

Beck'sches Handbuch Immobiliensteuerrecht

Haase / Jachmann

3., neubearbeitete Auflage 2024
ISBN 978-3-406-81225-5
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

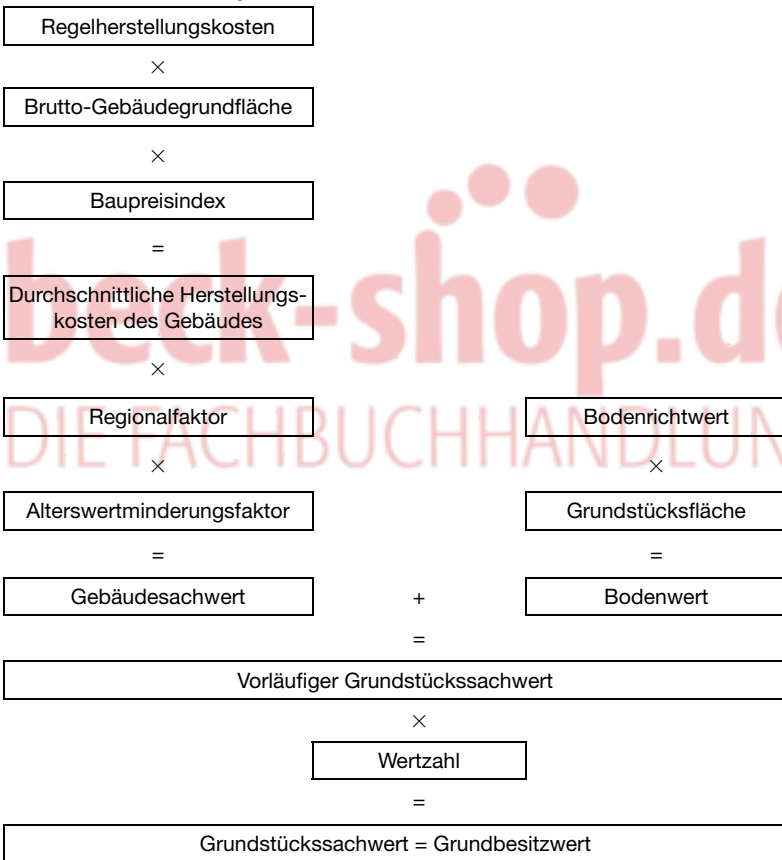
Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

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

und dem Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Abs. 6 BewG). Der Alterswertminderungsfaktor unterstellt einen linearen Werteverzehr und wird durch das Verhältnis der Restnutzungsdauer des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur Gesamtnutzungsdauer bestimmt.⁵⁹ Wesentliche bauliche Veränderungen führen ggf. zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer (§ 190 Abs. 6 Satz 4 BewG);⁶⁰ eine Verkürzung ist nur bei Bestehen einer Abbruchverpflichtung denkbar (§ 190 Abs. 6 Satz 6 BewG). Bodenwert und Gebäudesachwert zusammen ergeben einen **vorläufigen Grundstückssachwert** (§ 189 Abs. 3 BewG). Dieser ist in einem letzten Schritt mit einer **Wertzahl** zu multiplizieren (§ 191 BewG). Letzteres dient der Anpassung des Sachwerts an die Marktverhältnisse. Soweit keine geeigneten Wertzahlen von den Gutachterausschüssen vorliegen, sind die Wertzahlen aus Anlage 25 zum BewG anzuwenden.

Übersicht: Wertermittlungsschema nach dem Sachwertverfahren



⁵⁹ Mindestrestnutzungsdauer gem. § 190 Abs. 6 Satz 5 BewG (30% der Gesamtnutzungsdauer) ist zu beachten.

⁶⁰ Zur Eingruppierung wesentliche Veränderung, vgl. GLE v. 20.3.2023, BStBl. I 2023, 738, Rn. 54 i. V.m. Rn. 21.

