



Fachbereich WD 4

**Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht der Erbschaft- und
Schenkungssteuer an die Staatsangehörigkeit**

Verfassungsrechtliche Zulässigkeit, Vergleich zu den USA, historische
Entwicklung, Steuerpflicht von Wegzählern

Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Staatsangehörigkeit

Verfassungsrechtliche Zulässigkeit, Vergleich zu den USA, historische Entwicklung, Steuerpflicht von Wegzählern

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 047/25
Abschluss der Arbeit: 14.11.2025
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung / Untersuchungsgegenstand	5
2.	Persönliche Steuerpflicht bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 2 ErbStG)	5
2.1.	Unbeschränkte Steuerpflicht (Weltvermögensprinzip)	6
2.1.2.	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (Nationalitätsprinzip)	7
2.1.3.	Unbeschränkte Steuerpflicht der Körperschaften	7
2.2.	Beschränkte Steuerpflicht (Inlandsvermögen)	8
3.	Persönliche Steuerpflicht in den USA / Doppelbesteuerungsabkommen USA	8
3.1.	Erbschaftsteuer	8
3.2.	Schenkungssteuer	9
3.3.	Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - USA	9
3.3.1.	Aufteilung der Besteuerungsrechte	10
3.3.2.	Bestimmung der Ansässigkeit / Sonderregelung in Wegzugsfällen	10
3.3.3.	Ausdehnung der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht auf zehn Jahre	11
4.	Historische Entwicklung der Anknüpfung der Erbschaft- und Schenkungssteuer	12
5.	Vorgaben der Finanzverfassung	15
6.	Vorgaben des Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz von Ehe und Familie)	17
7.	Vorgaben des Art. 14 GG (Schutz von Eigentum und Erbrecht)	18
7.1.	Zulässigkeit einer Erbschaftsteuer	18
7.2.	Keine Aushöhlung der Testierfreiheit und des Erwerbsrechts	19
8.	Vereinbarkeit der Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG: Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem?	19
8.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	20
8.2.	Art. 3 Abs. 1 GG erfasst auch die verbotene Gleichbehandlung	21
8.3.	Bereichsspezifische Konkretisierung im Erbschaftsteuerrecht	22
8.4.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs	23
8.5.	Rechtfertigung der Gleichbehandlung	25
8.5.1.	Legitimer Gleichbehandlungszweck	25
8.5.2.	Geeignetheit der Gleichbehandlung	27
8.5.3.	Erforderlichkeit der Gleichbehandlung	28
8.5.4.	Angemessenheit der Gleichbehandlung	29

8.6.	Ergebnis der Gleichheitsprüfung	31
8.7.	Exkurs: Alleinige Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit	31
9.	Rechtliche Argumente gegen eine Verlängerung der Fünfjahresfrist für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	32
9.1.	Völkerrechtliche Aspekte	32
9.2.	Europarechtliche Aspekte	34
9.3.	Abkommensrechtliche Aspekte	34
9.4.	Einfachrechtliche Aspekte	35
10.	Zusammenfassung	36

1. Fragestellung / Untersuchungsgegenstand

Gefragt wird, ob es verfassungsrechtlich möglich ist, im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht die subjektive Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit zu knüpfen. Dazu wird auf die USA verwiesen und auch gefragt, ob es hierfür historische Beispiele in der deutschen Rechtsgeschichte gibt. Weiter wird gefragt, ob es rechtliche Argumente gibt, die gegen eine Verlängerung der Fünfjahresfrist für die sogenannte erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) sprechen.

Die Anknüpfung der subjektiven Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit wird – auch wegen des Verweises auf die USA – so verstanden, dass diese neben die bestehende Anknüpfung an die Ansässigkeit im Inland tritt und diese nicht verdrängt. Denn die alleinige Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit entließe auch langjährig im Inland ansässige Personen ohne deutsche Staatsangehörigkeit aus der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht. Dies dürfte gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) verstoßen (siehe den Exkurs unter 8.7.).

Diese Ausarbeitung beschreibt zunächst die Regelung der persönlichen Steuerpflicht für die Erbschaft- und Schenkungsteuer in § 2 ErbStG sowie im Recht der USA (dazu nachfolgend 2. und 3.). Dabei wird auch auf das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit den USA eingegangen. Anschließend wird die Rechtsentwicklung in Deutschland seit 1906 dargestellt (dazu nachfolgend 4.). Sodann wird geprüft, ob die (zusätzliche) Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit verfassungsrechtlich zulässig ist, und zwar im Hinblick auf die Vorgaben der Finanzverfassung (dazu nachfolgend 5.) und die Grundrechte aus Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 14 Abs. 1 GG (dazu nachfolgend 6. und 7.). Der Schwerpunkt dieser Ausarbeitung liegt auf der Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (dazu nachfolgend 8.). Abschließend wird auf die Frage eingegangen, ob es rechtliche Argumente gibt, die gegen eine Verlängerung der Fünfjahresfrist des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG sprechen (dazu nachfolgend 9.). Eine Zusammenfassung schließt diese Ausarbeitung ab (dazu nachfolgend 10.).

2. Persönliche Steuerpflicht bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 2 ErbStG)

Bei der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem ErbStG handelt es sich um eine **Erbanfallsteuer**, weil nicht der Nachlass als solcher (Nachlasssteuer), sondern die Bereicherung beim Erben bzw. Beschenken besteuert wird (**Bereicherungssteuer**). Die Steuer knüpft an die Bereicherung des Empfängers in Form der Vermögensmehrung durch den Erwerb von Vermögen vom Erblasser bzw. vom Schenker an.¹ Der Bundesfinanzhof (BFH) ordnet sie allerdings als Verkehrsteuer ein.² Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterfallen die in § 1 Abs. 1 ErbStG abschließend aufgezählten Erwerbsvorgänge: der Erwerb von Todes wegen, die Schenkungen unter Lebenden, die Zweckzuwendungen (Nr. 1 bis 3), sowie – als Vermögensbesteuerung – das Vermögen einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (Nr. 4). Die persönliche Steuerpflicht ergibt sich sodann aus § 2 ErbStG. Die Vorschrift bestimmt zugleich die Anwendung des ErbStG in grenzüberschreitenden Fällen und legt fest, unter welchen Bedingungen Deutschland im

1 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.1 f. (Einkommensteuer im weiteren Sinne).

2 Kritisch Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 15.3. Siehe zur Interpretation als Verkehrsteuer, Erbanfallsteuer oder Nachlasssteuer Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 106 Rn. 124.

internationalen Kontext steuerberechtigt ist.³ § 2 ErbStG regelt die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher und juristischer Personen, die sich an persönlichen Merkmalen wie Wohnsitz, Staatsangehörigkeit, Sitz oder Geschäftsleitung orientiert (siehe 2.1.), und die beschränkte Steuerpflicht in Bezug auf Inlandsvermögen (siehe 2.2.).

2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht (Weltvermögensprinzip)

Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht) ein, wenn der **Erblasser** zur Zeit seines Todes, der **Schenker** zur Zeit der Schenkung oder der **Erwerber** zur Zeit der Entstehung der Steuer ein **Inländer** ist. Damit ist der weltweite Vermögensanfall erfasst (Weltvermögensprinzip).⁴ Anders als im Einkommensteuerrecht wird hier eine **doppelte Anknüpfung** sowohl an den Hergebenden (Erblasser bzw. Schenker) als auch an den Empfänger (Erbe bzw. Beschenkter) des übertragenen Vermögens geschaffen. Ist der Erblasser bzw. Schenker Steuerinländer, wird der gesamte Erbanfall bzw. die einheitliche Schenkung vollständig erfasst. Ist dagegen nur einer von mehreren Erben Steuerinländer, wird nur der auf ihn entfallende Erwerb von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst.⁵

Die Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht auch an den Inländerstatus des Erwerbers unterscheidet sich vom Recht vieler anderer Staaten, die nur auf den Status des Erblassers bzw. Schenkers abstellen (siehe zu den USA 3.).⁶ Die doppelte Anknüpfung hat offenbar fiskalische Gründe.⁷ Seer zufolge widerspricht sie dem Charakter der Erbschaft- und Schenkungsteuer, die als Bereicherungs- und Erbanfallsteuer allein die erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers erfasse, weshalb es nicht systemgerecht sei, zusätzlich an die Verhältnisse des Erblassers bzw. Schenkers anzuknüpfen.⁸

2.1.1. Grundfall der unbeschränkten Steuerpflicht (Ansässigkeitsprinzip)

Als Steuerinländer gelten gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG zunächst natürliche Personen, die im Inland einen **Wohnsitz** oder ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** (§§ 8, 9 Abgabenordnung (AO)) haben. Die subjektive Steuerpflicht knüpft also bei natürlichen Personen grundsätzlich weder an die Staatsangehörigkeit noch an den Belegenheitsort des Vermögens an, sondern an die Ansässigkeit in Deutschland. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung

3 Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, vor § 2 Rn. 1.

4 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.41.

5 Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 7.

6 Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 8.

7 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.42; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 8.

8 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.42.

unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt; als gewöhnlicher Aufenthalt ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen (§ 9 AO).

2.1.2. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (Nationalitätsprinzip)

Als Steuerinländer gelten außerdem **deutsche Staatsangehörige**, die sich nicht länger als **fünf Jahre dauernd im Ausland** aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG erweitert damit den Kreis der Steuerinländer auf deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (siehe 2.1.1.) in Deutschland, die einen früheren inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatten (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Wegzügler). Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich ausschließlich auf deutsche Staatsangehörige einschließlich der Doppelstaatler.⁹ Das Gesetz orientiert sich dabei ausnahmsweise am Nationalitätsprinzip.¹⁰

Als Steuerinländer gelten gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG unabhängig von dieser Fünfjahresfrist auch deutsche Staatsangehörige und zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, die

- im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
- zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen.

Dieser Fall betrifft also nur in das Ausland entsandte Beschäftigte des öffentlichen Dienstes sowie deren Angehörige.¹¹

Der BFH betont ausdrücklich, dass die einzelnen Tatbestände der unbeschränkten Steuerpflicht gleichrangig nebeneinanderstehen. Dem Gesetz lasse sich keine Grundentscheidung entnehmen, wonach als Inländer zunächst und vorrangig nur natürliche Personen gelten sollen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben; vielmehr unterstelle der Gesetzgeber in allen Fällen einen **besonderen Inlandsbezug**.¹²

2.1.3. Unbeschränkte Steuerpflicht der Körperschaften

Als Steuerinländer gelten gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (siehe

9 *Fürwentsches*, in: BeckOK ErbStG, Stand: 1.10.2025, § 2 Rn. 48.

10 Kritisch *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.43.

11 Die Steuerpflicht greift nur, wenn diese Personen in ihrem Ansässigkeitsstaat lediglich mit dem dortigen Inlandsvermögen besteuert werden.

12 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 17, 21.

dazu §§ 10, 11 AO) im Inland haben. Dabei handelt es sich um eine auch im Ertragsteuerrecht übliche Anknüpfung (siehe § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz). Zudem tritt die Steuerpflicht in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ein, wenn die Familienstiftung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat. Auftragsgemäß stehen nur natürliche Personen im Fokus dieser Ausarbeitung, so dass auf Körperschaften im Folgenden nicht weiter eingegangen wird.

2.2. Beschränkte Steuerpflicht (Inlandsvermögen)

Die Steuerpflicht tritt nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch in allen anderen Fällen für den Vermögensanfall ein, der in **Inlandsvermögen** im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes (BewG) besteht oder einen Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG umfasst (beschränkte Steuerpflicht). § 121 BewG enthält keine Generalklausel zur Bestimmung des Inlandsvermögens und erfasst daher nicht allgemein das „im Inland befindliche Vermögen“, sondern nur die dort abschließend aufgeführten Wirtschaftsgüter.¹³ Dazu gehören zum Beispiel inländisches Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen (bei inländischer Betriebsstätte bzw. ständigem Vertreter), Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, nicht aber allgemein Forderungen und Rechte. Daher gehören zum Beispiel Kontenguthaben bei einem inländischen Kreditinstitut nicht zum Inlandsvermögen.¹⁴

3. Persönliche Steuerpflicht in den USA / Doppelbesteuerungsabkommen USA

In den USA knüpfen die Erbschaft- und Schenkungsteuerpflichten neben dem Kriterium der Ansässigkeit an die Staatsangehörigkeit des Erblassers bzw. Schenkers an.

