

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 197**

**Die Verfassungs- und  
Europarechtskonformität  
der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht**

**Von**

**Michael Feldner**



**Duncker & Humblot · Berlin**

MICHAEL FELDNER

Die Verfassungs- und Europarechtskonformität  
der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht

Schriften zum Steuerrecht

Band 197

Die Verfassungs- und  
Europarechtskonformität  
der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht

Von  
Michael Feldner



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin  
hat diese Arbeit im Jahr 2023 als Dissertation angenommen.

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.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde  
Druck: CPI books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-19096-6 (Print)  
ISBN 978-3-428-59096-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Die bis zum Februar 2023 erschienene Literatur und Rechtsprechung habe ich berücksichtigt.

Meinem Doktorvater, Univ.-Prof. Dr. Markus Heintzen, danke ich sehr herzlich für die hervorragende Betreuung und die außerordentlich zügige Erstellung des Erstgutachtens. Während der sechs Jahre, die ich an seinem Lehrstuhl tätig sein durfte, hat er mich stets gefördert und gefordert. Apl. Prof. Dr. Lutz Lammers danke ich sehr für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens und die konstruktiven Anmerkungen.

Gedenken möchte ich dem leider viel zu früh verstorbenen Prof. Dr. Andreas Musil. Er hat nicht nur die Begeisterung für das Steuerrecht in mir geweckt, sondern mich auch zum Studium der Rechtswissenschaft motiviert. Indem er stets die Bedeutung des Europarechts für das Steuerrecht betonte, hat er einen großen Einfluss auf meine Themenfindung gehabt.

Ebenfalls einen großen Einfluss auf das von mir gewählte Thema hatten Dr. Andreas Richter, Dr. Katharina Gollan und Dr. Katharina Hemmen, die mir schon während meines Studiums sehr viele wertvolle Einblicke in die praktische Bedeutung der Erbschaftsteuer und die vielfältigen Probleme bei grenzüberschreitenden Erbfällen gewährt haben. Ihnen danke ich ebenso wie allen Freunden und Kollegen, die mich während der Zeit der Promotion begleitet und unterstützt haben.

Der größte Dank gilt meiner Familie und insbesondere meinen Eltern Elke und Dr. Karl-Heinz Feldner sowie meiner Ehefrau Carolina Marín Prada. Sie haben mich stets bedingungslos bei der Umsetzung meiner Ziele unterstützt, mich in schwierigen Phasen motiviert und stets große Rücksicht genommen. Meine Eltern waren und sind mir stets ein Vorbild, die mir eine große Freude am Lernen vermittelt haben und dass man mit Fleiß, Zielstrebigkeit und Durchhaltevermögen alles erreichen kann. Ihnen widme ich dieses Buch.

Berlin, im Februar 2024

*Michael Feldner*



## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einführung</b> .....	17
I. Problemaufriss .....	17
II. Ziel der Dissertation und Gang der Untersuchung .....	22
<b>B. Rechtssystematische Grundlagen</b> .....	24
I. Die steuerbaren Vorgänge .....	24
1. Der Erwerb von Todes wegen .....	24
2. Die Schenkung unter Lebenden .....	25
3. Die Zweckzuwendung .....	28
4. Die Erbersatzsteuer .....	31
II. Erwerbe nach ausländischem Privatrecht .....	35
III. Die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer .....	39
<b>C. Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland</b> .....	42
I. Die Voraussetzungen für das Vorliegen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht .....	42
1. Keine Inländereigenschaft von Zuwender und Erwerber .....	42
2. Erwerb von Inlandsvermögen i. S. d. § 121 BewG .....	45
II. Exkurs: Die Optionsregelung des § 2 Abs. 3 ErbStG a.F. ....	49
III. Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs .....	51
1. Der Umfang des zu versteuernden Vermögens .....	52
a) Beschränkung auf das Inlandsvermögen .....	52
b) Die sog. erweiterte beschränkte Steuerpflicht .....	52
2. Die Bewertung des zu versteuernden Vermögens .....	56
3. Die sachlichen Steuerbefreiungen .....	66
a) Steuerbefreiung für das Familienheim .....	66
aa) Erwerb unter Lebenden .....	66
bb) Erwerb von Todes wegen .....	68
b) Steuerbefreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen oder für gemeinnützige Zwecke .....	69
c) Steuerbefreiung für Betriebsvermögen .....	71
aa) Begünstigtes Vermögen .....	71
bb) Regelverschonung oder Optionsverschonung .....	75
cc) Verschonungsabschlag bei Großerwerben .....	80
d) Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke ..	82
e) Sonstige Steuerbefreiungen .....	82
4. Die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten .....	86
5. Der steuerfreie Zugewinnausgleich .....	92

