

Daragan/Halaczinsky/Riedel (Hrsg.)
Praxiskommentar ErbStG und BewG

Praxiskommentar Erbchaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz

Herausgegeben von

Rechtsanwalt und FAStR Dr. Hanspeter Daragan
Bremen

Rechtsanwalt Raymond Halaczinsky, Ministerialrat a.D.
Bonn

Rechtsanwalt, FAStR und StB Dr. Christopher Riedel, LL.M.
Düsseldorf

4. Auflage

zerb verlag

Hinweis:

Die Ausführungen und Formulierungsbeispiele in diesem Buch wurden mit Sorgfalt und nach bestem Wissen erstellt, sie stellen jedoch lediglich Anregungen für die Lösung typischer Fallgestaltungen dar. Autoren und Verlag übernehmen keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in dem Buch enthaltenen Ausführungen und Formulierungsmuster.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Die Deutsche Bibliothek – CIP Einheitsaufnahme

Daragan/Halaczinsky/Riedel (Hrsg.)
Praxiskommentar ErbStG und BewG, 4. Auflage 2023
zerv verlag, Bonn

ISBN 978-3-95661-126-1

Juristische Fachmedien Bonn GmbH
Rochusstr. 2–4
53123 Bonn

© 2023 by zerv verlag – eine Marke der Juristische Fachmedien Bonn GmbH

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen sowie Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck: CPI books GmbH, Leck

Vorwort

Noch nie war das nominelle Volumen des verschenkten und vererbten Vermögens in Deutschland so groß wie im Jahr 2021; dabei dürften die Steigerungen auch auf die massiven Erhöhungen der Immobilienwerte zurückzuführen sein. Entsprechend erreichte auch das Steueraufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit 9,82 Milliarden Euro bislang nicht gekannte Dimensionen. Infolge des Anstiegs der Steuerbelastung ist der Beratungsbedarf ebenfalls deutlich angestiegen. Es war also höchste Zeit, die Kommentierung des ErbStG und der für die Erbschaftsteuer relevanten Normen des BewG auf den aktuellen Stand zu bringen.

Anders als vor der 3. Auflage waren die seit der letzten Überarbeitung verabschiedeten bzw. in Kraft getretenen Änderungen nicht so umfassend und tiefgreifend wie die durch das ErbStG 2016.¹ Besonders zu erwähnen ist aber dessen ungeachtet das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020,² das im Hinblick auf den Umfang des Abzugs von Verbindlichkeiten und Lasten im Rahmen der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einen Paradigmenwechsel mit sich gebracht hat. Waren bislang „allgemeine Nachlassverbindlichkeiten“, z.B. aus Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsverpflichtungen unbeschränkt abziehbar, gilt dies heute in dieser Allgemeinheit nicht mehr, da nach § 10 Abs. 6 S. 5 ff. ErbStG der Abzug in allen Fällen eingeschränkt wird, in denen der steuerpflichtige Erwerb (auch) solches Vermögen umfasst, das nicht ungemildert besteuert wird. Ein weiterer Schritt weg von der sonst allerorten geforderten Vereinfachung des Steuerrechts.

Ähnliches gilt auch für das KöMoG,³ das sich nicht nur, wie man meinen könnte, auf die Ertragsteuern auswirkt, sondern ebenfalls auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie an dieser orientierte Planungsüberlegungen.

Allerdings hat die Finanzverwaltung zwischenzeitlich mit den ErbStR 2019⁴ einen umfassenden Interpretationsleitfaden zur Verfügung gestellt, der insbesondere auch die „Rechenwege“ für die Bestimmung des Umfangs des schädlichen Verwaltungsvermögens bei den Privilegierungen für Produktivvermögen erläutert.⁵ Diese sind zum Teil – insbesondere durch das bereits erwähnte Jahressteuergesetz 2020 – bereits wieder überholt, aber im Übrigen für die praktische

1 Hinsichtlich der Anpassung des BewG sogar zum 1.1.2016, vgl. § 205 Abs. 11 BewG.

2 Gesetz v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

3 Gesetz v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050

4 BStBl. I 2019 Sondernummer 1, 2 ff.; sowie ErbStH 2019, BStBl. I 2019 Sondernummer 1, 151 ff.

5 Es erfüllt uns mit einem gewissen Stolz, dass diese Darstellung – von einem einzigen Detail abgesehen – der bereits in der Voraufgabe enthaltenen Faltkarte entspricht.