3.1. Erbschaftsteuer

Die Bundes-Erbschaftsteuer der USA (*federal estate tax*) ist als Nachlasssteuer ausgestaltet, die den Vermögensübergang vom Erblasser (auf den sog. *estate*) betrifft, nicht den Erbanfall bei den Erben.¹⁵ In personeller Hinsicht knüpft sie daher nicht an die Erben, sondern nur an den Erblasser an (siehe dagegen zur doppelten Anknüpfung in Deutschland 2.1.1.). Es handelt sich also nicht um eine Bereicherungs- und Erbanfallsteuer wie in Deutschland. Dabei kommen sowohl das Nationalitätsprinzip als auch das Ansässigkeitsprinzip zum Tragen, um das Besteuerungsrecht der USA für Erbschaften abzusichern. Die Erbschaftsteuer erfasst demnach grundsätzlich das gesamte weltweite Vermögen eines Erblassers, wenn dieser im Zeitpunkt des Todes **Staatsangehöriger** der USA war oder als Ausländer in den USA seinen – auch kurzfristig genommenen – **Wohnsitz** oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte (**unbeschränkte Steuerpflicht**).¹⁶ War der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes weder US-Staatsangehöriger noch in den USA ansässig, unterliegt nur das inländische Vermögen der Erbschaftsteuer, das als „US-Vermögen“ gilt (**beschränkte**

13 Eisele, in: Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, 39. EL Januar 2025, § 121 Rn. 3.

14 Eisele, in: Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, 39. EL Januar 2025, § 121 Rn. 3.

15 Maywald/Miethe, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: USA (Stand: 139. Lfg. 2024), Rn. 650 ff. (einige Bundesstaaten erheben zusätzlich eigene Erbschaftsteuern).

16 Maywald/Miethe, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: USA (Stand: 139. Lfg. 2024), Rn. 658.

Steuerpflicht). Dazu gehören vor allem Grundvermögen in den USA, bewegliches Vermögen mit physischem Standort in den USA sowie Forderungen gegen in den USA ansässige Personen und US-Unternehmen, US-Staatsanleihen und Anteile an US-Kapitalgesellschaften.¹⁷ Steuerschuldner der Erbschaftsteuer ist grundsätzlich der Nachlass; die Steuererklärung ist vom Testamentvollstrecker, Nachlassverwalter bzw. einer vergleichbaren Person abzugeben.¹⁸

3.2. Schenkungsteuer

Die Bundes-Schenkungssteuer der USA (*federal gift tax*) wird jährlich auf die Summe aller Schenkungen im In- und Ausland erhoben, die von US-Staatsangehörigen und in den USA ansässigen Ausländern vorgenommen werden (**unbeschränkte Steuerpflicht**). Schenkungen, die von Gesellschaften erfolgen, werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet.¹⁹ Auch die Schenkungssteuer knüpft also wiederum anders als in Deutschland (siehe 2.1.1.) nur an den Schenker und nicht an den Beschenkten an. Die **beschränkte Steuerpflicht**, die für Personen gilt, die weder US-Staatsangehörige noch in den USA ansässige Ausländer sind, bezieht sich grundsätzlich nur auf Schenkungen von unbeweglichem und materiellem beweglichem Vermögen, das in den USA belegen ist. Immaterielles Vermögen wird dabei grundsätzlich nicht erfasst. Daher ist das Steuerobjekt enger abgegrenzt als bei der Erbschaftsteuer.²⁰ Steuerschuldner ist grundsätzlich der Schenker, der auch die Steuererklärung für die Schenkungen eines Kalenderjahres einzureichen hat.²¹

3.3. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - USA

Die Steueransprüche mehrerer Staaten können sich überschneiden, wenn der wirtschaftliche Sachverhalt Bezüge zu mehr als einem Staat aufweist und die Steuergesetze der betroffenen Staaten den Eintritt der Steuerpflicht an ähnliche (zum Beispiel bei doppeltem Wohnsitz) oder an verschiedene Merkmale des Sachverhalts (zum Beispiel Wohnsitz und Belegenheit) anknüpfen. So kann eine Erbschaftsteuerpflicht in zwei Staaten entstehen, wenn ein Staat die Steuerpflicht an den Wohnsitz und der andere an die Staatsangehörigkeit anknüpft. Die drohende Doppelbesteuerung kann entweder durch unilaterale Maßnahmen (wie durch Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 21 ErbStG; dazu noch 8.5.4.) oder durch völkerrechtliche Verträge wie Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vermieden oder abgemildert werden.

17 Maywald/Miethe, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: USA (Stand: 139. Lfg. 2024), Rn. 693.

18 Maywald/Miethe, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: USA (Stand: 139. Lfg. 2024), Rn. 740.

19 Maywald/Miethe, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: USA (Stand: 139. Lfg. 2024), Rn. 705.

20 Maywald/Miethe, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: USA (Stand: 139. Lfg. 2024), Rn. 717 f.

21 Maywald/Miethe, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: USA (Stand: 139. Lfg. 2024), Rn. 741.

Zwischen den USA und Deutschland besteht ein spezielles DBA, das die Erbschaftsteuern und Schenkungsteuern beider Staaten erfasst (DBA USA Erb 2000).²² Insgesamt unterhält Deutschland nur sechs DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern.²³

3.3.1. Aufteilung der Besteuerungsrechte

Danach liegt das Besteuerungsrecht grundsätzlich beim Wohnsitzstaat des Erblassers bzw. Schenkers (Art. 9 DBA USA Erb 2000). Der Wohnsitzstaat ist im Zweifel nach der sogenannten Tie-Breaker-Rule zu ermitteln (dazu 3.3.2.). Für Grundvermögen und Betriebstättenvermögen (Art. 5 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 DBA USA Erb 2000) liegt das Besteuerungsrecht dagegen grundsätzlich beim Belegenheitsstaat. Die daraus ggf. resultierende Doppelbesteuerung wird durch die Anrechnungsmethode vermieden, also durch Anrechnung der jeweiligen ausländischen Steuer im Wohnsitzstaat.²⁴ Durch Steuerplanung wird versucht, die Besteuerung durch die USA zu vermeiden und nach Deutschland zu lenken, weil die USA im Vergleich zu Deutschland für Erbschaften und Schenkungen das Hochsteuerland sind.²⁵

3.3.2. Bestimmung der Ansässigkeit / Sonderregelung in Wegzugsfällen

Zur Anwendung des DBA ist es notwendig, den Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen zu ermitteln, der unter das DBA fällt. Die Ansässigkeit für Zwecke des DBA USA Erb 2000 wird entlang den jeweiligen nationalen Regelungen definiert, wie sich aus den unterschiedlichen Bestimmungen in Art. 4 Abs. 1 DBA USA Erb 2000 ergibt:

Eine natürliche Person hat im Sinne dieses Abkommens einen Wohnsitz

- a) in den Vereinigten Staaten von Amerika, wenn sie dort ansässig ist oder Staatsangehöriger der Vereinigten Staaten von Amerika ist; (siehe dazu 3.1. und 3.2.)
- b) in der Bundesrepublik Deutschland, wenn sie dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat oder aus anderen Gründen für die Zwecke der deutschen Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) als unbeschränkt steuerpflichtig gilt. (siehe dazu 2.1.)

Hat die Person nach diesen Kriterien einen doppelten Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten, enthält Art. 4 Abs. 2 DBA USA Erb 2000 für natürliche Personen eine sogenannte Tie-Breaker-Rule mit Vorrangkriterien wie zum Beispiel der „ständigen Wohnstätte“ zur eindeutigen Bestimmung des Wohnsitzstaates. Trotz dieser Regelung enthält das Abkommen noch die folgende Spezialregelung in Art. 4 Abs. 3 DBA USA Erb 2000:

22 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.12.2000, BGBl. II 2001, 65.

23 Siehe BMF-Schreiben vom 20.1.2025 zum Stand der DBA am 1.1.2025, BStBl. I 2025, 291.

24 Zu alledem *Kotzenberg*, in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 6. Auflage 2024, § 34 Rn. 78.

25 So *Kotzenberg*, in: Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 6. Auflage 2024, § 34 Rn. 78.

War eine natürliche Person im Zeitpunkt ihres Todes oder der Schenkung

a) Staatsangehöriger eines Vertragsstaats, ohne gleichzeitig Staatsangehöriger des anderen Vertragsstaats zu sein, und

b) hatte sie auf Grund des Absatzes 1 einen Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten und

c) hatte sie im anderen Vertragsstaat ihren Wohnsitz auf Grund des Absatzes 1 für die Dauer von nicht mehr als zehn Jahren gehabt,

so gilt der Wohnsitz dieser Person und der zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder, bei denen die gleichen Voraussetzungen vorliegen, ungeachtet des Absatzes 2 als in dem Vertragsstaat gelegen, dessen Staatsangehörige sie waren.

Diese **Sonderregelung für weggezogene Staatsangehörige** weicht von den üblichen Ansässigkeitsregelungen ab und wurde ab 2000 von fünf auf zehn Jahre verlängert. Danach wird ein Staatsangehöriger eines Vertragsstaats, der in diesem Staat ansässig war und nicht gleichzeitig Staatsangehöriger des anderen Staates ist, trotz Wohnsitznahme in dem anderen Staat nicht als dort, sondern als im Heimatstaat ansässig angesehen. Die Regelung betrifft vor allem kurzfristig entsandte Arbeitnehmer wie zum Beispiel Wissenschaftler, Techniker und leitende Angestellte sowie deren Familienangehörige.²⁶ Durch die Sonderregelung wird die Entscheidung nach der Tie-Breaker-Rule in Art. 4 Abs. 2 DBA USA Erb 2000 rückgängig gemacht zugunsten einer **Fiktion des Wohnsitzstaates nach der Staatsangehörigkeit**. Für einen Zeitraum von zehn Jahren setzt sich damit gleichsam die Staatsangehörigkeit (des Wegzugsstaates) gegenüber der Wohnsitznahme in dem Zuzugsstaate durch.

3.3.3. Ausdehnung der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht auf zehn Jahre

Da diese Sonderregelung mit ihrer Zehnjahresfrist nicht mit der Fünfjahresfrist der deutschen erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG (siehe 2.1.2.) harmonierte, wurde im deutschen Zustimmungsgesetz zum Ergänzungsprotokoll des DBA USA Erb 2000 nur im Verhältnis zu den USA die Frist des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG auf zehn Jahre verlängert.²⁷ Art. 3 des deutschen Zustimmungsgesetzes zu dem Protokoll²⁸ lautet:

Auf die von dem Protokoll erfassten Personen wird § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 Buchstabe b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes mit der Maßgabe angewandt, dass anstelle der dort genannten Frist von fünf Jahren eine Frist von zehn Jahren gilt.

²⁶ Siehe *Hundt*, IStR 2002, 80, 85.

²⁷ *Hundt*, IStR 2002, 80, 85.

²⁸ Gesetz zu dem Protokoll vom 14. Dezember 1998 zur Änderung des am 3. Dezember 1980 in Bonn unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern vom 15. September 2000, BGBl. II 2000, 1170.

Durch das deutsche Zustimmungsgesetz wurde also für den Fall von Wegzügen in die USA die fünfjährige Frist für Personen mit ausschließlicher deutscher Staatsangehörigkeit ausnahmsweise auf zehn Jahre verlängert. Diese Maßnahme hatte zum Ziel, eine Besteuerungslücke für deutsche Wegzügler in die USA zu vermeiden, die im Falle eines frühzeitigen Auslaufens der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland (siehe 2.1.2.) entstanden wäre, weil in den USA das Besteuerungsrecht erst nach Ablauf des zehnten Jahres gegriffen hätte.²⁹ Für US-Staatsangehörige stellt sich eine Fristenfrage nach innerstaatlichem US-Recht dagegen nicht, weil US-Staatsangehörige zeitlebens in den USA als unbeschränkt Steuerpflichtige mit ihrem Weltvermögen der Nachlasssteuer unterliegen,³⁰ ihre unbeschränkte Steuerpflicht also – anders als in Deutschland – nicht ausläuft.

4. Historische Entwicklung der Anknüpfung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Anknüpfung von Steuerpflichten an die Staatsangehörigkeit steht in einem Zusammenhang mit dem verfassungspolitischen Grundsatz „No Taxation without Representation“. Im 19. Jahrhundert waren die Steuerpflichten (im Sinne der unbeschränkten Steuerpflicht) typischerweise mit der Staatsangehörigkeit verbunden, ebenso wie der Militärdienst. Ausländer waren ggf. mit ihren inländischen Einkommen und Vermögen steuerpflichtig.³¹ Vor diesem Hintergrund versteht sich wohl auch Art. 134 der Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. August 1919 (Weimarer Reichsverfassung):

Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.

