

Bewertungsgesetz: BewG

Loseblatt-Kommentar

Bearbeitet von

Bearbeitet von Raymond Halaczinsky, Ministerialrat a.D., und Dirk Eisele, Dipl.-Finanzwirt (FH),
Regierungsdirektor, Begründet von Dr. Rudolf Rössler, und Dr. Max Troll

26. Auflage 2017. Loseblatt. Rund 2390 S. Im Ordner

ISBN 978 3 8006 2213 9

Gewicht: 2263 g

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

§ 6 Vor- und Nacherbschaft

(1) Der Vorerbe gilt als Erbe.

(2) ¹Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. ²Auf Antrag ist der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu liegen. ³Geht in diesem Fall auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, so sind beide Vermögensanfänge hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln. ⁴Für das eigene Vermögen des Vorerben kann ein Freibetrag jedoch nur gewährt werden, soweit der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. ⁵Die Steuer ist für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben, der für den gesamten Erwerb gelten würde.

(3) ¹Tritt die Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, so gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. ²In diesem Fall ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrags anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.

(4) Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen stehen den Nacherbschaften gleich.

Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011: R E 6

Bearbeiter: Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk

Inhaltsübersicht

	Rz.		Rz.
A. Allgemeines	1	2. Nacherbfall durch Tod	
B. Vor- und Nacherbschaft (§ 6		des Vorerben (§ 6 Abs. 2	
Abs. 1 bis 3 ErbStG)	7	ErbStG)	85
I. Vorbemerkung	7	a) Grundsatz: Fiktiver	
II. Anordnung der Vor- und		Erwerb vom Vorerben	
Nacherbfolge	17	(§ 6 Abs. 2 Satz 1	
III. Eintritt des Vorerbfalls	31	ErbStG)	85
1. Erbanfall	31	b) Antrag auf Zugrunde-	
2. Beschränkungen und Be-		legung des Verhältnis-	
lastungen des Vorerben ..	39	ses zum Erblasser (§ 6	
3. Erbschaftsteuerschuldner ..	45	Abs. 2 Satz 2 ErbStG) .	90
IV. Die Zeit zwischen Vor- und		c) Nacherbschaft und	
Nacherbfall	50	freies Vermögen des	
1. Bereicherungen durch		Vorerben (§ 6 Abs. 2	
Wegfall der Nacherben-		Sätze 3 bis 5 ErbStG) .	103
stellung	50	3. Nacherbfall in anderen	
a) Nicht steuerbare un-		Fällen (§ 6 Abs. 3	
entgeltliche Bereiche-		ErbStG)	111
rungen	50	a) Fiktion von auflösend	
b) Auswirkungen eines		und aufschiebend be-	
Entgelts	57	dingtem Anfall (§ 6	
2. Vorzeitige Herausgabe		Abs. 3 Satz 1 ErbStG) .	111
von Gegenständen an den		b) Anrechnung der Steuer	
Nacherben	64	des Vorerben (§ 6	
3. Tod von Vor- und Nach-		Abs. 3 Satz 2 ErbStG) .	117
erben	70	4. Sonderfälle	125
a) Tod des Vorerben	70	5. Erbschaftsteuerschuldner .	134
c) Tod des Nacherben ...	75	C. Nachvermächtnisse und beim	
V. Eintritt des Nacherbfalls	79	Tod des Beschwerten fällige	
1. Vorbemerkung	79	Vermächtnisse oder Auflagen	
		(§ 6 Abs. 4 ErbStG)	139

§ 6

Vor- und Nacherbschaft

D. Abgrenzungsfälle und Alternativgestaltungen	Rz.	II. Gemeinschaftliches Testament und Vor- bzw. Nacherbschaft	Rz.
I. Vorerbschaft oder Nießbrauch	145		152
	145	E. Literatur	161
		Rechtsprechung zu § 6	

Alphabetische Übersicht

Ziffern = Textziffern

Abfindung 33 ff., 57 ff.	Lasten, außerordentliche 45
Ablösung s. <i>Abfindung</i>	
Anerbengut 3	Mehrfacherwerb 13
Anrechnung	
– der ausländischen Steuer 93 ff.	Nacherbeneinsetzung 17 ff.
– der Steuer des Vorerben 66, 81, 113, 117 ff., 154	Nacherbfall 79 ff.
Antrag (nach § 6 Abs. 2 Satz 2) 90 ff.	Nacherbfolge, vorweggenommene 66
Anwartschaftsrecht 33, 52 ff., 57 ff., 65, 75, 130	Nachnacherbe s. <i>Aufeinanderfolge von Nacherben</i>
Aufeinanderfolge von Nacherben 25 ff.	Nachvermächtnis 54
Auflage 141	Nachlassverbindlichkeit, Abfindung als N. 8
Ausgleichsförderung 93, 128	Nießbrauchsvermächtnis 27, 139
Ausschlagung 34 ff., 39, 51 f., 57 f.	Nutzungen 9, 39, 120, 129, 145
	Rückvermächtnis 140
Bedingung 22 ff.,	Schadensersatz 104
Befreiter Vorerbe 8 f., 39, 145	Schlusserbe 19 f., 140, 153, 157
Befristung 24 ff.	Steueranrechnung s. <i>Anrechnung</i>
Berliner Testament 20, 140 f., 153 ff.	Steuerberechnung 106
Betriebsvermögens-Freibetrag 66	Steuererstattung s. <i>Erstattung</i>
Doppelbesteuerung 93 ff.	Steuerklasse 86, 90 ff., 105 ff., 111 f., 130, 147, 153 f.
Dritterwerb des Nacherbenrechts 53, 57 ff., 130	Steuerpflicht, beschränkte 93 f.
Ehegatten 128, 140, 152 ff.	Surrogation 104
Einheitslösung 153	Testament, gemeinschaftliches 17, 26, 152 ff.
Erbengemeinschaft 26 ff.	Tod
Erbschaftsteuerschuldner	– des Nacherben 70
– Vorerbe als 45 f.	– des Vorerben 75
– Nacherbe als 134 f.	
Ersatzerbe 20, 26, 127, 7, 13, 49	Übertragung des Nacherbenrechts 51 ff., 57 ff., 130
Erstattung 13, 117 f.	
Freibetrag	Verfügungsbeschränkung 39,
– Betriebsvermögensfreibetrag 66	Vermächtnis 27, 99, 139 ff.
– fiktive Ausgleichsförderung 128	Versorgungsfreibetrag s. <i>Freibetrag</i>
– persönlicher 90, 105 f., 130, 146	Vollerbe 13, 24 ff., 31, 34, 40, 51, 57, 80 f., 153 ff.
– Versorgungsfreibetrag 105, 128	Vorerbeneinsetzung 17 ff.
Herausgabe, vorzeitige 64 ff.	Vorerbfall 31 ff.
Herausgabeanspruch des Nacherben 104	
Höchstwert 120	Wertersatz 104
Jastrowsche Klausel 140	Wiederverheiratung 13, 25, 111, 157
Juristische Person als Vorerbe 26, 129	Wohnsitz 94 ff.
Kapitalwert 120, 128, 145 ff.	Zugewinnausgleich 93, 128
Konfusion 104	Zusammenrechnung 93, 97, 107, 112
Konsolidation 104	

