kann.

Für einen nicht bezugsfertigen Rohbau, auch wenn über diesen bereits ein Mietvertrag abgeschlossen wurde, kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden.<sup>152</sup>

Ob eine Wohnung fertig gestellt ist und zu Wohnzwecken genutzt werden kann und darf, ist nach dem Baurecht zu entscheiden.

Eine Nutzung zu Wohnzwecken schließt die Vermietung zu gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken folglich aus.

Nach § 181 Abs. 9 BewG liegt eine Wohnung vor, wenn mehrere Räume so beschaffen sind, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist. Bei einer Mindestgröße von 23 qm, müssen ein selbständiger Zugang, und die zur Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume wie Küche, Bad oder Dusche und Toilette, vorhanden sein.<sup>153 154</sup>

Das Grundstück muss im Steuerentstehungszeitpunkt vermietet sein. Ein vorübergehender Leerstand in Folge von Mieterwechsel oder wegen

---

<sup>146</sup> Vgl. Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl I S. 378, BStBl I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2730), § 13 d Abs. 3 Nr. 1.

<sup>147</sup> Vgl. § 180 Abs. 1 S. 1 BewG.

<sup>148</sup> Vgl. R E 13d Abs. 3 S. 8 ErbStR 2011.

<sup>149</sup> Vgl. Wohnungseigentumsgesetz (WEG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.03.1953 (BGBl. I S. 175), zuletzt geändert durch Gesetz vom 05.12.2014 (BGBl. I S. 1962), § 31 WEG.

<sup>150</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 11 - 12.

<sup>151</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 11.12.2014 II R 30/14, BStBl II 2015, S. 344.

<sup>152</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 9.

<sup>153</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobell/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 20.

<sup>154</sup> Vgl. § 181 Abs. 9 BewG.

Modernisierungsarbeiten ist unschädlich, wenn das Grundstück für die Vermietung geeignet und vor allem bestimmt ist.<sup>155 156</sup>

Die Vermietungsabsicht muss in der Person des Erblassers oder Schenkers bestanden haben.<sup>157</sup> Wer Mieter ist, ist für die Anwendung der Vorschrift unbeachtlich. Jedoch gelten für Mietverträge mit nahen Angehörigen besondere Voraussetzungen. Ob es sich um anzuerkennende Mietverträge im Sinne dieser Vorschrift handelt, ist nach der einkommensteuerlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Dabei muss der bestehende Mietvertrag zivilrechtlich wirksam geschlossen worden sein und dem sogenannten Drittvergleich standhalten. Dies bedeutet, dass die Gestaltung und Durchführung dem mit fremden Dritten Üblichen entspricht. Die Miete muss also der ortsüblichen Miete für Wohnungen in vergleichbarer Lage, Art und Ausstattung entsprechen. Gemäß § 21 Abs. 2 EStG ist dies erfüllt, wenn mindestens 56 Prozent der ortsüblichen Miete vereinbart sind.<sup>158</sup>

Schädlich für die Anwendung der Steuerbefreiung ist, wenn die Wohnung an eine Gesellschaft vermietet wird, welche die Wohnung ihrerseits zu Wohnzwecken weitervermietet. Zwar steht damit die Wohnung dem Wohnungsmarkt zur Verfügung, jedoch wird so das Ziel der Diversifikation auf dem Immobilienmarkt verhindert. Soll doch gerade die Vermietung durch private Immobilienbesitzer den Wettbewerb auf dem Immobilienmarkt verstärken.<sup>159 160</sup>

Eine Anwendung der Steuerbefreiung kommt auch für zu Wohnzwecken vermietet Grundstücksteile in Betracht. Wird ein Grundstück nur zum Teil zu Wohnzwecken genutzt, ist das Grundstück in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Teil aufzuteilen. Die Bewertung von gemischt genutzten Grundstücken erfolgt in der Regel nach dem Ertragswertverfahren.<sup>161</sup> Nach diesem Verfahren sind Grund und Boden und Gebäude getrennt zu bewerten. Der Befreiungsabschlag von 10 Prozent ist nur auf den Teil des Grundbesitzwertes zu gewähren, der nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil des Gebäudes entfällt.