Berechnungsbeispiel⁶¹ für eine Wertermittlung im Sachwertverfahren:

Ein mit einem freistehenden Einfamilienhaus (Baujahr 2010, Keller- und Erdgeschoss, Dachgeschoss ausgebaut, Gebäudestandard – alle Bauteile Standardstufe 3) bebauten Grundstück ist zum 1.2.2024 (Bewertungsstichtag) zu bewerten. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 220 m². An das Haus grenzt eine nicht überdachte Terrasse (Baujahr 2012, Bruchsteinplatten mit Unterbeton) mit einer Fläche von 30 m² an. Auf dem Grundstück befinden sich außerdem eine freistehende Garage in Massivbauweise mit einer Brutto-Grundfläche von 23 m² (Baujahr 2012) und ein Außen-Schwimmbecken (Baujahr 2012, normale Ausführung) mit einer Fläche von 52 m². Das Grundstück hat eine Fläche von 700 m² und der Bodenrichtwert beträgt 200 EUR pro m². Vom Gutachterausschuss stehen keine Vergleichspreise, Vergleichsfaktoren, Regionalfaktoren und örtlichen Sachwertfaktoren für das Grundstück zur Verfügung.⁶²

Bodenwert

Bodenrichtwert	200	
x Grundstücksfläche	700	
= Bodenwert		140.000

Gebäudesachwert

1. Freistehendes Einfamilienhaus

Regelherstellungskosten pro m ²	835	
Gebäudeart: 1.01		
Standardstufe (alle Bauteile): 3		
× Brutto-Grundfläche	× 220	
× Baupreisindex	× 177,9/100	
Gebäudeart: 1.01		
Bewertungsstichtag: 2024		
= durchschnittliche Herstellungskosten	326.802	
× Regionalfaktor	× 1,0	
× Alterswertminderungsfaktor (66 von 80 Jahren) ⁶²	× 0,825	
= Gebäudesachwert (Einfamilienhaus)		269.612

2. Garage

Regelherstellungskosten pro m ²	485	
Gebäudeart (Einzelgarage): 14.1		
Standardstufe (Garage in Massivbauweise): 4		
× Brutto-Grundfläche	× 23	

⁶¹ Vgl. Bsp. aus GLE v. 20.3.2023, BStBl. I 2023, 738, Rn. 44.

⁶² Mindestrestnutzungsdauer gem. § 190 Abs. 6 Satz 5 BewG (30% der Gesamtnutzungsdauer) ist zu beachten. Gem. § 190 Abs. 6 Satz 4 BewG ist von einer verlängerten Restnutzungsdauer auszugehen, wenn wesentliche Veränderungen eingetreten sind, die die Restnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben. Zur Eingruppierung wesentliche Veränderung, vgl. GLE v. 20.3.2023, BStBl. I 2023, 738, Rn. 54 i. V. m. 21.

× Baupreisindex	× 177,9/100	
Gebäudeart: 14.1		
Bewertungsstichtag: 2024		
= durchschnittliche Herstellungskosten	19.845	
× Regionalfaktor	× 1,0	
× Alterswertminderungsfaktor (48 von 60 Jahren)	× 0,800	
= Gebäudesachwert (Garage)		15.876
3. Gebäudesachwert am Bewertungsstichtag		
Gebäudesachwert (1.) + Gebäudesachwert (2.)		285.488
Besonders werthaltige Außenanlagen		
1. Terrasse		
Regelherstellungskosten pro m ² (Wege- und Platzbefestigungen)	60	
× Fläche	× 30	
× Baupreisindex	× 177,9/100	
Außenanlagen wie Wohngebäude/Gebäudeart: 1.01.5.1		
Bewertungsstichtag: 2024		
= durchschnittliche Herstellungskosten	3.202	
× Regionalfaktor	× 1,0	
× Alterswertminderungsfaktor (28 von 40 Jahren)	× 0,700	
= Sachwert (Terrasse)		2.241
2. Schwimmbecken		
Regelherstellungskosten pro m ² (Schwimmbecken, normale Ausführung)	525	
× Fläche	× 52	
× Baupreisindex	× 177,9/100	
Außenanlagen wie Wohngebäude/Gebäudeart: 1.01.5.1		
Bewertungsstichtag: 2024		
= durchschnittliche Herstellungskosten	48.567	
× Reionalfaktor	× 1,0	
× Alterswertminderungsfaktor (18 von 30 Jahren)	× 0,600	
= Sachwert (Schwimmbecken)		29.140
Sachwert der besonders werthaltigen Außenanlagen (Terrasse + Schwimmbecken)		31.381
Der Sachwert übersteigt 10% des Gebäudesachwerts. (10% des Gebäudesachwerts i. H. v. 285.488 EUR = 28.549 EUR)		