A. Allgemeines

§ 6 ErbStG betrifft **bestimmte Erwerbe von Todes wegen**, nämlich solche durch Vor- und Nacherbschaft (Abs. 1 bis Abs. 3) sowie Nachvermächtnis und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse und Auflagen (Abs. 4). Hierbei handelt es sich sämtlich um „weiterleitende“ **Verfügungen von Todes wegen**, durch die der Erblasser den Ersterwerber (Erbe oder Vermächtnisnehmer) in Bezug auf das Erbe oder bestimmte Nachlassgegenstände bindet und hierfür einen Zweiterwerber einsetzt, der unter bestimmten Bedingungen dem Ersterwerber nachfolgen soll.

All diese Erwerbe, sowohl des Erst- als auch des Zweiterwerbers, werden durch den Steuertatbestand des **§ 3 ErbStG** erfasst. § 6 ErbStG ändert hieran nichts. Die Vorschrift enthält mehrere von der Zivilrechtslage abweichende **erbschaftsteuerliche Fiktionen** dahingehend, dass

- die erbrechtliche Bindung des Ersterwerbers gegenüber dem Zweiterwerber erbschaftsteuerlich unbeachtlich ist (Abs. 1),
- bei Eintritt des Zweiterwerbs durch Tod des Ersterwerbers der Zweiterwerber die Zuwendung nicht, wie zivilrechtlich geregelt, vom Erblasser, sondern vom Ersterwerber erhält, wobei der Zweiterwerber auf Antrag das (zivilrechtlich maßgebliche) Verhältnis zum Erblasser zugrunde legen kann (Abs. 2 und 4) und
- bei Eintritt des Zweiterwerbs zu Lebzeiten des Ersterwerbers der Ersterwerb als auflösend bedingt und der Zweiterwerb als aufschiebend bedingt anzusehen ist (Abs. 3 und 4).

Die von § 6 ErbStG angeordneten Fiktionen wirken sich im steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 ErbStG), in der anzuwendenden Steuerklasse (§ 15 ErbStG) und in der Folge auch in den Freibeträgen (§§ 16, 17 ErbStG) und im Steuersatz (§§ 19, 19 a ErbStG) aus.

§ 6 ErbStG geht auf **§ 7 ErbStG 1959** (BGBl. I 1959, 187) zurück. Die heutigen Bestimmungen in § 6 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 3 und Abs. 4 ErbStG (Letzterer noch ohne die beim Tod des Beschwerten fälligen Auflagen) waren bereits in § 7 Abs. 1 bis 4 ErbStG 1959 enthalten und wurden in § 6 ErbStG 1974 übernommen. Das ErbStRG 1974 v. 17. 4. 1974 (BGBl. I 1974, 933) ergänzte § 6 Abs. 2 um die Sätze 3 bis 5, die Einzelfragen regeln, die sich durch den Antrag des Nacherben, der Versteuerung das Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen, hinsichtlich des Nacherbschaftsvermögens ergeben können. Die Regelung des § 7 Abs. 5 ErbStG 1959, die sich auf die Erbeinsetzung beim bäuerlichen Anerbengut bezog, wurde nicht in das ErbStG 1974 übernommen (vgl. dazu BR-Drucks. 140/72). Durch das ErbStRG 2009 v. 24. 12. 2008 (BGBl. I 2008, 3018) wurde der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 4 ErbStG um die beim Tod des Beschwerten fälligen Auflagen erweitert.

(einstweilen frei)

4-6

B. Vor- und Nacherbschaft (§ 6 Abs. 1 bis 3 ErbStG)

I. Vorbemerkung

- 7 Vorerbe und Nacherbe sind **zivilrechtlich „richtige“ Erben desselben Erblassers** bezüglich **derselben** Erbschaft. Anders als Miterben (§ 3/Tz. 108 ff.) erwerben sie die Erbschaft indes nicht gleichzeitig und anteilig, sondern **nacheinander**. Der Tod des Erblassers löst zunächst nur den Vermögensübergang auf den Vorerben aus (Vorerbfall), dem zu einem späteren Zeitpunkt ein weiterer Vermögensübergang auf den Nacherben mit weitgehend identischem Erwerbsgegenstand nachfolgt (Nacherbfall). Vorerbe und Nacherbe sind mithin Erben **in zeitlicher Aufeinanderfolge**.
- 8 Die zivilrechtliche Besonderheit der Vor- und Nacherbfolge besteht darin, dass der **Erblasser** auf den Vermögenstransfer bis zum (letzten) Nacherben **Einfluss nehmen** kann. Insbesondere kann der Erblasser die **Dispositionsmöglichkeiten des Ersterwerbers, des Vorerben, beschränken** und durch Einsetzung eines oder mehrerer Nacherben das weitere Schicksal des vererbten Vermögens innerhalb eines Zeitraums von längstens 30 Jahren nach dem Erbfall festlegen (§§ 2100, 2109 BGB). Im gesetzlichen Regelfall, also bei einem nicht befreiten Vorerben, hat nur der Nacherbe die Stellung des „eigentlichen“ Erben, wobei dem Vorerben lediglich eine Rechtsstellung zukommt, die einem Nutzungsberechtigten vergleichbar ist (*MünchKomm/Grunsky*, § 2100 BGB Rn. 3). Anders verhält es sich bei einem befreiten Vorerben (§ 2136 BGB): Hier kann der Vorerbe, lebzeitige unentgeltliche Verfügungen ausgenommen, grundsätzlich auf die Substanz der Erbschaft zugreifen.
- 9 Der Anordnung einer Vor- und Nacherbschaft können **unterschiedliche Motive** zugrunde liegen. So kann ein **noch nicht Gezeugter** zwar nicht als Erbe (§ 1923 BGB), jedoch als Nacherbe eingesetzt werden (§ 2101 Abs. 1 BGB). Auch kann es so sein, dass der Erblasser einer Person lebzeitig **nur die Nutzungen am Nachlass** und einer anderen, nach deren Tod, die Nachlasssubstanz zuwenden will. In diesem Fall wirkt die Vorerbschaft letztlich wie eine Nießbrauchsanordnung zugunsten des Vorerben. Derartige Gestaltungen sind sinnvoll, wenn der Erblasser dem Ersterwerber nicht zutraut, seiner Verantwortung für die Vermögensverwaltung gerecht zu werden oder um das Familienvermögen für längere Zeit nach Erbfall zusammenzuhalten. In diese Richtung gehen auch Verfügungen im Zusammenhang mit **Patchworkfamilien**, etwa bei **geschiedenen Eheleuten mit gemeinsamen Kindern**, wenn der Erblasser verhindern will, dass im Fall des kinderlosen Versterbens des oder der eingesetzten gemeinsamen Kinder vor dem geschiedenen Ehepartner sein Nachlass an seinen geschiedenen Ehepartner als gesetzlichen Erben des jeweiligen Kindes zurückfällt. Diese unliebsame Rechtsfolge wird verhindert durch Einsetzung des Kindes als Vorerben und anderweitiger Verwandter oder einer Familienstiftung als Nacherben. Bedeutung hat die Vor- und Nacherbschaft schließlich für das **Behindertentestament**. Hier wird der Behinderte lebzeitig – bei gleichzeitiger Anordnung einer Testamentsvollstreckung – als nicht befreiter Vorerbe eingesetzt, und zwar mit dem Ziel, den Nacherben die Substanz der Erbschaft zu erhalten und den Zugriff des Sozialhilfeträgers hierauf zu Lebzeiten des Behinderten zu verhindern. Eine derartige Gestaltung wird nicht als

