

# **Beck'sches Handbuch** **Immobiliensteuerrecht**

**Haase / Jachmann**

2. Auflage 2020  
ISBN 978-3-406-73733-6  
C.H.BECK

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Flurstück oder ggf. auf einem gesonderten Grundbuchblatt ausgewiesen, kommt aufgrund der strengen Anknüpfung der Begünstigung an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff insoweit keine Steuerbefreiung in Betracht, wenn die weiteren Grundstücke nach der Verkehrsanschauung zum Gesamtobjekt des Familienheims gehören.<sup>42</sup> Als Familienheim im Sinne der Vorschrift qualifiziert z. B. insbesondere auch der **Wohnteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs**,<sup>43</sup> welcher von der Steuerbefreiung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen ausgeschlossen ist (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Bei Mehrfamilienhäusern, in denen nur eine Wohnung selbstgenutzt wird, erstreckt sich die Steuerbefreiung auf diese Wohnung sowie die dazugehörigen Nutzflächen und Garagen. Eine Aufteilung des Gesamtwertes des Grundstücks auf das Familienheim und die übrigen Wohnungen oder Geschäftsräume erfolgt hierbei anhand des Verhältnisses der Wohn-/Nutzflächen zueinander. Eine **untergeordnete gewerbliche Mitbenutzung** sowie ein **eigenes Arbeitszimmer** innerhalb der ansonsten eigengenutzten Familienwohnung sind jedoch unschädlich.<sup>44</sup> Ebenso ist die unentgeltliche Überlassung an nahe Verwandte (nur) dann für die Begünstigung unschädlich, wenn ein gemeinsamer Hausstand mit den Eheleuten geführt wird.<sup>45</sup>

Privilegiert ist nur der Übergang des (zivilrechtlichen) Volleigentums.<sup>67</sup> Dementsprechend nicht begünstigungsfähig ist die **Zuwendung eines bloßen Nutzungsrechts** (Wohnrecht oder Nießbrauch) an den Ehegatten oder die Kinder. Diesbezüglich hat der BFH klargestellt, dass die Steuerbefreiung für das Familienheim nur beansprucht werden kann, wenn der Ehegatte tatsächlich auch zivilrechtlicher Eigentümer des Grundbesitzes wird.<sup>46</sup> Nicht ausreichend soll es nach Ansicht des BFH sein, wenn im Zeitpunkt der Steuerentstehung nur ein Anwartschaftsrecht besteht, weil die Eigentumsumschreibung im Grundbuch noch aussteht.<sup>47</sup> Ferner in Konstellationen, in denen der Erblasser oder Schenker (vermeintlich steuerschonend) das Familienwohnheim an die Kinder weitergibt und diese lediglich verpflichtet, dem überlebenden Ehegatten ein lebenslanges Wohnrecht an dem Familienwohnheim als (Unter-)Vermächtnis einzuräumen. Dies zieht für den Ehegatten negative steuerliche Folgen nach sich und sollte vermieden werden.

Veranlasst durch die Rechtsprechung des EuGH zur europarechtswidrigen Beschränkung der **Kapitalverkehrsfreiheit**<sup>48</sup> hat der Gesetzgeber mit Einführung des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 1.1.2009 den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschriften auf Familienheim ausgedehnt, die im Inland, der Europäischen Union und dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) belegen sind. Auch in diesem Zusammenhang ist allerdings nochmals darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof eine Steuerbefreiung von Fe-

<sup>42</sup> TGJG/Jülicher ErbStG § 13 Rn. 59; FG Düsseldorf 16.5.2018 – 4 K 1063/17, EFG 2018, 1211, wonach ein Nachbargartenflurstück, welches zusammen mit dem Hausgrundstück einheitlich umfriedet, aber rechtlich selbständig ist, nicht begünstigt ist.

<sup>43</sup> Moench/Weinmann/Kien-Hümbert ErbStG § 13 Rn. 28.

<sup>44</sup> ErbStR E 13.3 Abs. 2 Sätze 9, 10; F/P/W/Kobor ErbStG § 13 Rn. 31 m. w. N.

<sup>45</sup> BFH 26.2.2009 – II R 69/06, BStBl. II 2009, 480.

<sup>46</sup> BFH 3.6.2014 – II R 45/12, BStBl. II 2014, 806.

<sup>47</sup> BFH 29.11.2017 – II R 14/16, BStBl. II 2018, 362.