Vorläufiger Sachwert			
Bodenwert		140.000	
+ Gebäudesachwert		285.488	
+ Sachwert Außenanlagen		31.381	
= vorläufiger Sachwert			456.869
Grundbesitzwert (Sachwert)			
Vorläufiger Sachwert		456.869	
× Wertzahl		× 1,072	
= Grundbesitzwert			489.763

- 46 **Zusammenfassend** lässt sich festhalten, dass das Sachwertverfahren von den drei vom BewG zur Verfügung gestellten Bewertungsverfahren das aufwändigste und von dem Bewertungsparametern unschärfste ist. In der Praxis trifft das Sachwertverfahren nicht immer ansatzweise den Verkehrswert. Auch dieses Verfahren basiert in weiten Teilen auf einer Datenbasis, die von den Gutachterausschüssen hierzu ermittelt wird.

4. Grundstücke im Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

- 47 Auf **Grundstücke im Betriebsvermögen** finden die vorgenannten Bewertungsverfahren uneingeschränkt Anwendung (§ 157 Abs. 3 i. V. m. § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Eine Einzelbewertung der Grundstücke erfolgt allerdings nur im Rahmen des Substanzwertes nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG. Bei allen anderen Methoden der Unternehmensbewertung (→ Rn. 156) ist der Wert der Einzelwirtschaftsgüter im Betriebsvermögen abgegolten.
- 48 Für **land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke**, auch solche, die in einem Betriebsvermögen enthalten sind, gelten hingegen besondere Bewertungsvorschriften (§ 157 Abs. 2 i. V. m. § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG). Die Bewertung von Grundstücken der Land- und Forstwirtschaft erfolgt nicht im Rahmen einer Flächeneinzelbewertung, sondern „inzident“ bei der Bewertung des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft mit seinen drei Teileinheiten: dem Wirtschaftsteil, den Betriebswohnungen und dem Wohnteil (§ 158 Abs. 3 BewG i. V. m. § 160 Abs. 1 BewG). Grundbesitzwert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist die Summe der drei Teileinheiten (§ 168 Abs. 1 BewG), also eigentlich der Wert der betrieblichen Einheit „Land- und Forstwirtschaft“.

IV. Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes

- 49 Gemäß § 198 BewG hat der Steuerpflichtige zusätzlich zu den vorgenannten – in Abhängigkeit von der Grundstücksart zwingenden – Bewertungsmethoden die Möglichkeit, einen **niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen**. Die Norm ist im Zuge des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 eingeführt worden als Reaktion auf die bundesverfassungsgerichtliche Anord-

nung⁶³ einer verkehrswertnahen Bewertung aller Vermögensarten und damit auch des Grundvermögens. Um Überbewertungsrisiken auszugleichen, die sich bei Bewertungen nach §§ 186 ff. BewG aufgrund fehlender Berücksichtigung wertmindernder individueller Umstände ergeben, soll der Steuerpflichtige den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts führen können.

Durch das Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz⁶⁴ wurde für Bewertungsstichtage ab dem 23.7.2021 der § 198 BewG um zwei weitere Absätze ergänzt. Ein niedriger gemeiner Wert kann nun unstreitig durch ein **Sachverständigengutachten** (§ 198 Abs. 2 BewG) oder durch den **Kaufpreis**, wenn dieser innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag erfolgt ist, (§ 198 Abs. 3 BewG) nachgewiesen werden. Gesetzlich stehen die beiden Nachweismöglichkeiten nebeneinander. U. E. unzutreffend räumt die Finanzverwaltung einem zeitnah zum Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis Vorrang gegenüber einem Sachverständigengutachten ein.⁶⁵ § 198 BewG gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einen niedrigen Wert nachzuweisen. Ihm obliegt die Darlegungs- und Beweislast. Es stellt sich bei Vorliegen eines Kaufpreises vielmehr die Frage, ob das Gutachten keine methodischen Fehler oder inhaltliche Mängel aufweist. Der Ansatz des Kaufpreises (außerhalb des Vergleichswertverfahrens) kann u. E. nur bei Nachweis des Steuerpflichtigen zur Anwendung kommen. Letztlich ist dies einem Antrag des Steuerpflichtigen gleich zu stellen. Nach GLE v. 7.12.2022⁶⁶ ist nicht mehr vorgesehen, das auch außerhalb der Jahresfrist im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommene Kaufpreise berücksichtigt werden können, wenn die maßgeblichen Verhältnisse gegenüber dem Besteuerungszeitpunkt unverändert geblieben sind.⁶⁷ Führt in der Praxis die steuerliche Grundbesitzbewertung nach dem Ertragswert oder Sachwertverfahren auf den Stichtag zu einem Grundbesitzwert von z. B. € 500.000 und verkauft der Erwerber das Grundstück kurze Zeit nach dem Stichtag für € 650.000 (oder der Schenker bzw. Erblasser hat es kurz vor dem Stichtag für € 650.000 gekauft), bleibt es bei der Bewertung mit dem nach §§ 186 ff. BewG ermittelten Wert (hier: € 500.000). Das Finanzamt kann sich in diesem Fall nicht auf den höheren Kaufpreis als Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer berufen. § 198 Abs. 3 eröffnet ausschließlich dem Steuerpflichtigen die Nachweismöglichkeit eines niedrigeren Wertes anhand des Kaufpreises.