sittenwidrig angesehen (BGH v. 20. 10. 1993 IV ZR 231/92, NJW 1994, 248; v. 19. 1. 2011 IV ZR 7/10, NJW-Spezial 2011, 199).

Da die Vor- und Nacherbfolge, auch in ihrem gesetzlichen Regelfall, zwar wirtschaftlich, nicht aber erbrechtlich ein bloßes Fruchtziehungsrecht für den Vorerben beinhaltet, bleibt es erbrechtlich bei einem doppelten Vermögensübergang. Daher erscheint es folgerichtig, dass die Vor- und Nacherbschaft auch aus erbschaftsteuerlicher Sicht zu einem **doppelten steuerlichen Zugriff** führt (vgl. auch BFH v. 21. 12. 2000 II B 18/00, BFH/NV 2001, 798). Beide Erwerber, Vor- und Nacherbe, erwerben **durch Erbanfall gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**.

§ 6 ErbStG weicht jedoch insofern von der Zivilrechtslage ab, als Abs. 1 den **Erwerb des Vorerben als Vollrechtserwerb fingiert** und hierdurch jegliche Belastungen und Beschränkungen durch die angeordnete Nacherbfolge negiert. Gleichzeitig wird der Erwerb des Nacherbenanwartschaftsrechts durch den Nacherben mit dem Vorerbfall erbschaftsteuerlich ausgeblendet. In der Konsequenz bedeutet dies, dass der **Nacherbe** denklogisch nur vom Vorerben erwerben kann (so § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Die Fiktion des Vollrechtserwerbs durch den Vorerben zieht somit zwingend eine **weitere steuerliche Fiktion des Erwerbs des Nacherben vom Vorerben** (statt vom Erblasser) nach sich.

Die Fiktionsregelungen in § 6 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 ErbStG bedeuten nicht weniger als ein **Bruch mit den dogmatischen Grundlagen und der Systematik des ErbStG**, das bei der Besteuerung grundsätzlich auf den Rechtsgrund des Vermögensübergangs abstellt und bei den Erwerbsvorgängen, die auf einer letztwilligen oder lebzeitigen Zuwendung beruhen (zur Willensprägung solcher Erwerbsvorgänge siehe § 3/Tz. 3, 34 und 41), das Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Bedachten als steuerrelevantes persönliches Merkmal anerkennt. Für den Nacherbfall bei **Tod des Vorerben** vermeidet der Steuergesetzgeber diesen Bruch dadurch, dass er dem Nacherben in **§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG** das **(Antrags-)Recht** einräumt, seiner Versteuerung das Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen. Bei der Auslegung der Vorschrift (s. Tz. 90 ff.) sollte diese – nicht auf eine Billigkeitsregelung, sondern auf eine systemgerechte Lösung hinzielende – gesetzgeberische Intention beachtet werden, der eine restriktive Gesetzesinterpretation zuwiderläuft.

Einen anderen Weg musste der Gesetzgeber bei den **Nacherbfällen** gehen, die nicht durch den Tod des Vorerben, sondern **durch andere Ereignisse** (z. B. eine Wiederverheiratung oder einen Fristablauf) **ausgelöst** werden. Obwohl ein weiterer Vermögenswechsel stattfindet, der zu einem erneuten Erbanfall führt, ist der Vorgang – unter Zugrundelegung des Fiktionsgedankens in § 6 Abs. 1 ErbStG – an sich **nicht steuerwürdig**, da der Vermögensübergang auf den Nacherben **im Verhältnis zum Vorerben weder ein Erwerb von Todes wegen noch ein Vermögenszuwachs auf Grund einer lebzeitigen (freigebigen) Zuwendung** ist. Er rechtfertigt deshalb auch keinen doppelten steuerlichen Zugriff. Wollte der Gesetzgeber dennoch den Erbanfall beim Nacherben steuerlich erfassen, konnte er es aber nicht einfach bei der Besteuerung des Vorerben belassen. Vielmehr musste er dem Umstand Rechnung tragen, dass der Vorerbe die Erbschaft mit einem Vorbehalt erworben und infolge dieses Vorbehalts vorzeitig wieder verloren hatte. Er musste diesen Umstand entweder (als von vornherein bestehendes Erwerbsrisiko) bei der Bewertung der steuerlichen Bereicherung des Vorerben berücksichtigen oder aber die Gesamtbesteuerung des mehrfachen Vermögenswechsels