---

<sup>155</sup> Vgl. R E 13d Abs. 3 S. 4 ErbStR 2011.

<sup>156</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 11.12.2014 II R 24/14, BStBl II 2015, S. 340.

<sup>157</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 9.1 – 9.4.

<sup>158</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobell/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 19.

<sup>159</sup> Siehe hierzu 3.1.

<sup>160</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobell/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 21.

<sup>161</sup> Vgl. §§ 181 Abs. 1 Nr. 5, 182 Abs. 3 BewG.

Das Verhältnis der zu Wohnzwecken vermieteten Wohnfläche des Gebäudes zur gesamten Wohn - / Nutzfläche stellt dabei den Aufteilungsmaßstab dar.<sup>162</sup>

Eine geringfügige Nutzung der Wohnung zu anderen als Wohnzwecken, z. B. durch ein häusliches Arbeitszimmer oder durch eine untergeordnete gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung ist unschädlich.<sup>163</sup>

Gem. § 13 d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG muss der Gegenstand der Verschonung, um in den Genuss des Befreiungsabschlags zu kommen, im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR belegen sein.<sup>164</sup> <sup>165</sup> Die Erweiterung auf den EWR umfasst die Belegenheitsorte in Norwegen, Liechtenstein und Island.

Auf Grund der besonderen geographischen Nähe und kulturellen Verbundenheit, sei hier explizit erwähnt, dass die Schweiz zu keinem der geforderten Gebiete gehört. Für die Schweiz gelten gesonderte bilaterale Abkommen.<sup>166</sup> Ein besonderes Augenmerk gilt diesbezüglich für Großbritannien. Hier wird sich in Zukunft noch zeigen, was der anstehende Austritt aus der EU für die Anwendung dieser Vorschrift auf dort befindliche Grundstücke hat.

Auch bei Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, welche die Voraussetzungen des § 13 d ErbStG erfüllen und ihren Sitz in den genannten Gebieten haben, müssen sich die Grundstücke ebenfalls im Inland, der EU oder dem EWR befinden.<sup>167</sup>

Nach § 13 d Abs. 3 Nr. 3 ErbStG dürfen die Begünstigungsobjekte nicht zum begünstigtem Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 a ErbStG gehören. Hier soll eine gleichzeitige, doppelte Verschonung nach § 13 a ErbStG und § 13 d ErbStG vermieden werden. Handelt es sich bei dem übertragenen Grundvermögen um einen Teil eines Betriebsvermögens i. S. des § 13 a ErbStG, so kann nur eine Verschonung gem. § 13 a ErbStG in Anspruch genommen werden.

---

<sup>162</sup> Vgl. R E 13d Abs. 3 S. 6 - 7 ErbStR 2011.

<sup>163</sup> Vgl. R E 13d Abs. 4 ErbStR 2011.

<sup>164</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 17.01.2008 Rs. C – 256/06, ZEV 2008, S. 87.

<sup>165</sup> Siehe hierzu 1.1.

<sup>166</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobell/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 23.

<sup>167</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 15.

Eine Verschonung nach § 13 d ErbStG ist selbst dann nicht möglich, wenn es trotz Anwendung der Verschonung nach § 13 a ErbStG zu einer Versteuerung kommt, weil z. B. die Freibeträge nicht den vollen Wert des übertragenen Vermögens abdecken.<sup>168</sup>

Weiterhin ist zu unterscheiden, ob es sich vorliegend um einen Erwerb handelt, auf den die § 13 a und 13 b ErbStG a. F.<sup>169</sup> anzuwenden sind oder ob bereits die Neufassung Anwendung findet.