Der Nachweis mittels **Sachverständigengutachten** kann nur geführt werden, wenn das Gutachten entweder vom zuständigen Gutachterausschuss, von einem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder einem zertifizierten Bausachverständigen erteilt wird.⁶⁸ Insbesondere Verkehrswert-

⁶³ BVerfG 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

⁶⁴ GrStRefUG v. 16.7.2021, BGBl. I 2021, 2931.

⁶⁵ So GLE v. 7.12.2022, BStBl. I 2022, 1671, Rn. 11. Vgl. zum Diskussionsstand auch Lorenz, ZEV 2023, 141, 144.

⁶⁶ GLE v. 7.12.2022, BStBl. I 2022, 1671.

⁶⁷ So noch in ErbStR B 198 Abs. 4 Satz 2. Mit GLE v. 7.12.2022, BStBl. I 2022, 1671, Rn. 12, wird die Anwendung der R B 198 ErbStR nur noch für Bewertungsstichtage vor dem 23.7.2021 angeordnet. Hierzu kritisch, vgl. Lorenz, ZEV 2023, 141, 143, der auch weiterhin Kaufpreise außerhalb der Jahresfrist für einen Nachweis als möglich erachtet.

⁶⁸ Vgl. GLE v. 7.12.2022, BStBl. I 2022, 1671, Rn. 3 ff.

gutachten von Wirtschaftsprüfern, Immobilienmaklern oder ähnlichen Berufsgruppen, die zwar möglicherweise auch Sachnähe und Sachverstand auf dem Gebiet der Grundstückswertermittlung besitzen, sind somit nicht anerkannt.⁶⁹

- 52 Das Sachverständigengutachten unterliegt der **freien Beweiswürdigung** durch die Finanzverwaltung und ggf. die Finanzgerichte.⁷⁰ Daher kann die Finanzverwaltung das Gutachten auch ohne Gegengutachten zurückweisen, freilich nur wenn dieses methodische Fehler oder inhaltliche Mängel wie unzutreffende Wertansätze enthält.⁷¹ Es ist in der Praxis darauf hinzuweisen, dass die Finanzämter über eigene Bausachverständige verfügen, die die Sachverständigengutachten durchaus auch inhaltlicher Prüfung unterziehen können.

V. Verfahrensrecht

- 53 Bei Vorliegen eines steuerbaren Tatbestandes (→ Rn. 1 ff.) sind die für die Erbschaft- und Schenkungsteuer maßgeblichen Grundbesitzwerte gesondert festzustellen (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG). Dies bedeutet, dass das **Erbschaft- und Schenkungsteuerfinanzamt** nach Eingang der Anzeige über den Erwerb (§ 30 ErbStG) oder der Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung das für die Feststellung des Grundbesitzwertes gemäß § 152 Nr. 1 BewG örtlich zuständige **Lagefinanzamt** zur Durchführung eines Wertfeststellungsverfahrens auffordert. Das Lagefinanzamt wird sodann den oder die Verfahrensbeteiligten i. S. d. § 153 BewG (in der Regel den Erwerber) zur Abgabe einer Feststellungserklärung über den Grundbesitzwert auffordern.

