Vorwort

Die Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und das Interesse an der Erbschaftsteuer haben in den letzten Jahren stetig zugenommen. Die Werte des steuerpflichtig übertragenen Vermögens und damit die Belastung mit Erbschaft-/Schenkungsteuer haben sich (deutlich) erhöht. Insbesondere die Vorlage des Freistaates Bayern an das Bundesverfassungsgericht (1 BvL 1/23) und eine Verfassungsbeschwerde (1 BvR 804/22) sowie die spätestens seit dem Frühjahr 2026 wieder aufgeflammte Debatte über die gerechte Ausgestaltung des Besteuerungszugriffs haben das ErbStG zunehmend in den Fokus der öffentlichen Debatte gerückt.

Wohin diese Diskussionen führen werden und wie das Bundesverfassungsgericht in den beiden genannten Verfahren entscheiden wird, ist bei der Fertigstellung dieser 5. Auflage noch nicht absehbar.

Ungeachtet dieser Unwägbarkeiten und des Umstandes, dass die Gesetzesänderungen seit der Vorauflage einen eher bescheideneren Umfang aufweisen, war die Zeit für eine Neuauflage dieses Buches aber gekommen. Herausgeber und Autoren haben ihr Möglichstes getan, die aktuelle Rechtslage sowie den Stand der Diskussionen zur aktuellen Gesetzeslage zu dokumentieren. Insbesondere galt es, die Veränderungen durch das MoPeG (insbesondere § 2a ErbStG) sowie diejenigen im Bereich der Schuldenkürzung (§ 10 Abs. 6 ff. ErbStG) darzustellen und eine Vielzahl neuer Verwaltungsanweisungen sowie finanzgerichtlicher Entscheidungen einzuarbeiten.

Veränderungen gab es auch im Autorenteam. Ausgeschieden ist Regierungsdirektor Christian Volquardsen, bei dem wir uns für die hervorragende Zusammenarbeit in den vergangenen Jahren sehr herzlich bedanken möchten. Als neue Mitautoren begrüßen wir ebenso herzlich Frau Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Fachanwältin für Steuerrecht Dr. Catarina Herbst, die die Kommentierung der §§ 31–35, 37 ErbStG und §§ 151–157 BewG von Christian Volquardsen übernommen hat, sowie Herrn Steuerberater Akram Juja, der die §§ 2 und 21 ErbStG von Dr. Riedel weiterführt.

Wir Herausgeber bedanken uns sowohl bei den beiden neuen Autoren sowie den altgedienten Mitarbeitern ganz herzlich für ihren Einsatz. Vielen Dank also an Frau Rechtsanwältin und Steuerberaterin Prof. Dr. Carmen Griesel, Herrn Rechtsanwalt Elmar Uricher und Herrn Dipl.-Finanzwirt (FH) Gerhard Sievert, LL.M.

Ohne unsere Lektorinnen Frau Marita Blaschko und Frau Claudia Schuster wäre auch diese Auflage niemals fertiggeworden. Auch Ihnen beiden daher herzlichen Dank! Und auch Frau Andrea Albers hatte als Verlagsleiterin wieder großen Anteil an der Entstehung des Buches. Vielen Dank auch dafür!

Bremen, Bonn, Düsseldorf, August 2026

Dr. Hanspeter Daragan

Raymond Halaczinsky

Dr. Christopher Riedel, LL.M

Inhaltsübersicht

Vorwort V
Autorenverzeichnis IX
Bearbeiterverzeichnis XI
Literaturverzeichnis XIII

ErbStG

Abschnitt 1: Steuerpflicht §§ 1–9 1

Abschnitt 2: Wertermittlung §§ 10–13d 315

Abschnitt 3: Berechnung der Steuer §§ 14–19a 841

Abschnitt 4: Steuerfestsetzung und Erhebung §§ 20–35 945

Abschnitt 5: Ermächtigungs- und Schlussvorschriften §§ 36–37a ... 1227

BewG

Erster Teil: Allgemeine Bewertungsvorschriften §§ 1–16 1251

Zweiter Teil: Besondere Bewertungsvorschriften §§ 17–18 1441

Erster Abschnitt: Einheitsbewertung 1441
A. Allgemeines §§ 19–32 1441
B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen §§ 33–67 1442
C. Grundvermögen §§ 68–94 1443
D. Betriebsvermögen §§ 95–109a 1444

Zweiter Abschnitt: Sondervorschriften und Ermächtigungen §§ 110–124 1507

Dritter Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Vermögen in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet §§ 125–137 1531

Vierter Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997 §§ 138–150 1531

Fünfter Abschnitt: Gesonderte Feststellungen §§ 151–156 1533

Sechster Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen für die Erbschaftsteuer ab 1. Januar 2009 1661
A. Allgemeines § 157 1661
B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen 1674
I. Allgemeines §§ 158–168 1680
II. Besonderer Teil 1687
a) Landwirtschaftliche Nutzung §§ 169–170 1687
b) Forstwirtschaftliche Nutzung §§ 171–172 1688
c) Weinbauliche Nutzung § 173 1689
d) Gärtnerische Nutzung § 174 1689
e) Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen § 175 1689
C. Grundvermögen 1690
I. Allgemeines §§ 176–177 1690
II. Unbebaute Grundstücke §§ 178–179 1702
III. Bebaute Grundstücke §§ 180–191 1710
IV. Sonderfälle §§ 192–197 1773
V. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts § 198 1806
D. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen §§ 199–203 1816

Siebenter Abschnitt: Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab 1. Januar 2022 1863
A. Allgemeines §§ 218–231 1863
B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen 1868
I. Allgemeines §§ 232–240 1868
II. Besondere Vorschriften 1873
a) Landwirtschaftliche Nutzung § 241 1873
b) Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzung § 242 1874
C. Grundvermögen 1874
I. Allgemeines §§ 243–245 1874
II. Unbebaute Grundstücke §§ 246–247 1875
III. Bebaute Grundstücke §§ 248–260 1876
IV. Sonderfälle §§ 261–262 1881
V. Ermächtigungen § 263 1881

Dritter Teil: Schlussbestimmungen §§ 264–266 1883

Anlagen zum Bewertungsgesetz (Auszug) 1893

Stichwortverzeichnis 1927

Autorenverzeichnis

Dr. Hanspeter Daragan
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Prof. Dr. Carmen Griesel
Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Düsseldorf

Raymond Halaczinsky
Rechtsanwalt, Ministerialrat im Bundesministerium der Finanzen a.D., Bonn

Dr. Catarina Herbst
Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht, Hamburg

Akram Juja
Steuerberater, Master of Science, Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.), Düsseldorf

Dr. Christopher Riedel, LL.M.
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Gerhard Sievert, LL.M.
Diplom-Finanzwirt (FH), Dozent an der Hochschule Meißen (FH), Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung, Meißen

Elmar Uricher
Rechtsanwalt, Konstanz

Bearbeiterverzeichnis[1]

Im Einzelnen haben bearbeitet:

ErbStG

§ 1
Prof. Dr. Carmen Griesel

§ 2
Akram Juja

§ 2a
Dr. Hanspeter Daragan

§ 3
Elmar Uricher

§§ 4, 5
Prof. Dr. Carmen Griesel

§ 6
Elmar Uricher

§§ 7, 8
Prof. Dr. Carmen Griesel

§ 9
Raymond Halaczinsky

§ 10
Elmar Uricher

§ 11
Raymond Halaczinsky

§ 12
Dr. Hanspeter Daragan

§ 13
Prof. Dr. Carmen Griesel

Vorbem. zu §§ 13a ff., §§ 13a, 13b, 13c
Dr. Christopher Riedel, LL.M.

§§ 13d–19
Raymond Halaczinsky

§ 19a
Dr. Christopher Riedel, LL.M.

§ 20
Raymond Halaczinsky

§ 21
Akram Juja

§ 22
Raymond Halaczinsky

§§ 23, 24
Prof. Dr. Carmen Griesel

§§ 26, 27
Raymond Halaczinsky

§§ 28, 28a
Dr. Christopher Riedel, LL.M.

§ 29
Elmar Uricher

§ 30
Raymond Halaczinsky

§§ 31–35, 37
Dr. Catarina Herbst

Anhang zu § 37
Raymond Halaczinsky

BewG

§§ 1–10
Dr. Hanspeter Daragan

§ 11, Anhang zu § 11
Dr. Christopher Riedel, LL.M.

§ 12
Dr. Hanspeter Daragan

§§ 13–16
Dr. Hanspeter Daragan

§§ 95–97, 99, 103, 109, 121
Dr. Christopher Riedel, LL.M.

Vorbem. zu §§ 151 ff., §§ 151–157
Dr. Catarina Herbst

1 Die Beiträge sind nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Vorbem. zu §§ 158 ff.
Raymond Halaczinsky

§§ 176–198
Gerhard Sievert, LL.M.

§§ 199–203
Dr. Christopher Riedel, LL.M.