Bei Erwerben auf die die Regelung vor dem 01. Juli 2016 Anwendung findet, d. h. nach alter Fassung, kann der Verschonungsabschlag auf Grundstücke im Betriebsvermögen angewendet werden, wenn eine Befreiung nach § 13 a, 13 b ErbStG auf Grund eines Verwaltungsvermögensanteils von über 50 Prozent nicht möglich ist.<sup>170</sup>

Nach §§ 13 a und 13 b ErbStG n. F. ist Verwaltungsvermögen grundsätzlich voll steuerpflichtig zu behandeln. Somit kann der Verschonungsabschlag von 10 Prozent nach § 13 d ErbStG angewendet werden. Eine Ausnahme bildet dabei lediglich die sogenannte „Schmutzgrenze“ von 10 Prozent. Dies bedeutet, dass bei einem Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 10 Prozent am gesamten Betriebsvermögen, auch diese 10 Prozent von der Steuer befreit werden können.<sup>171</sup>

In diesem Fall wäre eine weitere Steuerbefreiung nach § 13 d ErbStG nicht möglich.

Sowohl nach alter und nach neuer Fassung ist eine Verschonung nach § 13 a ErbStG für junges Verwaltungsvermögen nicht möglich. Dabei handelt es sich bei jungem Verwaltungsvermögen gem. § 13 b Abs. 7 S. 2 ErbStG n. F. um Vermögen, welches zum Besteuerungszeitpunkt weniger als 2 Jahre dem Betrieb zuzurechnen war. Eine Anwendung des § 13 d ErbStG ist, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, für junges Verwaltungsvermögen möglich.<sup>172 173</sup>

---

<sup>168</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 25.

<sup>169</sup> Vgl. Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl I S. 378, BStBl I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes zur Neuregelung des Kulturgutschutzrechts vom 31.07.2016 (BGBl. I S. 1914), § 13 a und b ErbStG.

<sup>170</sup> Vgl. R E 13d Abs. 2 S. 5 ErbStR 2011.

<sup>171</sup> Vgl. Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl I S. 378, BStBl I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2730), § 13 b Abs. 7 S. 1.

<sup>172</sup> Vgl. Höne in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 2017, §13 d ErbStG Rz. 32.

<sup>173</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 17.

Für Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften gilt, dass wenn sich begünstigungsfähige Grundstücke im Vermögen der Gesellschaften befinden, die Verschonung nach § 13 d ErbStG auf Grund der Transparenzfiktion (§10 Abs. 1 S. 4 ErbStG) angewendet werden kann.

Eine Begünstigung für den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaften ist ausgeschlossen.<sup>174 175</sup> Fraglich ist, ob § 13 d ErbStG angewendet werden kann, wenn für Anteile an Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften eine Verschonung nach § 13 a und 13 b ErbStG nicht in Frage kommt und der Wert des Vermögens auf Grundlage des Substanzwertes gem. § 11 Abs. 2 S. 4 BewG ermittelt wird. Die Ermittlung des Substanzwertes stellt dabei eine Ausnahme dar, wird doch im Regelfall die Bewertung des Vermögens nach dem Ertragswertverfahren vorgenommen. Hier könnte der Verschonungsabschlag auf den Substanzwert des begünstigungsfähigen Grundstücks gewährt werden, nicht jedoch auf den Anteilswert.<sup>176</sup>

Ein Begünstigungsobjekt welches nicht dem Wirtschaftsteil eines Land- und Fortwirtschaftsbetriebs zugeordnet ist, insbesondere Betriebswohnungen gem. § 160 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 8 BewG, kann nach § 13 d ErbStG verschont werden.<sup>177</sup>

### **3.5. Anwendbarkeit auf Familienstiftungen und –vereine § 13d Abs. 4 ErbStG**

Nach § 13 d Abs. 4 ErbStG ist die Begünstigung auch auf Fälle der Erhebung der Erbersatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anzuwenden. Nach der letztgenannten Vorschrift, ist das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist oder eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von 30 Jahren der Erbersatzsteuer zu unterwerfen.

---

<sup>174</sup> Vgl. R E 13d Abs. 2 S. 8 ErbStR 2011.

<sup>175</sup> Vgl. Wachter in Fischer, Jüptner, Pahlke, Wachter, ErbStG Kommentar, 2014, § 13 c ErbStG Rz. 19.

<sup>176</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 9.1.

<sup>177</sup> Vgl. Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 d ErbStG Rz. 21.



Bei der diesbezüglichen Anwendung des § 13 d ErbStG gelten die bereits genannten Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen. Lediglich § 13 d Abs. 2 ErbStG findet keine Anwendung. Schließlich erfasst die Erbersatzsteuer den Bestand an Vermögen, nicht jedoch die Rechtsänderung am Vermögen durch Erwerb von Todes wegen oder Schenkung.