<sup>48</sup> EuGH 17.1.2008 – C-256/06, DStRE 2008, 174 – Jäger.

rienimmobilien nicht zulässt; erforderlich ist also, dass die an der Übertragung beteiligten Personen den Mittelpunkt ihres häuslichen Lebens im ausländischen Familienwohnheim haben müssen.

### 3. Erwerbe von Ehegatten und Lebenspartnern

69 Bei Übertragungen des Familienheims zwischen Ehegatten unterscheidet das Gesetz zwischen lebzeitigen Übertragungen (Schenkungen, Nr. 4a) und Übertragungen von Todes wegen (Erbfällen, Nr. 4b). Auffälligstes Merkmal dieser Unterscheidung ist, dass bei **lebzeitigen Übertragungen** die Voraussetzungen der Eigennutzung des Familienheims **ausschließlich im Zeitpunkt der Steuerentstehung** (also bei Vollzug der Schenkung) vorliegen müssen. Anders als bei Erwerben von Todes wegen ist es nicht erforderlich, dass der erwerbende Ehegatte das Familienwohnheim während der darauf folgenden zehn Jahre weiterhin selber nutzt. Da ein Verstoß gegen die **zehnjährige Nachlauffrist** im Erbfall mit der vollen rückwirkenden Aberkennung der Steuerbefreiung verbunden ist (Fallbeispielregelung!), bietet sich in der Gestaltungsberatung die lebzeitige Schenkung des Familienheims in jedem Fall an. Hierbei bleibt es dem Schenker unbenommen, sich ein lebenslanges Nießbrauchs- oder Wohnrecht einräumen zu lassen, so dass faktisch keine Nachteile für ihn entstehen. Der **Wegfall des Nießbrauchs- oder Wohnrechts** zugunsten des Schenkers bei dessen Ableben zeitigt – anders als der lebzeitige Verzicht<sup>49</sup> und unbeschadet des § 14 Abs. 2 BewG – für den Erwerber keine besonderen schenkungssteuerlichen Folgen, so dass auch diesbezüglich keine Nachteile entstehen.

70 Die Steuerbefreiung für die lebzeitige Zuwendung des Familienheims nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG geht über die unentgeltliche Übertragung des Alleineigentums oder Miteigentums weit hinaus. Ebenfalls von der Steuerbefreiung erfasst sind die **folgenden Gestaltungsvarianten**:

- gemeinschaftlicher Kauf eines Familienheims durch die Ehegatten zu Miteigentumsanteilen bei ausschließlicher Zahlung des Kaufpreises durch einen Ehegatten
- Kauf oder Herstellung durch den einen Ehegatten mit Mitteln, die ausschließlich der andere Ehegatte zur Verfügung stellt.
- Kauf eines fremdfinanzierten Familienheims durch einen Ehegatten oder beide Ehegatten zu Miteigentumsanteilen und Zahlung der Darlehensraten ausschließlich durch einen Ehegatten. In diesem Fall ist letztlich nicht nur die Tilgungs- sondern auch die Zinsleistung des einen Ehegatten zugunsten des anderen Ehegatten von der Schenkungsteuer befreit, da diese der Finanzierung des Familienheims gilt.
- Befreiung des einen Ehegatten von einer Kaufpreisschuld durch den anderen Ehegatten für das fremdfinanzierte Familienheim.

71 Noch weitgehender interpretiert die Finanzverwaltung die Steuerbefreiung. Nach ihrer Auffassung ist auch die **Zahlung nachträglicher Herstellung- und sogar Erhaltungsaufwendungen** auf das dem anderen Ehegatten gehörende Familienheim von der Steuerbefreiung umfasst (ErbStR E 13.3 Abs. 4 Nr. 6). Da auch hier keine Angemessenheitsprüfung vorgesehen ist, lösen auch sog. „Luxussanierungen“ durch einen Ehegatten keine Schenkungsteuer aus.

<sup>49</sup> Hierzu zuletzt BFH 20.5.2014 – II R 7/13, BStBl. II 2014, 896.