Heute ist die Staatsbürgerschaft für die internationale Steuerpolitik dagegen weitgehend irrelevant. Denn seit den 1920er Jahren trat die Besteuerung nach der Staatsangehörigkeit international in den Hintergrund zugunsten der Ansässigkeitsbesteuerung.³²

Im 19. und bis in das 20. Jahrhundert bestanden Erbschaftsteuern in den meisten deutschen (Bundes-)Staaten. Vorhaben für eine reichseinheitliche Erbschaftsteuer scheiterten.³³ Erst 1906 kam es zu einem ersten reichseinheitlichen Erbschaftsteuergesetz. Die historische Entwicklung der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** zeigt zusammengefasst die folgenden Modelle der Anknüpfung der persönlichen unbeschränkten Steuerpflicht auf Reichs- bzw. Bundesebene:

29 Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 24.

30 Hundt, IStR 2002, 80, 85; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 24

31 Siehe dazu Schön, in: Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 125, 130 ff.

32 Siehe Schön, in: Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 125, 126, 132, demzufolge nur noch die USA und Eritrea strikt (aber nicht ausschließlich) eine weltweite Steuerpflicht auf Grundlage der Nationalität anordnen, ähnlich per Ansässigkeitsfiktion auch Ungarn.

33 Dazu Frank, Erbschaftsteuer und Unternehmung, 1969, S. 31 ff.

- 1906 bis 1919: alleinige Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit
- 1919 bis 1951: Anknüpfung an den Wohnsitz / gewöhnlichen Aufenthalt und zusätzlich an die Staatsangehörigkeit innerhalb von drei bzw. später zwei Jahren nach Wegzug
- 1951 bis 1974: alleinige Anknüpfung an den Wohnsitz / gewöhnlichen Aufenthalt
- Seit 1974: Anknüpfung an den Wohnsitz / gewöhnlichen Aufenthalt und zusätzlich an die Staatsangehörigkeit innerhalb von fünf Jahren nach Wegzug

Dieser Überblick ist dem Urteil des BFH vom 12. Oktober 2022 zur erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG³⁴ entnommen, das im Folgenden auszugsweise einschließlich der (historischen) Quellen wörtlich wiedergegeben wird (Rn. 19 bis 21).

Das **erste reichseinheitliche Erbschaftsteuergesetz von 1906** (RGBl 1906, 654) stellte für die unbeschränkte Steuerpflicht **allein auf die Staatsangehörigkeit** ab (vgl. § 5 des Erbschaftsteuergesetzes von 1906). Mit dem wachsenden Finanzbedarf nach dem Ersten Weltkrieg erstreckte das **Erbschaftsteuergesetz von 1919** (RGBl 1919, 1543) die unbeschränkte Steuerpflicht auch auf Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (vgl. § 24 des Erbschaftsteuergesetzes von 1919), um "die Steuerpflicht in Anspruch [zu nehmen], wo immer sie durch Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder Aufenthalt [...] begründet ist" (vgl. Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 335, Anlage Nr. 376, S. 23). Das Erbschaftsteuergesetz von 1919 begrenzte die auf der Staatsangehörigkeit beruhende Steuerpflicht **auf drei Jahre nach Wohnsitzaufgabe**, was letztlich (über § 11 des Besitzsteuergesetzes von 1913 -- RGBl 1913, 524 --) auf § 1 Nr. 1 Buchst. c des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 (Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preussischen Staaten 1891, S. 175) zurückgeht (vgl. Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 335, Anlage Nr. 376, S. 23; Mrozek, Besitzsteuergesetz, Kommentar, 1917, S. 59). Der preußische Gesetzgeber nahm an, dass mit längerem Zeitablauf die Anknüpfung des Besteuerungsrechts an die Staatsangehörigkeit zum einen an Rechtfertigungskraft verliere und zum anderen die praktischen Probleme der Besteuerung zunähmen (vgl. Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 03.11.1890, Finanzarchiv 1890, S. 673 f.).

Mit dem **Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 30.06.1951** (BGBl I 1951, 759) wurde die (zeitlich inzwischen auf zwei Jahre begrenzte) unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund der Staatsangehörigkeit zwar abgeschafft, da der Gesetzgeber einen Widerspruch zu den im Einkommensteuer- und Vermögensteuergesetz aufgestellten Grundsätzen und praktische Probleme bei der Durchsetzung des Steueranspruchs sah (vgl. BTDrucks I/1575, S. 12). Mit dem **Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17.04.1974** (BGBl I 1974, 933) wurde die Regelung jedoch wieder unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Vorläuferregelungen in der heutigen Gestalt in das Gesetz eingefügt, um Steuerumgehungen durch lediglich vorübergehende Wohnsitzverlegungen in das Ausland zu verhindern (vgl. BTDrucks VI/3418, S. 61 f.).

34 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 19 ff.

Der Gesetzgeber von 1974 hat somit in historischer Kontinuität an Regelungskonzepte angeknüpft, welche die unbeschränkte Steuerpflicht nach der Staatsangehörigkeit gleichrangig neben derjenigen nach dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gesehen haben. Ein etwaiges vorrangiges System der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht nach dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt lässt sich der Gesetzeshistorie nicht entnehmen. Sollte die auf der Harmonisierung mit den Grundsätzen der Einkommensteuer- und Vermögensteuer beruhende Gesetzesänderung im Jahr 1951 darauf schließen lassen, sind diese Überlegungen jedenfalls durch die nachfolgende Gesetzesänderung im Jahr 1974 überholt. [...] (Hervorhebungen nur hier)

Das **erste reichseinheitliche Erbschaftsteuergesetz** knüpfte zwar die persönliche unbeschränkte Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit an, sah aber durchaus differenzierte Regelungen vor. So hieß es unter dem Titel „Räumliche Herrschaft des Gesetzes“ nur für bewegliches Vermögen in § 5 ErbStG 1906:

Bewegliches Vermögen ist der Erbschaftssteuer unterworfen, wenn derjenige, aus dessen Vermögen der Erwerb anfällt (Erblasser), zur Zeit seines Todes oder, sofern der Erwerb bei seinen Lebzeiten anfällt, zur Zeit des Anfalls an den Erwerber ein Deutscher war und zugleich einem Bundesstaat angehörte. Soweit sich das Vermögen im Auslande befindet, wird auf Antrag die in dem ausländischen Staate erweislich gezahlte Abgabe auf die Erbschaftssteuer angerechnet; soweit es sich in einem deutschen Schutzgebiete befindet, unterliegt es der Erbschaftssteuer nicht, wenn der Erblasser zu der bezeichneten Zeit seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Schutzgebiete hatte.

Das Weltvermögensprinzip galt nur für bewegliches Vermögen. Unbewegliches Vermögen wurde nach dem Belegenheitsprinzip und ganz unabhängig von einer personellen Anknüpfung nach der Staatsangehörigkeit oder nach dem Wohnsitz besteuert. § 7 ErbStG 1906:

Von inländischen Grundstücken ist die Erbschaftssteuer zu erheben, ohne Unterschied, ob der Erblasser Deutscher oder Ausländer war und ob er im Inlande seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte oder nicht.

Grundstücke, die sich im Auslande befinden, gehören nicht zur steuerpflichtigen Masse.

[...]

Für bewegliches Vermögen galt zudem eine Regelung über die beschränkte Steuerpflicht, die zusätzlich noch nach Ansässigkeit differenzierte. § 6 ErbStG 1906:

Von dem Vermögen eines ausländischen Erblassers wird die Steuer erhoben, wenn er zur Zeit seines Todes oder, sofern der Erwerb bei seinen Lebzeiten anfällt, zur Zeit des Anfalls an den Erwerber seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt in einem Bundesstaate hatte, jedoch nur insoweit, als sich das Vermögen im Inlande befindet.

Das im Inlande befindliche Vermögen eines ausländischen Erblassers, welcher zu dem nach Abs. 1 maßgebenden Zeitpunkte weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in einem Bundesstaate hatte, unterliegt der Steuer, wenn es einem Erwerber anfällt, der

zur Zeit des Anfalls im Inlande seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Steuerpflichtige hat das Recht des Abzugs einer für denselben Erwerb im Ausland errichteten Steuer.

[...]

Das ErbStG 1906 knüpfte also die unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Weltvermögensprinzip (für bewegliches Vermögen) allein an die deutsche Staatsangehörigkeit an, ergänzt um differenzierte Regelungen zur Besteuerung von beweglichem und unbeweglichem Inlandsvermögen. Damit wurde die Erfassung von Inlandsvermögen für die Fälle sichergestellt, in denen der Erblasser keine deutsche Staatsangehörigkeit aufwies, für Grundvermögen lückenlos, für bewegliches Vermögen allerdings nur in den Fällen, in denen der Erblasser oder der Erwerber im Inland ansässig waren. Eine solche differenzierte Regelung würde das Ungleichbehandlungsproblem in Fällen der alleinigen Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit (siehe 8.7.) erheblich abmildern.

5. Vorgaben der Finanzverfassung

Das Grundgesetz nennt die „Erbchaftsteuer“ in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG und weist ihr Aufkommen den Ländern zu (Ertragskompetenz). Von Verfassungs wegen ist damit die Existenz einer Erbschaftsteuer anerkannt. Die **Gesetzgebungskompetenz** liegt beim Bund (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG; konkurrierende Gesetzgebung). Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat bereits entschieden, dass der Bund auch nach der Verschärfung der Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG im Jahr 1994 die Gesetzgebungskompetenz für die Erbschaft- und Schenkungsteuer besitzt, weil die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht.³⁵ Auch die nach der Verschärfung des Art. 72 Abs. 2 GG vorgenommenen Änderungen bzw. Ergänzungen des ErbStG etwa im Hinblick auf die Begünstigung des Betriebsvermögens in §§ 13a ff. ErbStG sind daher von der Gesetzgebungskompetenz des Bundes gedeckt. Aufgrund der umfassenden Kodifizierung der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das ErbStG ist außerdem davon auszugehen, dass diese ein abschließendes Gebrauchmachen durch den Bund im Sinne des Art. 72 Abs. 1 GG darstellt. Ergänzende oder abweichende Regelungen der Länder sind damit gesperrt (rechtsvernichtende Sperrwirkung für Ländergesetze zum gleichen Regelungsgegenstand³⁶).

Die Finanzverfassung gibt mit dem Begriff der „Erbchaftsteuer“ (die Schenkungsteuer ist nicht erwähnt) keine bestimmte inhaltliche Ausgestaltung vor. Die in Art. 105 GG und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten sind **Typusbegriffe** und nicht in einem engen technischen Sinne zu verstehen. Das BVerfG betont, dass der Gesetzgeber im Rahmen dieser Begriffe über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit verfügt, so dass es dem Gesetzgeber offensteht, neue Steuern zu „erfinden“ und **bestehende Steuergesetze auch grundlegend zu verändern**.³⁷ Für ganz neue

35 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rn. 107.

36 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 105 Rn. 149.

37 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64, 68; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 106 Rn. 80 f.; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.5 f.

Steuern gilt dies nicht, denn dem Gesetzgeber kommt über andere dort nicht ausdrücklich genannte Steuern oder Steuerarten hinaus kein freies Steuererfindungsrecht zur Einführung anderer Steuern zu (Sperrwirkung der Finanzverfassung).³⁸

Der Begriff der „Erbenschaft“ im Sinne von Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG umfasst über seine zivilrechtliche Bedeutung hinaus alle Erscheinungsformen des Vermögensüberganges von Todes wegen (zum Beispiel auch Vermächtnisse).³⁹ Der **Verfassungswortlaut „Erbenschaftsteuer“** ist weit zu verstehen und schließt auch unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden, also Schenkungen, ein, so dass von Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG auch die Schenkungsteuer gedeckt ist.⁴⁰ Beide Steuerarten waren schon vor der Schaffung des GG miteinander verbunden und sind heute fast kongruent geregelt, um die Umgehung der Erbschaftsteuer durch ähnliche Rechtsgeschäfte zwischen Lebenden im Sinne einer vorgezogenen Erbschaft zu verhindern.⁴¹ Die gegenwärtige Erbschaftsteuer greift als Erbanfallsteuer auf die beim jeweiligen Empfänger eintretende Bereicherung zu (siehe 2.1.) mit dem Ziel, den Wert des Vermögenszuwachses zu erfassen und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers zu besteuern.⁴² Sie ist ebenso Bereicherungssteuer wie die im ErbStG integrierte Schenkungsteuer.⁴³ Von Verfassungs wegen ist der Gesetzgeber nicht auf einen bestimmten Typus einer Erbschaft- und Schenkungsteuer festgelegt, sondern verfügt über Spielräume bei der einfachgesetzlichen Ausformung.⁴⁴ Er kann sie daher zum Beispiel als Nachlasssteuer, als Bereicherungssteuer (oder als Verbindung von beiden) oder als Verkehrsteuer ausgestalten. Die Finanzverfassung eröffnet dem Gesetzgeber mithin einen weiten Typus und bleibt offen für verschiedene Lesarten und Ausformungen einer Besteuerung des Vermögensüberganges von Todes wegen.⁴⁵

Aus Sicht der Finanzverfassung ist die Anknüpfung von Steuerpflichten allgemein an das Kriterium der **Staatsangehörigkeit** unter dem Gesichtspunkt einer staatlich verfassten Solidargemeinschaft grundsätzlich zulässig.⁴⁶ Ob die (alleinige) Anknüpfung mit den Grundrechten, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, steht auf einem

38 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 69 ff., 94 ff.; kritisch dazu *Tappe*, StWW 2025, 171, 177 ff.; zum Streit darum *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 251 ff.

