

# Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Bearbeitet von  
Norbert Weinmann, Heiko Revenstorff, Dr. Tom Offerhaus, Dr. Gülsen Erkis

der Firma gem. § 31 Abs. 2 HGB wird von einem Teil der Literatur für vererblich gehalten,<sup>6</sup> von der wohl überwiegenden Meinung dagegen nicht.<sup>7</sup>

## 2. Steuerrecht

Auch steuerlich sind Erblasserschulden alle Verbindlichkeiten, die zum Zeitpunkt des 6  
Erbfalls bereits in der Person des Erblassers begründet waren. Sofern keine Abzugsver-  
bote gem. § 10 Abs. 6 EStG eingreifen, begründen Erblasserschulden eine abzugsfähige  
→ Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG), wenn sie nicht vor oder mit dem  
Tod des Erblassers erloschen und tatsächlich eine wirtschaftliche Belastung für den Erben  
sind. Schuldner einer Erblasserschuld und daher Abzugsberechtigter kann nur der Erbe  
sein, da nur dieser in die Verpflichtungen des Erblassers eintritt (§ 1967 BGB).

Mit Wirkung zum 1.1.2009 wurden die Sätze 4 und 5 in § 10 Abs. 6 ErbStG neu 7  
gefasst. Die Neufassung regelt, dass Schulden in den Fällen der Begünstigung von Be-  
triebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und steuerbefreiten Anteilen  
an Kapitalgesellschaften sowie begünstigten, zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke  
nur insoweit Berücksichtigung finden, wie das entsprechende Vermögen der Besteuerung  
unterliegt. Dies galt nach altem Recht nur für land- und forstwirtschaftliches Vermögen  
und Kapitalgesellschaften, nicht jedoch für Betriebsvermögen. Der in § 10 Abs. 6 ErbStG  
neu eingeführte S. 6 soll verhindern, dass Nutzungsrechte an Grundbesitz, die bereits bei  
der Bewertung berücksichtigt wurden, nicht noch zusätzlich als Nachlassverbindlichkeit  
oder Duldungslast abgezogen werden können.

Die Erblasserschulden müssen von den Eigenschulden des Erben abgegrenzt werden. 8  
Maßgeblich ist dafür, in wessen Person die Verpflichtung entstanden ist. Nur die in der  
Person des Erblassers begründeten Verbindlichkeiten sind als Erblasserschulden abzugs-  
fähig, während Verpflichtungen, die erst nach dem Erbfall in der Person des Erwerbers  
entstanden sind, allenfalls als Erwerbsaufwand iSd § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG die Berei-  
cherung mindern können. Ob Verbindlichkeiten Erblasserschulden oder Eigenschulden  
des Erben sind, ist im Übrigen unter Beachtung zivilrechtlicher Grundsätze zu entschei-  
den.<sup>8</sup>

Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften sind grundsätzlich Erblasserschulden, 9  
wenn das Verpflichtungsgeschäft noch vom Erblasser abgeschlossen wurde. Dies gilt  
unabhängig davon, ob sie auf Sachleistungen oder auf Geldleistungen gerichtet sind. Da  
es auf den Zeitpunkt der Fälligkeit nicht ankommt, sind auch Verbindlichkeiten, die dem  
Erblasser gestundet worden sind, als Erblasserschulden abzugsfähig. Dies gilt auch für  
gestundete Steuerschulden.

Zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung sind Erblasserschulden gem. § 10 10  
Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nur abzuziehen, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden  
Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft  
oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusam-  
menhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksich-  
tigt worden sind.

Die Verpflichtung des Erben gegenüber dem überlebenden Ehegatten des Erblassers, 11  
den Zugewinn auszugleichen (→ Zugewinnausgleichsanspruch), ist mit ihrem Nennwert  
(§ 12 Abs. 1 ErbStG) abzugsfähig und zwar auch dann, wenn die Forderung durch Über-  
eignung von Grundbesitz getilgt wird.<sup>9</sup>

Zu den allgemeinen Abzugsverboten siehe → Nachlassverbindlichkeiten. 12

<sup>6</sup> Vgl. Baumbach/Hopt/Hopt HGB § 31 Rn. 9.

<sup>7</sup> Vgl. Münchener MüKoHGB/Krafka HGB § 31 Rn. 16.

<sup>8</sup> Vgl. BFH v. 25.10.1995 – BStBl II 1996, S. 11.

<sup>9</sup> BFH v. 10.3.1993 – BStBl II 1993, S. 368.