Anwendung des Gesetzes eine wertvolle Hilfe. Dennoch ist die Gesetzesauslegung der Finanzverwaltung an der einen oder anderen Stelle aus dogmatischer Sicht fragwürdig, so dass auch die ErbStR 2019 nicht einfach als „Gottes Wort“ akzeptiert werden können – ein weiterer Aspekt, der in der nun vorliegenden Kommentierung zu berücksichtigen war.

Schließlich kann die die letzten beiden Jahre prägende COVID-Pandemie auch an der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht spurlos vorübergehen. Der Gesetzgeber ist insoweit zwar bislang nicht aktiv geworden. Aber immerhin hat die Finanzverwaltung mit gleich lautenden Erlassen vom 30.12.2021⁶ reagiert.

Wir, die Autoren und Herausgeber, haben uns mit tatkräftiger Unterstützung des Verlags und seiner Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter auch bei dieser Auflage bemüht, den aktuellen Gesetzesstand möglichst umfassend, aber stets aus der Perspektive des Anwenders zu analysieren und auszulegen. Unsere Zielsetzung ist nach wie vor, konkrete Antworten auf offenen Fragen zu geben – und das nicht nur durch die Verfolgung „ausgetretener Pfade“, sondern – gerade im Hinblick auf aktuelle Änderungen – auch mit eigenen (neuen) Einschätzungen und Meinungen, denen (noch) keine gesicherten Erkenntnisse oder gar eine gefestigte Rechtsprechung zugrunde liegen (können). Unser Anspruch ist es daher auch nicht, in jeder dieser Fragen die absolute Wahrheit zu verkünden; vielmehr geht es um eine pragmatische, unseres Erachtens aber ebenso dogmatisch fundierte Auslegung und – soweit diese nicht eindeutig ist – um die Debatte hierum.

Als Herausgeber bedanken wir uns ganz herzlich bei unseren Mitautoren aus Lehre, Verwaltung und Beraterschaft, also bei Rechtsanwältin und Steuerberaterin Prof. Dr. Carmen Griesel, Rechtsanwalt Elmar Uricher, Dipl.-Finanzwirt (FH) Christian Sievert, LL.M. und Regierungsdirektor Christian Volquardsen. Unser ganz besonderer Dank gilt aber auch den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des zerb verlags. Ohne unsere Lektorinnen Frau Marita Blaschko und Frau Claudia Schuster wäre dieses Buch nicht erschienenen. Ebenso wichtig war selbstverständlich auch die stete Unterstützung durch die Verlagsleiterin Frau Andrea Albers.

Bremen, Bonn, Düsseldorf, Oktober 2022

Dr. Hanspeter Daragan

Raymond Halaczinsky

Dr. Christopher Riedel, LL.M

6 DStR 2022, 366.

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Autorenverzeichnis	XI
Bearbeiterverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Literaturverzeichnis	XXIII

ErbStG

Abschnitt 1: Steuerpflicht §§ 1–9	1
Abschnitt 2: Wertermittlung §§ 10–13d	299
Abschnitt 3: Berechnung der Steuer §§ 14–19a	779
Abschnitt 4: Steuerfestsetzung und Erhebung §§ 20–35	873
Abschnitt 5: Ermächtigungs- und Schlussvorschriften §§ 36–39	1143