39 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 106 Rn. 125.

40 *Heintzen* in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Auflage 2025, Art. 106 Rn. 24; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 106 Rn. 125.

41 *Seiler* in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 106 Rn. 125; *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.4.

42 BVerfG, Beschluss vom 21.7.2010, 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400, 421.

43 *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.1, 15.4.

44 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 106 Rn. 124.

45 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 106 Rn. 124; siehe auch *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 105.

46 Vgl. *Lehner* in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 14; *Schön*, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41 f., 50 f.; BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 24.

anderen Blatt⁴⁷ (dazu 6. bis 8.). Die Staatsangehörigkeit verleiht Rechte wie das Wahlrecht (§ 12 Abs. 2 Bundeswahlgesetz) und die Deutschen-Grundrechte (zum Beispiel die Freizügigkeit nach Art. 11 Abs. 1 GG), auf die sich deutsche Staatsangehörige unabhängig von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt berufen können.⁴⁸ Die Anknüpfung steuerlicher Rechtsfolgen an die Staatsangehörigkeit ist in diversen Steuergesetzen und zwischenstaatlichen Abkommen zu finden, wie beispielsweise in § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG), § 2 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 Außensteuergesetz und in Art. 4 Abs. 2 Buchst. c des OECD-Musterabkommens von 2017.⁴⁹

Im Ergebnis macht die Finanzverfassung des GG keine Vorgaben, die eine Anknüpfung der Steuerpflicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Staatsangehörigkeit ausschließen.

6. Vorgaben des Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz von Ehe und Familie)

Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Art. 6 Abs. 1 GG erfasst alle Bereiche familiären und ehelichen Zusammenlebens. Das Grundrecht enthält **mehrere Dimensionen**: ein Abwehrrecht, eine Institutsgarantie sowie eine wertentscheidende Grundsatznorm.⁵⁰ In seiner Funktion als Abwehrrecht und Institutsgarantie ist Art. 6 Abs. 1 GG hier nicht betroffen. Art. 6 Abs. 1 GG gebietet darüber hinaus als verbindliche **Wertentscheidung** für den gesamten Bereich des Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts einen besonderen Schutz durch die staatliche Ordnung.⁵¹ Aus dieser Wertentscheidung ergibt sich einerseits ein Schutz- und Förderungsgebot und andererseits ein Beeinträchtigungs- und Benachteiligungsverbot als Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes.⁵²

In Wahrnehmung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit bei der Erfüllung des staatlichen **Schutz- und Förderauftrags** sind in materieller Hinsicht etwa steuerliche Privilegierungen von Ehe und Familie zulässig.⁵³ Erbschaftsteuerrechtlich ist der Schutz von Ehe und Familie durch

47 Laut *Lehner* sei die alleinige Anknüpfung „wegen der Bindungswirkung des Folgerichtigkeitsgebots“ verfassungsrechtlich weitgehend unzulässig geworden, nicht aber die ergänzende Anknüpfung (*Lehner* in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 14).

48 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 24; *W. Rüfner* in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2011, § 196 Rn. 35; vgl. auch Fischer, ZEV 2023, 112, 116.

49 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 24.

50 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 6 Rn. 20.

51 So BVerfG, Urteil vom 12.2.2003, 1 BvR 624/01, BVerfGE 107, 205, 212 f.

52 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 6 Rn. 33.

53 BVerfG, Beschluss vom 19.6.2012, 2 BvR 1397/09, NJW 2012, 1304, Rn. 67; *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 6 Rn. 35a, 40b.

Gewährung von Freibeträgen und günstigen Steuersätzen sicherzustellen.⁵⁴ Die Anknüpfung der Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit kommt nicht in Konflikt mit dem Schutz- und Förderungsgebot von Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG. Denn die personelle Erweiterung der Steuerpflicht lässt das Schutzgefüge, das das ErbStG für Eheleute und Familien zum Beispiel in Gestalt der Freibeträge vorsieht, unberührt.

Das **Beeinträchtigungs- und Benachteiligungsverbot** untersagt dem Staat jede an die Existenz einer Ehe bzw. einer Familie anknüpfende Benachteiligung.⁵⁵ Art. 6 Abs. 1 GG enthält damit einen besonderen Gleichheitssatz.⁵⁶ Die personelle Erweiterung der Steuerpflicht trifft die Steuerpflichtigen unabhängig von dem Bestehen einer Ehe oder familiären Bindungen, so dass dadurch weder die Ehe diskriminiert noch die wertentscheidende Grundsatznorm des Art. 6 Abs. 1 GG unterlaufen noch die Institutsgarantie verletzt wird; zur Gleichheitsprüfung siehe im Übrigen 8.

7. Vorgaben des Art. 14 GG (Schutz von Eigentum und Erbrecht)

Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG schützt das Eigentum und das Erbrecht. Dieses umfasst das Recht von Personen, ihr Vermögen an diejenigen zu vererben, an die sie es vererben wollen (**Testierfreiheit**).⁵⁷ Daneben schützt das Erbrecht das Recht des Erben, die vererbten Gegenstände zu erlangen, also mit dem Tod des Erblassers in dessen vermögensrechtliche Position einzutreten (**Eigentumserwerbsrecht** des Erben kraft gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge).⁵⁸

7.1. Zulässigkeit einer Erbschaftsteuer

Im Rahmen der Inhalts- und Schrankenbestimmung des Erbrechts (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) kann der Gesetzgeber neben einem (Teil-)Erbrecht des Staates und ähnlichen Rechtsinstituten auch eine Erbschaftsteuer erheben, für deren Ausgestaltung er **weitreichende Freiheit** genießt (siehe 5.).⁵⁹

54 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 174 f.; BVerfG, Beschluss vom 28.10.1997, 1 BvR 1644/94, BVerfGE 97, 1, 7; Uhle, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 6 Rn. 35a. Siehe näher Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung „Vereinbarkeit eines einheitlichen, erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für die Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Grundrechten“ vom 27.2.2025, WD 4 - 3000 - 092/24, Ziffer 3.1. (<https://www.bundestag.de/resource/blob/1059292/WD-4-092-24-pdf.pdf>).

55 Uhle, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 6 Rn. 34; siehe auch Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 521.

56 Nußberger/Hey, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 3 Rn. 152; Uhle, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 6 Rn. 34.

57 Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 102.

58 Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 103.

59 Kempny, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 105; Axer, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 14 Rn. 163; Gottschalk, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, Einführung Rn. 200; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 109.

7.2. Keine Aushöhlung der Testierfreiheit und des Erwerbsrechts

Die Testierfreiheit des Erblassers als Grundprinzip der Erbrechtsordnung darf durch die Steuerbelastungen nicht ausgehöhlt werden; Bildung und Wahrung von Vermögen dürfen für den Eigentümer nicht sinnlos und damit die Erbrechts- ebenso wie die Eigentumsgarantie inhaltlich entleert werden.⁶⁰ Der Steuergesetzgeber muss außerdem dem Erwerber (von Todes wegen) mindestens einen Anteil an dem zu erwerbenden Vermögen belassen, der im Verhältnis zu dem ursprünglichen Wert des Vermögens noch angemessen ist und der die Eigentumsnutzung durch Vererbung vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lässt.⁶¹ Konkrete rechnerische Grenzen der Erbschaftsbesteuerung ergeben sich aus Art. 14 GG indes nicht, insbesondere gilt kein Halbteilungsgrundsatz.⁶² Als Grenze der Erbschaftsbesteuerung wird regelmäßig das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung angesehen.⁶³ Die personelle Erweiterung der Steuerpflicht ohne Veränderung der materiellen Erbschaftsteuerbelastung führt zu keiner spezifischen Veränderung der Rechtfertigungslage der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Hinblick auf Art. 14 GG. Die Erweiterung stellt sich in erster Linie als ein Problem der Gleichbehandlung dar (siehe dazu 8.).

8. Vereinbarkeit der Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG: Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem?

Die ergänzende Anknüpfung der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht an die deutsche Staatsangehörigkeit (neben der Anknüpfung an die Ansässigkeit, siehe dazu 1.) bewirkt eine Gleichbehandlung von in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen (mit und ohne deutsche Staatsangehörigkeit) einerseits (**Vergleichsgruppe 1**: Steuerinländer) und nicht in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen mit deutscher Staatsangehörigkeit andererseits (**Vergleichsgruppe 2**). Beide träge die volle unbeschränkte Steuerpflicht. Das diese Vergleichsgruppen bisher unterscheidende (Differenzierungs-)Kriterium der Ansässigkeit (Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt oder zumindest kürzlicher Wegzug aus Deutschland, siehe 2.1.) entfiele. Insbesondere in Kombination mit der doppelten personellen Anknüpfung der Erbschaft- und Schenkungsteuer (siehe 2.1.) führte die generelle Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit zu einer ganz erheblichen räumlichen Ausweitung des deutschen Besteuerungsanspruchs. Im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG stellt sich die Frage, ob durch diese Gleichbehandlung

60 *Papier/Shirvani*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 14 Rn. 414; *Axer*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 14 Rn. 163.

61 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172; BVerfG, Beschluss vom 30.10.2010, 1 BvR 3196/09 u.a., NJW 2011, 366, 367. Siehe *Papier/Shirvani*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 14 Rn. 414; *Axer*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 63. Ed. 15.9.2025, Art. 14 Rn. 163; *Depenheuer/Froese*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Auflage 2024, Art. 14 Rn. 528.

62 Siehe *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 106.

63 Vgl. *Bryde/Wallrabenstein*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 14 Rn. 86, die angesichts dieser weiten Grenzen zu dem Schluss kommen, dass wie bei anderen Steuern auch bei der Erbschaftsteuer die wichtigsten verfassungsrechtlichen Grenzen nicht aus der Eigentums- und der Erbrechtsgarantie, sondern aus Art. 3 Abs. 1 GG und den Rechtsstaatsgeboten folgen.

(Gleichbelastung) der beiden Vergleichsgruppen wesentlich Ungleiches ohne Rechtfertigung gleichbehandelt wird.⁶⁴

Zu den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes siehe nachfolgend 8.1., zur Anwendung auf Fälle der verbotenen Gleichbehandlung nachfolgend 8.2., zur bereichsspezifischen Konkretisierung im Erbschaftsteuerrecht nachfolgend 8.3., zur Bestimmung des Prüfungsmaßstabs nachfolgend 8.4., zur Rechtfertigung der Gleichbehandlung unter Berücksichtigung des anwendbaren Prüfungsmaßstabs nachfolgend 8.5, zum Ergebnis der Prüfung nachfolgend 8.6. Zur Frage, ob auch die alleinige Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist (zum Hintergrund 1.), siehe den Exkurs unter 8.7.

8.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit⁶⁵ folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung **angemessen** sind. Dabei gilt ein **stufenloser**, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher **Prüfungsmaßstab**, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.⁶⁶ Der Gleichheitssatz ist also bereichsspezifisch anzuwenden.⁶⁷ Je nach Regulationsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Dabei praktiziert das BVerfG einen fließenden Übergang.⁶⁸

Der in der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG entwickelte stufenlose Prüfungsmaßstab **orientiert sich also am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz**, sodass grundsätzlich die Struktur einer **strengen Gleichheitsprüfung** anzuwenden ist.⁶⁹ Das Willkürverbot wird danach in die nach Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten erfolgende Maßstabsbildung integriert und weiter als

64 Hier geht es dagegen nicht um die Rechtfertigung der derzeitigen Regelung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht mit ihrer Fünfjahresfrist nach Wegzug (siehe 2.1.2.). Bei dieser stellt sich die Frage nach einer verbotenen Ungleichbehandlung, weil sie nur weggezogene deutsche Staatsangehörige, nicht aber weggezogene Nichtdeutsche erfasst, die ebenso zuvor in Deutschland gelebt haben. Zu dieser Ungleichbehandlung siehe etwa *Höninger*, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2003, S. 126 ff. (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG).