6. Die Berücksichtigung früherer Erwerbe . . . . .	96
7. Die persönlichen Freibeträge . . . . .	99
a) Freibeträge für unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber .	100
b) Freibeträge für beschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber . . .	101
8. Der besondere Versorgungsfreibetrag . . . . .	104
a) Besonderer Versorgungsfreibetrag für unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber . . . . .	104
b) Besonderer Versorgungsfreibetrag für beschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber . . . . .	105
IV. Die Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer . . . . .	106
1. Die tarifliche Erbschaftsteuer . . . . .	107
2. Der Entlastungsbetrag für Betriebsvermögen . . . . .	111
3. Die Ermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens . . . .	112
4. Die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer . . . . .	115
V. Besonderheiten im Besteuerungsverfahren . . . . .	120
1. Der Steuerschuldner . . . . .	120
2. Die Stundung und der Erlass . . . . .	123
a) Stundung der Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen . . . . .	125
b) Stundung der Erbschaftsteuer auf zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke . . . . .	127
c) Die Verschonungsbedarfsprüfung . . . . .	130
3. Das Erlöschen des Anspruchs des Staats auf die Erbschaftsteuer . . .	134
4. Die Anzeigepflichten und die Steuererklärung . . . . .	135
a) Die Anzeige des Erwerbs . . . . .	135
b) Die Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen . . . . .	138
c) Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare . . .	139
d) Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	140
e) Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung . . . . .	140
f) Anzeigepflicht bei Verstoß gegen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung von Betriebsvermögen . . . . .	142
<b>D. Die verfassungsrechtliche Überprüfung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht</b> . . . . .	144
I. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben . . . . .	144
1. Art. 3 Abs. 1 GG . . . . .	144
a) Steuerspezifische Konkretisierung des Gleichheitssatzes . . . . .	145
aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip . . . . .	145
bb) Das Gebot der Folgerichtigkeit . . . . .	147
b) Sachliche Gründe für ein gerechtfertigtes Abweichen vom Gleichheitssatz . . . . .	148
aa) Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke . . . . .	148
bb) Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse . . . . .	150

c) Verstoß gegen den Gleichheitssatz aufgrund eines strukturellen Vollzugsdefizits . . . . .	153
2. Art. 6 Abs. 1 GG . . . . .	154
3. Art. 14 Abs. 1 GG . . . . .	156
a) Die Eigentumsgarantie . . . . .	156
b) Die Erbrechtsgarantie . . . . .	163
4. Art. 20 Abs. 1 GG . . . . .	164
II. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht . . . . .	166
1. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Erbschaftsteuer im Allgemeinen . . . . .	166
a) Ausdrückliche Nennung in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG . . . . .	166
b) Rechtfertigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip . . . . .	167
aa) Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommensteuer . . . . .	168
(1) Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer . . . . .	170
(2) Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer . . . . .	174
bb) Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Körperschaftsteuer . . . . .	179
c) Rechtfertigung aufgrund einer Umverteilungsfunktion . . . . .	181
2. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht im Speziellen . . . . .	185
III. Die verfassungskonforme Ausgestaltung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht . . . . .	189
1. Die Voraussetzungen für das Vorliegen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht . . . . .	189
2. Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs . . . . .	191
a) Der Umfang des zu versteuernden Vermögens . . . . .	191
b) Die Bewertung des zu versteuernden Vermögens . . . . .	193
c) Die sachlichen Steuerbefreiungen . . . . .	196
aa) Steuerbefreiung für das Familienheim . . . . .	196
bb) Steuerbefreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen oder für gemeinnützige Zwecke . . . . .	199
cc) Steuerbefreiung für Betriebsvermögen . . . . .	200
dd) Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke . . . . .	202
ee) Sonstige Steuerbefreiungen . . . . .	203
d) Die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten . . . . .	204
e) Der steuerfreie Zugewinnausgleich . . . . .	205
f) Die Berücksichtigung früherer Erwerbe . . . . .	205
g) Die persönlichen Freibeträge . . . . .	206
aa) Verfassungsrechtliche Vorgaben . . . . .	206
bb) Freibeträge für unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber . . . . .	207