BewG

Erster Teil: Allgemeine Bewertungsvorschriften §§ 1–16	1163
Zweiter Teil: Besondere Bewertungsvorschriften §§ 17–18	1343
Erster Abschnitt: Einheitsbewertung	1344
A. Allgemeines §§ 19–32	1344
B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	1350
I. Allgemeines §§ 33–49	1350
II. Besondere Vorschriften	1357
a) Landwirtschaftliche Nutzung §§ 50–52	1357
b) Forstwirtschaftliche Nutzung §§ 53–55	1359
c) Weinbauliche Nutzung §§ 56–58	1361
d) Gärtnerische Nutzung §§ 59–61	1361
e) Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung § 62	1362
III. Bewertungsbeirat, Gutachterausschuß §§ 63–67	1363
C. Grundvermögen	1365
I. Allgemeines §§ 68–71	1365
II. Unbebaute Grundstücke §§ 72–73	1367

III. Bebaute Grundstücke	1367
a) Begriff und Bewertung §§ 74–77	1367
b) Verfahren	1369
1. Ertragswertverfahren §§ 78–82	1369
2. Sachwertverfahren §§ 83–90	1372
IV. Sondervorschriften §§ 91–94	1374
D. Betriebsvermögen §§ 95–109a	1377
Zweiter Abschnitt: Sondervorschriften und Ermächtigungen	
§§ 110–124	1433
Dritter Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Vermögen in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet	1455
A. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen §§ 125–128	1455
B. Grundvermögen §§ 129–133	1458
C. Betriebsvermögen §§ 134–137	1461
Vierter Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997	1463
A. Allgemeines §§ 138–139	1463
B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen §§ 140–144	1463
C. Grundvermögen	1467
I. Unbebaute Grundstücke § 145	1467
II. Bebaute Grundstücke §§ 146–150	1467
Fünfter Abschnitt: Gesonderte Feststellungen §§ 151–156	1473
Sechster Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebs- vermögen für die Erbschaftsteuer ab 1. Januar 2009	1593
A. Allgemeines § 157	1593
B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	1607
I. Allgemeines §§ 158–168	1611
II. Besonderer Teil	1619
a) Landwirtschaftliche Nutzung §§ 169–170	1619
b) Forstwirtschaftliche Nutzung §§ 171–172	1620
c) Weinbauliche Nutzung § 173	1620
d) Gärtnerische Nutzung § 174	1620
e) Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen § 175	1621

C. Grundvermögen	1621
I. Allgemeines §§ 176–177	1621
II. Unbebaute Grundstücke §§ 178–179	1631
III. Bebaute Grundstücke §§ 180–191	1639
IV. Sonderfälle §§ 192–197	1683
V. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts § 198	1705
D. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebs- vermögen §§ 199–204	1712
 Siebenter Abschnitt: Bewertung des Grundbesitzes für die	
Grundsteuer ab 1. Januar 2022	
A. Allgemeines §§ 218–231	1755
B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	1760
I. Allgemeines §§ 232–240	1760
II. Besondere Vorschriften	1765
a) Landwirtschaftliche Nutzung § 241	1765
b) Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzung § 242	1766
C. Grundvermögen	1766
I. Allgemeines §§ 243–245	1766
II. Unbebaute Grundstücke §§ 246–247	1767
III. Bebaute Grundstücke §§ 248–260	1768
IV. Sonderfälle §§ 261–262	1773
V. Ermächtigungen § 263	1773
 Dritter Teil: Schlussbestimmungen §§ 264–266	 1775
 Anlagen zum Bewertungsgesetz (Auszug)	 1783
 Stichwortverzeichnis	 1811

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. Christopher Riedel, LL.M.

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf

Gerhard Sievert, LL.M.

Diplom-Finanzwirt (FH), Dozent an der Hochschule Meissen (FH),
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzierung, Meissen

Elmar Uricher

Rechtsanwalt, Konstanz

Christian Volquardsen

Leitender Regierungsdirektor Finanzbehörde Hamburg

Bearbeiterverzeichnis¹

Im Einzelnen haben bearbeitet:

ErbStG

§ 1

Prof. Dr. Carmen Griesel

§ 2

Dr. Christopher Riedel

§ 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. Christopher Riedel

§ 13

Prof. Dr. Carmen Griesel

Vorbem. zu §§ 13a ff., §§ 13a, 13b, 13c

Dr. Christopher Riedel

§§ 13d–19

Raymond Halaczinsky

§ 19a

Dr. Christopher Riedel

§ 20

Raymond Halaczinsky

§ 21

Dr. Christopher Riedel

§ 22

Raymond Halaczinsky

§§ 23, 24

Prof. Dr. Carmen Griesel

§§ 26, 27

Raymond Halaczinsky

§§ 28, 28a

Dr. Christopher Riedel

§ 29

Elmar Uricher

§ 30

Raymond Halaczinsky

§§ 31–35, 37

Christian Volquardsen

Anhang zu § 37

Raymond Halaczinsky

BewG

§§ 1–10

Dr. Hanspeter Daragan

§§ 11, 12

Dr. Christopher Riedel

§§ 13–16

Dr. Hanspeter Daragan

§§ 95–97

Dr. Christopher Riedel

§ 99

Dr. Christopher Riedel

§ 103

Dr. Christopher Riedel

§ 109

Dr. Christopher Riedel

1 Die Beiträge sind nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

§ 121

Dr. Christopher Riedel

Vorbem. zu §§ 151 ff.,

§§ 151–157

Christian Volquardsen

Vorbem. zu §§ 158 ff.

Raymond Halaczinsky

§§ 176–198

Gerhard Sievert

§§ 199–203

Dr. Christopher Riedel

§§ 264, 265

Raymond Halaczinsky

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
a.M.	anderer Meinung
abgedr.	abgedruckt
abl.	ablehnend
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AfA	Absetzung bzw. Abschreibung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft; Amtsgericht; Arbeitgeber; Auftraggeber; Ausführungsgesetz
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AgrB	Agrarbetrieb (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
AktStR	Aktuelles Steuerrecht (Zeitschrift)
allg.M.	allgemeine Meinung
ALR	Allgemeines Landrecht für die preußischen Staaten von 1794
Alt.	Alternative
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AnwBl	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
ausdr.	ausdrücklich
AußenStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
AWG	Außenwirtschaftsgesetz
Az.	Aktenzeichen
BAnz	Bundesanzeiger
BauNVO	Verordnung über die bauliche Nutzung der Grundstücke
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBEV	BeraterBrief Erben und Vermögen (Zeitschrift)
Bd.	Band
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGB-InfoV	BGB-Informationspflichtenverordnung
BGBI I, II, III	Bundesgesetzblatt, mit oder ohne Ziffer = Teil I; II = Teil II; III = Teil III
BGH	Bundesgerichtshof
BGHR	BGH-Rechtsprechung
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
Bl	Blatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BORA	Berufsordnung für Rechtsanwälte
BOSTB	Berufsordnung für Steuerberater
BpO 2000	Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung
BR	Bundesrat
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drucks	Bundesrats-Drucksache
BRW-RL	Bodenrichtwertrichtlinie
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil, Bundestag
BT-Drucks	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
DJZ	Deutsche Juristen-Zeitung
DNotV	Zeitschrift des Deutschen Notarvereins (bis 1933, dann Deutsche Notar-Zeitschrift)
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
Drucks	Drucksache
DS	Der Sachverständige (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift), früher: SteuK
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A und B
DVRdsch	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
e.G.	eingetragene Genossenschaft

e.V.	eingetragener Verein
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft, Einführungs-gesetz
EGAktG	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EGAmtshilfeG	Gesetz zur Durchführung der EG-Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten und indirekten Steuern
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGInsO	Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
einschl.	einschließlich
Entsch.	Entscheidung
Entschl.	Entschluss
entspr.	entsprechend
ErbbauV	Verordnung über das Erbbaurecht
ErbBstg	Erbfolgebesteuerung (Zeitschrift)
ErbGleichG	Erbrechtsgleichstellungsgesetz
ErbR	Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis
ErbStB	Der Erbschaftsteuer-Berater (Zeitschrift)
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStH	Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStRG	Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24.12.2008 (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG)
ErbStVA	Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer
Erl.	Erlass, Erläuterung
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuErbVO	Europäische Erbrechtsverordnung
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHG	Gesetz betreffend die Anrufung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften im Weg des Vorabentscheidungsverfahrens auf dem Gebiet der polizeilichen Zusammenarbeit und der justitiellen Zusammenarbeit in Strafsachen nach Artikel 35 des EU-Vertrags