Bei **Erwerb des Familienheims von Todes wegen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG) ist hingegen Voraussetzung, dass neben der bis zum Erbfall dauernden eigenen Wohnnutzung des Erblassers auch der Erwerber die Wohnung – soweit nicht bereits ohnehin vorliegend – unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt.<sup>50</sup> Dies bedeutet zum einen, dass der überlebende Ehegatte unverzüglich (eine Übergangsphase von bis zu sechs Monaten dürfte hierbei unschädlich sein<sup>51</sup>; so die Rspr. des BFH, wenn aufgrund einer langwierigen Erbauseinandersetzung eine Selbstnutzung innerhalb von sechs Monaten nicht stattgefunden hat,<sup>52</sup> schädlich aber uU, wenn die Eigentumsumschreibung zu spät beantragt und/oder eine Renovierung zu spät beauftragt wurde<sup>53</sup>) seinen Familienwohnsitz in dem Familienheim des Erblassers begründet und diesen überdies auch während der nächsten **zehn Jahre** aufrechterhält. Ein Verstoß gegen dieses Selbstnutzungsgebot innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb, und sei es „am letzten Tag“ der Frist, führt dazu, dass die Steuerbefreiung rückwirkend abzuerkennen ist (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Diese Nachversteuerung umfasst den gesamten Erwerb<sup>54</sup> und ist nicht etwa, wie bei den Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen gem. § 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG, pro rata temporis vorzunehmen.

Von diesem Selbstnutzungsgebot gibt es nur sehr eingeschränkte Ausnahmen. Nach Auffassung der Rechtsprechung<sup>55</sup> und Finanzverwaltung<sup>56</sup> ist sogar die **Weiterschenkung unter Nutzungsvorbehalt** innerhalb des Zehnjahreszeitraums als Verstoß gegen den Nachversteuerungsvorbehalt anzusehen. Anderes soll nur gelten, wenn der Erwerber innerhalb der Zehnjahresfrist aus **objektiv zwingenden Gründen** an der weiteren Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. Solche objektiv zwingenden Gründe erblickt die Finanzverwaltung z.B. im Todesfall (was selbstverständlich sein dürfte) oder im Falle der Pflegebedürftigkeit, die dem überlebenden Ehegatten die Führung eines eigenen Haushalts unmöglich macht.<sup>57</sup> Nachversteuerungsschädlich ist daher z.B. der (freiwillige) Umzug des Steuerpflichtigen, die Veräußerung des Familienheims, z.B. weil dieses schlicht zu groß geworden ist oder wegen finanzieller Schwierigkeiten des überlebenden Ehegatten, der Umzug wegen Arbeitsplatzwechsels sowie die erzwungene Aufgabe des Familienheims wegen Inhaftierung.<sup>58</sup> Da diese objektiv zwingenden Gründe weit in den persönlichen Lebensbereich des überlebenden Ehegatten hinreichen können und von diesem nicht uneingeschränkt beeinflusst werden können, bietet sich auch aus diesem Grund die lebzeitige Übertragung als vorzugswürdig an. Hierbei ist es unschädlich, wenn die Schenkung gleichsam „auf dem Sterbebett“ erfolgt. Ein Gestaltungsmiss-

<sup>50</sup> Vgl. OFD Rheinland 4.7.2012, DStR 2012, 2082.

<sup>51</sup> So nicht mehr vertreten vgl. TGJG/Jülicher ErbStG § 13 Rn. 69a.

<sup>52</sup> BFH 23.6.2015 – II R. 39/13, BStBl. II 2016, 225.

<sup>53</sup> BFH 28.5.2019 – II R. 37/16, DStR 2019, 1571.

<sup>54</sup> So nicht mehr vertreten vgl. TGJG/Jülicher ErbStG § 13 Rn. 73.

<sup>55</sup> FG Hessen 15.2.2016 – 1 K 2275/15, EFG 2016, 734.

<sup>56</sup> ErbStR E 13.4 Abs. 6 S. 2.

<sup>57</sup> ErbStR E 13.4 Abs. 6 Sätze 8, 9.

<sup>58</sup> Kritisch zu alledem Steiner ErbStB 2009, 123f.

brauch in Zusammenhang mit dem nahestehenden Tod kann hierin beim besten Willen nicht erblickt werden. Kein probates Mittel ist allerdings die Schenkung auf den Todesfall, da diese gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG als Erwerb von Todes wegen gilt und somit in den Anwendungsbereich des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG fällt.