- 13 Für die in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG aufgeführten Nachlassverbindlichkeiten können insgesamt 10300 EUR als Pauschbetrag bei der Ermittlung des Werts des Nachlasses abgezogen werden. Wird der Pauschbetrag geltend gemacht, können einzelne Kosten daneben nicht selbstständig berücksichtigt werden. Sofern höhere Nachlassverbindlichkeiten der genannten Art angefallen sind, sind sie im Einzelnen nachzuweisen.<sup>10</sup> Der Pauschbetrag gilt nur einmal pro Erbfall.<sup>11</sup>

## Erbschein

### 1. Zivilrecht

- 1 Die Erben treten im Moment des Todes in die Rechtstellung des Erblassers ein. Um nachzuweisen, dass sie nunmehr Eigentümer der Nachlassgegenstände sind, können sie einen Erbschein beantragen. Dies wird vor allem dann erforderlich, wenn der Erblasser kein notariell beurkundetes Testament hinterlassen hat.
- 2 Der Erbschein ist ein auf Antrag erteiltes amtliches Zeugnis über die erbrechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 2353 BGB), das vom Nachlassgericht aufgrund eines amtlichen Ermittlungsverfahrens ausgestellt wird. Dies ist vor allem bei Grundbesitz bedeutsam. Die Grundbuchämter tragen die Erben als neue Grundeigentümer grundsätzlich nur bei Vorlage eines Erbscheins in das Grundbuch ein (§ 35 Abs. 1 S. 1 GBO), sofern kein öffentlich beurkundetes (notarielles) Testament oder Erbvertrag mitsamt der Niederschrift über die Eröffnung der Verfügung vorgelegt wird (§ 35 Abs. 1 S. 2 GBO). In sonstigen Fällen ist ein Erbschein nur dann erforderlich, wenn der Erbe sein Erbrecht nicht auf andere Weise belegen kann. Banken können sich nach ihren AGB mit der Vorlage einer beglaubigten Testamentsabschrift und dem Eröffnungsprotokoll begnügen, benötigen somit also keinen Erbschein, wenn auch in der Praxis häufig ein Erbschein verlangt wird.
- 3 Der Inhalt des Erbscheins umfasst das Erbrecht, die Erbteilgröße sowie die erbrechtlichen Beschränkungen durch Testamentsvollstreckung (§ 2364 BGB) und Nacherbfolge (§ 2363 BGB). Andere Angaben dürfen grundsätzlich nicht aufgenommen werden. Insbesondere werden Belastungen des Erben mit Vermächtnis-, Erbersatz- oder Pflichtteilsansprüchen, Auflagen oder Teilungsanordnungen nicht in den Erbschein aufgenommen.
- 4 Der Erbschein wird auf Antrag des Erben vom örtlich zuständigen Amtsgericht als Nachlassgericht (in Baden-Württemberg: Notariat) im Verfahren über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (§§ 1 bis 34, 72 ff. FGG) ausgestellt<sup>1</sup>. Dabei sind die in §§ 2354 bis 2356 BGB bezeichneten Angaben und Nachweise im Zeitpunkt der Antragstellung zu erbringen. Die internationale Zuständigkeit der deutschen Nachlassgerichte richtet sich nach der Anwendbarkeit des deutschen materiellen Rechts (→ Erbstatut)<sup>2</sup>. Kommt das deutsche Erbrecht nur für Teile des Nachlasses zur Anwendung wird ein sog. Eigenrechtserbschein erteilt, der die beschränkte Geltung bezeichnet<sup>3</sup>.
- 5 Die Erteilung des Erbscheins stellt keine materiell rechtskräftige Entscheidung über das Erbrecht dar. Nach § 2365 BGB wird jedoch – widerleglich – vermutet, dass dem im Erbschein bezeichneten Erben das angegebene Erbrecht zusteht und er nicht durch andere als die angegebenen Anordnungen beschränkt ist. Wer allerdings das Recht der im

<sup>10</sup> R E 10.9 Abs. 1 ErbStR 2011.

<sup>11</sup> R E 10.9 Abs. 3 ErbStR 2011.

<sup>1</sup> Allgemein zum Erbscheinverfahren *Weber* in Scherer MAH Erbrecht, § 50; *Zimmermann ZEV* 1995, 275.

<sup>2</sup> Sog. Gleichlaufprinzip, hierzu BayObLG NJW 1987, 1148.

<sup>3</sup> BayObLG NJW 1960, 775.