§§ 264, 265
Raymond Halaczinsky

Literaturverzeichnis

Ballwieser/Hachmeister, Unternehmensbewertung, 6. Auflage 2021
Beisel/Klumpp, Der Unternehmenskauf, 7. Auflage 2016
Bonefeld/Kroiß/Tanck, Der Erbprozess, 6. Auflage 2023
Bonefeld/Wachter, Der Fachanwalt für Erbrecht, 4. Auflage 2024
Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, Loseblatt, 181. Auflage 2026, Stand Februar 2026
Brüggemann/Stirnberg, Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer, Handkommentar und Lehrbuch, 11. Auflage 2026
Damrau/Tanck (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, 5. Auflage 2026
Erkis/Thonemann-Micker (Hrsg.), Beckscher Onlinekommentar ErbStG, 31. Edition, Stand 1.4.2026 (zit.: BeckOK ErbStG/*Bearbeiter*)
Fischer/Pahlke/Wachter, Erbschaftsteuergesetz (ErbStG), Kommentar, 8. Auflage 2023
Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz: GewStG, Kommentar, 11. Auflage 2023 (zit. Glanegger/*Bearbeiter*)
Griesel/Mertes/Riedel, Die Besteuerung komplexer Kapitalanlagen in der Vermögensanlage und -nachfolge, 2008
Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 85. Auflage 2026
Halaczinsky/Riedel, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009
Hau/Poseck (Hrsg.), Beckscher Onlinekommentar zum BGB, 78. Edition, Stand 1.5.2026 (zit.: BeckOK BGB/*Bearbeiter*)
Hopt, Handelsgesetzbuch: HGB, 45. Auflage 2026
Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt, 107. Aktualisierung, Stand März 2026
Klein, Abgabenordnung: AO, Kommentar, 19. Auflage 2025
Kreutziger/Schaffner/Stephany, Bewertungsgesetz: BewG, Kommentar, 6. Auflage 2024
Loose, Erbschaftsteuer, 6. Auflage 2025
Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG, 19. neu bearb. Auflage 2025
Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, Loseblatt, 109. Aktualisierung, Stand April 2026
Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: BGB. Bd. 11: Erbrecht, 10. Auflage 2026 (zit. MüKo/*Bearbeiter*)
Preißer/Seltenreich/Königer/Vosseler (Hrsg.), Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsgesetz, Kompakt-Kommentar, 5. Auflage 2026
Riedel (Hrsg.), Praxishandbuch Unternehmensnachfolge, 3. Auflage 2021
Riedel, Steuern beim Erben und Schenken, 2024
Rißmann (Hrsg.), Die Erbengemeinschaft, 4. Auflage 2024
Rössler/Troll, Bewertungsgesetz: BewG, Loseblatt-Kommentar, 40. Auflage, Stand Oktober 2025
Schmidt, K., Einkommensteuergesetz: EStG, Kommentar, 44. Auflage 2025
Soergel/Siebert, Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen: BGB (zit.: Soergel/*Bearbeiter*)

Band 21: Erbrecht 1 §§ 1922–2063 BGB, 13. Auflage 2002
Band 22: Erbrecht 2 §§ 2064–2273 BGB, §§ 1–35 Beurkundungsgesetz, 13. Auflage 2003
Band 23: Erbrecht 3 §§ 2274–2385 BGB, 13. Auflage 2002
Stenger/Loose, Bewertungsrecht, BewG, ErbStG, GrStG, Kommentar, Loseblatt, 179. Aktualisierung, Stand April 2026
Uricher (Hrsg.), Erbrecht, 5. Auflage 2023
Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, 190. Aktualisierung, Stand Mai 2026
Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, 71. Auflage 2026, Stand: 30. November 2025
Viskorf/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar, 7. Auflage 2023 (zit. Viskorf/*Bearbeiter*)
von Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen: BGB. Band 5: Erbrecht, Neubearbeitung 2021
v. Oertzen/Loose/Stalleiken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG, Kommentar, 3. Auflage 2024
Wilms/Jochum, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, 142. Aktualisierung, Stand Mai 2026

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)

vom 17.4.1974, BGBl I, 933, BGBl III 611–8–2–2

In der Fassung der Bekanntmachung vom 27.2.1997, BGBl I, 378

Zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) vom 2.12.2024, BGBl I Nr. 387

Abschnitt 1
Steuerpflicht

§ 1 Steuerpflichtige Vorgänge

(1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) unterliegen

1. **der Erwerb von Todes wegen;**
2. **die Schenkungen unter Lebenden;**
3. **die Zweckzuwendungen;**
4. **das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 bestimmten Zeitpunkt.**

(2) Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden.

Übersicht: Rdn

A. Allgemeines ... 1
B. Tatbestand ... 3
I. Abs. 1 Nr. 1–3 ... 3
II. Abs. 1 Nr. 4 ... 5
1. Rechtsfähige inländische Stiftung ... 6
2. Wesentliches Familieninteresse ... 10
3. Dreißig-Jahreszeitraum ... 17
4. Familienverein ... 19
III. Abs. 2 ... 20
C. Verfahrensfragen und Prozesstaktik ... 22

Literaturhinweise:

Bisle, Zukünftige Regelungen des Stiftungsrechts werfen ihre Schatten voraus, NWB 2021, 2285; *Brechmann*, Anfall der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei der Änderung des Destinatärkreises einer Familienstiftung, ZEV 2025, 84; *Daragan*, Die Stiftung und die Familienstiftung des Erbschaftsteuergesetzes, ZErb 2017, 1; *Daragan*, Die Zurechnung des Vermögens und der Erträge einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung, DB 2011, 2223; *Härtling/Tolksdorf*, Besteuerung in- und ausländischer Familienstiftungen aus deutscher Sicht, IStR 2023, 717; *Jülicher*, Die ausländische Familienstiftung des ErbStG im Umbruch, ZErb 2015, 357; *Wachter*, Deutsche Ersatzerbschaftsteuer und ausländische Familienstiftungen, DB 2023, 17; *Wassermeyer*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen und Trusts aus deutscher Sicht, FR 2015, 149; *Windeknecht*, Die Doppelstiftung und weitere Nachfolgestrukturen, NWB 2021, 1326.

A. Allgemeines

1 § 1 ErbStG enthält eine abschließende Aufzählung der steuerpflichtigen Tatbestände, die – mit Ausnahme der Nr. 4 – in den nachfolgenden §§ 3–8 ErbStG näher erläutert werden. Die Norm regelt damit die **sachliche Steuerpflicht**, während § 2 ErbStG die persönliche Steuerpflicht normiert. Das Gesetz knüpft regelmäßig an die bürgerlich-rechtlichen Regeln und Erwerbsvorgänge an.
Eine Sonderstellung nimmt Nr. 4 ein, der im Jahr 1974 nachträglich eingefügt wurde, um Besteuerungslücken bei **Stiftungen** zu schließen. Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG knüpft nicht an einen Erwerbsvorgang an, sondern ähnelt einer Vermögens- bzw. Substanzbesteuerung, indem eine alle 30 Jahre wiederkehrende Steuerpflicht auf Ebene der Stiftung vorgesehen ist. Es wird in einem wiederkehrenden Turnus der Generationenwechsel und eine damit verbundene Übertragung auf zwei Kinder unterstellt (vgl. § 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG). Dadurch soll verhindert werden, dass das Vermögen der Stiftung dauerhaft einer Besteuerung entzogen wird. Diese sog. **Ersatzerbschaftsteuer** oder **Erbersatzsteuer** ist in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG abschließend geregelt. Die Verfassungsmäßigkeit der Norm wurde für Familienstiftungen vom BVerfG bestätigt,[1] obwohl sie entgegen der Systematik des Erbschaftsteuerrechts nicht an die Bereicherung der von der Stiftung begünstigten Personen anknüpft.[2]

2 Die Norm verdeutlicht die gesetzgeberische Absicht nach einer weitestgehenden Gleichstellung von Schenkungen und **Zweckzuwendungen** mit den Erwerben von Todes wegen. Dieses Gleichstellungsgebot rechtfertigt jedoch keine pauschale Gleichstellung von Schenkungen und Erwerben von Todes wegen. Regeln beispielsweise Doppelbesteuerungsabkommen – wie mit der Schweiz – nur Erwerbe von Todes wegen, lassen sich ihre Normen nicht auf Schenkungen unter Lebenden übertragen.

B. Tatbestand

I. Abs. 1 Nr. 1–3

3 Steuerpflichtig ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG das Vermögen, das der Steuerpflichtige von Todes wegen erwirbt (sog. Erbanfallsteuer). Der Nachlass als solcher unterfällt nicht der Erbschaftsteuer. Der Erwerb kann sich per Gesetz, Testament oder Vertrag vollziehen. Es genügt auch die Werterhöhung eines bereits vorhandenen Vermögensbestandteils (z.B. bei einem Gesellschaftsanteil). Voraussetzung ist eine **Bereicherung** des Erwerbers und der damit verbundene Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, der der Besteuerung unterliegt. Die §§ 3 und 4 ErbStG definieren dabei im Einzelnen, was – auch über die zivilrechtlichen Definitionen und den unmittelbaren Zusammenhang mit dem Nachlass hinaus (z.B. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) – als Erwerb von Todes wegen gilt.

---

1 BVerfG v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.
2 *Meincke/Hannes/Holtz*, § 1 Rn 16.

Die nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerpflichtigen Schenkungen unter Lebenden werden von dem Katalog des § 7 ErbStG näher bestimmt. Zu nennen ist vor allem die Schenkung i.S.d. §§ 516 ff. BGB, die einen Unterfall der freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) darstellt. Die **Schenkung auf den Todesfall** (§ 2301 BGB) wird steuerlich dem Erwerb von Todes wegen zugeordnet, § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Arten der Zweckzuwendung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG werden von § 8 ErbStG erläutert. Kennzeichen einer Zweckzuwendung ist dabei, dass Vermögen mit der Verpflichtung zugewendet wird, es für einen bestimmten fremden Zweck zu verwenden. Es entsteht eine getrennte Vermögensmasse, die weder dem Geber noch dem Empfänger zusteht und damit – ohne die Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG – unversteuert bliebe. 4

II. Abs. 1 Nr. 4

Das Vermögen einer nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG **inländischen** Familienstiftung unterliegt alle 30 Jahre einer Ersatzerbschaftsteuer, wenn es sich in dem maßgebenden Besteuerungszeitpunkt (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) um eine **Familienstiftung** handelt, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet wurde. Die Erstausstattung einer Stiftung mit Vermögen wird demgegenüber nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG bzw. § 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 ErbStG i.V.m. § 15 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG besteuert. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG regelt die Besteuerung bei Aufhebung oder Auflösung einer Stiftung (vgl. § 7 ErbStG Rdn 146). (Zur Zustiftung als Schenkung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG siehe § 7 ErbStG Rdn 140). 5