EUR	Euro
evtl.	eventuell
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f.; ff.	folgende; fortfolgende
FA	Finanzamt
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FB	Finanz-Betrieb (Zeitschrift)
FAO	Fachanwaltsordnung
FG	Finanzgericht, Freiwillige Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FuS	Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GebO	Gebührenordnung
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gerichtskostengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater
GNotKG	Gesetz über Kosten der freiwilligen Gerichtsbarkeit für Gerichte und Notare (Gerichts- und Notarkostengesetz)
grds.	grundsätzlich
GrdstVG	Grundstückverkehrsgesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStRefG	Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz)
GrStRefUG	Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz
GSiG	Grundsicherungsgesetz
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
h.L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch

HöfeO	Höfeordnung
HöfeVfO	Verfahrensordnung für Höfesachen
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
Hs.	Halbsatz
i.A.	im Auftrag
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
i.E.	im Ergebnis
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.Ü.	im Übrigen
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
ImmoWertV	Immobilienwertermittlungsverordnung
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
insg.	insgesamt
InsO	Insolvenzordnung
IntErbRVG	Internationales Erbrechtsverfahrensgesetz
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
JurBüro	Juristisches Büro
JZ	Juristenzeitung
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
Kap.	Kapitel
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
kösdi, KÖSDI	Kölner Steuedialog (Zeitschrift, Datenbank)
krit.	kritisch
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Kreditwesengesetz
LG	Landgericht
li. Sp.	linke Spalte
lit.	litera (Buchstabe)
Lit.	Literatur
LfSt	Landesamt für Steuern
LSF	Landesamt für Steuern und Finanzen

LPartErgG	Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
LS	Leitsatz
m.Anm.	mit Anmerkung
m.krit.Anm.	mit kritischer Anmerkung
m.E.	meines Erachtens
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
m.W.v.	mit Wirkung vom
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
mind.	mindestens
Mio.	Million
MittRhNotK	Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer (Zeitschrift)
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
MwSt	Mehrwertsteuer
n.F.	neue Fassung
n.r.	nicht rechtskräftig
n.v.	nicht veröffentlicht
NEhelG	Gesetz über die rechtliche Stellung der nichtehelichen Kinder
NJ	Neue Justiz (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJWE-FER	NJW-Entscheidungsdienst-Familien- und Erbrecht
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NWB-EV	NWB Erben und Vermögen
o.a.	oben angegeben/angeführt
o.Ä.	oder Ähnliches
o.g.	oben genannt
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberfinanzhof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGE	Entscheidungssammlung der Oberlandesgerichte
OLGR	OLG Report
OLGST	Entscheidungen der Oberlandesgerichte zum Straf- und Strafverfahrensrecht
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PartFinÄndG	Gesetz zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Informationsdienst)
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht

Rn, Rdn	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift (vormals: Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer)
Rpfleger	Der Deutsche Rechtspfleger (Zeitschrift)
RPfIG	Rechtspflegergesetz
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Satz; Seite
SGB XI	Sozialgesetzbuch Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung –
SGB XII	Sozialgesetzbuch Zwölftes Buch – Sozialhilfe
SGG	Sozialgerichtsgesetz
sog.	so genannte/r/s
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StAnz	Staatsanzeiger
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBGebV	Steuerberatergebührenverordnung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StE	Steuern in der Energiewirtschaft (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StiftFördG	Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen
StiftungsG	Stiftungsgesetz
StPO	Strafprozessordnung
str.	streitig
StSenkG	Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung
StuB	Steuern und Bilanzen
StUmgBG	Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
StuW	Steuer und Wirtschaft
u.a.	unter anderem
u.Ä.	und Ähnliches
u.E.	unseres Erachtens
u.U.	unter Umständen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UKlaG	Unterlassungsklagegesetz
umstr.	umstritten
UmwStErl	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
unstr.	unstreitig
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
Urt.	Urteil
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
UVR	Umsatz- und Verkehrsteuer-Recht
v.H.	vom Hundert
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VermG	Vermögensgesetz
vgl.	vergleiche
Vor/Vorbem	Vorbemerkung
vorl.	vorläufig
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwVG	Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
VwZVG	Verwaltungszustellungs- und Vollstreckungsgesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WÜD	Wiener Übereinkommen vom 18.4.1961 über diplomatische Beziehungen
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZAP	Zeitschrift für die Anwaltspraxis
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZFE	Zeitschrift für Familien- und Erbrecht
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozessordnung
zust.	zustimmend
zzgl.	zuzüglich
zzt.	zurzeit