Der Verschonungsabschlag kommt ebenfalls nicht in Betracht, wenn das Vermögen der Familienstiftung oder des Familienvereins durch einen Verschonungsabschlag gemäß § 13 a Abs. 11 ErbStG entlastet wurde.

Eine mehrfache Begünstigung durch verschiedene Verschonungsnormen ist nicht gewollt.<sup>178 179</sup>

---

<sup>178</sup> Vgl. Geck in Kapp/ Ebeling, ErbStG, 2017, §13 d ErbStG Rz. 31.

<sup>179</sup> Vgl. Viskorf in Viskorf/ Knobel/ Schuck, 2009, § 13 d ErbStG Rz. 40.

#### **4. Fazit**

Die im Rahmen dieser Diplomarbeit behandelten Vorschriften bzgl. der Steuerbefreiung von Grundbesitz nach dem Erbschaftssteuergesetz zeigen, dass das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht einige Möglichkeiten bietet um Grundbesitz bei der Vermögensübertragung steuerfrei oder zumindest in Teilen von der Steuer verschont zu behandeln.

Natürlich hat der Gesetzgeber dabei auch Hintergedanken.

Entweder soll die Institution der Familie wie im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a – c ErbStG geschont werden.

Der Wettbewerb auf dem Immobilienmarkt soll gestärkt werden (§ 13 d ErbStG).

Oder es soll, wie im Rahmen von § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG, im öffentlichen Interesse stehender Grundbesitz und dessen Erhalt gefördert und geschont werden.

Die jeweiligen Voraussetzungen um in den Genuss dieser Steuervorteile zu kommen sind dabei in der Regel recht eng gefasst, wodurch die behandelten Vorschriften nur auf eine beschränkte Anzahl von Erwerbsvorgängen Anwendung finden wird.

Nicht zuletzt auch, weil die persönlichen Freibeträge gem. §§ 16 und 17 ErbStG in vielen Fällen für eine volle Steuerbefreiung sorgen werden.

## **Anlageverzeichnis**

Anlage 1: Rechtslage zum Denkmalschutz der einzelnen Bundesländer

## Anlage 1

### Rechtslage zum Denkmalschutz der einzelnen Bundesländer:

#### **Baden – Württemberg (Denkmalschutzgesetz BW – DSchGBW)<sup>180</sup>**

Gemäß § 8 Abs. 2 DSchGBW sind allgemein sichtbare und zugängliche bewegliche Kulturgüter geschützt. Zusätzlichen Schutz haben gem. § 12 Abs. 2 DSchGBW eingetragene bewegliche Kulturdenkmäler, die auf Antrag des Eigentümers oder bei besonderer Bedeutung von Amts wegen einzutragen sind.

#### **Bayern (Denkmalschutzgesetz Bayern – DschGBY)<sup>181</sup>**

Das Denkmalschutzgesetz Bayern sieht gem. Art. 1, Art. 2 Abs. 2, Art. 10 DSchG BY den Schutz von beweglichen Denkmälern vor, soweit sie auf Antrag des Berechtigten oder in besonders wichtigen Fällen von Amts wegen in die Denkmalliste eingetragen sind.

#### **Berlin (Denkmalschutzgesetz Berlin – DSchGBIn)<sup>182</sup>**

Gem. § 2 Abs. 5 DSchGBIn sind bewegliche Denkmale nur Bodendenkmale. Ein Bodendenkmal ist eine bewegliche oder unbewegliche Sache, die sich im Boden oder in Gewässern befindet oder befunden hat und deren Erhaltung aus in § 2 Abs. 2 DschGBIn genannten Gründen im Interesse der Allgemeinheit liegt. Die Eintragung in die Denkmalliste erfolgt gem. § 4 Abs. 1 DSchGBIn nachrichtlich.