- 54 Handelt es sich um Grundstücke in einem **steuerlichen Betriebsvermögen**, fordert das Erbschaft- und Schenkungsteuerfinanzamt zunächst das **Betriebsfinanzamt** gemäß § 151 Abs. 1 Nr. 2, 3 BewG zur Einholung einer Feststellungserklärung des gemeinen Wertes für das betriebliche Vermögen auf. In der Regel fordert anschließend wiederum das Betriebsfinanzamt das **Lagefinanzamt** zur Durchführung eines Feststellungsverfahrens für die Grundbesitzbewertung auf. Ein gesondertes (und ggf. einheitliches) Feststellungsverfahren erfolgt nur, wenn die Feststellung für die Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer von Bedeutung ist (§ 154 Abs. 1 Satz 1 BewG). Die Entscheidung hierüber liegt im Ermessen des Finanzamtes, welches die Anforderung „nach unten“ ausspricht. Sofern Grundbesitz an einem Erbfall oder einer Schenkung beteiligt ist, ist diese Bedeutung in der Regel gegeben. Dies gilt selbst dann, wenn es letztlich, z. B. wegen Unterschreitens der persönlichen Freibeträge oder der Steuerfreiheit als Familienwohnheim, zu keiner Steuerfestsetzung kommt. Denn auch in diesem Fall kann das Finanzamt im Rahmen seines eigenen Ermessens ein Interesse daran haben, den Grundbesitzwert zunächst feststellen zu lassen, z. B. um zu entscheiden, ob die Höhe der persönlichen Freibeträge unterschritten ist.

⁶⁹ Vgl. auch BFH 10.11.2004 – II R. 69/01, BStBl. II 2005, 259.

⁷⁰ Knobel in Haus- und Grundbesitz in der Besteuerung Kapitel II. B. Rn. 639.

⁷¹ GLE v. 7.12.2022, BStBl. I 2022, 1671, Rn. 7 für Bewertungsstichtage ab dem 23.7.2021; zuvor: ErbStR. B 198 Abs. 3 Satz 2 f.

einstweilen frei

55

Bei Grundbesitz im gesamthänderisch gebundenen Vermögen einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** wird ebenfalls vom Erbschaftsteuerfinanzamt ein Feststellungsverfahren bei dem jeweils zuständigen Lagefinanzamt des Grundstücks angefordert. 56

Auch für die Feststellung von Grundbesitzwerten gilt die sog. **Basiswertregelung** (§ 151 Abs. 3 Satz 1 BewG). Danach können gesondert festgestellte Werte innerhalb einer Jahresfrist auch für weitere Feststellungen für dasselbe Grundstücke unverändert zugrunde gelegt werden, wenn sich die für die Erstbewertung maßgeblichen Stichtagsverhältnisse nicht wesentlich verändert haben. Wesentliche Änderungen beim Grundvermögen innerhalb eines Jahres sind in aller Regel nur denkbar, wenn das Grundstück selbst in der Zwischenzeit wesentliche Änderungen (z.B. durch Anbau oder Umbau) erfahren hat oder sich aktuellere Bewertungsparameter der Gutachterausschüssen wie Bodenrichtwert oder Liegenschaftszinssatz massiv verändert haben. 57

C. Steuerbefreiungen für Immobilien im Privatvermögen

I. Selbstgenutzte Immobilien („Familienheim“)

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a–4c ErbStG ist unter bestimmten Voraussetzungen und zugunsten eines engen Familienkreises der unentgeltliche Erwerb des sog. Familienheims von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. 58

1. Telos, Systematik und verfassungsrechtliche Bedenken des BFH

Die Regelungen zur Steuerbefreiung des sog. Familienheims sind erstmals durch das **Jahressteuergesetz 1997**⁷² zum 1.1.1997 in das ErbStG aufgenommen worden. Der Gesetzgeber sah damals Anlass, die Zuwendung des Familienheims zu privilegieren, da durch die Rechtsprechung des BFH die Schenkungsteuerpflicht von sog. unbenannten ehebedingten Zuwendungen klargestellt worden war.⁷³ Seitdem erfolgt die Beurteilung der Schenkungsteuerpflicht zwischen Ehegatten nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Gesetzgeber entdeckte daraufhin Bedarf, jedenfalls das eheliche Familienheim durch Einführung einer sachlichen Steuerbefreiung zu begünstigen. 59