65 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 171.

66 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121; siehe auch *Tappe*, StuW 2025, 171, 176 (Normprägung des Art. 3 Abs. 1 GG).

67 *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 3 Rn. 314.

68 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 173.

69 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 507.

großzügiger Prüfungsmaßstab interpretiert.⁷⁰ Im Bereich mittlerer Prüfungsdichte können je nach Art und Gewicht der Ungleichbehandlung einzelne Prüfungsstufen übersprungen oder zusammengefasst werden.⁷¹ In seinem Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17. Dezember 2014 hat das BVerfG⁷² die Rechtsprechung zum stufenlosen Prüfungsmaßstab erstmals „in dieser Deutlichkeit“ und unter Einbeziehung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit auf einen Steuerrechtsfall konsequent angewendet.⁷³ Die Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG gilt ohne Sonderdogmatik auch im Steuerrecht.⁷⁴

Zu der Frage, wann ein eher strenger oder weniger strenger, aber am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter Prüfungsmaßstab zur Anwendung kommt, formuliert das BVerfG seither regelmäßig drei Kriterien:⁷⁵

Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben (...). Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind (...) oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.

8.2. Art. 3 Abs. 1 GG erfasst auch die verbotene Gleichbehandlung

Die nach der Rechtsprechung des BVerfG von Art. 3 Abs. 1 GG ebenfalls verbotene Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem betrifft Fälle einer formalen Gleichbehandlung trotz gewichtiger tatsächlicher Ungleichheiten.⁷⁶ Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn für die gleiche Behandlung verschiedener Sachverhalte – bezogen auf den in Rede stehenden Sachverhalt und seine Eigenart – ein vernünftiger, einleuchtender Grund fehlt.⁷⁷ Dabei ist der Gesetzgeber nicht gehalten, Ungleiches unter allen Umständen ungleich zu behandeln. Der Gesetzgeber verletzt aber das Gleichheitsgrundrecht, wenn er **es unterlässt, tatsächliche Ungleichheiten des zu**

70 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 445a.

71 Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 507.

72 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

73 So Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 507.

74 Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 506

75 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

76 Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 3 Rn. 12. Zwar wird die Einbeziehung der Fälle der verbotenen Gleichbehandlung verbreitet für nicht überzeugend und überflüssig gehalten (so Kempny/Lämmle, JuS 2020, 113, 115). Dieser Streit wird hier aber nicht vertieft. Mit dem BVerfG wird davon ausgegangen, dass Art. 3 Abs. 1 GG auch die Fälle verbotener Gleichbehandlung erfasst (siehe auch Kempny/Lämmle, JuS 2020, 113, 115).

77 So BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, 19.

ordnenden Lebenssachverhalts zu berücksichtigen, die so bedeutsam sind, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise beachtet werden müssen.⁷⁸

8.3. Bereichsspezifische Konkretisierung im Erbschaftsteuerrecht

Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Im **Steuerrecht** müssen die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Lastengleichheit durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Insbesondere im Einkommensteuerrecht muss sich die Besteuerung daher an der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** der Steuerpflichtigen ausrichten.⁷⁹ Danach darf der Gesetzgeber nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.⁸⁰ Daraus folgt zudem, dass in horizontaler Hinsicht Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch belastet werden müssen und dass in vertikaler Hinsicht die Besteuerung niedriger Einkommen im Vergleich zur Steuerbelastung höherer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.⁸¹ Grundsätzlich sieht auch das **ErbStG** eine Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit vor, indem die Besteuerung an den **Wert des Erwerbs anknüpft**.⁸² Auch die Erbschaftsteuer rechtfertigt sich durch die aufgrund des Erbes bzw. der Schenkung eingetretene Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Empfängers (siehe auch 5.).⁸³ Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt als fundamentaler Vergleichsmaßstab für Fiskalzwecknormen grundsätzlich aller Steuerarten.⁸⁴ Der Grundsatz horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit ist über die Einkommensteuer hinaus bei der Prüfung von Steuergesetzen am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG anzuwenden.⁸⁵

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.⁸⁶ Die mit der Schaffung eines Steuertatbestandes notwendig verbundene Unterscheidung zwischen denen, die besteuert werden, und denen, die davon verschont bleiben, schließt daher am Maßstab des Art. 3

78 BVerfG, Urteil vom 16.3.2004, 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141, 167 f.

79 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 143; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 106.

80 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (276. EL Oktober 2023) Rn. 48, 88 f.

81 BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 56; BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, 313; BVerfG, Urteil vom 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125 f.

82 Siehe BVerfG, Beschluss vom 21.7.2010, 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400, 421; siehe auch Konrad/Pahlke, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl. 2022, Einführung Rn. 7.

83 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 15.1.

84 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.43.

85 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 175, 180.

86 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 517; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (276. EL Oktober 2023) Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots).

Abs. 1 GG stets nur sachwidrige oder willkürliche Erwägungen aus.⁸⁷ Diese **Steuerwürdigkeitsentscheidungen** (Grundentscheidungen) sind rechtlich nur sehr eingeschränkt kontrollierbar und beruhen auf primär politischen Wertungen des Gesetzgebers.⁸⁸ Hierbei hat der Gesetzgeber einen **erheblichen Wertungsspielraum**, in dessen Rahmen er zwischen mehreren steuerpolitischen Grundentscheidungen wählen kann.⁸⁹ Dies hat zur Folge, dass die Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG umso geringer ausfallen, je grundlegender die Ungleichbehandlung durch Auswahl des Steuergegenstandes ist.⁹⁰

Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung einmal getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der **folgerichtigen Ausgestaltung** des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.⁹¹ Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen, und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden.⁹²

8.4. Bestimmung des Prüfungsmaßstabs

Die Abgrenzung, ob eine Regelung zur Auswahl (Grundentscheidung) oder zur – strenger zu kontrollierenden – Ausgestaltung des Steuergegenstandes zählt, ist nicht immer eindeutig und muss jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstandes und der betreffenden Vergleichsgruppen erfolgen.⁹³ Praktisch ist sie aber oftmals vorentscheidend für das Ergebnis. Denn je nach Prüfungsmaßstab unterscheidet sich die Intensität der Prüfung erheblich. Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG nur verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.⁹⁴ Bei Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs ist dagegen eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen.

87 So Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 517.

88 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (270. EL Oktober 2020) Rn. 480.

89 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (270. EL Oktober 2020) Rn. 480.

90 Siehe Tappe, StuW 2025, 171, 176 (Relativität des Gleichheitssatzes).

91 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105.

92 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 144, 147; BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 104.

93 So Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 517.

94 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 141; BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 53; BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 101.

Zum Prüfungsmaßstab im Falle der **Gleichbehandlung** von wesentlich Ungleichem führt das BVerfG⁹⁵ aus (siehe auch bereits 8.1.):

Geht es, wie vorliegend, nicht um eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem, sondern eine **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem**, sind im Ausgangspunkt **dieselben Kriterien** in Ansatz zu bringen. Namentlich kommt es wesentlich darauf an, inwieweit sich die Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem im Sachbereich grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirkt und der Einzelne über die nachteilsbegründenden Merkmale verfügen und so eine für sich günstigere Sach- und Rechtslage willentlich herbeiführen kann. Auch ist zu berücksichtigen, inwieweit dem Gesetzgeber bei der Beurteilung der Ausgangslage und der möglichen Auswirkungen der von ihm getroffenen Regelung eine Einschätzungsprärogative zukommt (...). Wie bei der Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem kann die Anwendung dieser Kriterien zu dem Ergebnis führen, dass strengere Verhältnismäßigkeitsanforderungen in Ansatz zu bringen sind (...). (Hervorhebung nur hier)

Neben den Kriterien Einfluss auf die Wahrnehmung von Freiheitsrechten, Verfügbarkeit des Differenzierungskriteriums (bzw. der nachteilsbegründenden Merkmale) und Nähe zu Diskriminierungsverboten zieht das BVerfG insbesondere im Steuerrecht auch das Kriterium Art und Ausmaß der Ungleichbehandlung (siehe dazu noch 8.5.4.) heran.⁹⁶ Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass sich allgemeine Maßstäbe und Kriterien für die Prüfungsintensität in der Rechtsprechung des BVerfG noch nicht entwickelt haben, so dass es bei einer gewissen Unsicherheit bleibt.⁹⁷

Möglicherweise handelt es sich bei der erweiterten Anknüpfung der Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit und damit die unbefristete Erfassung der Auslandsdeutschen um eine **Steuerwürdigkeitsentscheidung**, durch die der Gesetzgeber den Steuergegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausdehnt, nämlich auf Fälle, die keinen direkten Bezug zum Inland (Wohnsitz; Wegzugsfälle) mehr aufweisen, also um eine Belastungsgrundentscheidung. Belastungsgrund der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht ist der Übergang von Vermögen durch Erbfolge oder Schenkung, sofern eine personelle Verbindung zu Deutschland besteht; auf die Belegenheit des Vermögens kommt es nicht an (Weltvermögensprinzip, siehe 2.1.). Das **Steuerobjekt** (übertragenes Vermögen) ergibt sich also nicht aus der Belegenheit des Vermögens (wie bei der beschränkten Steuerpflicht, siehe 2.2.), sondern lässt sich ohne die (doppelte) personelle Anknüpfung zu Deutschland (siehe 2.1.) nicht bestimmen. Die **personelle Anknüpfung ist also notwendiger Bestandteil der Belastungsgrundentscheidung**. Die erweiterte Anknüpfung nach der Staatsangehörigkeit ist dann eine Erweiterung dieser Belastungsgrundentscheidung. Der Gesetzgeber dehnt damit die von ihm für steuerwürdig gehaltenen Fallgruppen aus. So hat der BFH bei seiner Prüfung, ob die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG (siehe 2.1.2.) mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, angenommen, dass die Einbeziehung der deutschen Staatsangehörigen mit Auslandswohnsitz in die unbeschränkte Steuerpflicht zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstands gehört, der dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum eröffnet, und dass es sich dabei nicht um eine

95 BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 280.

96 Siehe auch BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 13; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 445a.

97 Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 513.

„nachrangige Ausnahme“ handelt, die unter Folgerichtigkeitsaspekten einer erhöhten Rechtfertigung bedürfte.⁹⁸ Bei der Auswahl des Steuergegenstandes wie auch bei der Bestimmung des Steuerersatzes verfügt der Steuergesetzgeber indes über einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (siehe 8.3.). Auf die Rechtfertigung der Gleichbehandlung der beiden Vergleichsgruppen dürfte daher nur ein weniger strenger Prüfungsmaßstab anzuwenden sein.

Andererseits lässt sich argumentieren, dass Freiheitsgrundrechte zumindest betroffen sind (wenn auch nicht verletzt sein dürften, siehe unter 6. und 7.), dass das nachteilsbegründende Merkmal der Staatsangehörigkeit nicht leicht verfügbar ist und dass das Ausmaß der Folgen (unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Weltvermögen) bei ggf. nur sehr geringer oder ganz fehlender wirtschaftlicher Berührung mit Deutschland erheblich sein kann. Möglicherweise kommt auf der stufenlosen Maßstabsrampe des BVerfG auch ein mittelstrenger Maßstab zur Anwendung. Auch wenn hier Vieles dafürspricht, dass es sich um eine Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers handelt, soll im Folgenden (auch) ein strenger Prüfungsmaßstab zugrunde gelegt werden.⁹⁹

8.5. Rechtfertigung der Gleichbehandlung

Zur Rechtfertigung in Fällen der **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem** – sofern ein strenger Prüfungsmaßstab gilt – führt das BVerfG aus:¹⁰⁰

Steht (...) eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem in Rede, so ist die Verhältnismäßigkeitsprüfung darauf zu beziehen, ob gerade die nicht differenzierende Regelung legitimen Zwecken dient und zu deren Erreichung geeignet, erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne ist.

8.5.1. Legitimer Gleichbehandlungszweck

Mit steuerlichen Regelungen kann der Gesetzgeber verschiedene Zwecke verfolgen. Bei Fiskalzwecknormen (lastenausteilende Normen) geht es ihm um die Verteilung der Belastungswirkungen, die mit der Auferlegung der Steuerlast verbunden sind; bei Lenkungsnormen verfolgt er den Eintritt bestimmter Gestaltungswirkungen.¹⁰¹

Der Gleichbehandlungszweck der erweiterten Anknüpfung der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht an die Staatsangehörigkeit kann zum Beispiel darin liegen, das Steueraufkommen zu erhöhen bzw. die Zahl der Steuerfälle auszuweiten. Rein fiskalische Gründe sind aber untaugliche Rechtfertigungsgründe für Ungleichbehandlungen.¹⁰²

98 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 16.