Erbschein ausgewiesenen Erben bestreiten will, hat Darlegungs- und Beweispflicht. Erweist sich der Erbschein als unrichtig, so ist er vom Nachlassgericht von Amts wegen einzuziehen und ggf. für kraftlos zu erklären (§ 2361 BGB).

Da sich die Regelungen des Erbscheins an den Bedürfnissen des Rechtsverkehrs orientieren, kommt dem Erbschein ferner ein öffentlicher Glaube zu (§ 2366 BGB), so dass die Möglichkeit eines gutgläubigen Erwerbs vom Nichterben eröffnet wird. Dies gilt nicht wenn der Erwerb bösgläubig ist, also positive Kenntnis von der Unrichtigkeit des Erbscheins besteht. Geschützt ist aber nur der Glaube an die Erbenstellung, die Zugehörigkeit von Gegenständen zum Nachlass wird nach § 2366 BGB dagegen nicht erfasst.

Mit Inkrafttreten der Europäischen Erbrechtsverordnung (EuErbVO) am 17.8.2015 besteht bei grenzüberschreitenden Erbfällen mit Erben oder Nachlassgegenständen die Möglichkeit ein Europäisches Nachlasszeugnis (Zeugnis) zu beantragen, das in allen Mitgliedstaaten der Verordnung einheitlich gilt (Art. 69 Abs. 1 EuErbVO). Dieses tritt neben den deutschen Erbschein<sup>4</sup>.

## 2. Steuerrecht

Die im Erbschein angegebenen Erbteile werden grds. auch für die Erbschaftsteuerfestsetzung berücksichtigt.

Die widerlegbare Vermutung des § 2365 BGB, dass der Erbschein richtig ist, gilt grundsätzlich auch für das Steuerrecht<sup>5</sup>. Die Finanzbehörden und Finanzgerichte haben deshalb hinsichtlich des zu versteuernden Erwerbs regelmäßig von dem Erbrecht auszugehen, wie es im Erbschein bezeugt ist. Ist der Erbschein falsch, obliegt es den „richtigen“ Erben, ihr Erbrecht zu beweisen.

Ein vom Erbschein abweichender Erbvergleich oder Auseinandersetzungsvereinbarung sind hingegen für die Besteuerung beachtlich<sup>6</sup>.

Nach der inzwischen geänderten Rechtsprechung des BFH besteht jedoch keine Bindungswirkung bis zur Abänderung durch das Nachlassgericht. Finanzbehörden und Finanzgerichte sind vielmehr von Amts wegen berechtigt und verpflichtet, das Erbrecht und die Erbanteile selber zu ermitteln, wenn gewichtige Gründe erkennbar sind, die gegen die Richtigkeit des Erbscheins sprechen<sup>7</sup>.

## 3. Gestaltungshinweise

Bis zur ordnungsgemäßen Beantragung und dann der Erteilung des Erbscheins kann wertvolle Zeit verstreichen. In der Zwischenzeit können schon Nachteile eingetreten sein, hierfür kann der Erblasser entsprechende Vollmachten erteilen und z. B. bei den Banken hinterlegen. Diese müssen über den Tod hinaus wirksam sein („postmortale Vollmachten“). Es ist ratsam, die Bankenvollmachtsformulare zu verwenden.

Vielfach wird die notarielle Beurkundung eines Testaments wegen den damit verbundenen Kosten gescheut. Allerdings wird dieser Kostennachteil vor allem bei Immobilien im Nachlass zumindest teilweise dadurch ausgeglichen, dass dann ein Erbschein entbehrlich wird. Für die Notargebühren bei Testamentserrichtung erhält man dessen Beratung zusätzlich.

Wird ein Erbschein innerhalb von sechs Wochen nach dem Erbfall beantragt, müssen die Erben die Erbschaft angenommen haben, da dies eine Antragsvoraussetzung ist. Da

<sup>4</sup> Scherer AnwHdb § 50 II Nr. 7; Palandt/Weidlich BGB § 2353 Rn. 21; EurErbVO.

<sup>5</sup> Troll/Gebel/Jülicher ErbStG § 3 Rn. 104.

<sup>6</sup> Troll/Gebel/Jülicher ErbStG § 3 Rn. 105 m. H. w. auf FG Rh-Pf v. 15.9.2011 4 K 1781/09, ErbStB 2012.

<sup>7</sup> BFH II R 89/93 BStBl II 1996, 242 auf der Grundlage von § 88 AO, § 76 I FGO.

mit der Annahme das Recht zur → Ausschlagung verloren geht, sollte dies bedacht werden.