Diese Steuerbefreiungen wirken als sachliche Steuerbefreiungen absolut, d. h. es erfolgt bei Erwerb eines privilegierten Familienheims weder ein Freibetragsverbrauch noch eine Zusammenrechnung mit Vorerwerben i. S. d. § 14 ErbStG für die Steuerprogression. Insbesondere kennt auch die Steuerbefreiung **keine Wertobergrenze**, so dass auch außerordentlich wertvolle Familienheime steuerfrei erworben werden können. 60

⁷² JStG 1997 v. 20.12.1996, BGBl. 1996 I 2049.

⁷³ Nach wiederholten Änderungen der Rechtsprechung zuletzt BFH 2.3.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366.

- 61 Diese umfassende Steuerbefreiung bietet auch entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten. Zu nennen sind neben „Serienübertragungen“ mehrerer Familienheim hintereinander insbesondere auch das Modell der sog. „**Familienheimschaukel**“, bei dem der Schenker seinem Ehepartner das Familienheim zunächst steuerfrei unentgeltlich überträgt und – ggf. nach Abwarten einer gewissen Schamfrist – von diesem entgeltlich zurückerwirbt. Im Ergebnis hat hierdurch der beschenkte Ehegatte den Gegenwert des Familienheims in Geld bekommen, ohne dass ein Freibetragsverbrauch oder eine Zusammenrechnung für die Progression bei ihm eingetreten wäre. Ertragsteuerliche Folgen zeitigt der Vorgang ebenfalls nicht, da zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke nicht der Spekulationssteuer unterliegen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG → § 16 Rn. 48) und Erwerbe zwischen Ehegatten von der Grunderwerbsteuer befreit sind (§ 3 Nr. 4 GrEStG → § 5 Rn. 66). Als Opportunitätskosten verbleiben daher nur die Notarkosten sowie die Kosten der Grundbuchumschreibung.
- 62 Diese Besonderheiten bei der sachlichen Steuerbefreiung haben dazu geführt, dass der BFH in neuerer Zeit eine deutlich **restriktivere Auslegung** der Tatbestandsmerkmale der §§ 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG, insbesondere aber der Nr. 4a vertritt.⁷⁴ Auch haben die Mitglieder des zuständigen II. Senats des BFH in verschiedenem Zusammenhang betont, dass sie die Regelungen über die vollständige Steuerbefreiung des Familienheims insgesamt für eine verfassungsrechtlich bedenkliche „Überprivilegierung“ halten, da dem verfassungsrechtlich gebotenen Schutz von Ehe und Familie auch ohne eine Vollbefreiung des Familienheims genüge getan sei.⁷⁵ Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der BFH bei sich bietender Gelegenheit einen Fall der Familienheimbefreiung dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorlegen könnte (Richtervorlage, Art. 100 Abs. 1 GG), nachdem sich das Bundesverfassungsgericht in seinem letzten Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17.12.2014⁷⁶ zur Steuerbefreiung für Familienheime – erwartungsgemäß – nicht geäußert hat.
- 63 Der Gesamtkomplex „**Steuerbefreiung des Familienheims**“ ist in drei Nummern des § 13 Abs. 1 ErbStG geregelt, die jeweils verschiedene Erwerbssituationen betreffen und leicht unterschiedliche Voraussetzungen haben. Nr. 4a betrifft die lebzeitige Schenkung des Familienheims zwischen Ehegatten. Nr. 4b betrifft den Erwerb des Ehegatten von Todes wegen, Nr. 4c betrifft den Erwerb von Abkömmlingen (Kinder und Kinder verstorbener Kinder) von Todes wegen; eine steuerbefreite lebzeitige Übertragung an Kinder sieht das Gesetz nicht vor.

2. Gemeinsame Voraussetzungen der Nr. 4a bis 4c und Rechtsfolge

- 64 Kernvoraussetzung der Steuerbefreiung ist das Familienheim, vom Gesetz definiert als im Inland, der EU oder dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) belegenes bebautes Grundstück i. S. d. § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 des Bewertungsgesetzes, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken ge-

⁷⁴ BFH 18.7.2013 – II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051.

⁷⁵ Vgl. auch BFH 18.7.2013 – II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051.

⁷⁶ BVerfG 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.