99 Betrachtet man die Erweiterung lediglich als Steuerwürdigkeitsentscheidung, dürfte die erweiterte Anknüpfung, die jedenfalls nicht willkürlich erfolgt, umso eher zu rechtfertigen sein (siehe 8.6.).

100 BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 290.

101 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 194 f.

102 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 447.

Ein möglicher Zweck der erweiterten Anknüpfung kann darin liegen, die Steuerumgehung durch (vorübergehende) Wohnsitzverlegungen in das Ausland zu verhindern.¹⁰³ Der **Vermeidung von Steuerumgehungen** kommt eine relevante Bedeutung zu. Insbesondere die Vermeidung endgültiger Steuerumgehungen, bei denen die Steuerlast keinem anderen Staat zugutekommt, ist aus zwischenstaatlicher Perspektive ein schutzwürdiges staatliches Interesse (zur fehlenden Erforderlichkeit siehe noch 8.5.3.).

Über den Aspekt der Steuerumgehung hinaus lässt sich die Anknüpfung auch damit begründen, dass sie nach dem Äquivalenzgedanken eine Besteuerung derjenigen bezweckt, die vormals in Deutschland ansässig waren (**Wegzügler**) und staatliche Infrastruktur in Anspruch genommen haben, um eine zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit herzustellen¹⁰⁴ (zur fehlenden Erforderlichkeit siehe noch 8.5.3.).

Der Gesetzgeber mag die Erweiterung auch damit begründen, dass deutsche Staatsbürger im Ausland weiterhin eine – eben durch die Staatsangehörigkeit bedingte – enge Verbindung zu Deutschland aufweisen. Über die Wegzugsfälle hinaus lässt sich äquivalenztheoretisch¹⁰⁵ argumentieren, dass die Anknüpfung – wie in den USA – auch die Staatsangehörigen generell erfasst, weil diese jederzeit **diplomatischen Schutz** gewährt bekommen und ihre **Rechte als Staatsbürger** behalten, so auch das Recht zur jederzeitigen Rückkehr nach Deutschland (siehe 5.). Auch die USA begründen diese Anknüpfung damit, dass US-Bürger überall auf der Welt und zu jeder Zeit unter dem Schutz der USA stünden.¹⁰⁶ Dieser Begründungsansatz mag auch auf die Vorstellung zurückgehen, dass die Angehörigen eines Staatsvolkes eine Solidargemeinschaft bilden, die mit gemeinschaftlichen Grundpflichten verbunden ist, zu denen neben der Wehrpflicht vor allem die Pflicht zur Zahlung von Steuern gehört. Während einerseits das Recht zur Emigration bzw. zum Aufenthalt außerhalb des Staatsgebietes allseits anerkannt ist, kann damit andererseits die Pflicht zur Zahlung von Steuern verbunden sein bzw. bleiben.¹⁰⁷ Die generelle Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit geht zwar über die Fälle der Emigration hinaus, in der politischen Debatte steht jedoch häufig der Gedanke im Vordergrund, wirtschaftlich erfolgreiche oder gut ausgebildete Wegzügler müssten für ihr Verlassen der Solidargemeinschaft „bezahlen“; dies zeigen die

103 BT-Drucks. 06/3418 vom 4.5.1972, S. 61; *Höninger*, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2003, 126; *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, 2003, S. 157.

104 Siehe dazu *Höninger*, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2003, S. 128.

105 Zur generell-äquivalenztheoretischen Fundierung der Steuerpflicht nach territorialen Merkmalen vgl. *Lehner* in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 13, 19.

106 Siehe *Höninger*, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2003, S. 128; *Schön*, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41, 54 f. hinsichtlich USA.

107 Siehe dazu *Schön*, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41 f., 54 f.

Diskussionen um die „Reichsfluchtsteuer“¹⁰⁸, die „Bhagwati-Steuer“¹⁰⁹ oder die Wegzugsbesteuerung (siehe etwa §§ 2 ff. Außensteuergesetz).¹¹⁰

8.5.2. Geeignetheit der Gleichbehandlung

Zur Eignungsprüfung bei Gleichbehandlungen führt das BVerfG aus:¹¹¹

Das verfassungsrechtliche Geeignetheitsgebot verlangt keine vollständige Zielerreichung, sondern lediglich eine Eignung zur Förderung des Ziels (...). Der Gesetzgeber verfügt in der Beurteilung der Eignung einer Regelung über eine Einschätzungsprärogative. Verfassungsrechtlich genügt es grundsätzlich, wenn die **Möglichkeit der Zweckerreichung** besteht. Der Spielraum des Gesetzgebers bezieht sich insofern auf die Einschätzung und Bewertung der Verhältnisse, der etwa erforderlichen Prognose und der Wahl der Mittel, um seine Ziele zu erreichen (...). Eine Regelung ist erst dann nicht mehr geeignet, wenn sie die Erreichung des Gesetzeszwecks in keiner Weise fördern kann oder sich sogar gegenläufig auswirkt (...). (Hervorhebung nur hier)

Im Hinblick auf das Ziel der Vermeidung von Steuerumgehungen kann die Regelung als geeignet gelten, weil sie alle Fälle möglicher Steuerumgehung breitflächig und langfristig erfasst. Die Regelung müsste ggf. noch weiter ausfallen, um auch langjährig in Deutschland lebende Wegzügler zu erfassen, die nicht die deutsche Staatsangehörigkeit haben. Auch im Hinblick auf den Äquivalenzgedanken ist die Regelung geeignet, sowohl für Wegzügler als auch für alle anderen Staatsangehörigen im Ausland. Dass der Gesetzgeber hierbei zur Erzielung von Einnahmen von diesem Personenkreis die Erbschaft- und Schenkungsteuer heranzieht und nicht andere Steuern oder Abgaben, liegt jedenfalls im Hinblick auf die Legitimität des Zwecks in seinem Ermessen. Unter Berücksichtigung des eingeräumten Einschätzungsspielraums erscheint der Vorschlag der erweiterten Anknüpfung an die deutsche Staatsangehörigkeit und die damit verbundene Gleichbehandlung der Vergleichsgruppen jedenfalls nicht von vornherein ungeeignet, um die genannten Ziele zu erreichen.

108 Die Steuer wurde zuerst gegen Ende des Ersten Weltkriegs durch das „Gesetz gegen die Steuerflucht“ vom 26.7.1918 eingeführt (RGBl. 1918, Nr. 100, S. 171). Danach blieben deutsche Staatsangehörige nach ihrem Wegzug weiterhin den Personalsteuern des Reichs und der Bundesstaaten unterworfen. Außerdem mussten sie ihren Wegzug anzeigen und vorher eine Sicherheitsleistung in Höhe von 20 % ihres Vermögens erbringen.

109 Der indische Ökonom *Bhagwati* schlug eine Sondersteuer für hochqualifizierte Auswanderer aus Entwicklungsländern vor, die für eine bestimmte Zeit von den Aufnahmeländern zugunsten der Herkunftsländer erhoben werden sollte.

110 Siehe zum Ganzen *Schön*, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41, 42 ff.

111 So BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 300.

8.5.3. Erforderlichkeit der Gleichbehandlung

Hinsichtlich der Erforderlichkeit bei Gleichbehandlungen stellt das BVerfG fest:¹¹²

Eine Ungleichbehandlung ist nur dann erforderlich, wenn kein anderes Mittel zur Verfügung steht, mit dem der Gesetzgeber unter Bewirkung geringerer Ungleichheiten das angestrebte Regelungsziel gleich wirksam erreichen oder fördern kann (...), ohne dabei Dritte oder die Allgemeinheit stärker zu belasten (...). Auch bei der Einschätzung der Erforderlichkeit verfügt der Gesetzgeber über einen Beurteilungs- und Prognosespielraum (...). Das Bundesverfassungsgericht prüft nicht, ob der Gesetzgeber die beste Lösung für die hinter einem Gesetz stehenden Probleme gefunden hat (...). Maßnahmen, die der Gesetzgeber zur Erreichung des Gesetzeszwecks für erforderlich hält, können daher verfassungsrechtlich nur beanstandet werden, wenn nach den dem Gesetzgeber bekannten Tatsachen und im Hinblick auf die bisher gemachten Erfahrungen feststellbar ist, dass die in Betracht kommenden **alternativen Mittel zwar die gleiche Wirksamkeit versprechen, aber zu geringerer Ungleichheit führen** (...). Die sachliche Gleichwertigkeit der alternativen Maßnahme zur Zweckerreichung muss dabei in jeder Hinsicht eindeutig feststehen (...).

Spiegelbildlich ist die **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem** dann nicht erforderlich, wenn der Gesetzgeber durch eine stärker zugunsten der hierdurch Benachteiligten differenzierende Regelung das angestrebte Regelungsziel ohne Belastung Dritter oder der Allgemeinheit **gleich wirksam erreichen oder fördern kann**. Bei mehrpoligen Interessenlagen darf die Erforderlichkeit nicht nur im Hinblick auf eines der widerstreitenden Interessen beurteilt werden, sondern muss die Prüfung für jedes der kollidierenden Interessen zu einem positiven Ergebnis kommen (...). (Hervorhebungen nur hier)

Im Hinblick auf die Vermeidung von Steuerumgehungen bestehen Zweifel an der Erforderlichkeit. Kritisiert wird, die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit sei zu weitgehend, um lediglich Steuerumgehungen zu erfassen. Man ziele damit auf Fälle, bei denen Schenker und Beschenkte vor der Schenkung ihren Wohnsitz im Inland temporär aufgeben, um nach der Schenkung wieder nach Deutschland zurückzukehren. Hierfür wird vorgeschlagen, die Steuerpflicht an die Rückkehr nach Deutschland zu knüpfen.¹¹³ Mit stärker differenzierenden Regelungen, insbesondere mit Fristen nach einem Wegzug (siehe 2.1.2.), dürfte das Ziel ebenso erreicht werden, so dass eine generelle Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit nicht erforderlich erscheint.

Deutsche Staatsangehörige, die im Inland vor ihrem Wegzug von der Infrastruktur profitiert haben, weisen einen sachlichen Grund zur Besteuerung auf.¹¹⁴ Allerdings kommt diesem Grund nur Bedeutung zu, wenn der Wegzügler für eine bestimmte Zeit in Deutschland ansässig war und

112 So BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 310 f.

113 *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, 2003, S. 157 f. Siehe auch den Sachverhalt, der dem Urteil des BFH zur erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht zugrunde lag (BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659), in dem Mutter und Sohn im November 2011 in die Schweiz verzogen waren und im Dezember 2011 ein in der Schweiz belegenes Grundstück übertragen hatten.

114 Vgl. *Schön*, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41, 54 hinsichtlich USA.

somit in die staatliche Infrastruktur eingebunden war, also die Möglichkeit hatte, sie zu nutzen.¹¹⁵ Demnach müssten im Übrigen alle Wegzügler steuerpflichtig bleiben, wobei eine Mindestdauer der Inlandsansässigkeit vorgeschlagen wird.¹¹⁶ Die generelle Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit ohne eine Frist – wie in den USA (siehe 3.) – dürfte nicht mehr erforderlich sein.

Etwas anderes kann aber bei einem weiteren äquivalenztheoretischen Verständnis über die Wegzugsfälle hinaus gelten. Personen der Vergleichsgruppe 2 können zwar nicht die gleichen staatlichen Vor-Ort-Leistungen wahrnehmen wie Personen der Vergleichsgruppe 1, dennoch bleibt eine gewisse Verbindung zu Deutschland mit einigen Vorteilen erhalten (siehe 8.5.1.). Akzeptiert man diesen Begründungsansatz als geeignet, lässt sich die Gleichbehandlung der Vergleichsgruppen unter Berücksichtigung des dem Gesetzgeber eingeräumten weiten Beurteilungs- und Prognose-spielraums¹¹⁷ als erforderlich ansehen. Der Gesetzgeber lässt sich dann von Verfassungs wegen nicht auf eine andere, gleich wirksame, aber weniger eingriffsintensive Besteuerung verweisen.