Literaturverzeichnis

- Ballwieser/Hachmeister*, Unternehmensbewertung, 6. Auflage 2021
- Beisel/Klumpp*, Der Unternehmenskauf, 7. Auflage 2016
- Bonefeld/Kroiß/Tanck*, Der Erbprozess, 5. Auflage 2017
- Bonefeld/Wachter*, Der Fachanwalt für Erbrecht, 3. Auflage 2014
- Brüggemann/Stirnberg*, Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer, Handkommentar und Lehrbuch, 10. Auflage 2018
- Christoffel*, Erbschaftsteuergesetz, 1998
- Damrau/Tanck* (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, 4. Auflage 2020
- Erkis/Thonemann-Micker* (Hrsg.), BeckOK ErbStG, 16. Edition
- Fischer/Jüptner/Pablke/Wachter*, Erbschaftsteuergesetz (ErbStG), Kommentar, 7. Auflage 2020
- Glanegger/Güroff*, Gewerbesteuerengesetz: GewStG, Kommentar, 10. Auflage 2021 (zit. *Glanegger/Bearbeiter*)
- Griesel/Mertes/Riedel*, Die Besteuerung komplexer Kapitalanlagen in der Vermögensanlage und -nachfolge, 2008
- Grüneberg*, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 81. Auflage 2022
- Halaczinsky/Riedel*, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009
- Hopt*, Handelsgesetzbuch: HGB, 41. Auflage 2022
- Horschitz/Fank/Guschl/Kirschbaum/Schustek/Haug*, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 16. Auflage 2021
- Kapp/Ebeling*, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Loseblatt, 92. Aktualisierung, Stand Juni 2022
- Klein*, Abgabenordnung: AO, Kommentar, 15. Auflage 2020
- Kreutziger/Schaffner/Stephany*, Bewertungsgesetz: BewG, Kommentar, 5. Auflage 2021
- Loose*, Erbschaftsteuer, 4. Auflage 2021
- Meincke/Hannes/Holtz*, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz: ErbStG, 19. Auflage 2021
- Moench/Weinmann*, Erbschaft- und Schenkungssteuer, Kommentar, Loseblatt, 93. Aktualisierung, Stand Oktober 2021
- Münchener Kommentar* zum Bürgerlichen Gesetzbuch: BGB. Bd. 11: Erbrecht, 9. Auflage 2022 (zit. *MüKo/Bearbeiter*)
- Preißer/Rödl/Seltenreich* (Hrsg.), Erbschaft- und Schenkungssteuer: ErbSt, Kompakt-Kommentar, 3. Auflage 2018 (zit. *Rödl/Bearbeiter*)
- Riedel* (Hrsg.), Praxishandbuch Unternehmensnachfolge, 3. Auflage 2021
- Rißmann* (Hrsg.), Die Erbengemeinschaft, 3. Auflage 2019
- Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz: BewG, Loseblatt-Kommentar, 34. Auflage, Stand Dezember 2021
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz: EStG, Kommentar, 41. Auflage 2022
- Soergel/Siebert*, Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen: BGB, 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 (zit.: *Soergel/Bearbeiter*)