cc)	Freibeträge für beschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber	210
h)	Der besondere Versorgungsfreibetrag	212
aa)	Verfassungsrechtliche Vorgaben	212
bb)	Kürzung des besonderen Versorgungsfreibetrags	212
cc)	Besonderer Versorgungsfreibetrag für unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber	213
dd)	Besonderer Versorgungsfreibetrag für beschränkt erbschaftsteuerpflichtige Erwerber	214
3.	Die Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer	215
a)	Die tarifliche Erbschaftsteuer	215
b)	Der Entlastungsbetrag für Betriebsvermögen	216
c)	Die Ermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens	217
d)	Die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer	219
4.	Besonderheiten im Besteuerungsverfahren	221
a)	Der Steuerschuldner	221
b)	Die Stundung und der Erlass	223
aa)	Stundung der Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen	224
bb)	Stundung der Erbschaftsteuer auf zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke	225
cc)	Die Verschonungsbedarfsprüfung	225
c)	Das Erlöschen des Anspruchs des Staats auf die Erbschaftsteuer	226
d)	Die Anzeigepflichten	227
<b>E.</b>	<b>Die europarechtliche Überprüfung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht</b>	<b>229</b>
I.	Die europarechtlichen Vorgaben	229
1.	Die europäischen Grundfreiheiten	231
a)	Die einschlägige europäische Grundfreiheit	232
b)	Ausnahmsweise Rechtfertigung einer Beschränkung	235
2.	Das Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit	241
3.	Das unionsrechtliche Beihilfeverbot	242
4.	Der Schutz des Eigentums nach der EMRK	244
II.	Die Zulässigkeit der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht	247
1.	Die europarechtliche Zulässigkeit der Erbschaftsteuer im Allgemeinen	247
2.	Die europarechtliche Zulässigkeit der beschränkten Erbschaftsteuer im Speziellen	247
III.	Die europarechtskonforme Ausgestaltung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht	250
1.	Die Voraussetzungen für das Vorliegen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht	250
a)	Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit	250
b)	Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung	251
c)	Ergebnis	252

2. Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs . . . . .	253
a) Der Umfang des zu versteuernden Vermögens . . . . .	253
b) Die Bewertung des zu versteuernden Vermögens . . . . .	253
c) Die sachlichen Steuerbefreiungen . . . . .	255
aa) Steuerbefreiung für das Familienheim . . . . .	255
(1) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	255
(2) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	256
(3) Ergebnis . . . . .	256
bb) Steuerbefreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Organi- sationen oder für gemeinnützige Zwecke . . . . .	257
(1) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	257
(2) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	257
(3) Ergebnis . . . . .	258
cc) Steuerbefreiung für Betriebsvermögen . . . . .	259
(1) Verstoß gegen die Grundfreiheiten . . . . .	259
(2) Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot . . . . .	260
dd) Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grund- stücke . . . . .	263
(1) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	263
(2) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	264
(3) Ergebnis . . . . .	264
ee) Sonstige Steuerbefreiungen . . . . .	265
d) Die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten . . . . .	265
aa) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	265
bb) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	266
(1) Objektiv unterschiedliche Situation . . . . .	266
(2) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses . . . . .	267
(3) Verhältnismäßigkeit . . . . .	268
cc) Ergebnis . . . . .	269
e) Der steuerfreie Zugewinnausgleich . . . . .	269
f) Die Berücksichtigung früherer Erwerbe . . . . .	269
g) Die persönlichen Freibeträge . . . . .	270
aa) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	270
bb) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	271
(1) Objektiv unterschiedliche Situation . . . . .	271
(2) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses . . . . .	273
(3) Verhältnismäßigkeit . . . . .	274
cc) Gesamtbetrachtung eines Zehnjahreszeitraums . . . . .	275
dd) Zuwendungen von mindestens 90% Inlandsvermögen . . . . .	276
ee) Ergebnis . . . . .	276
h) Der besondere Versorgungsfreibetrag . . . . .	276
aa) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	277
bb) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	277
cc) Ergebnis . . . . .	279

3. Die Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer . . . . .	280
a) Die tarifliche Erbschaftsteuer . . . . .	280
b) Der Entlastungsbetrag für Betriebsvermögen . . . . .	280
c) Die Ermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens . . . . .	280
aa) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	280
bb) Ausnahmsweise Rechtfertigung des Verstoßes . . . . .	281
(1) Objektiv unterschiedliche Situation . . . . .	281
(2) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses . . . . .	282
(3) Verhältnismäßigkeit . . . . .	282
cc) Ergebnis . . . . .	283
d) Die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer . . . . .	283
aa) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	283
bb) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	285
cc) Verstoß gegen die EMRK . . . . .	286
4. Besonderheiten im Besteuerungsverfahren . . . . .	286
a) Der Steuerschuldner . . . . .	286
b) Die Stundung und der Erlass . . . . .	287
c) Das Erlöschen des Anspruchs des Staats auf die Erbschaftsteuer . . . . .	288
aa) Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	288
bb) Ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung . . . . .	288
(1) Objektiv unterschiedliche Situation . . . . .	288
(2) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses . . . . .	289
(3) Verhältnismäßigkeit . . . . .	289
cc) Ergebnis . . . . .	290
d) Die Anzeigepflichten . . . . .	291
<b>F. Zusammenfassung . . . . .</b>	<b>293</b>
<b>Literaturverzeichnis . . . . .</b>	<b>297</b>
<b>Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen . . . . .</b>	<b>316</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis . . . . .</b>	<b>320</b>
<b>Anhang . . . . .</b>	<b>340</b>
Übersicht 1: Erbschaft- und Schenkungsteuer in den EU-/EWR-Mitgliedstaaten und Großbritannien . . . . .	340
Übersicht 2: Nachlasssteuer/Erbanfallsteuer und Anteil am Gesamtsteueraufkommen . . . . .	344
Übersicht 3: Anknüpfungspunkte für die Begründung der persönlichen Steuerpflicht . . . . .	346
Übersicht 4: Umfang der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht . . . . .	348
Übersicht 5: Abkommen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern . . . . .	350
<b>Sachwortverzeichnis . . . . .</b>	<b>356</b>

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz, Absätze
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStE	Außensteuererlass
AStG	Außensteuergesetz
AVR	Archiv des Völkerrechts
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung (auf beck-online)
BeckVerw	Verwaltungsanweisungen auf beck-online
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in BFHE veröffentlicht werden
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BörsG	Börsengesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen)
ders.	derselbe
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DM	Deutsche Mark
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (seit 1.12.2009 AEUV)
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EU-ErbVO	Verordnung (EU) Nr. 650/2012 (Erbrechtsverordnung)
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWR-Abk	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgend
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau

GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GLJ	German Law Journal
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EU-Grundrechtcharta)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber, Herausgeberin
Hs.	Halbsatz
ifst	Institut Finanzen und Steuern
i. S. d.	im Sinne des/im Sinne der
IStR	Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IWF	Internationaler Währungsfonds
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart
juris	Datenbank des Juristischen Informationssystems für die Bundesrepublik Deutschland
JZ	Juristenzeitung
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KGSG	Gesetz zum Schutz von Kulturgut
kösdI	Kölner Steuerialog
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LfSt Bayern	Bayerisches Landesamt für Steuern
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen/mit weiterem Nachweis
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	NJW Rechtsprechungs-Report Zivilrecht
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB-EV	NWB Erben und Vermögen
NZfAm	Neue Zeitschrift für Familienrecht
o. Ä.	oder Ähnliches/oder Ähnlichem

OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
ParteiG	Gesetz über die politischen Parteien
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
PrGS	Preußische Gesetzsammlung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.	Deutsches Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rom-I-VO	Verordnung (EG) Nr. 593/2008 (Rom I)
RT-Drs.	Reichstagsdrucksache
S.	Seite
SGB XI	Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung
sog.	sogenannter/sogenannten/sogenanntes/sogenannte
StAG	Staatsangehörigkeitsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere/und anderes/unter anderem/unter anderen
UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
usw.	und so weiter
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht
v.	vom
vgl.	vergleiche
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WÜD	Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge

## A. Einführung

### I. Problemaufriss

Die privaten Haushalte in Deutschland verfügten zum 31.12.2021 über ein Reinvermögen von rund 16,6 Billionen Euro.<sup>1</sup> Darunter ist das gesamte Sach- und Geldvermögen abzüglich aller Kredite und sonstiger Verbindlichkeiten zu verstehen. Von diesem Reinvermögen der privaten Haushalte werden nach Schätzungen bis zu 397 Milliarden Euro pro Jahr vererbt oder verschenkt.<sup>2</sup>

Diese knapp 400 Milliarden Euro unterliegen allerdings nicht vollumfänglich der deutschen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. 2021 wurde in 172.149 Fällen auf Erbschaften und Schenkungen in Höhe von rund 91 Milliarden Euro von den deutschen Finanzbehörden Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer in Höhe von insgesamt rund 11,1 Milliarden Euro festgesetzt.<sup>3</sup> Der unentgeltliche Übergang der geschätzten restlichen rund 306 Milliarden Euro erfolgte 2021 in Deutschland somit erbschaft- bzw. schenkungsteuerfrei.

Soweit im Folgenden von der „Erbschaftsteuer“ oder der „Erbschaftsteuerpflicht“ die Rede ist, ist damit gleichzeitig auch immer die „Schenkungssteuer“ bzw. die „Schenkungssteuerpflicht“ gemeint. Sollte dies einmal nicht der Fall sein, wird darauf gesondert hingewiesen. Weiterhin wird im Folgenden vom „Zuwender“ gesprochen, soweit die Ausführungen gleichermaßen für den „Erblasser“ im Fall des Erwerbs von Todes wegen und den „Schenker“ im Fall der Schenkung unter Lebenden gelten.

Mit ihren rund 11,1 Milliarden Euro trägt die Erbschaftsteuer in Deutschland zu rund 1,3% des Gesamtsteueraufkommens bei. Zum Vergleich: Das Aufkommen der Grunderwerbsteuer, das gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG ebenfalls allein den Ländern zusteht, lag 2021 bei rund 18,3 Milliarden Euro und damit deutlich über dem der Erbschaftsteuer. Gemessen an dieser verhältnismäßig geringen Bedeutung ist die auffallend große Zahl an Kommen-

---

<sup>1</sup> Zahl entnommen aus: Statistisches Bundesamt/Deutsche Bundesbank, Vermögensbilanzen 1999–2021, S. 14.