8.5.4. Angemessenheit der Gleichbehandlung

Zur Prüfung der Angemessenheit bzw. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne bei Gleichbehandlungen formuliert das BVerfG:¹¹⁸

Eine Ungleichbehandlung ist nur dann verhältnismäßig im engeren Sinne, wenn das Maß der Ungleichbehandlung in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung des mit der Differenzierung verfolgten Ziels und zum Ausmaß und Grad der durch die Ungleichbehandlung bewirkten Zielerreichung steht (...). Handelt es sich - wie vorliegend - nicht um eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem, sondern eine **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem**, gilt Entsprechendes mit der Maßgabe, dass die Bedeutung der mit der gleichen Behandlung verfolgten Ziele in einem angemessenen Verhältnis zur tatsächlichen Ungleichheit des zu ordnenden Lebenssachverhalts und dem Ausmaß der sich hieraus bei gleicher Behandlung ergebenden Benachteiligung stehen muss. (Hervorhebung nur hier)

Im Rahmen der Angemessenheit der geplanten Regelung sind also die folgenden Aspekte im Verhältnis zu betrachten:

- die Bedeutung der verfolgten Ziele (dazu 8.5.1.),
- die tatsächliche Ungleichheit der Lebenssachverhalte und
- das Ausmaß der Benachteiligung.

Dem verfolgten **Ziel**, die Vergleichsgruppe 2 aus äquivalenztheoretischen Überlegungen in Anspruch zu nehmen, kommt eine gewisse, wenn auch keine überragende Bedeutung zu. Etwas

115 Höninger, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2003, S. 128.

116 Vgl. Höninger, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2003, S. 128.

117 Eichberger, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, S. 501, 517.

118 So BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 314 ff.

anderes kann sich ergeben, wenn sich die Zahl der Personen der Vergleichsgruppe 2 in Zukunft erhöht oder diese in besonderer Weise Leistungen Deutschlands in Anspruch nehmen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Steuerzugriff als gegenleistungslose Belastung natürlicher Personen durch den Staat sich gerade auch aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für alle rechtfertigt.¹¹⁹ Vom Aspekt der Leistungsfähigkeit betrachtet kann die Inanspruchnahme der Vergleichsgruppe 2 demnach geboten sein, jedenfalls wenn die Lebenssachverhalte zumindest in einem gewissen Umfang noch vergleichbar sind.

Die **Lebenssachverhalte** als solche weisen zwar erhebliche Unterschiede im Tatsächlichen auf, da sich in Deutschland ansässige in vielerlei Hinsicht von nicht ansässigen Staatsangehörigen unterscheiden. Für die Gleichheitsprüfung ist indes zu fragen, ob die Vergleichsgruppen gerade im Hinblick auf die Erbschaftsbesteuerung so erhebliche Unterschiede aufweisen. Im Hinblick auf den Belastungsgrund der Erbschaftsteuer (siehe 8.3.) **weisen die beiden Vergleichsgruppen keine ganz erheblichen Unterschiede auf.** Zwar unterhalten Personen der Vergleichsgruppe 2 in der Regel eine lockerere Beziehung zu Deutschland als Personen der Vergleichsgruppe 1. Allerdings genügt nach gegenwärtigem Recht für den Besteuerungsanlass zum einen ein personeller Bezug zu Deutschland auf Geber- oder Empfängerseite (zur doppelten Anknüpfung siehe 2.1.), zum anderen wird das weltweite Vermögen erfasst (Weltvermögensprinzip). Auch Erb- und Schenkungsfälle innerhalb der Vergleichsgruppe 1 können daher einen erheblich **gelockerten Inlandsbezug** aufweisen. So unterliegt zum Beispiel der Erbfall nach einem in Deutschland ansässigen Erblasser, dessen Vermögen sich in Österreich/Schweden/Kanada (jeweils keine Erbschaftsteuer) befindet und dessen Erben allein in Österreich/Schweden/Kanada ansässig sind, in Deutschland der vollen unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht, obwohl der Erbfall nur teilweise einen Inlandsbezug aufweist (Wohnsitz des Erblassers), überwiegend aber einen Auslandsbezug (Belegenheit des Vermögens; Wohnsitz der Steuerschuldner). Mithin betrifft die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch in den Konstellationen der derzeitigen unbeschränkten Steuerpflicht insbesondere wegen der doppelten Anknüpfung nicht nur reine Inlandsfälle, sondern auch Fälle mit einem graduell deutlich geringeren Inlandsbezug. Der Inlandsbezug kann sogar sehr gering sein, wenn etwa in dem genannten Beispiel der Erblasser vor seinem Tod nur wenige Monate einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatte, oder wenn im umgekehrten Fall (Erblasser und Vermögen in Österreich) der Erbe kurz vor dem Erbfall seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland bezogen hat.¹²⁰ Die Vergleichsgruppe 2 erfasst ebenso Fälle mit einem graduell sehr unterschiedlichen Inlandsbezug. Dieser kann vergleichsweise hoch sein, wenn zum Beispiel der Erblasser oder der Erbe erst vor kurzem aus Deutschland weggezogen ist. Der Inlandsbezug kann aber auch sehr gering sein, wenn der Erblasser bzw. ein Erbe vor sehr langer Zeit oder gar niemals in Deutschland ansässig war und das übertragene Vermögen außerhalb von Deutschland belegen ist. Insgesamt unterscheiden sich die von der Erbschaft- und Schenkungsteuer erfassten Lebenssachverhalte der Vergleichsgruppe 1 nicht kategorisch, sondern eher graduell von den Lebenssachverhalten der Vergleichsgruppe 2.

119 Vgl. P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 3 Rn. 323; Tappe, StuW 2025, 171, 175 f.

120 Siehe auch Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 21: erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gilt bereits nach nur kurzfristiger Wohnsitznahme in Deutschland.

Das **Ausmaß der Benachteiligung** scheint insofern hoch, als sich Personen der Vergleichsgruppe 2 mit einer Steuerpflicht konfrontiert sehen, obwohl ihre wirtschaftliche Verbindung zu Deutschland ggf. gering ist. Zwar kann die Erbschaftsbesteuerung durch Deutschland für die Betroffenen eine erhebliche finanzielle Last bedeuten. Außerdem ergeben sich Anzeige- und Verfahrenspflichten, wobei sich auch die Frage stellt, wie der Gesetzesvollzug sichergestellt werden kann (siehe dazu noch 9.4.). Für die materielle Steuerbelastung gelten jedoch im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht die allgemeinen Regeln des ErbStG einschließlich der Freibeträge und Steuerbefreiungen. Die Grenzen der Besteuerung sind für die Betroffenen als Grundrechtsträger auch gerichtlich durchsetzbar.¹²¹ Dass die Steuerpflichtigen im Ausland ansässig sind, kommt auch unter dem geltenden Recht vor (siehe 2.1.2.). Darüber hinaus wird das Ausmaß der Benachteiligung der Vergleichsgruppe 2 durch die **Anrechnungsbestimmungen des ErbStG** in grenzüberschreitenden Steuerfällen erheblich eingeeht. So ist nach § 21 ErbStG bei Erwerbern, die in einem ausländischen Staat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer (ausländische Steuer) herangezogen werden, in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag die auf den Erwerber entfallende **ausländische Steuer auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen**, soweit das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt. Dabei handelt es sich um eine unilaterale Bestimmung zur Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.¹²² Besteht ein DBA, das sich auch auf den Bereich der Erbschaftsteuer erstreckt (siehe 3.3.), haben dessen Regelungen Vorrang.

8.6. Ergebnis der Gleichheitsprüfung

Unter Berücksichtigung des verfolgten Ziels, der Vergleichbarkeit der Lebenssachverhalte und des Ausmaßes der Benachteiligung dürfte die generelle Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit – auch bei einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung – jedenfalls im Rahmen dieses Vergleichspaares noch nicht offensichtlich unangemessen bzw. unverhältnismäßig im engeren Sinne sein. Ob die Anknüpfung auch sinnhaft ist, steht auf einem anderen Blatt (siehe dazu 9.). Betrachtet man die Erweiterung lediglich als Steuerwürdigkeitsentscheidung, wofür Vieles spricht, dürfte die erweiterte Anknüpfung, die jedenfalls nicht willkürlich erfolgt, umso eher zu rechtfertigen sein.

8.7. Exkurs: Alleinige Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit

Die alleinige Anknüpfung der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht an die deutsche Staatsangehörigkeit ohne Ergänzung der Ansässigkeitsfälle (siehe zum Hintergrund 1.) ist ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Denn die in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen mit deutscher Staatsangehörigkeit (Vergleichsgruppe 3) unterlägen der vollen unbeschränkten Steuerpflicht, während die in Deutschland ansässigen Personen ohne deutsche

121 Zur Grundrechtsberechtigung bzw. Grundrechtsbindung deutscher Staatsgewalt, wenn Wirkungen ihrer Betätigung im Ausland eintreten, *Lehner* in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 16 ff.

122 § 21 ErbStG vermeidet wegen des engen Auslandsvermögensbegriffs des § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG die Doppelbelastung allerdings nicht in allen Fällen; insbesondere bei Kontenguthaben kann es zu einer teilweisen Doppelbesteuerung kommen, siehe *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 25.

Staatsangehörigkeit (Vergleichsgruppe 4) stets steuerfrei blieben. Zwar führt die Staatsangehörigkeit in vielerlei Hinsicht zu unterschiedlichen Rechtsfolgen. Im Hinblick auf den Belastungsgrund der Erbschaftsteuer (siehe 8.3.) weisen die beiden Vergleichsgruppen indes keine erheblichen Unterschiede auf. Der Belastungsgrund ist grundsätzlich unabhängig von einer bestimmten Staatsangehörigkeit, da in Inlandsfällen beide Vergleichsgruppen gleichermaßen unter dem Schutz der staatlichen Ordnung Vermögen bilden und übertragen können. Für die Ungleichbehandlung gibt es bereits keinen legitimen Zweck. Im Hinblick auf die vergleichbare Leistungsfähigkeit zur Zahlung von Erbschaft- und Schenkungsteuern ist die Ungleichbehandlung sogar besonders schwerwiegend. Denn der Steuerzugriff als gegenleistungslose Belastung natürlicher Personen durch den Staat rechtfertigt sich gerade auch aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für alle (siehe bereits 8.5.4.). Die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird aber in besonderer Weise verletzt, wenn die Personen der Vergleichsgruppe 4 von der Steuer ganz befreit sind.

Wenn man davon ausgeht, dass der Gesetzgeber mit einer solchen Anknüpfung eine neue Steuerwürdigkeitsentscheidung für eine „nationalisierte“ Erbschaft- und Schenkungsteuer trifft und keine Binnendifferenzierung innerhalb des Belastungssystems vornimmt, greift zumindest das Willkürverbot. Irgendein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung der beiden Vergleichsgruppen kann aber nicht angeführt werden, auch kein wirtschafts- oder gesellschaftspolitischer Grund. Auch ein allgemeines politisches Ziel, Personen ohne deutsche Staatsangehörigkeit zu fördern und von Steuern zu entlasten, trägt gerade im Hinblick auf den Belastungsgrund der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht. Ohne sachlichen Grund bleibt eine solche Unterscheidung willkürlich und verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

9. Rechtliche Argumente gegen eine Verlängerung der Fünfjahresfrist für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

Zu der Frage, ob ein Wegfall der Fünfjahresfrist zugunsten einer generellen Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig ist, siehe ausführlich 5. bis 8. Im Folgenden werden noch völkerrechtliche, unionsrechtliche, abkommensrechtliche und einfachrechtliche Aspekte angesprochen.

9.1. Völkerrechtliche Aspekte

Internationale Steuerfälle, in die mehrere Staaten involviert sind, entstehen dadurch, dass die nationalen Steuerhoheiten über die Staatsgrenzen hinausreichen können. Zur Doppelbesteuerung in Erbschaftsteuerfällen und ihrer Abmilderung siehe am Beispiel des DBA USA Erb 2000 oben 3.3. Auf seinem Gebiet hat ein Staat die umfassende Regelungsgewalt und die grundsätzlich ausschließliche Befugnis zur Vornahme von Hoheitsakten.¹²³ Dieser Grundsatz der Gebietshoheit gehört zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts, die gemäß Art. 25 Satz 1 GG Bestandteil des Bundesrechts sind.¹²⁴ Völkerrechtlich ist es daher untersagt, Hoheitsakte im Ausland durchzuführen (Grundsatz der formellen Territorialität), jedoch gibt es kein Prinzip materieller

123 Herdegen, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 107. EL März 2025, Art. 25 Rn. 51.

124 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 30.