#### **Brandenburg (Brandenburgisches Denkmalschutzgesetz – BbgDSchG)<sup>183</sup>**

Bewegliche Sachen können gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 BbgDSchG Denkmale sein. Denkmale sind in Brandenburg gem. den §§ 3 Abs.1 BbgDSchG in ein Verzeichnis einzutragen. Es handelt sich jedoch um eine deklaratorische Eintragung, der Schutz ist also nicht von der Eintragung abhängig.

---

<sup>180</sup> Vgl. DSchGBW v. 06.12.1983, GBl. 1983, S. 797.

<sup>181</sup> Vgl. DschGBY v. 01.01.1983, BayRS IV, S. 354.

<sup>182</sup> Vgl. DSchGBIn v. 24.04.2004, GVBl. 1995, S. 274.

<sup>183</sup> Vgl. BbgDSchG v. 24.05.2004, GVBl. I/04 IV, S. 215.

### **Bremen (Denkmalschutzgesetz Bremen – BremDSchG)<sup>184</sup>**

Gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 3 Abs. 1 BremDSchG fallen bewegliche Denkmäler, deren Erhaltung aus wissenschaftlichen, künstlerischen, technik- oder heimatgeschichtlichen Gründen im öffentlichen Interesse liegt, unter den Denkmalschutz. Es handelt sich um eine deklaratorische Eintragung, der Schutz ist nicht von der Eintragung abhängig.

### **Hamburg (Denkmalschutzgesetz Hamburg – DSchG)<sup>185</sup>**

Nach §§ 4 Abs. 5,6 DSchG soll es einen Schutz von beweglichen Denkmalen nur geben, wenn sie eine besondere Bedeutung haben. Gem. § 6 Abs. 4 DSchG hat die Denkmalliste grundsätzlich nur nachrichtlichen Charakter, bei beweglichen Denkmalen ist sie konstitutiv.

### **Hessen (Denkmalschutzgesetz Hessen – DSchG HE)<sup>186</sup>**

Nach § 10 DSchG HE ist die Eintragung konstitutiv. Gem. § 9 DSchG HE sind bewegliche Kulturdenkmäler nur einzutragen, wenn es sich bei diesen entweder um Zubehör eines Baudenkmals handelt oder es sich um Gegenstände der bildenden Kunst handelt, deren Zugehörigkeit zu einem bestimmten Ort historisch begründet ist und deren Verbleib an Ort und Stelle im öffentlichen Interesse liegt.

### **Mecklenburg – Vorpommern (Denkmalschutzgesetz Mecklenburg – Vorpommern – DSchGM – V)<sup>187</sup>**

Nach dem Denkmalschutzgesetz Mecklenburg – Vorpommern können bewegliche Sachen Denkmale sein. Diese können, bei besonderer Bedeutung, gem. § 5 DSchGM – V in eine Denkmalliste eingetragen werden. Diese Eintragung ist aber für den gesetzlichen Schutz nicht ausschlaggebend, es ergibt sich daraus lediglich ein erhöhter Schutz.

### **Niedersachsen (Niedersächsisches Denkmalschutzgesetz – DSchGND)<sup>188</sup>**

Kulturdenkmäler sind in ein Verzeichnis einzutragen, das durch das Landesamt für Denkmalpflege aufzustellen und fortzuführen ist (§ 4 DSchGND). Für bewegliche Denkmale gilt, dass diese nur in ein Verzeichnis einzutragen sind, wenn ihre besondere Bedeutung es erfordert, sie dem Schutz dieses Gesetzes zu unterstellen. Die Eintragung in das Verzeichnis ist für die Anwendungen der Schutzvorschriften gem. § 5 DSchGND nicht erforderlich, jedoch für die erhöhten Schutzvorschriften.

---

<sup>184</sup> Vgl. BremDSchG v. 27.05.1975, Brem. GBl. 1975, S. 265.

<sup>185</sup> Vgl. DSchG v. 05.04.2013, HmbGVBl. 2013, S. 142.

<sup>186</sup> Vgl. DSchG HE v. 05.09.1986, GVBl. 1986, S. 270.

<sup>187</sup> Vgl. DSchGM – V v. 06.01.1998, GVOBl. MV 1998, S. 12.

<sup>188</sup> Vgl. DSchGND v. 30.05.1978, GVBl. 1978, S. 517.