- Stenger/Loose*, Bewertungsrecht, BewG, ErbStG, Kommentar, Loseblatt, 160. Aktualisierung, Stand Juni 2022
- Uricher* (Hrsg.), Erbrecht, 4. Auflage 2020
- Tipke/Kruse*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, 170. Aktualisierung, Stand Juni 2022
- Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, 63. Auflage 2022, Stand: 15. Februar 2022
- Viskorf/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar, 6. Auflage 2020 (zit. *Viskorf/Bearbeiter*)
- von Staudinger*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen: BGB. Band 5: Erbrecht, Neubearbeitung 2021
- v. Oertzen/Loose*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG, Kommentar, 2. Auflage 2020
- Wilms/Jochum*, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, 119. Aktualisierung, Stand Juli 2021

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)

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

Zuletzt geändert durch Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.7.2021, BGBl I 2947

Abschnitt 1 Steuerpflicht

§ 1 Steuerpflichtige Vorgänge

- (1) Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) 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	9
3. 30-Jahreszeitraum	16
4. Familienverein	18
III. Abs. 2	19
C. Verfahrensfragen und Prozesstaktik	21

Literaturhinweise:

Bisle, Zukünftige Regelungen des Stiftungsrechts werfen ihre Schatten voraus, NWB 2021, 2285; *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; *Jülicher*, Die ausländische Familienstiftung des ErbStG im Umbruch, ZErB 2015, 357; *Wachter*, Erbersatzsteuer bei nicht rechtsfähigen Familienstiftungen, ZErB 2016, 323; *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 4 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 **Schenkungen 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.

II. Abs. 1 Nr. 4

Das Vermögen einer nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG **inländischen** Familienstiftung 5 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 Ersausstattung 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).

1. Rechtsfähige inländische Stiftung

Als Stiftungsform kommt allein die **rechtsfähige Stiftung** i.S.v. §§ 80 ff. BGB 6 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.

Es muss überdies eine inländische Stiftung mit Sitz oder Geschäftsleitung in 7 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

3 BFH v. 25.1.2017 – II R 26/16, BStBl II 2018, 199. Ausführlich dazu auch *Theuffel-Werbahn*, 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

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. 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.⁶ 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.⁷

- 8 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, § 80 Abs. 2 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.

2. Wesentliches Familieninteresse

- 9 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,⁸ die die Begünstigten aus dem Stiftungsvermögen erhalten, nicht nur die Bezugs- und Anfallsrechte. Dazu zählen auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Stif-

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

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

7 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.

8 R E 1.2 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019.

tungsvermögens, 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.⁹ 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.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.¹¹ 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.

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.

Diese Voraussetzung ist nach Ansicht der Finanzverwaltung¹² 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 bestimmen.¹³ Auf eine Thesaurierung von Erträgen durch die Stiftung kommt es danach ebenso wenig an wie darauf, ob tatsächlich Ausschüttungen vorgenommen wurden.¹⁴ In Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH¹⁵ soll es für das zusätzlich geforderte wesentliche Familieninteresse genügen, wenn sich derartige Nutzungs- und Zugriffsmöglichkeiten aus der Natur des Stiftungszwecks oder auf-

9 R E 1.2 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2019.

10 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.

11 A.A. für Pflegekinder und Personen i.S.v. § 15 Abs. 2 AO Viskorf/*Viskorf*, § 1 ErbStG Rn 13.

12 R E 1.2 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019.

13 R E 1.2 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.

14 R E 1.2 Abs. 2 S. 4 f. ErbStR 2019; a.A. noch R 2 Abs. 2 S. 4 ErbStR a.F.

15 BFH v. 10.12.1997 – II R 25/94, BStBl II 1998, 114.

grund des Einflusses der Familie auf die Geschäftsführung ergeben.¹⁶ 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.¹⁷ 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 Stiftungimmobilie zu Wohnzwecken oder der Einsatz von Stiftungspersonal zu privaten Zwecken).¹⁸

- 12 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 Rechtsprechung¹⁹ 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.
- 13 Dagegen kann es nicht entscheidend auf die tatsächlichen Ausschüttungen ankommen.²⁰ Denn auch eine vollständige Thesaurierung der Stiftungserträge kann im Interesse der begünstigten Familien liegen und wesentlich durch die Einflussnahme 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.²¹ Der Rückgriff des Gesetzgebers auf den unbestimmten Rechtsbegriff der „wesentlichen Interessen“

16 R E 1.2 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2019.

17 R E 1.2 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2019.

18 R E 1.2 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2019.

19 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.