<sup>2</sup> Vgl. *Tiefensee/Grabka*, DIW Wochenbericht Nr. 27/2017, S. 565 ff. Die tatsächlichen Vermögensübergänge werden in Deutschland nicht statistisch erfasst, so dass hierzu keine definitiven Zahlen vorliegen.

<sup>3</sup> Zahlen entnommen aus: Statistisches Bundesamt, Erbschaft- und Schenkungssteuer, 2021, S. 13.

taren, Fachzeitschriften und anderen Publikationen zur Erbschaftsteuer bemerkenswert. Erklärt werden kann dies damit, dass sie zum einen bei rechtzeitig angegangener Planung des Vermögensübergangs auf die nächste Generation erhebliches „Gestaltungspotenzial“ hin zu einer Minimierung der Steuerlast bietet und zudem wohl keine andere Steuer politisch und gesellschaftlich so umstritten ist.<sup>4</sup> Letzteres überrascht vor dem Hintergrund, dass die Erbschaftsteuer neben der Grundsteuer zu den ältesten bekannten Steuern überhaupt gehört. Eine Erbschaftsteuer – wohl aber noch keine Schenksteuer<sup>5</sup> – wurde bereits vor über 2.600 Jahren von den ägyptischen Pharaonen und später auch im Römischen Reich erhoben, da diese sich aufgrund bereits bestehender Verzeichnisse über die Eigentümer von Grundbesitz verhältnismäßig einfach erheben ließ. Auch gab es noch viel früher bei den Sumerern bereits eine der Erbschaftsteuer ähnliche Abgabe. Nachdem die Erbschaftsteuer im Mittelalter nicht mehr erhoben wurde, wurde sie ab dem Ende des 14. Jahrhunderts zuerst wieder in einigen italienischen Stadtstaaten eingeführt und war Ende des 19. Jahrhunderts in nahezu allen europäischen Staaten anzufinden.<sup>6</sup> Da die Erbschaftsteuer heute aufgrund hoher Freibeträge nur einen relativ kleinen Prozentsatz der Bevölkerung betrifft, ist die Akzeptanz der Betroffenen vielfach nicht vorhanden.

Nicht bekannt ist, wie viele der 172.149 in Deutschland veranlagten Erbschaftsteuerfälle einen internationalen Bezug aufweisen. Die Europäische Kommission hat sich vor mehr als zehn Jahren mit dem Thema beschäftigt und dabei festgestellt, dass 2010 rund 12,3 Millionen EU-Bürgerinnen und Bürger nicht in ihrem Herkunftsland, sondern einem anderen EU-Mitgliedstaat lebten. Gegenüber 2005 war dies eine Steigerung um drei Millionen. Auch stieg der grenzüberschreitende Besitz von Immobilien innerhalb der EU von 2002 bis 2010 um bis zu 50 % an.<sup>7</sup> Aufgrund zunehmender Migration, fortschreitender Globalisierung und der steigenden Tendenz, nicht nur im Wohnsitzstaat, sondern auch im Ausland über Vermögenswerte zu verfügen, dürften diese Zahlen zwischenzeitlich weiter angestiegen sein.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> Eine vergleichbare Emotionalität in der Diskussion weist allenfalls noch die Vermögenssteuer auf („Neiddebatte“, „Soziale Gerechtigkeit“, „Gefährdung des Mittelstands“).

<sup>5</sup> Vgl. *Meincke*, *StuW* 1978, S. 352 (359 ff.) für das Römische Reich.

<sup>6</sup> Ausführlich zur Geschichte der Erbschaftsteuer *Schanz*, *FinanzArchiv* 17. Jahrgang, Heft 1 1900, S. 1 ff. und 18. Jahrgang, Heft 2 1901, S. 53 ff. sowie – insbesondere für die Entwicklung in Deutschland – *Gottschalk*, in: *TGJG, ErbStG, Einführung* Rn. 60 ff.

<sup>7</sup> Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss zum Abbau grenzüberschreitender Erbschaftsteuerhindernisse in der EU vom 15.12.2011, KOM(2011) 864, S. 4.