- 74 Die Steuerbefreiung gilt auch bei entsprechenden Zuwendungen zwischen **Lebenspartnern** einer eingetragenen Lebenspartnerschaft, nicht aber zwischen Geschwistern, auch wenn diese in einer langjährigen Wohn-, Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft leben.<sup>59</sup>

#### 4. Erwerbe von Abkömmlingen

- 75 Wiederum Modifikationen erfährt die Steuerbefreiung des Familienheims, wenn dieses auf Kinder des Erblassers oder Kinder verstorbener Kinder (Enkel) des Erblassers übergeht. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist zunächst festzustellen, dass begünstigungsfähig **ausschließlich der Erwerb von Todes wegen** ist; die lebzeitige Schenkung an Kinder unterfällt keiner Steuerbefreiung. Neben der Voraussetzung, dass der Erblasser bis zum Erbfall das Familienheim als Mittelpunkt seiner häuslichen Interessen bewohnt hat, muss auch in diesem Fall der Erwerber unverzüglich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen (→ Rn. 64). Dies meint auch in diesem Fall die unverzügliche Verlegung des Lebensmittelpunkts der Familie in das Familienheim.<sup>60</sup> Allein dies dürfte der Steuerbefreiung bei Übergang des Familienheims auf Kinder oft genug entgegenstehen. Es entspricht der Lebenswirklichkeit, dass Kinder in vielen Fällen kein Interesse daran haben, nach dem Tod der Eltern ihren Hausstand in das vormalige Elternhaus zu verlegen. In allen Fällen, in denen die Kinder (ggf. an anderen Orten) eigene Hausstände haben und diese auch nicht aufgeben wollen, scheidet eine Steuerbefreiung bei Erwerb der Kinder schon aus diesem Grund aus. Auch in diesem Fall ist wie bei Nr. 4b eine zehnjährige Haltefrist erforderlich. Hierzu gelten die Ausführungen in → Rn. 72f. entsprechend; insbesondere bei Umzug wegen beruflicher Veränderungen und ähnlichem liegen keine zwingend objektiven Gründe vor, so dass auch in diesem Fall die Steuerbefreiung rückwirkend vollständig entfällt. Allenfalls für den Erwerb minderjähriger Kinder oder Waisen-Enkel sieht die Finanzverwaltung eine Ausnahme vor, solange das Kind wegen Minderjährigkeit rechtlich gehindert ist, einen Haushalt selbständig zu führen (ErbStR E 13.4 Abs. 7 Satz 5).
- 76 Zusätzlich zu den vorgenannten Voraussetzungen sieht das Gesetz in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG beim Erwerb von Abkömmlingen eine **objektbezogene Flächenbegrenzung** für die Steuerbefreiung vor. Begünstigt ist der Erwerb nur, soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Bei einem Objekt, welches diese Quadratmeterzahl übersteigt, ist eine Kürzung der Steuerbefreiung im Verhältnis der tatsächlichen Wohnfläche zur steuerbefreiten Wohnfläche von 200 qm vorzunehmen (bei einer Gesamtwohnfläche von z. B. 300 qm also Kürzung um 1/3).

<sup>59</sup> BFH 24.4.2013 – II R 65/11, BStBl. II 2013, 633.

<sup>60</sup> FG Hessen 20.7.2015 – 1 K 392/15 (BeckRS 2015, 95985).

## II. Zu Wohnzwecken vermietete Immobilien

Eine weitere – moderate – Steuerbefreiung gewährt das ErbStG für den Erwerb von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien. 77

### 1. Steuerbefreiungsabschlag von 10 % (§ 13d Abs. 1 ErbStG)

Grundstücke, welche zu Wohnzwecken vermietet werden, werden für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit 90% ihres Wertes angesetzt (§ 13d Abs. 1 ErbStG). Die Vorschrift war als § 13c ErbStG durch das ErbStReformG 2008<sup>61</sup> mit Wirkung zum 1.1.2009 eingeführt worden und ist im Rahmen der ErbSt-Reform 2016<sup>61a</sup> unverändert geblieben. Der **10%-ige Abschlag auf den gemeinen Wert** (ErbStR E 13d Abs. 1) stellt keine Bewertungsregelung dar, sondern einen „zulässigen“ Verschonungsabschlag auf den zuvor ermittelten gemeinen Wert.<sup>62</sup> Die Vorschrift begünstigt ausschließlich steuerliches Privatvermögen. Grundstücke in einem steuerlich qualifizierten Betriebsvermögen (→ Rn. 108 ff.) sind nicht nach § 13d ErbStG begünstigungsfähig. 78