1. Rechtsfähige inländische Stiftung

Als Stiftungsform kommt allein die **rechtsfähige Stiftung** i.S.v. §§ 80 ff. BGB i.V.m. den Landesstiftungsgesetzen in Betracht, die einen vom Stifter näher bestimmten Zweck mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens auf Dauer fördern soll. Nicht erfasst werden sog. rechtlich unselbstständige **Treuhandstiftungen**, die durch privatrechtlichen Vertrag ohne staatliche Genehmigung gegründet werden und mangels Rechtsfähigkeit nicht über eigenes Vermögen verfügen können (siehe auch § 7 ErbStG Rdn 139).[3] § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gilt ebenfalls nicht für sog. **Stiftungs-GmbHs**, die trotz stiftungsähnlicher Ausgestaltung aufgrund ihrer Struktur als GmbH nicht unter die Erbersatzsteuer fallen.[4] Zur Vermeidung einer Erbersatzsteuer kann daher auf diese Gestaltungsformen zurückgegriffen werden. 6

Es muss überdies eine inländische Stiftung mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland vorliegen, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Auf ausländische Familienstiftungen findet § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG keine Anwendung. Verwaltet ein Inländer im Stiftungsrat die im Ausland ansässige Stiftung, verbleibt es nach Ansicht 7

3 BFH v. 25.1.2017 – II R 26/16, BStBl II 2018, 199. Ausführlich dazu auch *Theuffel-Werhahn*, ZEV 2014, 14 ff.

4 Zu Trusts vgl. *Kraft*, NWB-EV 2020, 238.

der Finanzverwaltung regelmäßig bei einer inländischen Geschäftsleitung, auch wenn der Stiftungsrat die Verwaltung auf einen ausländischen Treuhänder übertragen hat.[5]

8 Wird eine ausländische Stiftung gewählt, um die Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu vermeiden, ist darauf zu achten, dass diese Stiftung zu keinem Zeitpunkt ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nach Deutschland verlegt.[6] Eine inländische Geschäftsleitung – und damit eine Erbersatzsteuerpflicht der Stiftung – soll nach Ansicht der Finanzverwaltung bereits dann gegeben sein, wenn im Stiftungsrat Inländer vertreten sind, die die Stiftung verwalten.[7] Gleichzeitig ist darauf zu achten, dass die ausländische Stiftungsstruktur im Inland anerkannt wird. Denn insbesondere bei ausländischen Stiftungsstrukturen, die für Zwecke der Steuerhinterziehung eingerichtet wurden, versagt die Rechtsprechung oftmals die Anerkennung und rechnet die Erträge und das Vermögen unmittelbar den Begünstigten zu.[8]

9 Bei einer rechtsfähigen Stiftung des Bürgerlichen Rechts handelt es sich um eine verselbstständigte Vermögensmasse, die ihren vom Stifter bindend festgelegten Zweck dauerhaft durch Einsatz ihres Stiftungsvermögens verwirklicht. Dem **Stifterwillen** kommt daher entscheidende Bedeutung für die Errichtung und Verwaltung der Stiftung zu. Die Errichtung einer Stiftung erfolgt durch die staatliche Genehmigung des **Stiftungsgeschäftes**, in dem der **Stiftungszweck**, das auf die Stiftung zu übertragende Vermögen und die Stiftungsorganisation geregelt werden. Die Wahl des Stiftungszwecks wird allein durch das Verbot der Gemeinwohlgefährdung begrenzt, § 82 S. 1 BGB. Damit können Stiftungen mangels Gemeinwohlgefährdung insb. auch zum (alleinigen) Zwecke der Begünstigung der Familie des Stifters errichtet werden, so dass einer Anerkennung solcher Familienstiftungen auch keine landesrechtlichen Regelungen mehr entgegenstehen. Eine Grenze bildet dabei das „Verbot des Stiftens für den Stifter", wonach der Zweck der Stiftung nicht ausschließlich in einer Begünstigung des Stifters selbst liegen darf. Soll ein solcher Stiftungszweck gewählt werden, muss daher auf ausländische Stiftungsformen (z.B. in Liechtenstein) ausgewichen werden.

---

5 FinMin NRW v. 5.1.1971, DB 1971, 74 für eine schweizerische Stiftung.

6 Liegt der Verwaltungssitz der ausländischen Familienstiftung in Deutschland, handelt es sich aber um eine nichtrechtsfähige ausländische Stiftung, kommt eine Ersatzerbschaftsteuer ebenfalls nicht in Betracht, so der BFH in seiner Entscheidung vom 4.6.2025 – II R 30/22, BFH/NV 2025, 1674 für eine nichtrechtsfähige Schweizerische Stiftung mit Verwaltungssitz in Deutschland.

7 FinMin NRW v. 5.1.1971, DB 1971, 74; siehe auch *Werkmüller*, ZEV 1999, 138 f.

8 Vgl. OLG Düsseldorf v. 30.4.2010 – I 22 U 126/06, ZEV 2010, 528; FG Bremen v. 16.6.2010, EFG 2010, 1801; *Piltz*, ZEV 2011, 236; siehe auch *Daragan*, DB 2011, 2223.

2. Wesentliches Familieninteresse

Die Stiftung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG muss im Interesse einer oder bestimmter Familien errichtet werden. Das Merkmal „Familieninteressen" ist weit zu verstehen und erfasst alle Vermögensvorteile im weitesten Sinne,[9] die die Begünstigten aus dem Stiftungsvermögen erhalten, nicht nur die Bezugs- und Anfallsrechte. Dazu zählen auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Stiftungsvermögens, wie z.B. die Nutzung der stiftungseigenen Immobilie zu Wohnzwecken, der Einsatz des Personals der Stiftung für Arbeiten im Rahmen des eigenen Hausstandes oder – bei einer Stiftung mit Kunstbesitz – der Vorteil, von dem Kunstbesitz umgeben zu sein.[10] Bloße mittelbare nicht messbare Vorteile, die reflexartig aus der Verwaltung des Stiftungsvermögens resultieren, reichen nach Ansicht des BFH – ebenso wie die unmittelbaren Vorteile aus der privaten Nutzung des Stiftungsvermögens, den Stiftungserträgen und dem Vermögensanfall bei Stiftungsauflösung – aus.[11] 10

Der **Familienbegriff** ist in Anlehnung an § 15 AO grds. weit zu fassen und nicht auf den Ehegatten und die Kinder zu beschränken. Auch Pflege- und Adoptivkinder zählen zu den Angehörigen i.S.v. § 15 AO und können damit Begünstigte sein.[12] Zu beachten ist, dass die Angehörigeneigenschaft des Ehegatten mit Scheidung nicht endet (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 AO) mit der Folge, dass bei Begünstigung des geschiedenen Ehepartners weiterhin eine Familienstiftung vorliegen kann. Da § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch die Begünstigung mehrerer Familien erlaubt, kann bei einem Streit darüber, ob es sich bei entfernten Verwandten noch um Mitglieder einer Familie handelt, ggf. auf den Zweck, weitere Familien zu begünstigen zu wollen, Bezug genommen werden. 11

Um eine Familienstiftung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG handelt es sich jedoch nach dem Gesetzeswortlaut erst dann, wenn die Stiftung **wesentlich** im Interesse einer oder mehrerer Familien errichtet wird. 12

Diese Voraussetzung ist nach Ansicht der Finanzverwaltung[13] immer dann erfüllt, wenn nach ihrer **Satzung** der **Stifter**, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind (**Destinatäre**), § 15 Abs. 2 AStG. Die Bezugsberechtigung erfasst dabei die laufenden Erträge aus der Stiftung während die Anfallsberechtigung die Aufteilung des Stiftungsvermögens bei Auflösung der Stiftung regelt, der damit wertmäßig eine besondere, wenn auch zeitlich nachgelagerte Bedeutung zukommen kann. Beläuft sich die Bezugs- oder Anfallsberechtigung auf lediglich mehr als ein Viertel, muss zusätzlich ein **wesentliches Familieninteresse** bestehen. Die Höhe der Bezugsberechtigung soll sich dabei allein nach den Angaben der Satzung bestim-

9 R E 1.2 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019.
10 R E 1.2 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2019.
11 BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.; anders noch die Vorinstanz, FG Berlin-Brandenburg v. 5.9.2007 – 14 K 5016/03 B, EFG 2008, 470.
12 A.A. für Pflegekinder und Personen i.S.v. § 15 Abs. 2 AO Viskorf/*Viskorf*, ErbStG, § 1 Rn 13.
13 R E 1.2 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019.

men.[14] Auf eine Thesaurierung von Erträgen durch die Stiftung kommt es danach ebenso wenig an wie darauf, ob tatsächlich Ausschüttungen vorgenommen wurden.[15] In Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH[16] soll es für das zusätzlich geforderte wesentliche Familieninteresse genügen, wenn sich derartige Nutzungs- und Zugriffsmöglichkeiten aus der Natur des Stiftungszwecks oder aufgrund des Einflusses der Familie auf die Geschäftsführung ergeben.[17] Auf ein tatsächliches Gebrauchmachen komme es nicht an. Ein wesentliches Familieninteresse kann danach z.B. gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat.[18] Es sind darunter alle Vermögensvorteile im weitesten Sinne zu verstehen, die die begünstigten Familien aus dem Stiftungsvermögen ziehen (z.B. die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung der Stiftungsimmobilie zu Wohnzwecken oder der Einsatz von Stiftungspersonal zu privaten Zwecken).[19]

13 Während die Finanzverwaltung als Mindestvoraussetzung für eine Familienstiftung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Bezugs- oder Anfallsberechtigung von 25 % nach der Satzung verlangt und damit die bloße Gewährung tatsächlicher Vorteile allein nicht genügen lässt, stellt die Rechtsprechung[20] nicht auf derart starre Beteiligungsgrenzen ab. Es reicht danach aus, wenn nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft den begünstigten Familien ermöglicht werden soll, das Stiftungsvermögen zu nutzen und die Erträge abzuschöpfen (wertende Gesamtschau). Auf eine formale Einsetzung als Destinatäre kommt es bei dieser Gesamtbetrachtung nicht an. Diese Berechtigung kann sich vielmehr auch allein aus dem Stiftungszweck oder aber – bei mehreren Stiftungszwecken – aus dem Einfluss der Familien auf die Geschäftsführung der Stiftung ergeben. Kann die begünstigte Familie maßgeblich die Verwendung der Stiftungsmittel und damit die Geschäftsführung beeinflussen, handelt es sich nach der Rechtsprechung um eine Familienstiftung. Die Ausschüttung der wesentlichen Erträge an die Familienmitglieder stellt dabei ein Indiz für das tatsächliche Vorliegen einer solchen Einflussnahmemöglichkeit dar ebenso wie die Besetzung von Positionen im Stiftungsvorstand.