nach Eintritt des Nacherbfalls den gegebenen Erwerbsgründen anpassen, und zwar entweder durch eine Korrektur der Steuerfestsetzung gegenüber dem Vorerben oder durch eine **Minderung der Steuerlast für den Nacherben**. Der Steuergesetzgeber hat sich für die letztgenannte Möglichkeit entschieden. Dabei hat er aber eine inkonsequente Lösung gewählt. Obwohl die Vorerbfolge beim Eintritt eines solchen Ereignisses der zivilrechtlichen Situation entsprechend als auflösend bedingter und die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Erbanfall gelten sollen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG), wird die bereits entrichtete Erbschaftsteuer **dem Vorerben nicht erstattet, sondern** sie wird **dem Nacherben angerechnet** (§ 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG), allerdings abzüglich des Steuerbetrags, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht. Diese Lösung **widerspricht** dem Rechtsgedanken der (über § 12 Abs. 1 ErbStG zumindest für die Wertermittlung auch erbschaftsteuerlich relevanten) **Vorschrift des § 5 Abs. 2 BewG**, die beim auflösend bedingten Erwerb für den Fall des Bedingungseintritts eine Korrektur der Steuerfestsetzung vorsieht, die eine Steuererstattung an den Steuerschuldner zur Folge hat. Diese Abweichung von einem bewertungsrechtlichen Grundsatz ist deshalb auffällig, weil der Steuergesetzgeber bei der Frage, inwieweit die Beschränkungen der Rechtsstellung des Vorerben, die sich aus der angeordneten Nacherbfolge ergeben (s. Tz. 39 ff.), den Wert seines steuerpflichtigen Erwerbs schmälern, dem durch das Bewertungsrecht (§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1, 9 Abs. 2 und 3 BewG) vorgezeichneten Weg gefolgt ist und den Vorerben trotz dieser Beschränkungen **wie einen Vollerben** behandelt.

14–16 (einstweilen frei)

II. Anordnung der Vor- und Nacherbfolge

- 17 Die Vor- und Nacherbschaft tritt nicht von Gesetzes wegen ein, es bedarf einer dahingehenden **letztwilligen Verfügung** (*MünchKomm/Grunsky*, § 2100 BGB Rn. 5 mwN). In diesem Fall liegen **zwei Erbeinsetzungen durch den Erblasser** iSd §§ 1937, 1941 Abs. 1 BGB vor, und zwar sowohl hinsichtlich des Voral auch des Nacherben. Die Anordnung einer Vor- und Nacherbschaft kann in einem gemeinschaftlichen Testament wechselbezüglich, in einem Erbvertrag vertragsmäßig ausgestaltet sein. In der letztwilligen Verfügung muss der Erblasser die Anordnung der Vor- und Nacherbschaft, deren gegenständlichen Umfang und die Person von Vor- und Nacherben festlegen (§ 2065 Abs. 2 BGB). Hiervon macht nur § 2105 BGB eine Ausnahme, wonach die gesetzlichen Erben des Erblassers Vorerben sind, wenn der Erbe die Erbschaft erst ab einem gewissen Zeitpunkt erhalten soll und der Erblasser nicht bestimmt hat, wer bis dahin Erbe sein soll.
- 18 Die Fragen, ob der Erblasser Vor- und Nacherbschaft angeordnet hat, welche Personen Vor- bzw. Nacherbe sind, in welchem Zeitpunkt bzw. mit welchem Ereignis die Nacherbfolge eintritt sowie der Umfang der Vor- und Nacherbschaft werden durch **Auslegung** der letztwilligen Verfügung des Erblassers ermittelt.
- 19 Für die Annahme einer entsprechenden Anordnung ist einerseits nicht erforderlich, dass der Erblasser in seiner letztwilligen Verfügung die Ausdrücke „Vor- und Nacherbschaft“ verwendet. Sie scheidet andererseits auch nicht bei Verwendung anderer erbrechtlicher termini technici, wie z. B. Ersatz-, Allein-, Haupt-, Universal- oder sogar Schlusserbe. Entscheidend für die Annahme einer Nacherbeinsetzung ist ein **Rechtsbindungswille** des Erblassers, die Erbschaft zunächst

Gemeinsame Voraussetzungen der Befreiung nach Nrn. 4 a–4 c: Begriff „Familienheim“

Als **Familienheim** bei Nrn. 4 a–4 c gilt gleichermaßen ein im Inland bzw. im EU-/EWR-Raum belegenes **Grundstück** iSd § 181 Abs. 1 Nrn. 1–5 BewG, soweit darin zumindest eine **Wohnung** tatsächlich **zu eigenen Wohnzwecken** genutzt wird (R E 13.3 ErbStR 2011). Bei gemischt genutzten Grundstücken ergibt sich deshalb die Möglichkeit einer **Teilbefreiung**, wie bereits im Gesetzeswortlaut seit 1. 1. 2009 durch das Wort „soweit“ für die **gewerbliche** Mitbenutzung eines Grundstücks ausdrücklich vorgesehen (vgl. zum früheren Recht BFH v. 26. 02. 2009 II R 69/06, BStBl. II 2009, 480). Das kann auch den nicht nach §§ 13 a ff. ErbStG begünstigten Wohnteil eines für einen Luftbetrieb genutzten Grundstücks entlasten. Eine vor dem 1. 1. 2009 notwendige grundbuchrechtliche Aufteilung eines gemischt genutzten Grundstücks ist nicht mehr notwendig (vgl. früher dazu *Hardt*, ZEV 2004, 408, 409 f.). Einzubeziehungen sind zum Grundstück, also der Parzelle, auf der das Familienheim steht, grundbuchrechtlich gehörende **Garagen und sonstigen Nebenräume** (R E 13.3 Abs. 1 Satz 8 ErbStR 2011; dazu *Hardt*, ZEV 2004, 408, 410; *Geck*, in *Kapp/Ebeling*, § 13 Rz. 38.5). Nicht begünstigt sind dagegen angrenzende selbstständige Parzellen, die ggf. auch ohne andere Nutzung („Sichterhaltungsgrundstück“) grundbuchrechtlich nicht mehr zum Familienheim gehören. Dasselbe gilt auch (leider) für solche Garagen, die selbstständig grundbuchrechtlich erfasst sind oder etwa in einem benachbarten anderen Objekt käuflich erworben wurden.