<sup>8</sup> Neuere Zahlen zur Verifikation liegen nicht vor. Das Fehlen von „unabhängigen und belastbaren Daten“ zur Erbschaftsteuer ist ein generelles Problem, welches auch *Wachter*, *DStR-Beihefter* 2014, S. 90 (103) zu Recht bemängelt.

Aufgrund dieser Ergebnisse ging die Europäische Kommission im Jahr 2011 in einer konservativen Schätzung von bis zu 360.000 Fällen grenzüberschreitender Erbschaften allein von Immobilien innerhalb der EU aus.<sup>9</sup> Auch diese Zahl dürfte mittlerweile deutlich höher sein.

Von den derzeit 30 Staaten des EWR erheben immerhin 18 eine Erbschaftsteuer, nicht aber auch in allen Fällen eine Schenkungsteuer. Eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erheben Bulgarien, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, die Niederlande, Polen, Slowenien, Spanien und Ungarn. Nur eine Erbschaftsteuer erheben Belgien, Dänemark, Island, Litauen und Luxemburg. Weder eine Erbschaft- noch eine Schenkungsteuer wird in Estland, Lettland, Liechtenstein, Malta, Norwegen, Österreich, Portugal, Rumänien, Schweden, der Slowakei, Tschechien und Zypern erhoben.<sup>10</sup> Die Bedeutung der Erbschaft- und gegebenenfalls Schenkungsteuer für das Gesamtsteueraufkommen ist in allen Staaten nicht besonders hoch und bewegte sich 2019 zwischen 1,46% in Frankreich und 0,01% in Litauen.<sup>11</sup> Deutschland lag in diesem von der OECD angestellten Vergleich mit 0,52% vom Gesamtsteueraufkommen ziemlich genau im Durchschnitt aller OECD-Staaten.

Im Gegensatz dazu kann die Bedeutung für die Steuerpflichtigen im Einzelfall erheblich sein. Bei vielen grenzüberschreitenden Erbfällen innerhalb des EWR besteht das Risiko, nicht nur in einem, sondern in zwei oder mehr Mitgliedstaaten der Erbschaftsteuer zu unterliegen. Um eine dadurch drohende Doppelbesteuerung zumindest innerhalb der EU zu verhindern, gab die Europäische Kommission, gestützt auf Art. 292 Satz 4 AEUV, im Jahr 2011 eine unverbindliche Empfehlung i. S. d. Art. 288 Abs. 1, 5 AEUV an die EU-Mitgliedstaaten ab.<sup>12</sup> Darin schlägt die Europäische Kommission Regeln vor, nach denen die EU-Mitgliedstaaten das Besteuerungsrecht für die Erbschaftsteuer untereinander aufteilen könnten, um eine Doppelbesteuerung von vornherein auszuschließen. Eine Harmonisierung der Erbschaftsteuer wurde aber nicht angestrebt.

---

<sup>9</sup> Vgl. Folgenabschätzung zur Empfehlung der Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften vom 15.12.2011, SEK(2011) 1489, S. 20. Die der Folgenabschätzung der Kommission zugrunde liegende Studie spricht sogar von bis zu 370.000 Fällen, vgl. Copenhagen Economics, S. 71. In einem Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen zur am 16.8.2012 in Kraft getretenen EU-ErbVO vom 14.10.2009 schätzte die Europäische Kommission, dass jeder zehnte der damals insgesamt 4,5 Millionen Todesfälle in der EU einen grenzüberschreitenden Bezug zu mindestens einem anderen EU-Mitgliedstaat aufweist, vgl. SEC(2009) 410, S. 18.

<sup>10</sup> Vgl. dazu die Übersicht 1 im Anhang auf S. 340.

<sup>11</sup> Vgl. dazu die Übersicht 2 im Anhang auf S. 344.

<sup>12</sup> Empfehlung der Kommission vom 15.12.2011 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erbschaften (2011/856/EU), Abl. 2011, Nr. L 336/81.