20 So BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898 für den Fall des fehlenden Bedingungseintritts.

21 Ebenso Viskorf/*Viskorf*, § 1 ErbStG Rn 20.

eröffnet vielmehr den Weg zur wertenden Gesamtbetrachtung des BFH,²² 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.

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.²³ 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.²⁴ Es genügt aber nicht, wenn eine Stiftung nach dem jeweiligen Landesstiftungsrecht als Familienstiftung eingestuft wird.²⁵ Denn Familienstiftung im Sinne der Landesstiftungsgesetze sind nicht deckungsgleich mit Familienstiftungen i.S.v. § 1 Abs. 4 Nr. 1 ErbStG (vgl. z.B. § 2 Abs. 5 Stiftungsgesetz NRW oder § 17 S. 1 Bremer Stiftungsgesetz).²⁶

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.²⁷

3. 30-Jahreszeitraum

Damit eine Steuerpflicht gegeben ist, muss eine Familienstiftung in diesem Sinne innerhalb des gesamten 30-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

22 Rödl/Naumann zu Grünberg, § 1, S. 69 f.

23 BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.

24 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.

25 BFH v. 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.

26 Zur geplanten bundeseinheitlichen Regelung des Stiftungsrechts vgl. *Bisler*, NWB 2021, 2285.

27 Dazu R E 1.2 Abs. 4 ErbStR 2019.

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.

- 17 Bei **Auflösung** der Familienstiftung oder **Umwandlung** in eine andere Stiftung (z.B. Unternehmensstiftung) entfällt eine Steuerpflicht innerhalb des 30-Jahreszeitraums.²⁸ Die Änderung des Stiftungsscharakters 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).²⁹ Ganz im Gegensatz zu § 87 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,³⁰ wenn es sich nicht um eine gemeinnützige Stiftung handelt, deren Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG steuerbefreit ist.³¹ 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.³² 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.³³

4. Familienverein

- 18 § 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).

28 R E 1.2 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019.

29 R E 1.2 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.

30 R E 1.2 Abs. 4 S. 4 ErbStR 2019.

31 R E 1.2 Abs. 5 ErbStR 2019.

32 R E 1.2 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2019.

33 R E 1.2 Abs. 4 S. 8 ErbStR 2019.

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),³⁴ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG (Pauschbetrag bei Erbanfallkosten), 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG (Rückfall von Vermögen an die Eltern),³⁵ 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),³⁶ 33 Abs. 1 und 2 ErbStG (Anzeigepflicht des Vermögensverwalters) für Schenkungen nicht.³⁷ 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 Nürnberg³⁸ § 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.³⁹

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

C. Verfahrensfragen und Prozesstaktik

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.

34 BFH v. 21.10.1981 – II R 176/78, BStBl II 1982, 83.

35 BFH v. 16.4.1986 – II R 135/83, BStBl II 1986, 622.

36 BFH v. 16.7.1997 – II B 99/96, BStBl II 1997, 625.

37 Siehe auch R E 1.1 ErbStR 2019.

38 FG Nürnberg v. 12.9.1989 – VI 408/84, EFG 1990, 65 (rkr.).

39 Dazu R E 1.1 S. 3 Nr. 6 ErbStR 2019.

- 22 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.
- 23 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.⁴⁰ 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
 - 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

⁴⁰ Zur Doppelstiftung siehe *Windeknecht*, NWB 2021, 1326.

- 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 (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 Festlandssockel, 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	12
5. Zum Haushalt eines Auslandsbediensteten gehörende Angehörige	20
6. Unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	21
II. Maßgeblicher Zeitpunkt	24
1. Erwerbe von Todes wegen	25
2. Schenkungen unter Lebenden	27
III. Rechtsfolgen	28
D. Familienstiftungen	33
E. Beschränkte Steuerpflicht	35
I. Tatbestand	35
II. Rechtsfolgen	39