14 Dagegen kann es nicht entscheidend auf die tatsächlichen Ausschüttungen ankommen.[21] Denn auch eine vollständige Thesaurierung der Stiftungserträge kann im Interesse der begünstigten Familien liegen und wesentlich durch die Einfluss-

14 R E 1.2 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.
15 R E 1.2 Abs. 2 S. 4 f. ErbStR 2019; a.A. noch R 2 Abs. 2 S. 4 ErbStR a.F.
16 BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl II 1998, 114.
17 R E 1.2 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2019.
18 R E 1.2 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2019.
19 R E 1.2 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2019.
20 BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl II 1998, 114; BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898, Vorinstanz FG Berlin-Brandenburg v. 5.9.2007 – 14 K 5016/03 B, EFG 2008, 470; s.a. *Moench/Weinmann*, § 1 Rn 15 unter Verweis auf die rein qualitative Betrachtung der Rechtsprechung.
21 So BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898 für den Fall des fehlenden Bedingungseintritts.

nahme der Familienmitglieder herbeigeführt werden. Eine Einstufung als Familienstiftung kann nicht allein von der Ausschüttungspolitik der Stiftung abhängen. Anderenfalls ließe sich durch eine gezielte Thesaurierung von Erträgen die von der Finanzverwaltung verlangte Untergrenze einer Bezugsberechtigung von 25 % und damit das Entstehen einer Familienstiftung vermeiden, was nicht mit dem Gesetzeswortlaut in Einklang zu bringen ist, der auf die Errichtung einer Stiftung im wesentlichen Interesse einer Familie abstellt.[22] Der Rückgriff des Gesetzgebers auf den unbestimmten Rechtsbegriff der „wesentlichen Interessen" eröffnet vielmehr den Weg zur wertenden Gesamtbetrachtung des BFH,[23] nach der auch ein isoliertes Abstellen auf die Satzung unangemessen erscheint. Sind nach der Satzung jedoch die Familienangehörigen zu mehr als 50 % bezugs- oder anfallsberechtigt, wird sich auch bei der nach der Rechtsprechung gebotenen Gesamtbetrachtung kaum die Einstufung als Familienstiftung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG verneinen lassen.

15 Die bloße Bezeichnung als Familienstiftung in der Satzung reicht bei dieser gebotenen Gesamtbetrachtung folglich nicht aus. Es kommt vielmehr entscheidend auf den in der Satzung objektiv erkennbar zum Ausdruck gebrachten und vom Stifter verfolgten Zweck an.[24] Ist eine in die Satzung aufgenommene Begünstigung der Familienangehörigen nur rein theoretischer Natur (z.B. weil die Bedingungen für den Eintritt der Begünstigung faktisch nicht erfüllt werden können), handelt es sich trotzdem um eine Familienstiftung, wenn ansonsten die Anforderungen des BFH erfüllt sind.[25] Es genügt aber nicht, wenn eine Stiftung nach dem jeweiligen Landesstiftungsrecht als Familienstiftung eingestuft wird.[26] Denn Familienstiftung im Sinne der Landesstiftungsgesetze sind nicht deckungsgleich mit Familienstiftungen i.S.v. § 1 Abs. 4 Nr. 1 ErbStG (vgl. z.B. § 13 Bremer Stiftungsgesetz).[27]

16 Soll eine Erbersatzsteuer vermieden werden, ist daher darauf zu achten, dass die Stiftung weder unter Zugrundelegung der Anforderungen der Rechtsprechung noch der Finanzverwaltung als Familienstiftung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eingestuft werden kann. Vorsicht ist vor diesem Hintergrund auch bei nachträglichen Satzungsänderungen oder Wechsel in der Geschäftsführung geboten, damit diese nicht unabsichtlich erst eine (neue) Familienstiftung entstehen lassen.[28]

22 Ebenso Viskorf/*Viskorf*, ErbStG, § 1 Rn 21.
23 BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl II 1998, 114.
24 BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.
25 BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898; a.A. noch FG Berlin-Brandenburg v. 5.9.2007 – 14 K 5016/03 B, EFG 2008, 470.
26 BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.
27 Zur (geplanten) bundeseinheitlichen Regelung des Stiftungsrechts vgl. *Bisle*, NWB 2021, 2285.
28 Dazu R E 1.2 Abs. 4 ErbStR 2019.

3. Dreißig-Jahreszeitraum

17 Damit eine Steuerpflicht gegeben ist, muss eine Familienstiftung in diesem Sinne innerhalb des gesamten Dreißig-Jahreszeitraums – gerechnet von dem ersten Übergang von Vermögen auf die Stiftung – vorliegen, § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die Erbersatzsteuer wurde erstmals zum 1.1.1984 erhoben für Stiftungen die bis einschließlich 1.1.1954 errichtet wurden, § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Besteuert wird das bei Ablauf der 30-Jahresfrist jeweils vorhandene Vermögen, das nach § 12 ErbStG i.V.m. §§ 1–16 BewG zu bewerten ist. Wie lange diese Vermögensgegenstände bereits zum Vermögen der Stiftung gehören, ist dagegen irrelevant. Steuerschuldner ist die Stiftung (§ 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Neben §§ 13 ff. ErbStG findet § 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG Anwendung, der den doppelten Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (2 x 400.000 EUR) gewährt und die Steuer nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I berechnet, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Erwerbs gelten würde. Damit wird im Ergebnis ein steuerpflichtiger Erwerb durch zwei Kinder fingiert.

18 Bei **Auflösung** der Familienstiftung oder **Umwandlung** in eine andere Stiftung (z.B. Unternehmensstiftung) entfällt eine Steuerpflicht innerhalb des 30-Jahreszeitraums.[29] Die Änderung des Stiftungscharakters soll nach Ansicht der Finanzverwaltung – ebenso wie die Aufnahme bislang nicht bezugs- oder anfallsberechtigter Familienmitglieder in den Kreis der Destinatäre, wenn bei bereits damaliger Zugehörigkeit der Destinatäre die Errichtung der Stiftung nach einer ungünstigeren Steuerklasse zu besteuern gewesen wäre (§ 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG) – erbschaftsteuerlich als Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stiftung anzusehen sein (vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG; zu den Fällen des Formwechsels siehe aber auch § 7 ErbStG Rdn 147).[30] Ganz im Gegensatz zu § 85 BGB, wonach eine Satzungsänderung nicht zu einem Rechtsträgerwechsel führt. Der Erwerb durch die neue Stiftung unterliegt einer Besteuerung nach der Steuerklasse des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem ursprünglichen Stifter (Erblasser oder Schenker), § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG,[31] wenn es sich nicht um eine gemeinnützige Stiftung handelt, deren Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG steuerbefreit ist.[32] Vor allem mit Blick auf einen ablaufenden 30-Jahreszeitraum sollte zur Steuervermeidung die Umwandlung in eine gemeinnützige Stiftung als Alternative überdacht und diese Möglichkeit von Anfang an in die Satzung aufgenommen werden. Die Aufhebung der bisherigen Stiftung wird demgegenüber nicht gesondert besteuert.[33] Die 30-Jahresfrist beginnt bei der neuen Stiftung erneut zu laufen. Eine Anrechnung der bei Errichtung der bisherigen Stiftung festgesetzten Steuer auf die im Zeitpunkt der Satzungsänderung festzusetzenden Erbschaftsteuer kommt nicht in Betracht.[34]

---

29 R E 1.2 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019.
30 R E 1.2 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.
31 R E 1.2 Abs. 4 S. 4 ErbStR 2019.
32 R E 1.2 Abs. 5 ErbStR 2019.
33 R E 1.2 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2019.
34 R E 1.2 Abs. 4 S. 8 ErbStR 2019.