Der Gesetzgeber erblickt die **Rechtfertigung** für diesen – freilich sehr geringen –<sup>63</sup> **Befreiungsabschlag in Höhe von 10%** in der gemeinwohlförderlichen Zweckbindung von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien.<sup>64</sup> Nach seiner Ansicht erbringen private Vermieter eine volkswirtschaftlich bedeutsame Leistung, die die angemessene Wohnraumversorgung der Bevölkerung sichert. Zudem hebt die Gesetzesbegründung hervor, dass hierdurch Wettbewerbsnachteile privater Wohnungsvermieter durch eine Steuerbelastung vermieden werden sollen, denen institutionelle Wohnraumanbieter (insbesondere Wohnungsbaugenossenschaften) aufgrund anderer gesellschaftsrechtlicher Organisationsformen nicht unterliegen. Es ist allerdings fraglich, ob der Gesetzgeber mit dem vorliegend geregelten geringfügigen Abschlag in Höhe von 10% eine solche Wettbewerbsneutralität tatsächlich herstellen kann. Insbesondere im Vergleich zu der deutlich weiterreichenden Steuerbefreiung für sog. „Wohnungsunternehmen“ i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. d ErbStG (→ Rn. 130 ff.) fällt die Steuerbefreiung für Wohnungen im Privatvermögen also zurück. 79

Zudem ist festzustellen, dass der Befreiungsabschlag i. H. v. 10% den seit dem 1.1.2009 geltenden Bewertungsnachteil durch die Neuregelung des BewG im Rahmen des ErbStReformG 2008<sup>64a</sup> kaum auffangen kann. Insbesondere die Immobilienbewertung ist seit dem 1.1.2009 deutlich näher an den Verkehrswert gerückt, was auch die Notwendigkeit einer besonderen Regelung der Verkehrswertobergrenze (§ 179 BewG) verdeutlicht. Insofern bleibt trotz des nunmehr gewährten 10%-igen Abschlages festzustellen, dass 80

<sup>61</sup> ErbStReformG 2008 vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

<sup>61a</sup> ErbStAnpG vom 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

<sup>62</sup> Zutr. M/H/H/Hannes/Holtz ErbStG § 13d Rn. 1.

<sup>63</sup> Fischer/Pahlke/Wachter/Wächter ErbStG § 13d Rn. 6.

<sup>64</sup> Gesetzesbegründung BT-Drs. 16/7918, 36.

<sup>64a</sup> ErbStReformG 2008 v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

private zu Wohnzwecken vermietete Immobilien nach der Erbschaftsteuerreform deutlich höher besteuert werden als zuvor.

- 81 Der Rechtsgrund für den Erwerb (Erbfall oder Schenkung) ist ohne Belang. Insbesondere ist der 10%-ige Abschlag auch bei der „**mittelbaren Grundstücksschenkungen**“ (→ dazu Rn. 17) zu gewähren,<sup>65</sup> bei der der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag zuwendet mit der Maßgabe, ein näher bezeichnetes, zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück zu erwerben. Nachdem die Grundstücksbewertung durch das ErbStReformG 2008<sup>65a</sup> v. 24.12.2008 an den Verkehrswert angenähert wurde, ist der Befreiungsabschlag der eigentliche Vorteil der mittelbaren Grundstücksschenkungen.
- 82 Anders als bei den Verschonungsabschlägen für Betriebsvermögen gibt es **keine Nachsteuer- oder Behaltensfrist**. Maßgeblich sind ausschließlich die Verhältnisse im Steuerentstehungszeitpunkt ErbStR E 13d Abs. 2; eine (unter Umständen auch sofort nach dem Erbfall oder der Schenkung erfolgende) Veräußerung des Grundstücks oder „Umwidmung“ durch Vermietung zu gewerblichen Zwecken ist daher unschädlich. Unschädlich ist insbesondere auch die Schenkung oder Vererbung an den bisherigen Mieter (z. B. an das Kind, welches in der Wohnung wohnt). Das Gesetz setzt, anders als bei der Übertragung z. B. von Mitunternehmeranteilen nicht voraus, dass beim Erwerber gleichsam begünstigtes Vermögen „ankommt“.
- 83 Wird der Befreiungsabschlag in Anspruch genommen, sind die mit der erworbenen Immobilie in Zusammenhang stehenden **Schulden und Lasten** ebenfalls um 10% zu kürzen (§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG).
- 84 Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf § 28 Abs. 3 ErbStG, wonach für die Steuer auf den nicht der Verschonung unterliegenden Anteil von 90% eine **Stundung** gewährt werden kann. Zwar kann durch die bis zu zehnjährige zinslose Stundung der Steuer ein beträchtlicher Entlastungseffekt erzielt werden, wenn man davon ausgeht, dass der abgezinste Kapitalwert der zu stundenden Steuer über einen Zeitraum von zehn Jahren etwa dem hälftigen Wert der Steuerschuld entspricht.<sup>66</sup> Andererseits hängt die Stundung von hohen Voraussetzungen ab („Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann“). Sobald der Erwerber also, insbesondere im Erbfall, noch anderes Vermögen erwirbt, welches zur Begleichung der Steuer herangezogen werden kann, greift die Stundungsmöglichkeit bereits nicht ein.<sup>67</sup>