Ein **Zweitwohnsitz** oder eine Ferienwohnung ist grundsätzlich nicht begünstigt (BFH v. 18. 7. 2013 II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051; § 13/R 45; R E 13.3 Abs. 2 Satz 5 ErbStR 2011; zweifelnd *Geck*, in *Kapp/Ebeling*, § 13 Rn. 38.4). In diesen Fällen befindet sich in der Wohnung nicht der „Mittelpunkt des familiären Lebens“. Die vorher teilweise streitige Frage ist damit entschieden, leider auch wenn z. B. ein Ehepaar als Hauptwohnsitz „nur“ eine Mietwohnung hat und sich ggf. in einer eigenen Wochenendwohnung regelmäßig (auch) aufhält. Maßgeblich ist überdies die tatsächliche Nutzung, nicht die – trotzdem indiziell bedeutsame – melderechtliche Situation beim Einwohnermeldeamt (OFD Rheinland v. 4. 7. 2012 Kurzinfr. Nr. 001/2012, DStR 2012, 2082; FG München v. 22. 10. 2014 IV K 2517/12, EFG 2015, 238). Entsprechend ist bei den todesbedingten Erwerbsstatbeständen der Nrn. 4 b oder 4 c auch das Kriterium eines unverzüglichen Einzugs nur durch die Nutzung als Hauptwohnsitz verwirklicht. Eine Nutzung zunächst als Nebenwohnsitz reicht nicht aus (Hess. FG v. 20. 7. 2015 1 K 392/15, n.v. – NZB unzulässig, BFH v. 4. 12. 2015 II B 87/15, n.v.). In besonderen familiären Situationen, etwa bei einer Scheidung, erkennt die Rechtsprechung auch ein nur von einem Ehepartner und gemeinsamen Kindern bewohntes Haus als Familienheim an (FG Berlin v. 28. 1. 2003 V K 5267/01, DStRE 2004, 217; *Meincke*, § 13 Anm. 20; *Schumann*, DStR 2009, 197, 198 f.).

Eine **unentgeltliche Überlassung** von Teilen einer selbstständigen Wohnung regelmäßig an nahe Verwandte ist bei Führen eines gemeinsamen Hausstandes mit den Eheleuten begünstigt (BFH v. 26. 2. 2009 II R 69/06, BStBl. II 2009, 480). Dies wird Fälle etwa der Aufnahme von pflegebedürftigen Angehörigen betreffen. Teilweise wird auch jede Mitnutzung durch fremde Personen zugelassen (*Hartmann*, in *Gürsching/Stenger*, § 13 Rz. 27.4; vgl. auch zum Ganzen R E 13.3 Abs. 2

Satz 6 ErbStR 2011). Gerade aus aktuellem Anlass, dass nicht selten auch Flüchtlinge in eine Hausgemeinschaft aufgenommen werden (Stichwort: „Willkommen bei den Hartmanns“), sollte ein bestehendes Verwandtschaftsverhältnis nicht als Kriterium für ein Familienheim verlangt werden. Eine Überlassung an Angehörige insgesamt, ohne dass der Erwerber noch regelmäßig im Objekt wohnt und sich dort nicht nur gelegentlich aufhält, ist dagegen schädlich (BFH v. 5. 10. 2016 II R 32/15, BStBl. II 2017, 130).

- 62 Zulässig ist auch die Aufnahme einer Haushaltshilfe in den Wohnbereich (R E 13.3 Abs. 2 Satz 6 ErbStR 2011; FG München v. 16. 3. 1999 4 V 3512/98, UVR 2000, 18). Eine **entgeltliche Vermietung** ist dagegen im Regelfall schädlich und führt aufgrund der seit 1. 1. 2009 zulässigen Teilbefreiung zur Aufteilung einer Immobilie nach **Wohn-/Nutzfläche** und den verschiedenen Nutzungsarten (R E 13.3 Abs. 2 Satz 10 bzw. Satz 13 ErbStR 2011). Für die Aufteilung maßgeblich ist ggf. die anteilige Wohnfläche entsprechend der Wohnflächenverordnung v. 25. 11. 2003 (BGBl. I 2003, 2346; H E 13.4 ErbStH 2011). Das kann z. B. auch den nicht nach §§ 13 a, 13 b ErbStG begünstigten Wohnteil eines luf Betriebs betreffen (R E 13.3 Sätze 1–3 ErbStR 2011). Für die Aufteilung ist die Grundfläche der selbst genutzten Wohnung vom Lagefinanzamt **nachrichtlich** mitzuteilen, weil sie nicht von der förmlichen Feststellung des Grundbesitzwerts erfasst ist (Tz. 1.3.2.1 ErbStVA). Unschädlich ist wiederum die flächenmäßig untergeordnete Mitbenutzung der selbst bewohnten Wohnung zu eigenen gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken, z. B. durch ein **Arbeitszimmer**. Unschädlich ist ggf. auch noch der Grenzfall der Vermietung an eine Ein-Mann-GmbH des Ehepartners. Trotz der Vermietung sollte die eigene berufliche Nutzung eines der beiden Eheleute nämlich immer ausreichen, auch wenn formal vielleicht aus einkommensteuerlichen Gründen eine entgeltliche Vermietung stattfindet.
- 63 Im Übrigen scheint ein Unterschied zwischen einem Erwerb von Todes wegen und einer freigebigen Zuwendung zu Lebzeiten nach § 3 bzw. § 7 ErbStG dann zu bestehen, wenn ein Familienheim, ggf. auch aufgrund baurechtlicher Notwendigkeiten („Asbestverseuchung“), **abgerissen** und neu errichtet wird. Bei Erwerbstatbeständen von Todes wegen scheidet jede Begünstigung aus, weil nicht das Objekt des Erblassers (zum Stichtag des Todes definiert, § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) übertragen wird (FG München v. 22. 10. 2014 IV K 2517/12, EFG 2015, 238; Jochum, in *Wilms/Jochum*, § 13 Rz. 83). Dagegen ist bei einer lebzeitigen Schenkung zwischen Eheleuten wegen des Abstellens hier auf die Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) der Abriss evtl. unschädlich. Das gilt dann, wenn ein Ehepartner das Grundstück mit Aufbauten dem anderen schenkt und der erzwungene Abriss mit anschließendem Neubau den Einzug verzögert, weil es bei der hier vorliegenden **mittelbaren Grundstücksschenkung** für die Ausführung der Zuwendung nach der st. Rspr. des BFH (vgl. § 9/Tz. 100) auf die **Bezugsfertigkeit des Gebäudes** ankommt (FG München v. 10. 9. 2015 IV K 1464/15, n.v.). Notwendig ist aber gerade in diesen Fällen der unverzügliche Einzug nach Fertigstellung (*Kien-Hümbert*, in *Moench/Weinmann*, § 13 Rz. 31).
- 64 Generell besteht bei den Nrn. 4 a–4 c **keine Objektbeschränkung**. Nacheinander, z. B. nach einem Umzug, kann ein Ehepartner deshalb auch mehrere Familienheime erwerben (R E 13.3 Abs. 5 Satz 4 ErbStR 2011; Jochum, in *Wilms/Jochum*, § 13 Rz. 77). Der bedachte Ehepartner darf nur nicht gleichzeitig Eigen-