4. Familienverein

§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gilt grds. für rechtsfähige **Familienvereine** entsprechend, die wesentlich im Interesse einer oder bestimmter Familien errichtet wurden, soweit ihre Mitgliedschaft in Parallele zu Stiftungen unvererblich (§ 38 BGB), und diese Vermögensbindung laut der Satzung Vereinszweck ist (§ 57 Abs. 1 BGB). 19

III. Abs. 2

Auf Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen finden – zur sprachlichen Vereinfachung – alle Normen des Erbschaftsteuergesetzes Anwendung, soweit sie nicht ausschließlich Sachverhalte regeln, die nur bei Erwerben von Todes wegen vorkommen. Aus diesem Grund gelten die §§ 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG (Nachlassverbindlichkeiten),[35] 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG (Pauschbetrag bei Erbanfallkosten), 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG (Rückfall von Vermögen an die Eltern),[36] 15 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse der Eltern bei Erwerben von Todes wegen) und 15 Abs. 3 ErbStG (Erwerbe aufgrund gemeinschaftlicher Testamente), 17 ErbStG (Versorgungsfreibetrag), 20 Abs. 6 S. 2 ErbStG (Haftung von Kreditinstituten), 27 ErbStG (Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens),[37] 33 Abs. 1 und 2 ErbStG (Anzeigepflicht des Vermögensverwalters) für Schenkungen nicht.[38] Dies stellen Ausnahmen von dem innerhalb des Erbschaftsteuergesetzes geltenden grundsätzlichen Gleichbehandlungsgebot von Schenkungen unter Lebenden und Erwerben von Todes wegen dar, die aufgrund des Regel-Ausnahmeverhältnisses von § 1 Abs. 2 ErbStG in jedem Einzelfall einer über den Wortlaut hinausgehenden besonderen Begründung bedürfen. Zwar hat das FG Nürnberg[39] § 17 ErbStG im Wege einer teleologischen Extension auf die Besteuerung einer Abfindung für einen Erb- bzw. Pflichtteilsverzicht gem. § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG unter Hinweis auf die besondere Nähe zu einem Erwerb von Todes wegen für anwendbar erklärt. Gleichwohl handelt es sich im entschiedenen Fall um eine besondere Konstellation (u.a. Abfindung in Form eines aufschiebend bedingten Rentenanspruchs), die sich nicht verallgemeinern lässt.[40] 20

Umgekehrt gibt es – ohne dass dies in Abs. 2 Erwähnung findet – auch Vorschriften, die nach ihrem Wortlaut nur für Schenkungen und lebzeitige Zweckzuwendungen gelten: §§ 7 Abs. 5 f. ErbStG (Beteiligung an einer Personengesellschaft bei Buchwertklausel oder übermäßiger Gewinnbeteiligung), 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a ErbStG (Schenkung des Familienwohnheims), 13 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. a 21

35 BFH v. 21.10.1981 – II R 176/78, BStBl II 1982, 83.
36 BFH v. 16.4.1986 – II R 135/83, BStBl II 1986, 622.
37 BFH v. 16.7.1997 – II B 99/96, BStBl II 1997, 625.
38 Siehe auch R E 1.1 ErbStR 2019.
39 FG Nürnberg v. 12.9.1989 – VI 408/84, EFG 1990, 65 (rkr.).
40 Dazu R E 1.1 S. 3 Nr. 7 ErbStR 2019.

ErbStG (Weitergabe von Pflegegeld), 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG (Unterhaltszahlungen), 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG (Gelegenheitsgeschenke).

C. Verfahrensfragen und Prozesstaktik

22 Die Abgrenzung, ob es sich um einen Erwerb von Todes wegen oder eine Schenkung handelt, ist nicht nur für die im Einzelfall anwendbaren Normen, sondern vor allem für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) von Bedeutung.

23 Bei Nachfolgegestaltungen im Zusammenhang mit Stiftungen sollte versucht werden, die Erbersatzsteuer weitestgehend zu vermeiden, soweit es der Sachverhalt zulässt. Anknüpfungspunkte sind hier das Ausweichen auf ausländische Stiftungen oder die Verneinung des Merkmals Familienstiftung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (sowohl aus Sicht der Rechtsprechung als auch der Finanzverwaltung). Vorsicht ist vor allem bei nachträglichen Änderungen der Satzung oder der tatsächlichen Geschäftsleitung geboten, um nicht unvorhersehbar in den Anwendungsbereich der Erbersatzsteuer zu fallen. Bei ausländischen Familienstiftungen i.S.v. § 15 Abs. 2 AStG nimmt § 15 Abs. 1 S. 2 AStG die Erbschaftsteuer bei der Zurechnung des Vermögens und des Einkommens der Stiftung an den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter, sonst bei den bezugs- oder anfallsberechtigten unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären, explizit aus.

24 Der Einsatz von Familienstiftungen ist im Rahmen von sog. **Doppelstiftungen** ein Gestaltungsinstrument für die **Unternehmensnachfolge**. Bei der Doppelstiftung beteiligt sich neben einer Familiengesellschaft, die mit Stimmmehrheit ausgestattet wird, auch eine gemeinnützige Stiftung an einer (Holding-)Gesellschaft. Bei hoher Nominalkapitalbeteiligung werden der gemeinnützigen Stiftung oftmals lediglich geringe bis keine Stimmrechte zugewiesen. Über die Familienstiftung können der Stifter und seine Familienangehörigen dauerhaft wesentlichen Einfluss auf die Unternehmensführung nehmen und Erträge zu ihren Gunsten nicht nur aus der Familienstiftung, sondern auch in den Grenzen des § 58 AO aus der gemeinnützigen Stiftung erwirtschaften.[41] Es darf sich bei der gewählten Gestaltung aber nicht um einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) handeln, was z.B. bei einer lediglich befristeten Vermögensüberlassung an die Stiftung der Fall sein könnte.

§ 2 Persönliche Steuerpflicht

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). Als Inländer gelten

41 Zur Doppelstiftung siehe *Windeknecht*, NWB 2021, 1326.

a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,
b) deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben,
c) unabhängig von der Fünfjahresfrist nach Buchstabe b deutsche Staatsangehörige, die
aa) im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
bb) zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen,
sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. Dies gilt nur für Personen, deren Nachlaß oder Erwerb in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der Steuerpflicht nach Nummer 3 ähnlichen Umfang zu einer Nachlaß- oder Erbanfallsteuer herangezogen wird,
d) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben;

2. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4, wenn die Stiftung oder der Verein die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat;
3. in allen anderen Fällen für den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes besteht oder einen Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes umfasst (beschränkte Steuerpflicht). Bei Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Nr. 4 des Bewertungsgesetzes ist es ausreichend, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung entsprechend der Vorschrift am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Wird nur ein Teil einer solchen Beteiligung durch Schenkung zugewendet, gelten die weiteren Erwerbe aus der Beteiligung, soweit die Voraussetzungen des § 14 erfüllt sind, auch dann als Erwerb von Inlandsvermögen, wenn im Zeitpunkt ihres Erwerbs die Beteiligung des Erblassers oder Schenkers weniger als ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft beträgt.

(2) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

Übersicht: Rdn

A. Allgemeines ... 1
B. Inlandsbegriff, Abs. 2 ... 3
C. Unbeschränkte Steuerpflicht, Abs. 1 Nr. 1 ... 4
I. Tatbestand ... 4
1. Allgemeines ... 4
2. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland ... 5
a) Wohnsitz ... 6
b) Gewöhnlicher Aufenthalt ... 9
3. Weggezogene deutsche Staatsangehörige ... 10
4. Deutsche Auslandsbedienstete ... 13
5. Zum Haushalt eines Auslandsbediensteten gehörende Angehörige ... 21

6. Unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ... 22
II. Maßgeblicher Zeitpunkt ... 25
1. Erwerbe von Todes wegen ... 26
2. Schenkungen unter Lebenden ... 29
III. Rechtsfolgen ... 30
D. Familienstiftungen ... 35
E. Beschränkte Steuerpflicht ... 37
I. Tatbestand ... 37
II. Rechtsfolgen ... 41
F. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht ... 47
I. Tatbestand ... 47
II. Rechtsfolgen ... 50
1. Besteuerung des erweiterten Inlandsvermögens ... 50
2. Ausnahme für im Ausland besteuertes Vermögen ... 56
G. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht ... 58
I. Grundsätzliches ... 58
II. Tatbestand ... 62
III. Rechtsfolgen ... 65
H. Doppelbesteuerungsabkommen ... 69
I. Gestaltungshinweise ... 72
J. Anhang zu § 2 ErbStG: Art. 37, 39 WÜD ... 76

Literaturhinweise:

Baßler, Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht beim Erwerb von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften, ZEV 2014, 469; *Daragan*, Personengesellschaften sind keine Steuersubjekte i.S. des Erbschaftsteuerrechts, weder als Erwerber noch als Schenker, ZEV 1998, 367; *Dautzenberg/Brüggemann*, EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer – Überlegungen zum deutschen Erbschaftsteuergesetz, insbesondere zum Betriebsvermögensfreibetrag, BB 1997, 123; *Dürrschmidt*, Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 III 1 ErbStG und Besteuerung in anderen Staaten, IStR 2012, 572, 576; *Geck*, Erbschaft- und schenkungsteuerpflichtige Erwerbe mit Auslandsberührung – der Regelungsbereich des § 2 ErbStG, ZEV 1995, 249; *Jochum*, Barbiers Erben – das Europarecht erreicht die Erbschaftsteuer, ZErb 2004, 253; *Kau*, Erbschaftsteuerliche Aspekte des Außensteuerrechts, UVR 2001, 13; *Kollenbroich/Juja*, Familienstiftungen: Eine kurze erbschafts- und ertragsteuerliche Würdigung – Teil I, ErbStB 2024, 43; *Lüdicke/Schulz*, Konzeptionelle Mängel des Antragsrechts auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 III ErbStG, IStR 2012, 417; *Noll*, Die persönliche Erbschaftsteuerpflicht im Überblick, DStZ 1995, 713; *Rennar*, Ansässigkeitsfiktion bei deutscher Staatsangehörigkeit in Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen – Anmerkungen zur „Fünf-Jahres-Regel" in DBA-Staaten, IWB 2020, 29; *Riedel*, Zur Abzugsfähigkeit von Pflichtteilslasten bei der Erbschaftsteuer – zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 22.7.2015, II R 15/14, MittBayNot 2016, 207; *Scheller/Bader*, Wie weit reichten die europarechtlichen Grundfreiheiten in der Erbschaftsteuer bei Drittlandsfällen, insbesondere gegenüber der Schweiz, ZEV 2011, 112; *Schmidt/Cortez*, Einführung in das internationale deutsche Erbschaftsteuerrecht, SteuerStud 2015, 99; *Schmidt/Cortez*, Überblick über das internationale deutsche Erbschaftsteuerrecht, PIStB 2015, 167; *Schulte/Sedemund*, Geplante Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes im Zuge des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG), BB 2011, 2080; *Stein*, Nießbrauchsrechte bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht: Problemlagen Besteuerung und Gestaltung beim verlängerten Vorbehaltsnießbrauch, ZEV 2020, 603; *Streck/Schwedhelm/Olbing*, Problemfelder des Erbschaftsteuerrechts (Teil I), DStR 1994, 1441; *Wachter*, Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, ErbStB 2004, 25; *Watrin/Kappenberg*, Internationale Besteuerung von Vermögensnachfolgen, ZEV 2011, 105; *Wohlschlegel*, Schenkungsteuerliche Behandlung der Vermögensübertragungen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern, ZEV 1997, 233.