## 2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

- 85 **Begünstigt** sind gem. § 13d Abs. 3 ErbStG bebaute Grundstücke und Grundstücksteile, die
1. zu Wohnzwecken vermietet werden,
  2. im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes belegen sind,
  3. nicht zum nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigten Betriebsvermögen gehören.

<sup>65</sup> Gl. A. Moench/Weinmann/Kien-Hümbert ErbStG § 13d Rn. 3 m. w. N.

<sup>65a</sup> BGBl. I 2008, 3018.

<sup>66</sup> M/H/H/Hannes/Holtz ErbStG § 13d Rn. 1.

<sup>67</sup> Fischer/Pahlke/Wachter/Wächter ErbStG § 13d Rn. 35.



Die Immobilie muss **zu Wohnzwecken vermietet** sein. Ausreichend ist bereits die „Widmung“ des Grundstücks zu Vermietungszwecken.<sup>68</sup> Erfasst sind daher auch Grundstücke, die zwar grundsätzlich zur Vermietung vorgesehen sind, jedoch im Zeitpunkt des Übertragungstichtages leer stehen (ErbStR E 13d Abs. 6 Satz 4).<sup>69</sup> Ausreichend dürfte es sein, wenn der Erwerber die ernsthafte Vermietungsabsicht dokumentiert (z. B. durch Beauftragung eines Maklers, Zeitungsannoncen, Renovierung etc.). Die Finanzverwaltung legt den Tatbestand der Norm also großzügig aus (vgl. auch Tatbestand der „Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücke und Gebäude“ i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, wo der Leerstand den Tatbestand des Verwaltungsvermögens gerade nicht erfüllt, → Rn. 118). Das der Vermietung gewidmete Gebäude muss freilich im Zeitpunkt des Erwerbs vermietbar, d. h. bezugsfertig sein. Nicht begünstigungsfähig ist daher der Erwerb von Gebäuden im Zustand der Bebauung, auch wenn diese für eine Vermietung nach Fertigstellung vorgesehen sind.<sup>70</sup>

Anders als bei Wohnungsunternehmen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. d ErbStG (→ Rn. 130 ff.) muss die vermietete Wohnung für den Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG **keine qualifizierten Voraussetzungen** erfüllen (kein Verweis auf § 181 Abs. 9 BewG). Begünstigt sind also auch insbesondere Wohnungen mit einer Quadratmeterzahl von weniger als 23 m<sup>2</sup>, und solche, die jeweils keine in sich geschlossene bauliche Wohneinheit bilden oder keinen selbständigen Zugang haben (insbes. vermietete Zimmer in Studentenwohnheimen und Seniorenwohnheimen, betreutes Wohnen u. a.). Auf die Dauer der Vermietung kommt es ebenso nicht an. Auch nur zum kurzfristigen Gebrauch vermietete Objekte wie Ferienwohnungen und -häuser sind begünstigt.<sup>71</sup>

Eine andere Nutzung als zu Wohnzwecken ist dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (z. B. häusliches Arbeitszimmer); ErbStR E 13d Abs. 7. Aber auch eine teilweise oder zeitweise gewerbliche (Mitbe-) Nutzung der vermieteten Wohnung ist dann unschädlich, wenn die Wohnzwecknutzung insgesamt überwiegt (ErbStR E 13d Abs. 7 Satz 2). Das „Überwiegen“ dürfte, wie auch bei der Aufteilung von Dritten zur Nutzung überlassenen Flächen, nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen sein. Der untergeordnete Nutzen zu anderen Zwecken hindert dann die Begünstigung insgesamt nicht. Anders ist dies, wenn in einem Objekt mehrere getrennt zu betrachtende Einheiten vermietet werden (z. B. teils zu Wohnzwecken, teils zu Gewerbezwecken). In diesem Fall ist nur der anteilige Wert der zu Wohnzwecken vermieteten Gebäudeteile begünstigt. Der übrige Teil ist nicht begünstigt. Maßgeblich ist auch hier die Aufteilung des Gesamtwertes des vermieteten Objektes anhand des Verhältnisses der Nutzflächen (ErbStR E 13d Abs. 6 Satz 6 u. 7).