ErbStR 2003). Unschädlich ist es jedoch, wenn ein Familienheim durch Aufgabe der privaten Nutzung und Vermietung, etwa nach einem Umzug als Renditeobjekt, seinen Charakter geändert hat und die Eheleute nach dem Umzug in einem anderen, nunmehr übertragenen Familienheim wohnen. Das gilt sowohl für mehrere lebzeitige Zuwendungen, als auch für die Reihenfolge zunächst einer lebzeitigen Zuwendung nach Nr. 4 a und nachfolgend einer todesbedingten Zuwendung nach Nr. 4 b. Auch wenn bei Nr. 4 a weder Objektbeschränkung noch Nachsteuerfrist existieren, sollte die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht kurze Zeit nach der Zuwendung wieder aufgegeben werden, um der in Grenzfällen nicht ausgeschlossenen Annahme eines **Gestaltungsmisbrauchs** iSd § 42 AO vorzubeugen (dazu *Kien-Hümbert*, in *Moench/Weinmann*, § 13 Rz. 32). Wenn die Schenkung des Familienheims in zeitlicher Nähe zu einem Güterstandswechsel zwischen Zugewinnngemeinschaft und Gütertrennung vorgesehen ist, sollte sie unbedingt zeitlich in der Phase der **Gütertrennung** stattfinden, bei gleichzeitiger Vereinbarung durch die Nummer der notariellen Urkundenrolle belegt. Denn der Vorteil aus der Steuerfreiheit der Schenkung kann durch die Kürzung der späteren steuerfreien Zugewinnausgleichsforderung zumindest teilweise verloren gehen (näher *Götz*, ErbStB 2013, 355). Allerdings ist die Anrechnung einer unentgeltlichen Vorzuwendung zwischen Eheleuten auf die Zugewinnausgleichsforderung nach § 1380 Abs. 1 BGB grundsätzlich fakultativ und kann deshalb vertraglich bei der Schenkung ohne Abweichung vom Zivilrecht ausgeschlossen werden.

Steuerbefreite Zuwendungen nach Nr. 4 a (zu Lebzeiten)

Steuerfrei (vgl. dazu R E 13.3 Abs. 4 ErbStR 2011) sind nach der 1. Alt. des Satzes 1 der Nr. 4 a zunächst Zuwendungen unter Lebenden unabhängig vom Güterstand (nicht aber von Todes wegen), mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten das **Alleineigentum** oder einen **Miteigentumsanteil** an einem ihm zuvor allein gehörenden oder einem dem anderen Ehegatten bereits teilweise gehörenden Familienheim **überträgt**, auch wenn er sich zugleich den Nießbrauch vorbehält (ebenso *Geck*, in *Kapp/Ebeling*, § 13 Rz. 38.5). Die Steuerbefreiung gilt auch für die Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), wenn dabei ein Familienheim in das Gesamtgut (§ 1416 BGB) überführt wird, oder für eine Abfindungsleistung für einen Erb- oder Pflichtteilsverzicht nach § 2346 BGB (§ 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG), schlichtweg für alle Tatbestände des § 7 ErbStG (wie hier *Meincke*, § 13 Anm. 19; *Jochum*, in *Wilms/Jochum*, § 13 Rz. 77). Ist das übertragene Familienheim belastet, so liegt bei gleichzeitiger Freistellung von den Verpflichtungen eine schenkweise Übertragung eines Familienheims insgesamt vor. Bei Übernahme der Verbindlichkeiten durch den Beschenkten liegt eine gemischte Schenkung vor, bei der ein unentgeltlicher Teil nach Nr. 4 a steuerfrei ist. Wird einem Ehegatten von einem Dritten das Familienheim mit der Bestimmung geschenkt, einen Miteigentumsanteil an den Ehepartner weiterzuleiten, kann die Begünstigung nur eingreifen, wenn der zunächst beschenkte Ehepartner einen eigenen Handlungsspielraum zumindest hinsichtlich des Zeitpunkts der Übertragung hat und ausnahmsweise Schenker ist (vgl. § 7/Tz. 237). Eine „Kettenschenkungs“ (zum Begriff vgl. § 7/Tz. 238) ist dagegen nicht begünstigt (ebenso *Meincke*, § 13 Anm. 19).

Die Steuerfreiheit wird auch gewährt (Satz 1 2. Alt.), wenn ein Ehegatte den anderen von **eingegangenen Verpflichtungen** in Zusammenhang mit der An-

schaffung oder der Herstellung eines Familienheims freistellt, etwa auch bei Verzicht nach Eheschließung auf zuvor noch an den Lebensgefährten für das Familienheim erbrachte Geldleistungen (vgl. FG München 3. 2. 2006 4 V 2881/05, EFG 2006, 686, 687), oder von vornherein bei gemeinsamem Erwerb bzw. gemeinsamer Errichtung die Mittel ganz oder zum überwiegenden Teil zur Verfügung stellt (vgl. *Kien-Hümbert*, in *Moench/Weinmann*, § 13 Rz. 31). Sowohl bei der Freistellung als auch besonders bei der Ratentilgung kann es bzgl. der Befreiungsvoraussetzungen, insb. der Eigennutzung, auf den Steuerentstehungszeitpunkt im Einzelnen ankommen (vgl. dazu *Hartmann*, in *Gürsching/Stenger*, § 13 ErbStG Rz. 22.2).