A. Allgemeines

Entgegen der allgemein formulierten Überschrift regelt § 2 ErbStG nur einen Ausschnitt der persönlichen Steuerpflicht. Es geht um die internationale Abgrenzung des deutschen Steueranspruchs, also insbesondere um Fälle mit Auslandsberührung und die damit zusammenhängende Frage, welche Vermögensübergänge inwieweit der deutschen Erbschaftbesteuerung unterliegen. Nicht durch § 2 ErbStG geregelt wird aber beispielsweise die Frage, wer der Steuerschuldner ist (Zuwendender oder Erwerber, vgl. § 20 ErbStG). Die Qualifikation von Personengesellschaften als am Vermögensübergang Beteiligte wird mit Einführung des MoPeG[1] und Einführung des § 2a ErbStG im Rahmen des Kreditzweitmarktförderungsgesetz[2] neu geregelt (siehe Kommentierung zu § 2a ErbStG). Dies ist für die Ableitung der persönlichen Steuerpflicht von Bedeutung, da es auf der Zuwender- und auf Erwerberseite nach wie vor auf den Status der Gesellschafter ankommt, und zwar insoweit auf den jeweils anteilig zuzurechnenden Teils der Zuwendung unter Beteiligung der Gesellschaft.[3] 1

§ 2 Abs. 1 ErbStG unterscheidet dabei zwei unterschiedliche Anknüpfungspunkte, an deren Vorliegen das Bestehen bzw. der Umfang der persönlichen Steuerpflicht festzumachen ist: Während sich die unbeschränkte Steuerpflicht[4] nach der Inländereigenschaft der beteiligten Personen (Erblasser bzw. Schenker und Erwerber) richtet, spielt diese für die beschränkte Steuerpflicht[5] keine Rolle. Diese knüpft allein an die Qualifikation der übergehenden Vermögensgegenstände als Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG an. 2

Eine nicht in § 2 ErbStG geregelte Zwischenstufe bildet die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 4 AStG.

1 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl I 2021, 3436.

2 Gesetz zur Förderung geordneter Kreditzweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (Kreditzweitmarktförderungsgesetz) v. 22.12.2023, BGBl I 2023 Nr. 411

3 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 2 mit ausdrücklichen Hinweisen zur transparenten Behandlung von Personengesellschaften, denen also keine eigenständige Steuerrechtssubjekt-Qualität im erbschaftsteuerlichen Sinne zukommt – auch nicht für die Anwendung von § 2 ErbStG.

4 Legal definiert in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG, Definition eingefügt durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592.

5 Legal definiert in § 2 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG, Definition eingefügt durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592.

Der durch Gesetz v. 23.6.2017[6] (wieder) entfallene § 2 Abs. 3 ErbStG[7] eröffnete – für Erbfälle und Schenkungen nach dem 13.12.2011 und vor dem 25.6.2017 – in bestimmten Fällen eine Optionsmöglichkeit des beschränkt Steuerpflichtigen zur unbeschränkten Steuerpflicht. Dies sollte eine EU-rechtskonforme Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht bewirken, was aber – wie der EuGH mit Urteil vom 8.6.2016[8] klarstellte – nicht gelang. Die für den genannten Zeitraum geltenden Regeln sind unter Rdn 58 f. dargestellt.

B. Inlandsbegriff, Abs. 2

3 Da der Inlandsbegriff bei der Abgrenzung der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht i.S.v. § 2 Abs. 1 ErbStG verschiedentlich eine Rolle spielt, wird hier vorab § 2 Abs. 2 ErbStG kurz erläutert:
Inhaltlich entspricht die Erstreckung des deutschen Hoheitsgebietes auf den der Bundesrepublik vorgelagerten Festlandssockel (soweit dort die Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht und ausgebeutet werden) den §§ 132–137 BBergG.[9] Die Bedeutung dieser über den allgemeinen Sprachgebrauch hinausgehenden Ausdehnung des deutschen Territoriums ist in der Praxis jedoch äußerst gering, da der Festlandssockel kaum geeignet ist, dort einen festen Wohnsitz zu begründen bzw. zu haben. Auch die Begründung eines gewöhnlichen Aufenthalts i.S.v. § 9 AO ist dort zumeist ausgeschlossen. Theoretisch käme aber ggf. die Begründung einer auf dem Festlandssockel belegenen Betriebsstätte in Betracht.[10]

C. Unbeschränkte Steuerpflicht, Abs. 1 Nr. 1

I. Tatbestand

1. Allgemeines

4 § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterscheidet im Wesentlichen drei Gruppen von Personen, die der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen: die im Bundesgebiet Ansässigen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG), vor maximal fünf Jahren aus Deutschland weggezogene deutsche Staatsangehörige (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG) und bestimmte Auslandsbedienstete (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG).

---

6 BGBl I 2017, 1682, 1688.
7 Eingefügt durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592.
8 EuGH, Urt. v. 8.6.2016 – C-479/14, DStR 2016, 1360.
9 Gesetz v. 13.8.1980, BGBl I 1980, 1310, zuletzt geändert durch Gesetz v. 23.10.2024, BGBl I 2024, 323.
10 Vgl. im Übrigen *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 73.

Für andere als natürliche Personen kommt es gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG auf deren Sitz im Inland an.

2. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland

Unabhängig von ihrer jeweiligen Staatsangehörigkeit[11] gelten alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG – erbschaftsteuerrechtlich – als Inländer. Die Definitionen der Begriffe „Wohnsitz" und „gewöhnlicher Aufenthalt" richten sich nach §§ 8, 9 AO. 5

a) Wohnsitz

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Gerade vor dem Hintergrund, dass eine Person ohne Weiteres gleichzeitig mehrere Wohnsitze sowohl im In- als auch im Ausland besitzen kann,[12] sind die Anforderungen an die Begründung bzw. das Beibehalten eines inländischen Wohnsitzes sowohl nach Verwaltungsauffassung als auch aus der Sicht der Rechtsprechung eher gering.[13] So hat der BFH in einer viel zitierten Entscheidung eine im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Doppelhaushälfte, die nur wenige Wochen im Jahr (dies aber regelmäßig) zu Jagdaufenthalten genutzt wurde, als inländischen Wohnsitz angesehen.[14] Nach neuerer Rechtsprechung kann bereits das (regelmäßige) Übernachten die Begründung eines Wohnsitzes zur Folge haben.[15] Hat einer von zwei Ehegatten eine inländische Wohnung, wird – jedenfalls bei intakter Ehe – diese auch als inländischer Wohnsitz des anderen Ehegatten angesehen.[16] Ausnahmsweise soll dies aber nicht gelten, wenn der Ehepartner „nur einmal jährlich für wenige Wochen mit einem Kurzvisum einreist" und sich im Übrigen im Ausland aufhält. Melderechtliche Eintragungen sind kein Kriterium für das Vorliegen eines Wohnsitzes oder für das Vorliegen eines dauernden Aufenthaltes.[17] 6

Insgesamt ist bei der Subsumtion des § 8 AO vornehmlich auf objektive Merkmale im Besteuerungszeitpunkt abzustellen;[18] subjektive Elemente spielen inso- 7

11 BFH v. 18.4.1962 – II 272/60, BStBl III 1962, 276.

12 BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl II 1997, 447.

13 Vgl. *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 17; *Geck*, ZEV 1995, 249, 250.

14 BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl II 1989, 182.

15 BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909; BFH v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046.

16 Vgl. FG Hamburg v. 15.4.1994 – V 61/92, EFG 1994, 730, rkr; BFH v. 17.0.1995, I R 8/94, BStBl II 1996, 2.

17 FG Hamburg v. 12.4.2018 – 1 K 202/16, EFG 2018, 1079; BFH v. 27.4.1995 III R 57/93, BFH/NV 1995, 967; FG München v. 28.4.2022 VIII K 2802/17, DStRE 2023,1515(Ls.).

18 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 18.

fern – anders als beispielsweise bei der Auslegung des Begriffs „domicile" im anglo-amerikanischen Rechtskreis – keine entscheidende Rolle. Dies schlägt sich insb. auch im Rahmen der Frage, wo Kinder von Steuerinländern ihren erbschaftsteuerrechtlich maßgeblichen Wohnsitz haben, nieder: Während bei Kindern im Inland ansässiger ausländischer Staatsangehöriger ein mehrjähriger Auslandsaufenthalt – z.B. Schul- oder Studienaufenthalt – genügt, um einen inländischen Wohnsitz zu verneinen,[19] wird bei deutschstämmigen Kindern regelmäßig ein inländischer Wohnsitz bei den Eltern unterstellt, auch wenn das Kind sich im Rahmen seiner Ausbildung längere Zeit im Ausland aufhält.[20] Dies gilt natürlich umso mehr bei regelmäßigen Besuchen in der elterlichen Wohnung, die jedoch bei Kindern ausländischer Staatsangehöriger nur dann zu einem inländischen Wohnsitz führen, wenn sie mehrere Monate im Jahr andauern.[21]

Im Einzelfall sind allerdings stets genaue Feststellungen zu den konkreten Zeiträumen, in denen sich der (potenziell) Steuerpflichtige in einer bestimmten inländischen Wohnung aufgehalten hat, erforderlich. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Aufenthalte über bloße „Besuche" hinausgingen.[22]

8 Von der Definition des inländischen Wohnsitzes nach § 8 AO ist die Frage zu unterscheiden, ob der Bundesrepublik auch abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zusteht.[23] Im Einzelfall ist die abkommensrechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechts vorrangig, was aber nichts am Bestehen eines inländischen Wohnsitzes i.S.v. § 8 AO und der sich daraus ergebenden grundsätzlichen unbeschränkten Steuerpflicht ändert. Der abkommensrechtliche Wohnsitz im Ausland hat auf den inländischen Wohnsitz nach nationalem Recht keinen Einfluss.[24] Dies alles gilt allerdings nur bei Eingreifen eines tatsächlich bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens, fiktive Begrenzungen des Besteuerungsrechts kommen nicht in Betracht.[25]

---

19 Und zwar unabhängig von etwaigen Rückkehrabsichten, vgl. BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl II 2001, 294; BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl II 2001, 279.