### **Nordrhein – Westfalen (Denkmalschutzgesetz Nordrhein – Westfalen – DSchG NW)<sup>189</sup>**

Eingetragen werden sollen Denkmäler nur, wenn die Eintragung wegen der besonderen Bedeutung des Denkmals, welche auch in einem historisch begründeten Ortsbezug liegen kann, angebracht erscheint (§ 3 DSchG NW). Die Eintragung wirkt konstitutiv.

### **Rheinland – Pfalz ( Denkmalschutzgesetz Rheinland – Pfalz – DSchG)<sup>190</sup>**

Bewegliche Kulturdenkmäler sind unter Schutz gestellt, wenn sie von besonderer Bedeutung sind oder die Eigentümer diese anregen (§ 8 Abs. 2 DSchG Rheinland – Pfalz). Auch bewegliche Sachen können Denkmale sein. Bei der Denkmalliste handelt es sich um ein nachrichtlich geführtes Verzeichnis, mit dem Rechtswirkungen nicht verbunden sind (§ 10 DSchG Rheinland – Pfalz).

### **Saarland ( Saarländisches Denkmalschutzgesetz – SDSchG)<sup>191</sup>**

Gem. § 2 Abs. 1 SDSchG sind Kulturdenkmäler von Menschen geschaffene Sachen oder Teile davon aus zurückliegenden und abgeschlossenen Epochen, an deren Erhaltung aus künstlerischen, geschichtlichen, städtebaulichen oder wissenschaftlichen Gründen ein öffentliches Interesse besteht. Dabei stellen Kulturdenkmäler im Sinne dieses Gesetzes Baudenkmäler, Bodendenkmäler, bewegliche Kulturdenkmäler und Denkmalbereiche dar. Es wird eine Denkmalliste geführt, in die die geschützten Kulturdenkmäler getrennt nach den o.g. Denkmalarten nachrichtlich eingetragen werden (§ 6 SDSchG). Die Eintragung ist nicht konstitutiv.

### **Sachsen (Sächsisches Denkmalschutzgesetz – SDSchG)<sup>192</sup>**

Nach dem Sächsischen Denkmalschutzgesetz sind Kulturdenkmale von Menschen geschaffene Sachen, Sachgesamtheiten, Teile und Spuren von Sachen einschließlich ihrer natürlichen Grundlagen, deren Erhaltung wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen, wissenschaftlichen, städtebaulichen oder landschaftsgestaltenden Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt (§ 2 Abs. 1 SDSchG). Gemäß § 10 Abs. 2 dieses Gesetzes sollen Kulturdenkmale in öffentliche Verzeichnisse eingetragen werden. Der Schutz dieses Gesetzes greift aber auch ohne diese Eintragung.

---

<sup>189</sup> Vgl. DSchG NW v. 11.03.1980, GVBl. NRW 1980, S. 226.

<sup>190</sup> Vgl. DSchG Rheinland – Pfalz v. 23.03.1978, GVBl. 1978, S. 159.

<sup>191</sup> Vgl. SDSchG v. 19.05.2004, Amtsblatt 2004, S. 1498.

<sup>192</sup> Vgl. SächsDSchG v. 30.11.2002, SächsGVBl. 1993, S. 229.

### **Sachsen – Anhalt (Denkmalschutzgesetz des Landes Sachsen – Anhalt - DSchGST)<sup>193</sup>**

Kulturdenkmale sind gem. § 2 DSchG Sachsen – Anhalt gegenständliche Zeugnisse menschlichen Lebens aus vergangener Zeit, die im öffentlichen Interesse zu erhalten sind. Die Eintragung in das Denkmalverzeichnis hat keine konstitutive Bedeutung.

### **Schleswig – Holstein (Denkmalschutzgesetz Schleswig – Holstein – DSchG SH)<sup>194</sup>**

Sind Kulturdenkmale wegen ihres geschichtlichen, wissenschaftlichen, künstlerischen, städtebaulichen, technischen oder die Kulturlandschaft prägenden Wertes von besonderer Bedeutung, sind sie in das Denkmalbuch einzutragen (§ 5 Abs. 2 DSchG – SH). Liegt die Fertigstellung eines Gebäudes nicht länger als 65 Jahre zurück, bedarf die Eintragung des Einvernehmens mit der obersten Denkmalschutzbehörde.