- 15 Bei der testamentarischen oder erbvertraglichen Einsetzung von mehreren Erben sollte der Erblasser die Erbquote in Bruchteilen oder Prozent angeben (also nicht nur „Erben sind meine Kinder“ sondern besser („meine Kinder A, B und C erben zu je 1/3“); dies erleichtert dem Nachlassgericht die Erteilung des Erbscheins.

## Erbstatut

### 1. Zivilrecht

- 1 Das Erbstatut bestimmt, welche nationale Rechtsordnung auf die mit dem Tod eines Menschen zusammenhängenden erbrechtlichen Fragen anzuwenden ist. Das anwendbare Erbstatut muss dann besonders geprüft werden, wenn ein Sachverhalt eine Auslandsberührung aufweist, wie zum Beispiel das Ableben eines Ausländers in Deutschland oder die Belegenheit von Vermögen eines deutschen Erblassers im Ausland.<sup>1</sup> Sofern nicht das Europarecht<sup>2</sup> oder sonstige völkerrechtliche Vereinbarungen,<sup>3</sup> soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, etwas anderes regeln (Art. 3 Abs. 2 EGBGB), richtet sich das Erbstatut nach den Kollisionsregeln des Internationalen Privatrechts.
- 2 Zunächst ist an dieser Stelle zu prüfen, welche Kollisionsregeln anwendbar sind. Regelmäßig gilt aufgrund des Lex fori-Grundsatzes, dass das Internationale Privatrecht des Staates angewendet wird, dessen Gerichte angerufen werden. Wird beispielsweise vor einem deutschen Gericht geklagt, gilt deutsches Kollisionsrecht, bei einer Klage vor einem englischen Gericht ist auf englisches Internationales Privatrecht abzustellen. Soweit für die Zuständigkeit des angerufenen Gerichts keine bindenden Staatsverträge vorliegen, richtet sich die Zuständigkeit nach dem Verfahrensrecht des betreffenden Staates (Lex fori-Grundsatz).
- 3 Seit der Neufassung von § 105 FamFG zum 1.9.2009 sind in Nachlassverfahren die deutschen Gerichte dann international zuständig sein, wenn ein deutsches Nachlassgericht örtlich zuständig ist. Die internationale Zuständigkeit wird unabhängig von der Anwendbarkeit deutschen Erbrechts beurteilt. Ein deutsches Nachlassgericht soll dennoch nur zur Anwendung ausländischen Rechts verpflichtet sein, soweit ihm dies keine wesensfremde Tätigkeit abverlangt.<sup>4</sup>
- 4 Die Regelungen der unterschiedlichen Internationalen Privatrechtsordnungen führen hinsichtlich der Anwendbarkeit des materiellen Erbstatuts häufig zu unterschiedlichen Ergebnissen (sog. hinkende Rechtsverhältnisse). Daher muss der Berater in Fällen mit Auslandsberührung sorgfältig prüfen, ob ein Vorgehen vor Gerichten in Deutschland oder in anderen Ländern für den Mandanten die günstigste Lösung darstellt (sog. Forum-Shopping). Der anwaltliche Berater kann sich gegenüber dem Mandanten haftbar machen, wenn er sich nicht mit den Kollisionsregeln der unterschiedlichen Länder auseinandersetzt und aus diesem Grund eine für den Mandanten ungünstige Lösung wählt.<sup>5</sup>
- 5 Das deutsche Internationale Privatrecht bestimmte bis zur Neufassung des Gesetzes mit Wirkung vom 17.8.2015 als Erbstatut das Recht des Staates, dem der Erblasser zum

<sup>1</sup> Weitergehend hierzu: von Oertzen ZEV 1995, 167 Ziffer 1.

<sup>2</sup> Palandt/Thorn (IPR) Rn. 5 Einl. v. Art. 3 EGBGB.

<sup>3</sup> Vgl. z. B. Deutsch-türkischer Konsularvertrag vom 28.5.1929.

<sup>4</sup> Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucksache 16/6308, S. 221.

<sup>5</sup> Von Oertzen ZEV 1995, 167 ff., 171 Ziffer 6.3 und Fußnote 29.

Zeitpunkt seines Todes angehört (Staatsangehörigkeitsprinzip, Art. 25 Abs. 1 EGBGB a. F.). Dieses Erbstatut gilt nach wie vor für Erbfälle bis zum 16.8.2015.