20 Vgl. Nds. FG v. 10.10.2000, DStR 2001, 527, 528 m.w.N.

21 Vgl. BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl II 2001, 298; zu nur kürzeren Besuchen vgl. BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl II 2001, 282.

22 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 17 unter Hinweis auf BFH v. 17.7.2019 – II B 31/18, BFH/NV 2019, 1239; vgl. auch BFH v. 17.7.2019 – II B 29/18, IStR 2019, 942 und BFH v. 17.7.2019 – II B 30, 32–34/18, ZEV 2019, 655.

23 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 19.

24 BFH v. 13.10.1965 – I 410/61 U, BStBl III 1965, 738; Stenger/Loose/*Högl*, ErbStG, § 2 Rn 52; v. Oertzen/Loose/Stalleieken/*Schienke-Ohletz*, ErbStG, § 2 Rn 8.

25 BFH v. 24.1.2001 – I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402; ebenso FG Münster v. 10.6.2002 – 6 K 2529/99 E, DStRE 2003, 94, rkr.; anders noch FG Baden-Württemberg v. 4.10.1999, EFG 2000, 72.

b) Gewöhnlicher Aufenthalt

Seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen 9
aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 S. 1 AO). Der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts ist gegenüber dem des Wohnsitzes subsidiär. Die Frage, wo sich eine Person in diesem Sinne gewöhnlich aufhält, stellt sich also nur, wenn kein Wohnsitz in Deutschland besteht.[26] Nach der Rechtsprechung kann eine natürliche Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt jeweils nur entweder im Inland oder im Ausland haben.[27] Regelmäßig wiederkehrende Kur- oder Erholungsaufenthalte sind grds. nicht geeignet, einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland zu begründen.[28] Dies gilt selbst bei Aufenthalten von mehr als sechs Monaten, wenn diese ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken unternommen werden und nicht länger als ein Jahr dauern (§ 9 S. 3 AO).
Die praktische Bedeutung des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland für die Feststellung der unbeschränkten Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht ist in der Praxis als eher gering einzustufen.[29]

3. Weggezogene deutsche Staatsangehörige

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG unterwirft solche Erblasser/Schenker und 10
Erwerber der sog. erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht, die als deutsche Staatsangehörige ohne inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland gelebt haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben. In den Anwendungsbereich von § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG fallen daher nur solche Personen, die nicht (oder nicht mehr) bereits nach Buchstabe a als Inländer gelten. Nach h.M. kommt die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nur im Anschluss an die Aufgabe eines inländischen (Neben-)Wohnsitzes in Betracht. Die Aufgabe lediglich des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland genügt nicht.[30] Nach dem Wortlaut der Vorschrift („…, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben") führt die – auch nur kurzfristige – Wohnsitznahme in Deutschland zu einer Unterbrechung des in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG normierten Fünf-Jahres-Zeitraums;[31] die entsprechende Frist beginnt nach der (letzten) Aufgabe eines letzten inländischen Wohnsitzes jeweils neu zu laufen.[32] Ein zwischenzeitlicher gewöhnlicher Aufenthalt im Inland ist

26 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 20.
27 BFH v. 10.8.1983 – I R 241/82, BStBl II 1984, 11.
28 BFH v. 6.3.1968 – I 38/65, BStBl II 1969, 439; vgl. aber auch BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001; ebenso zuvor FG Köln v. 2.3.2010, EFG 2010, 921 m. Anm. *Korte*; BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001.
29 Vgl. auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 20 unter Hinweis auf BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001.
30 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 2 Rn 21.
31 Nach Art. 3 DBA USA gilt für den Wegzug in die USA eine Zehn-Jahres-Frist.
32 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 21.

hinsichtlich des Fristlaufs jedoch unschädlich.[33] Schließlich ist hinsichtlich der Fünf-Jahres-Frist darauf hinzuweisen, dass sich diese für deutsche Staatsangehörige, die in die USA wegziehen, auf zehn Jahre verlängert.[34]

11 Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht betrifft nur deutsche (Doppel-) Staatsangehörige nach dem Staatsangehörigkeitsgesetz.[35] Die deutsche Staatsangehörigkeit wird grds. durch Geburt, Legitimation oder Einbürgerung erworben. Da § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG stets anzuwenden ist, wenn die zu beurteilende natürliche Person (auch) die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt (unabhängig vom Bestehen weiterer Staatsangehörigkeiten),[36] kann eine solche doppelte Staatsangehörigkeit erhebliche Probleme mit sich bringen. Denn für die Beurteilung der persönlichen Steuerpflicht kommt es einzig und allein auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Steuerentstehung an. Eine danach erfolgende Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit kann insoweit wohl nicht als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO angesehen werden.[37]

12 Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht ist – trotz teilweise anders lautender Stimmen in der Literatur[38] – nach Auffassung des EuGH grundsätzlich nicht europarechtswidrig.[39] Zwar hatte der EuGH im Fall *van Hilten* zur Vermeidung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit zunächst gefordert, dass eine Doppelbesteuerung durch Steuergutschriften (oder auf ähnliche Weise) vermieden werden müsse. An dieser Forderung hat er jedoch nicht festgehalten und in der Entscheidung *Block* ausgeführt, dass eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuern zwischen den EU-Staaten nicht zwingend vermieden werden müsse.[40] Demzufolge dürfte auch die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG europarechtlich nicht zu beanstanden sein.[41]

4. Deutsche Auslandsbedienstete

13 Als Inländer gelten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG – unabhängig von der Fünf-Jahres-Frist nach Buchstabe b – deutsche Staatsangehörige, die zwar

33 Auch wenn während der Dauer dieses gewöhnlichen Aufenthalts natürlich unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG besteht; vgl. auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 2 Rn 21.

34 Zustimmungsgesetz v. 15.9.2000 (BGBl II 2000, 1170; BStBl I 2001, 110) zum Ergänzungsprotokoll v. 14.12.1998 zum DBA USA (BGBl II 2001, 62, 65; BStBl I 2001, 114).

35 Vom 22.7.1913, RGBl I 1913, 583, zuletzt geändert durch Gesetz v. 22.3.2024, BGBl I 2024 Nr. 104 – gültig ab 27.6.2024.

36 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 23.

37 Vgl. auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 22.

38 *Wachter*, ZErb 2005, 104, 108 f.

39 Vgl. EuGH v. 23.2.2006 – C – 513/03, DStR 2006, 309; Anm. *Jochum*, ZEV 2006, 463; vgl. auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 25.

40 Vgl. EuGH v. 12.2.2009 – C-67/08, DStR 2009, 373, 433.

41 Ebenso *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 25 unter Hinweis auf BFH v. 12.10.2022 – II R 5/20, BStBl II 2023, 659.

im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, für das sie aus einer inländischen öffentlichen Kasse Arbeitslohn beziehen.[42] Weitere Voraussetzung ist, dass sie in ihrem Wohnsitzstaat bzw. in dem Staat, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Steuerpflicht (i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) ähnlichen Umfang zu einer Nachlass- oder Erbanfallsteuer herangezogen werden (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG).

14 Auch die Inländereigenschaft nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG setzt zunächst die deutsche Staatsangehörigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen voraus.[43] Das Bestehen einer weiteren Staatsangehörigkeit ist – wie in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG – irrelevant, auch im Übrigen ist die Abgrenzung in beiden Fällen nach denselben Kriterien vorzunehmen. Die Definition der Begriffe „Wohnsitz" und „gewöhnlicher Aufenthalt" richtet sich auch hier nach §§ 8 und 9 AO. Ein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt schließt die Anwendung von § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG aus. Vorausgesetzt wird vielmehr ein Wohnsitz im Ausland.[44]

15 Bei dem Dienstverhältnis zu einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts muss es sich um ein aktives Dienstverhältnis handeln, Pensionäre fallen daher nicht unter den Anwendungsbereich der Norm.[45] Personen, die sich (lediglich) in einem Anstellungsverhältnis zu einer entsprechenden Körperschaft befinden, können aber sehr wohl erfasst sein.[46] Als inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG kommen inländische Gebietskörperschaften, wie Bund, Länder und Gemeinden, und Personalkörperschaften, wie Religionsgesellschaften, berufsständische Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie Zweckvermögen, Stiftungen und Anstalten, die aufgrund öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, in Betracht. Die Qualifikation als Körperschaft des öffentlichen Rechts richtet sich im Zweifel nach Bundes- bzw. Landesrecht.[47] Bei Unklarheiten ist die Sichtweise derjenigen Bundes- bzw. Landesbehörde maßgeblich, der die Aufsicht über die in Rede stehende Körperschaft zusteht.[48]

16 Ein (aktives) Dienstverhältnis i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG liegt nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige entweder staatliche Aufgaben wahrnimmt oder seine Dienste im Rahmen einer unmittelbaren privatwirtschaftlichen

42 Zu Sonderregelungen für EU-Bedienstete vgl. *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 90; sie gelten als im Heimatland ansässig; vgl. hierzu auch BFH v. 20.11.2024 – II R 38/21, DStR 2025, 836.