### **Thüringen (Thüringer Denkmalschutzgesetz – ThürDSchG)<sup>195</sup>**

Im Sinne des § 2 Abs. 1 Thüringer Denkmalschutzgesetz sind Kulturdenkmale, Sachen, Sachgesamtheiten oder Sachteile, an deren Erhaltung aus geschichtlichen, künstlerischen, wissenschaftlichen, technischen, volkskundlichen oder städtebaulichen Gründen sowie aus Gründen der historischen Dorfbildpflege ein öffentliches Interesse besteht. Gemäß § 5 ThürDSchG wird ein Denkmalbuch geführt, wobei der Schutz der Denkmale nicht von der Eintragung in dieses Buch abhängt (§ 4 ThürDSchG).

---

<sup>193</sup> Vgl. DSchGST v. 21.10.1991, GVBl. LSA 1991, S. 368.

<sup>194</sup> Vgl. DSchG SH v. 12.01.2012, GVBl. I 2012, S. 83.

<sup>195</sup> Vgl. ThürDSchG v. 14.04.2004, GVBl. 2004, S. 465.

## Verzeichnis der Gesetze

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2745)

Bewertungsgesetz (BewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Gesetz vom 04.11.2016 (BGBl. I S. 2464)

Brandenburgisches Denkmalschutzgesetz (BbgDSchG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.05.2004 (GVBl. I/04 IV, S. 215)

Bremer Denkmalschutzgesetz (BremDSchG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.05.1975 (Brem. GBl. 1975, S. 265)

Bundeswaldgesetz (BWaldG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.05.1975 (BGBl. I S. 1037), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 17.01.2017 (BGBl. I S. 75)

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I S. 42), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.07.2017 (BGBl. I S. 2787)

Denkmalschutzgesetz Hessen (DSchG HE) in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.09.1986 (GVBl. 1986, S. 270)

Denkmalschutzgesetz Baden – Württemberg (DSchGBW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.12.1983 (GBl. 1983, S. 797)

Denkmalschutzgesetz Bayern (DschGBY) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1983 (BayRS IV, S. 354)

Denkmalschutzgesetz Berlin (DSchGBIn) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.04.2004 (GVBl. 1995, S. 274)

Denkmalschutzgesetz des Landes Sachsen – Anhalt (DSchGST) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.10.1991 (GVBl. LSA 1991, S. 368)

Denkmalschutzgesetz Hamburg (DSchG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.04.2013 (HmbGVBl. 2013, S. 142)



Denkmalschutzgesetz Mecklenburg – Vorpommern (DSchGM – V) in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.01.1998 (GVOBl. MV 1998, S. 12)

Denkmalschutzgesetz Niedersachsen (DSchGND) in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.05.1978 (GVBl. 1978, S. 517)

Denkmalschutzgesetz Nordrhein – Westfalen (DSchG NW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 11.03.1980 (GVBl. NRW 1980, S. 226)

Denkmalschutzgesetz Rheinland – Pfalz (DSchG Rheinland – Pfalz) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.03.1978 (GVBl. 1978, S. 159)

Denkmalschutzgesetz Schleswig – Holstein (DSchG SH) in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.01.2012 (GVOBl. I 2012, S. 83)

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366), zuletzt geändert durch Gesetz vom 17.08.2017 (BGBl. I S. 3214)

Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl. I S. 378, BStBl. I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2730)

Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl. I S. 378, BStBl. I S. 298), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes zur Neuregelung des Kulturgutschutzrechts vom 31.07.2016 (BGBl. I S. 1914)

Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR) 2011 vom 19.12.2011 (BStBl. I Sondernummer 1/2011 S. 117)

Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Juli 1999 (BGBl. I S. 1754), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 18. Mai 2007 (BGBl. I S. 757, S. 2547)

Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in der Fassung vom 04.11.2016 (BGBl. 2016, S. 2464)

Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018), zuletzt geändert durch Artikel 6 Abs. 3 des Gesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018)

Grundsteuergesetz (GrStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 07.08.1973 (BGBl. I S. 965), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794)