Seit dem 17.8.2015 ist in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union die Verordnung des Europäischen Parlaments und Rats vom 4.7.2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines europäischen Nachlasszeugnisses, kurz EU-ErbVO genannt, anwendbar. Dementsprechend wurden auch die Regelungen im EGBGB mit Wirkung vom 17.8.2015 angepasst. Art. 25 EGBGB enthält nun z. B. eine direkte Verweisung auf die EU-ErbVO. Die EU-ErbVO enthält für die Länder, in denen sie gilt, wesentliche Änderungen des nach IPR geltenden Erbstatuts. Insbesondere wird von der in Deutschland bisher für die Anwendung des zuständigen Erbstatuts ausschließlich zugrunde zulegenden Staatsangehörigkeit abgerückt. Das zukünftig in den Mitgliedsländern anzuwendende Erbrecht richtet sich – außer bei Rechtswahl – nach dem gewöhnlichen Aufenthaltsort des Erblassers. Dieser ist nicht mit dem Wohnsitz des Erblassers zu verwechseln.<sup>6</sup> Der örtliche Anwendungsbereich der EU-ErbVO ist auf die Mitgliedstaaten – mit Ausnahme von Großbritannien, Irland und Dänemark begrenzt. Allerdings wenden die Mitgliedstaaten die EU-ErbVO auch auf Sachverhalte mit Drittstaaten an; nur dass diese wiederum nicht an die Schlussfolgerungen gebunden sind, so dass hier durchaus noch hinkende Rechtsverhältnisse bzw. Nachlassspaltungen (dh Teile des Nachlasses vererben sich nach dem Recht eines Staats und Teile nach dem Recht eines anderen Staats) entstehen können.

Wesentliche Inhalte der EU-ErbVO sind folgende Prinzipien:

- Nach Art. 21 EU-ErbVO ist grundsätzlich die Rechtsordnung maßgeblich, die am Ort des letzten gewöhnlichen Aufenthalts des Erblassers Anwendung findet.
- Nach Art. 20 EU-ErbVO gelten die erbrechtlichen Kollisionsnormen nicht nur gegenüber den Mitgliedsstaaten, sondern auch gegenüber Drittstaaten. Die nationalen Kollisionsnormen werden daher durch die EU-ErbVO ersetzt.
- Nach Art 21 Abs. 1 EU-ErbVO wird die gesamte Rechtsfolge von Todes wegen dem Recht des Staates unterstellt, in dem der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt zum Zeitpunkt des Todes hatte. Es gilt das Prinzip der Nachlassseinheit, eine Nachlassspaltung in bewegliches und unbewegliches Vermögen wird vermieden.
- Nach Art. 22 Abs. 1 EU-ErbVO kann der Erblasser in Form einer Verfügung von Todes wegen das Recht eines Staats wählen, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt. Hat der Erblasser mehrere Staatsangehörigkeiten, stehen ihm auch mehr Rechtswahlmöglichkeiten zur Verfügung. Eine Rechtswahl zugunsten der Rechtsordnung, in deren Gebiet der Erblasser zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte, ist nicht möglich.<sup>7</sup>
- Nach Art. 4 EU-ErbVO ist die Gerichtsbarkeit des Mitgliedsstaats zuständig, in dessen Hoheitsgebiet der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

Unabhängig von den bereits angesprochenen hinkenden Rechtsverhältnissen und Nachlassspaltungen können sich aus der Anwendung der Regelungen des Internationalen Privatrechts auch andere Rechtsspaltungen ergeben wie Spaltungen zwischen anwendbarem Erbstatut, Güterrechtsstatut, Sachenrechtsstatut, Gesellschaftsstatut und Formstatut.

Deutsche Erblasser können nach dem neuen Recht viel leichter Pflichtteilsrechte von unliebsamen Erben einschränken. Während man bis Mitte August 2015 schon in Immobilien in Drittstaaten ohne Pflichtteilsrechte investieren musste, um zumindest diese Werte

<sup>6</sup> *Burandt*, EU- Erbrechtsverordnung S. 1.

<sup>7</sup> *Buschbaum/Simon* NJW 2012, 2393; EU-Erb VO 650/2012, Erwägungsgrund 8; *Burandt*, EU-Erbrechtsverordnung S. 34.

aus dem von Pflichtteilsrechten bedrohten Nachlass herausnehmen zu können, kann man heute durch Wegzug in ein Land, welches keine Pflichtteilsrechte kennt, oder durch Rechtswahl zugunsten einer zweiten Staatsbürgerschaft mit einem Land, in dem es keine Pflichtteilsrechte gibt, Pflichtteilsansprüche umfassend vermeiden.