Territorialität, das verböte, steuerliche Rechtsfolgen auf ausländische Sachverhalte anzuwenden.¹²⁵ Völkerrechtlich ist die Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte daher grundsätzlich zulässig, wenn die besteuerte Person zu dem steuernden Staat eine hinreichend enge Beziehung hat, sogenannter *genuine link* als völkerrechtliches Territorialitätsprinzip.¹²⁶

Das internationale Steuerrecht im Bereich der direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen wird von den Grundsätzen der Quellenbesteuerung (*source taxation*) und der weltweiten Besteuerung nach dem Ansässigkeitsprinzip (*worldwide taxation*) geprägt.¹²⁷ Nach dem **Ansässigkeitsprinzip** wird eine Person in dem Staat steuerpflichtig, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bzw. ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat.¹²⁸ Dies ist regelmäßig die Grundlage für die weltweite Besteuerung der Einkünfte bzw. des Vermögens im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht. Nach dem **Quellenprinzip** besteuert ein Staat nur Einkünfte oder Vermögenswerte, die innerhalb seines eigenen Hoheitsgebiets erzielt werden oder angesiedelt sind. Das Quellenprinzip liegt etwa der Regelung über die beschränkte Steuerpflicht für Inlandsvermögen in § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (siehe 2.2.) zugrunde, wonach der Erbschaftsteuer nur das Inlandsvermögen einer Person unterliegt, die im Ausland ansässig ist. Es begegnet etwa auch im Einkommensteuerrecht und im Körperschaftsteuerrecht, wonach Steuerausländer nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig sind (beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4, § 49 EStG bzw. § 2 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz).

Das **Nationalitätsprinzip** stellt ein weniger häufig angewandtes Prinzip im internationalen Steuerrecht dar (zum historischen Hintergrund 4.). Es knüpft ausnahmsweise an die Staatsangehörigkeit des Steuersubjekts an.¹²⁹ Demnach hat ein Staat das Recht, die Einkünfte und Vermögenswerte seiner Staatsbürger zu besteuern, unabhängig von der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen und von der Belegenheit der Einkünftequelle bzw. des Vermögens. Die Staatsangehörigkeit ist nach allgemeiner Meinung grundsätzlich ein ausreichender „genuine link“ zur Besteuerung des Welteinkommens und des Weltvermögens.¹³⁰ Abgesehen von seiner rechtlichen Zulässigkeit¹³¹ wird das Nationalitätsprinzip aber als nicht (mehr) sachgerechtes Anknüpfungskriterium im

125 Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 13; Lehner in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 19; Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 1.84.

126 Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 11; Lehner in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 20 unter Hinweis auf Rechtsprechung des Ständigen Internationalen Gerichtshofs von 1927.

127 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 1.87.

128 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 1.88.

129 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.43.

130 Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rn. 11 („in Sonderfällen und mit Einschränkungen“); Fischer, ZEV 2023, 116, 117; vgl. auch Schön, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41, 55 f.

131 Hinterfragt wird allerdings die völkerrechtliche Zulässigkeit der doppelten Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht im ErbStG (siehe 2.1.), insbesondere wenn nur der Erblasser bzw. Schenker über die deutsche Staatsangehörigkeit verfügt, nicht aber der steuerpflichtige Erbe bzw. Beschenkte, siehe Fischer, ZEV 2023, 116, 118.

internationalen Steuerrecht angesehen.¹³² Es sei ein Relikt aus dem 19. Jahrhundert und der damals vertretenen Opfertheorie in Form einer Nähebeziehung des Steuerpflichtigen zum Staat.¹³³ Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die Anknüpfung von Steuerpflichten (auch der unbeschränkten Steuerpflicht) an die Staatsangehörigkeit aber anerkannt¹³⁴ und grundsätzlich zulässig¹³⁵ (siehe auch 5.).

Aus völkerrechtlicher Sicht sind also verschiedene, auch gemischte Anknüpfungspunkte der deutschen Steuerpflicht denkbar und international üblich. Auch die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit ist danach nicht ausgeschlossen.

9.2. Europarechtliche Aspekte

Laut BFH verstößt die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG (siehe 2.1.2.) nicht gegen Unionsrecht, insbesondere nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.¹³⁶ Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat die im Erbfall auf zehn Jahre nach dem Wegzug befristete, erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht der Niederlande nicht als Verstoß gegen Grundfreiheiten angesehen. Aber auch wenn es aufgrund der eingeschränkten Anrechenbarkeit ausländischer Steuern wegen des engen Auslandsvermögensbegriffs in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG zu Doppelbesteuerungen kommen kann, dürfte auch die deutsche erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht in ihrer gegenwärtigen Form europarechtlich nicht angreifbar sein, da eine Doppelbesteuerung zwischen Staaten der EU nach Auffassung des EuGH nicht zwingend vermieden werden muss.¹³⁷ Im Übrigen wird aber darauf verwiesen, dass eine Besteuerung nach der Staatsangehörigkeit mit äquivalenztheoretischer Begründung dem Binnenmarktmodell widersprechen kann.¹³⁸

9.3. Abkommensrechtliche Aspekte

Grundsätzlich kann eine Besteuerung nach der Staatsangehörigkeit in Konflikt zu den von Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen geraten, die Besteuerungsrechte üblicherweise nach Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt zuweisen.¹³⁹ Zwar bestehen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern nur sechs DBA (siehe 3.3.). Allerdings muss auch in Nicht-

132 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.43.

133 Fischer, ZEV 2023, 116, 117.

134 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 24.

135 Schön, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41, 52; kritisch Lehner in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 14.

136 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 34 ff.

137 So Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 25.

138 Schön, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41, 57 f.

139 Schön, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 41, 51.

DBA-Fällen das Problem der Doppelbesteuerung gelöst werden, wenn auch der andere Staat auf die Erbschaft bzw. die Schenkung zugreift (siehe zur Anrechnung ausländischer Steuern 8.5.4.).

Wie unter 3.3.3. bereits ausgeführt, wird die fünfjährige Frist für Personen mit ausschließlicher deutscher Staatsangehörigkeit bei internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen mit Bezug zu den USA auf zehn Jahre verlängert. Diese Maßnahme hatte zum Ziel, eine Besteuerungslücke für deutsche Wegzügler in die USA zu vermeiden (siehe 3.3.3.). Anderenfalls wäre es vom sechsten bis zum zehnten Jahr nach dem Fortzug in keinem der beiden Vertragsstaaten zu einer umfassenden Besteuerung gekommen.¹⁴⁰

9.4. Einfachrechtliche Aspekte

Die Verlängerung der Fünfjahresfrist führt zu einem zusätzlichen **Verwaltungsaufwand**. Die betroffenen Staatsangehörigen und die von ihnen ausgelösten Steuerfälle (Erbschaften und Schenkungen) müssen länger im Blick behalten werden, während sich die Betroffenen nicht mehr im Inland aufhalten. Möglicherweise hängt der Steuervollzug daher von Zufälligkeiten des Einzelfalls ab und davon, ob deutsche Finanzbehörden von den steuerpflichtigen Vorgängen im Ausland überhaupt Kenntnis erlangen.¹⁴¹ Denn die Anzeigepflichten von Vermögensverwaltern, Vermögensverwahrern, Gerichten, Behörden und Notaren gelten nicht außerhalb Deutschlands.¹⁴² Eine Anzeigepflicht besteht aber für diplomatische Vertreter und Konsuln des Bundes gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern über die ihnen bekannt gewordenen Sterbefälle von Deutschen ihres Amtsbezirks und die ihnen bekannt gewordenen Zuwendungen ausländischer Erblasser oder Schenker an Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 9 Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung). Diese Fälle dürften sich aber nicht substantiell von den Fällen innerhalb der Fünfjahresfrist unterscheiden. Auch wenn sich bei der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht noch kein strukturelles Erhebungs- und Vollzugsdefizit ergibt, das zur Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes nach Art. 3 Abs. 1 GG wegen fehlender tatsächlicher Belastungsgleichheit führen kann,¹⁴³ ist jedenfalls der erschwerte Vollzug der Steuergesetze in Auslandsfällen zu bedenken.

Für eine Verlängerung der Fünfjahresfrist lassen sich äquivalenztheoretische Begründungsansätze anführen, die im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung bereits angesprochen wurden (siehe 8.5.1.). Außerdem kann die Schließung von Besteuerungslücken erreicht werden, wenn in den anderen, in den Steuerfall involvierten Staaten keine Erbschaft- und Schenkungsteuer existiert oder diese erst nach einer längeren Frist eingreift. Soweit der andere Staat das dort belegene Vermögen besteuert und daher keine Lücke entsteht, greift in Deutschland die Anrechnung nach § 21 ErbStG (siehe 8.5.4.). Letztlich kommt es hier darauf an, wie weit der Besteuerungsgrund der

140 Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 70. EL April 2025, § 2 Rn. 24, der allerdings die mangelnde Transparenz der Regelung für den Rechtsanwender kritisiert.

141 Fischer, ZEV 2023, 116.

142 Fischer, ZEV 2023, 116.

143 Ein strukturelles Erhebungs- und Vollzugsdefizit sieht der BFH im Hinblick auf die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nicht, BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 27 ff.; kritisch dazu Fischer, ZEV 2023, 116 f.

Erbschaft- und Schenkungsteuer territorial gezogen werden soll. Dabei ist insbesondere auch die derzeitige doppelte personelle Anknüpfung an Erblasser bzw. Schenker und Erben bzw. Beschenkte in § 2 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (siehe 2.1.) zu beachten. Gerade in Kombination mit dieser doppelten personellen Anknüpfung führt die zeitliche Erweiterung der Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit zu einer erheblichen räumlichen Ausweitung des deutschen Besteuerungsanspruchs.

Schließlich ist zu beachten, dass die Anknüpfung des Besteuerungsrechts an die Staatsangehörigkeit mit längerem Zeitablauf an Rechtfertigungskraft verlieren kann. In seiner Entscheidung zur erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht (siehe 2.1.2.) hat der BFH die Regelung in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG wegen des engen Inlandsbezugs innerhalb der Fünfjahresfrist als sachgerecht und nicht willkürlich beurteilt. Die zeitliche Begrenzung auf fünf Jahre trage in freiheitsschonendem Maße der Tatsache Rechnung, dass mit fortschreitendem Zeitablauf die Bindungen des im Ausland wohnhaften deutschen Staatsangehörigen allmählich verblassten und ein fortbestehender unbeschränkter Steuerzugriff damit immer rechtfertigungsbedürftiger werde; die konkrete Festlegung des Zeitraums auf fünf Jahre halte sich dabei in den Grenzen einer zulässigen Typisierung. Ergänzend hat der BFH auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Anrechnung nach § 21 ErbStG hingewiesen.¹⁴⁴

10. Zusammenfassung

Das deutsche ErbStG knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht (Weltvermögensprinzip) sowohl an den Wohnsitz und den gewöhnlichen Aufenthalt als auch – in Wegzugsfällen innerhalb einer Fünfjahresfrist – an die Staatsangehörigkeit an. Dies erfasst sowohl den Erblasser bzw. den Schenker als auch die Erben bzw. die Beschenkten (doppelte Anknüpfung; siehe 2.). Nach dem Recht der USA knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht generell an die Ansässigkeit in den USA und an die Staatsangehörigkeit der USA an. Zwischen Deutschland und den USA besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern. Darin und in dem deutschen Zustimmungsgesetz sind spezielle Regelungen enthalten, um auf die unterschiedliche personelle Anknüpfung der Steuerpflichten zu reagieren (siehe 3.). In der historischen Entwicklung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer begegnet die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit vor allem am Beginn der einheitlichen Reichsgesetzgebung (1906) und später in den Wegzugsfällen (siehe 4.). Die Finanzverfassung des GG und die Grundrechte aus Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 14 GG machen diesbezüglich keine konkreten, verbindlichen Vorgaben (siehe 5. bis 7.). Die Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Staatsangehörigkeit (ohne Befristung wie in Wegzugsfällen) neben derjenigen an die Ansässigkeit würde einen im deutschen Steuerrecht eher unüblichen Weg darstellen. Die damit verbundene Gleichbehandlung der Auslandsdeutschen mit den Inländern lässt sich vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, sofern es sich um eine Steuerwürdigkeitsentscheidung mit einem entsprechend reduzierten Prüfungsmaßstab handelt, mit sachlichen Gründen rechtfertigen und erfolgt daher nicht willkürlich. Aber auch soweit ein strenger Prüfungsmaßstab gelten sollte, dürfte die Gleichbehandlung der beiden Fälle noch als geeignete, erforderliche und angemessene Behandlung gelten, um die Heranziehung der Auslandsdeutschen äquivalenztheoretisch zu rechtfertigen (siehe ausführlich 8.). Die alleinige

144 BFH, Urteil vom 12.10.2022, II R 5/20, BStBl. II 2023, 659, Rn. 25 f.

Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG (siehe 8.7.). Zu rechtlichen Argumenten gegen eine Verlängerung der Fünfjahresfrist siehe 9.