Jahressteuergesetz (JStG) 1996 in der Fassung der Bekanntmachung vom 11.10.1995 (BGBl. I S. 1250, 1996 I S. 714)

Saarländisches Denkmalschutzgesetz (SDSchG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.05.2004 (Amtsblatt 2004, S. 1498)

Sächsisches Denkmalschutzgesetz (SächsDSchG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.11.2002 (SächsGVBl. 1993, S. 229)

Thüringer Denkmalschutzgesetz (ThürDSchG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.04.2004 (GVBl. 2004, S. 465)

Wohnungseigentumsgesetz (WEG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.03.1953 (BGBl. I S. 175), zuletzt geändert durch Gesetz vom 05.12.2014 (BGBl. I S. 1962)

## Literaturverzeichnis

Brüggemann, Stirnberg, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, Erich Fleischer Verlag, 9. Auflage, Achim 2012

Fischer, Jüptner, Pahlke, Wachter, ErbStG Kommentar, Haufe, 5. Auflage, Freiburg 2014

Haas, Heil, Grundkurs des Steuerrechts Band 8, Schäffer – Poeschel Verlag, 3. Auflage, Stuttgart 2012

J. P. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuer Kommentar, C.H. Beck, 16. Auflage, München 2012

Kapp, Ebeling, ErbStG, Dr. Otto Schmidt Verlag, 73. Lieferung, Köln 2017

Lippross, Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Dr. Otto Schmidt Verlag, 103. Lieferung, Köln 2017

Preißer, Rödl, Seltenreich, Erbschaft- und Schenkungsteuer Kompakt – Kommentar, Schäffer – Poeschel Verlag, 2. Auflage, Stuttgart 2013

Viskorf, Knobel, Schuck, Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar, nwb, 3. Auflage, Herne 2009

Von Oertzen, Loose, ErbStG mit Bewertung und ErbSt – DBA, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2017

## Rechtssprechungsverzeichnis

EuGH, Urteil v. 17.01.2008 Rs. C – 256/06, ZEV 2008, S. 87

BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006 1 BvL 10/02, BStBI 2007 II, S. 192

BFH, Urteil v. 02.03.1994 II R 59/92, BStBI II 1994, S. 366

BFH, Urteil v. 26.02.2009 II R 69/06, BStBI II 2009, S. 480

BFH, Urteil v. 27.10.2010 II R 37/09, BStBI II 2011, S. 134

BFH, Urteil v. 18.07.2013 II R 35/11, BStBI II 2013, S. 1051

BFH, Urteil v. 03.06.2014 II R 45/12, BStBI II 2014, S. 806

BFH, Urteil v. 11.12.2014 II R 30/14, BStBI II 2015, S. 344

BFH, Urteil v. 11.12.2014 II R 24/14, BStBI II 2015, S. 340

BFH, Urteil v. 23.06.2015 II R 39/15, BStBI II 2016, S. 225

BFH, Urteil v. 23.06.2015 II R 13/13, BStBI II 2016, S. 223

BFH, Urteil v. 12.5.2016 II R 56/14, DStR 2016, S. 1804

BFH, Urteil v. 05.10.2016 II R 32/15, BStBI II 2017, S. 130

BVerwG, Urteil v. 8.7.1998, 8 C 23.97, BStBI II 1998, S. 590

FG Hessen v. 20.07.2015, 1 K 392/15; ZEV 2016, S. 55

FG Münster v. 28.09.2016, 3 K 3793/15 Erb, EFG 2016, S. 2079

## **Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen**

Koordinierte Ländererlasse v. 10.11.1988, BStBl. I 1988, S. 513

Koordinierte Ländererlasse v. 24.06.1994, BStBl. I 1994, S. 297

Koordinierte Ländererlasse v. 03.03.2016, BStBl. I 2016, S. 280

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich erkläre hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig verfasst, nur die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt sowie alle Stellen der Arbeit, die wörtlich oder sinngemäß aus anderen Quellen übernommen wurden, als solche kenntlich gemacht habe und die Hausarbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegt wurden ist. Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.

Ottendorf – Okrilla, 04.03.2018

Unterschrift