#### Fallbeispiele

**Beispiel 1: Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthaltsorts** Eine Deutsche lebt seit ihrer Pensionierung schwerpunktmäßig im Ausland. Die Zeit von April bis Oktober des Jahres verbringt sie seit 10 Jahren in einer Villa am Meer in Gran Canaria. Das Umfeld in Spanien ist international geprägt, neben vielen deutschen Freunden hat sie guten Kontakt mit ihren spanischen und englischen Nachbarn. Sie spricht ein fließendes Spanisch. Von November bis März des Jahres hält sie sich in ihrer Eigentumswohnung in Hamburg auf, verreist von dort aber auch gerne für einen Urlaub zu Freunden nach Florida, um dort Golf zu spielen. Der Kontakt zu ihrer Familie in Norddeutschland ist lebendig. Persönliche Freunde hat sie nur wenige. Sie setzt in ihrem Testament ihre Nichte zur Alleinerbin ein, die in München wohnt. Zu dieser hat sie ganzjährig einen intensiven Kontakt.

- 10 Die Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthaltsorts der Erblasserin zum Zeitpunkt des Todes soll in einer Gesamtbeurteilung erfolgen.<sup>8</sup> Hierbei werden Kriterien wie Aufenthaltsdauer, Wille des Erblassers zum Aufenthalt, Regelmäßigkeit des Aufenthalts und Lebensmittelpunkt in familiärer und sozialer Sicht anzuwenden sein.<sup>9</sup>
- 11 In unserem Beispiel führen anhand der Prüfkriterien Aufenthaltsdauer, Einbindung in das soziale Umfeld und der Wille, sich in Spanien einzugliedern an sich zur Anwendung der spanischen Rechtsordnung. Die Erblasserin hat aber keine besonders feste Bindung zum spanischen Staat. Vielmehr hat die Erblasserin auf Grund ihrer engen verwandtschaftlichen Beziehungen, der Wohnung in Hamburg, der Nähe zur Kultur und der Erbinsetzung der Nichte eine starke deutsche Prägung. Daher wird nach Art. 21 EU-ErbVO aus der Gesamtheit der Umstände wohl das Recht der Bundesrepublik Deutschland anzuwenden sein. Will die Erblasserin die Anwendung deutschen Rechts auf den Nachlass sicherstellen, sollte sie eine Rechtswahl treffen (siehe Beispiel 2).

**Beispiel 2: Rechtswahl der Rechtsordnung der eigenen Staatsangehörigkeit** Unabhängig von dem Recht des gewöhnlichen Aufenthalts sieht die EU-ErbVO die Möglichkeit der Rechtswahl des Rechts des Staates der eigenen Staatsangehörigkeit vor (Art. 22 Abs. 1 EU-ErbVO).

- 12 Ein niederländischer Staatsangehöriger lebt bis zum 34. Lebensjahr in Rotterdam. Als Manager eines internationalen Konzerns zieht er dann für 7 Jahre nach Stuttgart, um von dort weitere 5 Jahre in Stockholm zu arbeiten. Im Alter von 39 Jahren errichtet er sein Testament. Darin bestimmt er die Anwendung niederländischen Rechts. Im Jahre 2016 stirbt er bei einem Autounfall in Belgien.
- 13 In diesem Fall kommt niederländisches Recht zur Anwendung. Voraussetzung ist, dass die Rechtswahl nach Art. 22 Abs. 2 EU-ErbVO in Form einer Verfügung von Todes wegen erfolgt.

**Beispiel 3: Anwendbares Recht bei Erbverträgen** Nach Art. 25 Abs. 1 EU-ErbVO unterliegt die Zulässigkeit, die materielle Wirksamkeit und die Bindungswirkung eines Erbvertrages, der den Nachlass einer einzelnen Person betrifft, dem Recht, das nach der Verordnung auf die Rechtsnachfolge anzuwenden wäre, wenn die Personen zu dem Zeitpunkt verstorben wäre, in dem der Erbvertrag geschlossen wurde. Die materiellen Voraussetzungen des Erbvertrages müssen daher zum Zeitpunkt der Errichtung nach dem jeweiligen Erbstatut für jeden Beteiligten vorliegen. Es dürfen keine Normen der Wirksamkeit entgegenstehen.