- 66** Schließlich ist steuerbefreit die **Übernahme nachträglichen Herstellungs- und Erhaltungsaufwandes** für ein Familienheim, das zumindest im Miteigentum des anderen Ehegatten steht (Satz 2). Während der Begriff Erhaltungsaufwendungen vorwiegend den Reparaturaufwand erfasst, sind von der Steuerbegünstigung der Übernahme der Herstellungskosten auch An- und Umbaufälle erfasst, solange auch nach dem Umbau noch ein Familienheim iSd Vorschrift gegeben ist. Ebenso sollten Zuwendungen im Zusammenhang mit einer Vergrößerung der Grundstücksfläche steuerbefreit sein, sofern die hinzuerworbenen Flächen keine selbstständige wirtschaftliche Einheit darstellen.
- 66a** Insgesamt ergeben sich bei einer lebzeitigen Zuwendung größere Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf den Zeitpunkt der Zuwendung, weil hier systembedingt an die **Ausführungen der Zuwendung** angeknüpft wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und damit an den letztmöglichen Zeitpunkt auf der Zeitschiene, anders als beim Erwerb von Todes wegen mit Abstellen auf die Vermögensabgabe bereits bei Tod des Erblassers. Entsprechend gestattet die Rechtsprechung, eine Schenkung eines Familienheims **aufschiebend zu bedingen**, insbesondere auf den künftigen Zeitpunkt der Eigennutzung, aber auch ggf. auf den künftigen Zeitpunkt der Heirat bei zunächst nichtehelichen Lebenspartnern (BFH v. 27. 10. 2010 II R 37/09, BStBl. II 2011, 134 – vgl. § 13/R. 45; *Jochum*, in *Wilms/Jochum*, § 13 Rz. 77; *Hartmann*, in *Gürsching/Stenger*, § 13 Rz. 22.2). Zuwendungen können zunächst auch darlehensweise gegeben werden, mit späterem Erlass nach Eintritt der Voraussetzungen für die Familienheimbefreiung. Zinsen sollten allerdings zunächst vereinbart werden, um später steuerbefreit zusammen mit dem Darlehen erlassen zu werden. Denn andernfalls könnte im ungünstigsten Fall eine separate, statt nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG begünstigte Zinsschenkung zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung, nicht zum späteren Zeitpunkt des Erlasses, unterstellt werden (vgl. zu einer Parallele bei der mittelbaren Schenkung BFH v. 4. 12. 2002 II R 75/00, BStBl. II 2003, 273 – vgl. § 7/R. 105, sowie § 12/Tz. 97).

Besondere Voraussetzungen der Nrn. 4 b und 4 c (todesbedingte Erwerbe)

- 67** Die durch das ErbStRG 2009 (v. 24. 12. 2008, BGBl. I 2008, 3018) eingeführten Befreiungen der Nr. 4 b (Ehepartner, registrierte Lebenspartner) bzw. Nr. 4 c (Kinder) sind untereinander bis auf die Höchstgrenze der befreiten Quadratmeterzahl bei Nr. 4 c identisch, dann aber gegenüber Nr. 4 a tatbestandsmäßig zweifach enger gefasst (*Hartmann*, in *Gürsching/Stenger*, § 13 Rz. 25.2): Zum einen sind als Begünstigungsvoraussetzungen die lebzeitige Eigennutzung des Objekts durch den Erblasser und ggf. der unverzügliche Einzug des Erwerbers in das Objekt, wenn dort noch nicht lebend, unerlässlich. Zum anderen stehen beide

Vorschriften unter dem Vorbehalt einer **Nachsteuerregelung**, mit inzwischen nach der Rspr. einer Reihe von begünstigungsschädlichen Tatbeständen innerhalb des 10-Jahreszeitraums nach dem begünstigten Erwerb. Begünstigt ist nach der Rspr. inzwischen auch nur der **Substanzerwerb, nicht** etwa der Erwerb eines **Wohnrechts** oder eines **Nießbrauchs**, unabhängig von den durch die Aufspaltung begünstigten Personengruppen, etwa Ehepartner (Wohnrecht) und Kinder (Substanz, so BFH v. 3. 6. 2014 II R 45/12, BStBl. II 2014, 806, vgl. § 13/R 48; Anm. *Jülicher*, ZEV 2014, 562, Vb. nicht angenommen, BVerfG v. 11. 11. 2015 1 BvR 25/14, n.v.). Weiter ist bei einem todesbedingten Erwerb die Objektsituation zum Todestag maßgeblich, so dass die Begünstigungsvoraussetzungen zumeist nicht erst später vom Erwerber herbeigeführt werden können. Ebenso scheint nach einzelnen Urteilen die Identität des Objekts in seiner konkreten Ausgestaltung bei Erblasser und Erwerber wichtig zu sein, so dass selbst der erzwungene Wiederaufbau nach Abriss schädlich sein kann (näher Tz. 63). Zivilrechtlich muss der Erblasser Eigentum an dem Familienheim gehabt haben. Wenn dieses kurz vor dem Tod erworben worden war, aber nur ein Anwartschaftsrecht auf die Eigentumsübertragung bestand, soll nach der engen Auslegung der Rspr., aus früherem Zusammenhang zu §§ 13 a, 13 b ErbStG bekannt, nur ein Sachleistungsanspruch und kein begünstigtes Familienheim vorliegen (FG München v. 6. 4. 2016 4 K 1868/15, EFG 2016, 1015 – Rev. BFH II R 14/16; ablehnend *Kamps/Zapf*, FR 2016, 939). Tatbestandsmäßig ist jeder Erwerb nach § 3 ErbStG begünstigt, auch ein Abfindungserwerb iSd Abs. 1 Nr. 4 (*Reimann*, ZEV 2010, 174; *Kien-Hümbert*, in *Moench/Weinmann*, § 13 Rz. 35; zum Begünstigungstransfer Tz. 71).

Der Erblasser muss auf dem bebauten Grundstück eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben oder zuletzt an **einer Selbstnutzung aus „zwingenden Gründen“** gehindert gewesen sein. Dispensiert sind damit Fälle, in denen sich der Erblasser vor dem Tod z. B. längere Zeit in einem Krankenhaus, Sanatorium etc. aufgehalten hat (R-E 13.4 Abs. 2 Sätze 2, 3 ErbStR 2011). Maßgeblich ist dabei, dass die Entscheidung des Erblassers unfreiwillig verursacht war, z. B. auch temporär durch zwangsweisen Aufenthalt in einer Haftanstalt (*Schumann*, DStR 2009, 197, 199), nicht aber freiwillig und auch nicht im Sinne eines gewollten endgültigen Auszugs (vgl. *Hartmann*, in *Gürsching/Stenger*, § 13 Rz. 26.2). Ungesichert (dagegen nämlich ErbStR, aaO), aber doch anerkennungswürdig erscheinen Fälle einer erzwungenen beruflichen Versetzung, z. B. bei Soldaten, insbesondere dann, wenn der Ehepartner das Objekt weiter bewohnt (*Geck*, in *Kapp/Ebeling*, § 13 Rz. 39.5). Schädlich ist es aber, wenn der Erblasser, jetzt auch z. B. wegen zwangsweisen Aufenthalts in einem Pflegeheim etc., niemals in dem zu beurteilenden Objekt vor seinem Tod gelebt hat (FG München v. 24. 2. 2016 4 K 2858/14, EFG 2016, 731; FG Köln v. 27. 1. 2016 7 K 247/14, EFG 2016, 586, Anm. *Neu*). Auch eine nur besuchsweise Nutzung bereitgestellter, einzelner Räume reicht nicht (FG München v. 12. 10. 2016 4 K 3006/15, EFG 2017, 229). Die Nutzung einer weiteren Wohnung als Berufspendler ist dagegen unschädlich (Finanzausschuss, BT-Drs. 16/11107, 8; *Jochum*, in *Wilms/Jochum*, § 13 Tz. 81).