Auch die **teilentgeltliche Vermietung** ist begünstigt. Auf die ertragsteuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses kommt es nicht an, ein Fremdver-

<sup>68</sup> BFH 11.12.2014 – II R 24/14, BStBl. II 2015, 340.

<sup>69</sup> Moench/Weinmann/Kien-Hümbert ErbStG § 13d Rn. 4.

<sup>70</sup> BFH 11.12.2014 – II R 30/14, DStR 2015, 294, insoweit konform mit § 178 Abs. 1 Satz 2 BewG, wonach vor Bezugsfertigkeit ein unbebautes Grundstück vorliegt.

<sup>71</sup> A. A. aber Wilms/Jochum/Jochum ErbStG § 13d Rn. 24.

gleich findet nicht statt.<sup>72</sup> Nicht begünstigt ist die unentgeltliche Überlassung (ErbStR E 13d Abs. 6 Satz 3).

- 90 Von der Begünstigung ebenfalls erfasst sind **Erbbaurechte**,<sup>73</sup> nicht hingegen die erbaurechtsbelasteten Grundstücke,<sup>74</sup> da letztere als unbebaute Grundstücke gelten. Gebäude auf fremdem Grund und Boden können begünstigt sein, wenn sie dem Erblasser/Schenker als wirtschaftlichem Eigentümer gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zugerechnet werden können.<sup>75</sup>
- 91 Weitere Voraussetzung ist, dass die Immobilie **im Inland, in einem Staat der EU oder des EWR belegen** sein muss. Der Gesetzgeber hat also vor dem Hintergrund europarechtlicher Vorgaben die Begünstigung, wie auch bei der Begünstigung von Betriebsvermögen, auf inländische und „europäische“ Immobilien ausgeweitet. Nicht begünstigt sind damit (nur) Drittlandsimmobilien.

### III. Immobilien als Kulturgüter

- 92 Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sind Grundbesitz und Teile des Grundbesitzes unabhängig von ihrem Wert **seit dem 1.1.2009** zu 85% (bis 31.12.2008 zu 60%) **von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit**, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer kulturellen Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt, die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang öffentlich zugänglich gemacht werden und die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen.

Eine volle Steuerbefreiung kommt in Betracht, wenn zusätzlich zu den vorgenannten Voraussetzungen der Steuerpflichtige bereit ist, den Grundbesitz oder die Grundbesitzteile dem Denkmalschutz zu unterstellen und sich der Grundbesitz seit mindestens 20 Jahren in Familienbesitz befindet oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturguts eingetragen sind. Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist mit einer zehnjährigen Veräußerungssperre und Aufrechterhaltung der vorgenannten Voraussetzungen verbunden (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG).

#### 1. Gegenstand der Steuerbefreiung

- 93 Begünstigungsfähig sind Grundbesitz und Teile von Grundbesitz. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören zum **Grundbesitz** alle wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens sowie (grundsätzlich) die Betriebsgrundstücke (ErbStR E 13.2 Abs. 1 Satz 3). Soweit es sich um Grundstücke im Privatvermögen handelt, dürfte demgemäß auf den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff (§ 94 BGB) abzustellen sein. Demnach zählen hierzu auch wesentliche Bestandteile (§ 93 BGB), da diese untrennbar mit dem Grundstück oder Gebäude verbunden

<sup>72</sup> Fischer/Pahlke/Wachter/Wächter ErbStG § 13d Rn. 62 m. w. N.

<sup>73</sup> Fischer/Pahlke/Wachter/Wächter ErbStG § 13d Rn. 56; T/G/J/G/Jülicher ErbStG § 13d Rn. 7.

<sup>74</sup> BFH 11.12.2014 – II R 25/14, BStBl. II 2015, 343.

<sup>75</sup> Eingehend T/G/J/G/Jülicher ErbStG § 13d Rn. 8.