- 14 Ein deutscher Erblasser, der in Salzburg seinen langjährigen gewöhnlichen Aufenthalt hat, schließt mit seiner Ehefrau und seiner Tochter einen Erbvertrag. Die Tochter wohnt

<sup>8</sup> *Burandt*, EU-Erbrechtsverordnung, S. 51.

<sup>9</sup> EU-ErbVO 650/2012 Erwägungsgrund 23 und 24.

in Madrid und hat dort einen Spanier geheiratet. Nachdem die Ehefrau stirbt, zieht der Erblasser wieder zurück in seine schwäbische Heimat.

Der Erbvertrag muss nach Art. 25 Abs. 2 EU-ErbVO nach österreichischem und nach spanischem Recht wirksam sein. Der spätere Wohnortwechsel nach Deutschland und die damit verbundene Änderung des Erbstatuts beeinflussen die materielle Wirksamkeit des Erbvertrages nicht. 15

## 2. Steuerrecht

Nach dem Erbstatut bestimmen sich, wie unter → Rn. 1 ff. ausgeführt, lediglich die erbrechtlichen Fragen. 16

In erbschaftsteuerlicher Hinsicht hat das Erbstatut somit grundsätzlich keine Bedeutung. Eine steuerliche Auswirkung gibt es allenfalls indirekt, weil vom jeweils anwendbaren Erbstatut abhängen kann, wer in welchem Maße zum Erben berufen ist und ggf. inwieweit Pflichtteilsrechte geltend gemacht werden können. In Fällen mit Auslandsberührung kommen als erbschaftsteuerliche Kollisionsregelungen die nationalen Erbschaftsteuergesetze bzw. die mit einigen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer in Betracht.<sup>10</sup> 17

Inwieweit ein Erwerb mit Auslandsberührung der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, richtet sich nach § 2 ErbStG. Die deutsche Steuerpflicht greift ein, wenn der Erblasser/Schenker Inländer ist, wenn der Erwerber zum Kreis der Inländer gehört oder wenn der Erwerb aus Inlandsvermögen besteht, § 2 Abs. 1 ErbStG.<sup>11</sup> Da andere Länder ihre Steuerhoheit anhand ähnlicher Merkmale abgrenzen, kann ein einziger Erbfall eine Steuerpflicht in mehreren Ländern auslösen. 18

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht das deutsche Erbschaftsteuerrecht unter den strengen Voraussetzungen des § 21 ErbStG eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer vor (→ ausländische Erbschaftsteuer). Soweit jedoch der Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer betroffen ist, geht dieses in nationales Recht transformierte völkerrechtliche Abkommen den allgemeinen Regeln des ErbStG als *lex specialis* vor (§ 2 AO).<sup>12</sup> Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen der Freistellungsmethode folgt, muss § 19 Abs. 2 ErbStG beachtet werden.<sup>13</sup> Dies führt aber nur dazu, dass zum Beispiel die in England aufgrund des Belegenheits-Grundsatzes gezahlte Erbschaftsteuer für Immobilien, die etwa 40 % beträgt, in Deutschland in Höhe der jeweiligen Erbschaftsteuersätze **anteilig** in Höhe der in Deutschland für die Immobilie anzusetzenden Steuer abgezogen und nicht doppelt festgesetzt wird. 19

**Beispiel unter Außerachtlassung von Freibeträgen:** Die in England belegene Immobilie des deutschen Erblassers wird durch seinen Sohn mit einem Erlös von 750 000 EUR nach Abzug der Kosten verkauft. In England ist auf den Betrag Erbschaftsteuer in Höhe von ca. 300 000 EUR zu zahlen. Der Erbschaftsteuersatz des deutschen Erben nach Abzug des Kinder-Freibetrages von 400 000 EUR in Deutschland beträgt in diesem Beispiel 15 %, so dass sich eine Steuerlast in Höhe von 52 500 EUR in Deutschland ergibt. Der auf die deutsche Erbschaftsteuerlast anrechenbare Betrag aufgrund der Steuerzahlung in England beträgt höchstens 52 500 EUR und nicht 300 000 EUR.

Besondere Vorsicht ist hier bei der Gestaltung von Übertragungen von Kapitalvermögen in verschiedenen Staaten notwendig. Es kann – auch bei EU-Zugehörigkeit aller beteiligten Staaten – zu

<sup>10</sup> Ausführlich zu Sachverhalten mit Auslandsberührung *Flick/Piltz*, Der internationale Erbfall.

<sup>11</sup> Nähere Ausführungen hierzu unter „Allgemeiner Teil, H. Persönliche Steuerpflicht“.