Noch strenger ist die Rspr. im Hinblick auf den **unverzüglichen Einzug des Erwerbers**, sofern er noch nicht (zumeist nur bei Kindern denkbar) im Objekt wohnen sollte. Dieser ist durch nichts ersetzbar (FG München v. 24. 2. 2016 4 K 2885/14, EFG 2016, 731). Grundsätzlich werden deshalb keine endgültigen Einzugshindernisse anerkannt, insb. nicht berufliche Gründe, etwa eine Residenz-

pfligt an einem auswärtigen Beschäftigungsort (BFH v. 23. 6. 2015 II R 13/13, BStBl. II 2016, 223), aber auch nicht die sonst unschädliche subjektive Unmöglichkeit, z. B. infolge vorherigen Eintritts eines Pflegefalls (*Geck*, in *Kapp/Ebeling*, § 13/Rz. 39.5). Die Wohnung muss auch als Hauptwohnsitz genutzt werden, während eine Nutzung zunächst nur als Nebenwohnsitz nicht ausreicht, wenn die Meldung als Hauptwohnsitz erst nach 14 Monaten erfolgt und auch die entsprechende Wohnsituation erst dann hergestellt wird (Hess. FG v. 20. 7. 2015 1 K 392/15, n.v. – NZB unzulässig, vgl. BFH v. 4. 12. 2015 II B 87/15, n.v.; dazu Anm. *Rothenberger*, ErbStB 2016, 1).

- 69a** Der Einzug muss auch persönlich verwirklicht werden, so dass zwar die zusätzliche **Aufnahme naher Angehöriger** unschädlich ist, nicht aber ihr Einzug anstelle des Erwerbers (BFH v. 5. 10. 2016 II R 32/15, BStBl. II 2017, 130 – vgl. § 13/R 52; ähnlich zu § 23 EStG Hess. FG v. 30. 9. 2015 1 K 1654/14, EFG 2017, 270). Die **Eigennutzung** muss schließlich **unverzüglich** stattfinden. Die Rechtsprechung gewährt eine Karenzzeit von sechs Monaten für die Entscheidung zur Selbstnutzung und die tatsächliche Umsetzung dieser Absicht. Jenseits dieser Frist muss der Erwerber aber Gründe darlegen und glaubhaft machen, die einen Einzug zu einem früheren Zeitpunkt verhinderten, und darüber hinaus darlegen, dass er diese Gründe nicht zu vertreten hat (FG Münster v. 28. 9. 2016 3 K 3793/15, EFG 2016, 2077, Anm. *Beidenhauser* – Rev. BFH II R 38/16). Z. B. kommt in Betracht, dass ein Miterbe den Einzug des Erwerbers durch Bestreiten von dessen Berechtigung aufhält (*Kien-Hümbert*, in *Moench/Weinmann*, § 13 Rz. 37). Insbesondere kann aber eine verzögerte Renovierung schädlich sein (OFD Rheinland v. 4. 7. 2012 Kurzinfo. 0001/2012, DStR 2012, 2082). Sollte die Wohnung dann wohl von einem Kind erworben, wegen Aufenthalts des Erblassers zuletzt vor seinem Tod in einem Pflegeheim vermietet worden sein, muss das Mietverhältnis zum schnellstmöglichen Zeitpunkt wegen Eigenbedarfs gekündigt werden. Die längere sechsmonatige Karenzzeit überspielt vormalige Überlegungen in der Literatur, dem Erwerber zwischen Tod und Einzug nur wenige Wochen zu geben (so noch *Tiedtke/Schmitt*, NJW 2009, 2632, 3636; ähnlich *Jochum*, in *Wilms/Jochum*, § 13 Rz. 83).
- 70** Bei einer **verzögerten Erbaueinandersetzung** ist die Rspr. dann großzügiger gewesen, wenn der Einzug zeitnah stattgefunden hat. Die Rechtsprechung sieht die Erbaueinandersetzung nicht als Teil des unverzüglichen Einzugs an, weil es sich hier um eine rechtliche Vereinbarung mit regelmäßig auch sachenrechtlicher Übertragung des Eigentums handelt (BFH v. 23. 6. 2015 II R 39/13, BStBl. II 2015, 225 – vgl. § 13/R 50; Anm. *Riedel*, ZErB 2015, 383). Die Finanzverwaltung hat allerdings auch für diesen Fall dem Erwerber nur eine regelmäßige Frist zur Erbaueinandersetzung von sechs Monaten eingeräumt (Ländererlasse v. 3. 3. 2016, BStBl. I 2016, 280; dazu *Mensch*, ZEV 2016, 75). Auch hier wird die für den Einzug bereits von der Rspr. anerkannte Fristverlängerung zu beachten sein, wenn sich die Erbaueinandersetzung ohne Verschulden des Erwerbers, auch nicht durch eigenes Unterlassen zivilrechtlicher Schritte, aufgrund anderer Umstände über die 6-Monatsfrist hinaus verzögert (Tz. 69). Die Erbaueinandersetzung muss aber im Ergebnis durchgeführt werden und darf nicht nur – vergeblich – angeboten worden sein (FG Hamburg v. 11. 3. 2016 3 V 230/15, EFG 2016, 924).
- 71** Der sog. „**Begünstigungstransfer**“ (dazu *Jülicher*, ZErB 2017, 5), auch aus § 13 a Abs. 5 ErbStG bekannt (vgl. ausführlich dazu deshalb auch § 13 a/Tz. 135 ff.), gilt nach § 13 Abs. 1 Nrn. 4 b und 4 c, jeweils Sätze 2 bis 4, auch für den