43 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 28.

44 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 29.

45 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 29.

46 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 29 nennt als Beispiel die (deutsche) Sekretärin einer Handelskammer; vgl. auch *Meßbacher-Hönsch*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 2 Rn 96.

47 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 29.

48 BFH v. 1.3.1951 – I 52/50, BStBl III 1951, 120.

Betätigung der Körperschaft des öffentlichen Rechts leistet. Im zuletzt genannten Fall muss es sich aber um eine unmittelbare privatwirtschaftliche Betätigung der Körperschaft handeln; das Dienstverhältnis zu einer von der Körperschaft beherrschten Unternehmung reicht selbst dann nicht aus, wenn es sich hierbei um eine Kapitalgesellschaft handelt, deren Stammkapital zu 100 % der Körperschaft des öffentlichen Rechts gehört.[49]

17 Arbeitslohn aus öffentlichen Kassen bezieht der Steuerpflichtige nur dann, wenn die Vergütung durch die Kasse einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gezahlt wird, die der Dienstaufsicht und der Prüfung durch die öffentliche Hand unterliegt.[50] Ob der Arbeitslohn von der Kasse derjenigen Körperschaft des öffentlichen Rechts gezahlt wird, zu der das Dienstverhältnis besteht, spielt indes keine Rolle. Entscheidend ist allein, dass es sich um die Kasse (irgendeiner) Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt und der Arbeitslohn auf der Grundlage eines im Besteuerungszeitpunkt tatsächlich (noch) bestehenden Dienstverhältnisses gezahlt wird.[51]

18 Weitere Voraussetzung für die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht von Auslandsbediensteten ist, dass sie in ihrem ausländischen Dienst- bzw. Wohnsitzstaat nur in einem der deutschen beschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zur Erbschaftsteuer herangezogen werden. Im Hinblick darauf, dass – jedenfalls nach den Grundsätzen des deutschen Erbschaftsteuergesetzes – oftmals bzw. regelmäßig eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht im Ausland besteht, ist das Tatbestandsmerkmal nicht abstrakt zu interpretieren. Vielmehr ist anhand des tatsächlichen Umfangs der im ausländischen Staat bestehenden Steuerpflicht zu entscheiden, ob eine Ähnlichkeit mit der Besteuerung nach Art der deutschen beschränkten Steuerpflicht vorliegt.[52]

19 Praktische Auswirkungen hat diese Orientierung am konkreten Einzelfall regelmäßig dann, wenn in dem ausländischen Dienststaat zwar grds. sämtliche dort ansässigen Personen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen, für ausländische Diplomaten jedoch nach Art. 39 Abs. 4 WÜD[53] (vgl. Anhang zu § 2 ErbStG, siehe Rdn 77) für das bewegliche Vermögen des im Ausland Bediensteten Steuerfreiheit besteht. Besteuert in einem derartigen Fall der ausländische Staat nur das dort belegene Inlandsvermögen, ist jedenfalls von einer Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG auszugehen.[54]

20 Die Inländereigenschaft nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG ist im Verhältnis zu derjenigen nach Nr. 1 S. 2 Buchst. b subsidiär, sie kann also nur eingrei-

49 BFH v. 1.3.1951 – I 52/50, BStBl III 1951, 129.

50 BFH v. 15.3.1968 –VI R 288/66, BStBl II 1968, 437.

51 BFH v. 15.3.1968 – VI R 288/66, BStBl II 1968, 437.

52 FG Düsseldorf v. 5.4.1978 – VII 274/77 E, EFG 1978, 440 zum hinsichtlich der Formulierung vergleichbaren § 1 Abs. 2 S. 2 EStG; *Konrad*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 2 Rn 52.

53 Wiener Übereinkommen v. 18.4.1961 über diplomatische Beziehungen, BGBl II 1964, 959 ff.

54 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 28.

fen, wenn seit der Aufgabe des letzten inländischen Wohnsitzes durch den Auslandsbediensteten mehr als fünf Jahre vergangen sind.[55]

5. Zum Haushalt eines Auslandsbediensteten gehörende Angehörige

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG erstreckt sich neben den Auslandsbediensteten selbst auch auf ihre Angehörigen, soweit diese deutsche Staatsangehörige sind und zum Haushalt des Auslandsbediensteten gehören. Für sie ist die Inländereigenschaft nach denselben Kriterien zu beurteilen wie für den Auslandsbediensteten selbst (vgl. Rdn 14), dies gilt auch für die Heranziehung zu einer ausländischen Erbschaftsteuer, die ihrem Umfang nach der Besteuerung nach der deutschen beschränkten Erbschaftsteuerpflicht ähnlich sein muss.[56] Bei der Abgrenzung der Haushaltsangehörigen von anderen Personen ist weniger auf § 15 AO abzustellen, sondern vielmehr auf Art. 37 Abs. 1 WÜD (vgl. Anhang zu § 2 ErbStG, siehe Rdn 76). Dieser spricht ausdrücklich von Familienmitgliedern, meint also insb. den Ehegatten und die Kinder, die zum Haushalt gehören.[57] 21

6. Unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG gelten auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, als erbschaftsteuerrechtliche Inländer. Wegen der Neuregelung auch von Personenvereinigungen – neben Personengesellschaften – durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz gelten seit 1.1.2024 Sonderregelungen. Soweit dieselben in einer ausländischen Rechtsform organisiert sind, richtet sich ihre Steuersubjektqualifikation zunächst nach einem Vergleich des ausländischen und des inländischen Privatrechts, bei dem auch die Regeln des IPR zu berücksichtigen sind. Subsidiär ist auch auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit abzustellen.[58] Die Definition der Begriffe „Sitz“ und „Geschäftsleitung“ ergibt sich aus § 11 bzw. § 10 AO. Demnach wird der Sitz nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag, Satzung oder vergleichbarem Organisationsstatut festgelegt. Die Geschäftsleitung ist demgegenüber als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung definiert, wobei die tatsächlichen Verhältnisse des einzelnen Falles maßgeblich sind. Soweit Sitz und Geschäftsleitung sich an unterschiedlichen Orten befinden, genügt für die Inländereigenschaft die Belegenheit eines von beiden im Inland. Die bisherige Rechtsprechung hat aufgrund der Geschäftsleitung der Stiftung die Steuerpflicht bei der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bejaht.[59] 22

55 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 28.
56 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 32.
57 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 32.
58 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 36.
59 Nds. FG v. 12.12.1969 – I 43/68, EFG 1970, 316 und Nds. FG v. 29.6.2022 – 3 K 87/21, EFG 2022, 1471, m. Anm. *Vorbeck* – Rev. BFH II R 30/22).

Der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt der Gesellschafter oder des Stifters spielt hingegen keine Rolle.

23 Körperschaften im Sinne der Vorschrift sind neben den privatrechtlichen (insb. Stiftungen und Kapitalgesellschaften) auch juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Ob und inwieweit insb. für die Letztgenannten eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG in Betracht kommt, spielt für die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht keine Rolle. Die Begriffe „Personenvereinigungen" und „Vermögensmassen" umfassen alle rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Vereine, Anstalten, Stiftungen, Zweckvermögen etc., die unter § 1 Abs. 1 KStG fallen.[60]

24 Ob auch Personengesellschaften in den Anwendungsbereich von § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG fallen, ist umstritten. Dagegen sprach, dass die Rechtsprechung[61] und auch die Finanzverwaltung davon ausgehen, dass nicht die Personengesellschaft als solche steuerpflichtig sein könne, sondern nur deren Gesellschafter.[62] Soweit man allerdings unterstellt,[63] dass die Auslegung des Begriffs „Erwerber" in § 20 ErbStG (Steuerschuldner) und in § 2 ErbStG nicht zwingend identisch sein muss, könnte man auch annehmen, dass zwar die Identität des Steuerschuldners anhand von § 20 ErbStG bestimmt und insoweit auf die einzelnen Gesellschafter abgestellt wird, es aber zur Klärung der Inländereigenschaft nicht auf diese ankommt, sondern auf den Sitz der Geschäftsleitung der Personengesellschaft. Diese Sichtweise scheint indes der erbschaftsteuerrechtlichen Charakterisierung von Personengesellschaften im Ergebnis nicht gerecht zu werden. Vielmehr ist richtigerweise auf die einzelnen Gesellschafter abzustellen, und zwar nicht nur für die Frage der Steuerschuldnerschaft, sondern auch für die Frage, ob die einzelnen Gesellschafter jeweils beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind. Dies entspricht auch der Sichtweise des BFH für den umgekehrten Fall der Schenkung von einer Gesamthandsgemeinschaft an einen Begünstigten. Auch hier werden die einzelnen Gesamthänder als Zuwendende aufgrund des „objektiven Umstandes der Entreicherung" angesehen. Durch das MoPeG und die Folgeänderungen, insbesondere die Einführung des neuen § 2a ErbStG durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz, ist die Qualifikation von Personengesellschaften im ErbStG völlig neu geregelt worden. Das wird für die Ableitung der persönlichen Steuerpflicht bedeuten, dass es – weiterhin – auf Zuwender- und auf Erwerberseite auf den Status der einzelnen Gesellschafter,

60 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 37.

61 BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl II 1995, 81; BFH v. 15.7.1998 – II R 82/96, BStBl II 1998, 630; BFH v. 30.8.2017 – II R 46/15, BStBl II 2019, 38; BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl II 2020, 658; FG Baden-Württemberg v. 1.3.2017 – 7 V 2515/16, EFG 2017, 734; vgl. auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 2 m.w.N.

62 Vgl. auch *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, ErbStG § 2 Rn 9.

63 Vgl. insoweit *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 2, der davon ausgeht, dass § 2 ErbStG für die Beurteilung der Qualifikation von Personengesellschaften keine Erkenntnisse bringe.