<sup>12</sup> Einen Überblick über den Stand der von der Bundesrepublik zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen geben die Erbschaftsteuerrichtlinien wieder, vgl. Überblick ErbStH 3.

<sup>13</sup> *Von Oertzen ZEV* 1995, 167 ff., 169 Ziffer 4.1.10.

einer doppelten Erbschaftsteueranlagung kommen. Dies gilt z. B. bei der Vererbung von Kapitalvermögen sowohl in Deutschland als auch in Spanien.

Eine Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer nach § 21 Abs. 1 ErbStG kommt gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 1 nicht in Betracht, da die Kapitalforderungen gegen Banken in Spanien nicht unter § 121 BewG fallen. Sie sind daher kein „Auslandsvermögen“ im Sinne des § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG.

Das Kapitalvermögen wird damit doppelt besteuert.

Der Europäische Gerichtshof hat hierzu in seinem Urteil vom 12.2.2009 – Az.: C-67/08 – festgestellt, dass mit dieser gesetzlichen Regelung nicht gegen die Vorschriften der Kapitalverkehrsfreiheiten aus Art. 56 und 58 EG-Vertrag verstoßen werde und die Regelung nach EG-Recht rechtmäßig sei.

## Erbvergleich

### 1. Zivilrecht

- 1 Das Zivilrecht bietet Erbbeteiligten die Möglichkeit, durch entsprechende Vereinbarungen von der gesetzlichen oder gewillkürten Erbfolge abzuweichen. Wird eine Erbauseinandersetzung gem. § 2042 BGB vertraglich im Wege gegenseitigen Nachgebens beigelegt oder beispielsweise eine etwaige Testamentsanfechtung durch eine vertragliche Regelung verhindert, so spricht man, in Anlehnung an § 779 BGB, von einem Erbvergleich. Der Erbvergleich ist die wichtigste steuerliche Gestaltungsmöglichkeit bei unklaren oder auslegungsbedürftigen Erbfällen und Testamenten.
- 2 Handelt es sich dagegen um einen rechtswirksamen, aber mehrdeutigen Erblasserwillen, haben die am Erbfall Beteiligten die Möglichkeit, sich im Rahmen eines sog. Feststellungs- oder Auslegungsvertrags auf eine mögliche Auslegung des Erblasserwillens zu einigen (→ Auslegungsvertrag).

### 2. Steuerrecht

- 3 Das Ergebnis einer von der gesetzlichen oder gewillkürten Erbfolge abweichenden Vereinbarung findet nur dann steuerliche Anerkennung, wenn der Erbvergleich einen zweifelhaften und ernstlich umstrittenen erbrechtlichen Vorgang abweichend regelt,<sup>1</sup> nicht aber, wenn damit ein unzweifelhafter erbrechtlicher Vorgang geändert wird.<sup>2</sup> Voraussetzung für einen steuerlich anerkannten Erbvergleich ist damit ein zweifelhafter erbrechtlicher Vorgang. Dieses Erfordernis ist regelmäßig dann erfüllt, wenn der Vergleich einen ernstlichen Streit oder eine ernstliche Ungewissheit zwischen den Erbbeteiligten über das Bestehen oder den Umfang erbrechtlicher Ansprüche beseitigt hat.<sup>3</sup> Ein anzuerkennender Vergleich bleibt für die Besteuerung auch dann verbindlich, wenn die Beteiligten bei seiner Durchführung davon abweichen sollten.<sup>4</sup>
- 4 Die Bemessung der Erbschaftsteuer knüpft damit an die gemäß den Regelungen des Erbvergleichs beim Erwerber eingetretene Bereicherung an, dh es wird vom jeweiligen Steuerwert der den Vergleichspartnern zugewiesenen Vermögensgegenstände ausgegangen und nicht von den strittigen Rechtspositionen, die die einzelnen Beteiligten vor dem Vergleich geltend gemacht haben. Erbschaftsteuerlich ist damit so zu verfahren, als hätte der Erblasser eine entsprechende Verfügung von Todes wegen getroffen. Die Nachlass-

<sup>1</sup> BFH BStBl III 1957, 447; BFH BStBl II 1972, 886; siehe auch BFH/NV 2001, 163; BFH/NV 2001, 601.

<sup>2</sup> BFH BStBl II 2011, 725 zu den Voraussetzungen des Erbvergleichs.

<sup>3</sup> Vgl. BFH BStBl III 1957, 447; BFH/NV 2001, 601.

<sup>4</sup> FG Düsseldorf EFG 1966, 127.