

10. Kapitel Internationales Erbschaftsteuerrecht

§ 22 Die EU-Erbrechtsverordnung

I. Einleitung

Nach der Pressemitteilung des Europäischen Parlaments vom 13.03.2012 betrafen seinerzeit rund 10 % aller Erbschaften in Europa grenzüberschreitende Abwicklungen, also etwa 450.000 Fälle mit einem jährlichen Gesamtwert von rund 123 Mrd. EUR. Diese – historisch weiterhin aussagekräftige – Ausgangslage war der politische Anlass für eine unionsweite Kollisions- und Zuständigkeitsordnung im Erbrecht. Das Europäische Parlament nahm den Vorschlag für die „Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und die Vollstreckung von Entscheidungen und öffentlichen Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses“ am 13.03.2012 an. Die Verordnung (EU) Nr. 650/2012 ist am 16.08.2012 in Kraft getreten und gilt – vorbehaltlich einzelner Vorbereitungs- und Verfahrensvorschriften – seit dem 17.08.2015. Für Erbfälle vor dem 17.08.2015 bleibt es bei der früheren Rechtslage. Die Verordnung gilt in allen teilnehmenden Mitgliedstaaten unmittelbar; Irland und Dänemark nehmen nicht teil, das Vereinigte Königreich ist seit dem Brexit ohnehin Drittstaat. Für die Praxis besonders wichtig ist, dass die Verordnung auch bei Drittstaatenbezug zur Anwendung kommen kann. Zugleich bleibt festzuhalten: Steuer- und Zollsachen sind ausgenommen; die EU-ErbRVO harmonisiert weder das materielle Erbrecht der Mitgliedstaaten noch das Erbschaftsteuerrecht, sondern regelt das Internationale Privatrecht, die internationale Zuständigkeit sowie die unionsweite Wirksamkeit bestimmter Entscheidungen, öffentlicher Urkunden und des Europäischen Nachlasszeugnisses.

Die wesentlichen Regelungsinhalte der Europäischen Erbrechtsverordnung betreffen

- die Bestimmung von Erbstatut und gerichtlicher Zuständigkeit bei grenzüberschreitenden Erbfällen;
- die Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses;
- Sonderregelungen für Erbverträge und gemeinschaftliche Testamente;
- sowie Formvorschriften für Verfügungen von Todes wegen sowie Annahme- und Ausschlagungserklärungen.

Die Verordnung gilt nicht für Rechte und Vermögenswerte, die auf andere Weise als durch Rechtsnachfolge von Todes wegen begründet oder übertragen werden (z. B. unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden, Gesamthandseigentum mit Anwachsungsrecht des Überlebenden, Rentenpläne, Lebensversicherungen mit eigenständigem Bezugsrecht). Ebenfalls ausgenommen sind insbesondere Fragen des Gesellschafts- und Vereinsrechts, des Rechts juristischer Personen, des ehelichen Güterrechts und der güterrechtlichen Wirkungen eingetragener Partnerschaften sowie die Art dinglicher Rechte und die Eintragung von Rechten an beweglichen oder unbeweglichen Vermögensgegenständen in einem Register einschließlich ihrer Voraussetzungen und Wirkungen.

Art. 20 EU-ErbRVO ordnet die universelle Anwendung des nach der Verordnung berufenen Rechts an: „Das nach dieser Verordnung bezeichnete Recht ist auch dann anzuwenden, wenn es nicht das Recht eines Mitgliedstaats ist.“ Es gilt damit der Grundsatz, dass das ermittelte Erbstatut unabhängig davon zur Anwendung gelangt, ob es sich um das Recht eines Mitgliedstaats oder eines Drittstaats handelt. Die EU-

ErbRVO arbeitet grundsätzlich mit Sachnormverweisungen, um Nachlassspaltungen durch Rück- und Weiterverweisungen möglichst zu vermeiden. Für Drittstaatenbezüge enthält Art. 34 Abs. 1 EU-ErbRVO allerdings eine punktuelle Öffnung für renvoi: Wird nach der Verordnung das Recht eines Drittstaats berufen, sind dessen Kollisionsnormen mitzubersichtigen, soweit sie auf das Recht eines Mitgliedstaats oder auf das Recht eines anderen Drittstaats zurück- oder weiterverweisen, der seinerseits sein eigenes Recht anwenden würde. Eine Rück- oder Weiterverweisung ist nach Art. 34 Abs. 2 EU-ErbRVO namentlich dann ausgeschlossen, wenn der Erblasser nach Art. 22 EU-ErbRVO wirksam eine Rechtswahl zugunsten des Rechts eines Drittstaats getroffen hat.

Die erforderlichen Anpassungen erfolgten in Deutschland durch das „Gesetz zum Internationalen Erbrecht und zur Änderung von Vorschriften zum Erbschein sowie zur Änderung sonstiger Vorschriften“. Mit Art. 1 dieses Gesetzes wurde das Internationale Erbrechtsverfahrensgesetz (IntErbRVG) geschaffen, das insbesondere Zuständigkeit, Verfahren und Vollstreckung zur Durchführung der EU-ErbRVO sowie verfahrensrechtliche Fragen des Europäischen Nachlasszeugnisses regelt.

Die praktische Bedeutung der EU-ErbRVO erschließt sich heute weniger aus ihrem historischen Zustandekommen als aus der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des EuGH. Der Gerichtshof hat die Verordnung seit 2017 in einer Reihe von Entscheidungen konturiert und dadurch zentrale Streitfragen der internationalen Nachlasspraxis geklärt.

Besonders hervorzuheben sind: die Entscheidung „Kubicka“ zur unionsrechtlichen Behandlung des Vindikationslegats¹, die Entscheidung „Mahnkopf“ zur Einordnung des pauschalen güterrechtlichen Viertels nach § 1371 Abs. 1 BGB bei Ausstellung eines Europäischen Nachlasszeugnisses² sowie die Entscheidung „Oberle“, wonach die Zuständigkeitsordnung der Verordnung auch für nationale Erbnachweise in grenzüberschreitenden Erbfällen maßgeblich ist³. Hinzu kommen „Brisch“ zur fakultativen Verwendung des Formblatts für den Antrag auf ein Europäisches Nachlasszeugnis⁴, „T.N. und N.N.“ zu Erklärungen über Annahme oder Ausschlagung⁵, „UM“ zur autonomen unionsrechtlichen Einordnung bestimmter Vermögensübertragungen auf den Todesfall⁶ und „R.J.R.“ zu den Grenzen registerrechtlicher Anforderungen des Belegenheitsstaats beim Einsatz des Europäischen Nachlasszeugnisses⁷.

Die Rechtsprechung zeigt zugleich, dass die Verordnung autonom unionsrechtlich auszulegen ist. Nationale Institute wie Erbschein, Vorausvermächtnis, güterrechtliche Pauschalierung, Vindikationslegat oder Ausschlagungserklärung werden nicht schlicht nach nationalen Kategorien übernommen, sondern funktional in das System der Verordnung eingeordnet. Für die Praxis bedeutet dies, dass grenzüberschreitende

1 EuGH, Urt. v. 12.10.2017 – C-218/16, Kubicka, ECLI:EU:C:2017:755.

2 EuGH, Urt. v. 1.3.2018 – C-558/16, Mahnkopf, ECLI:EU:C:2018:138.

3 EuGH, Urt. v. 21.6.2018 – C-20/17, Oberle, ECLI:EU:C:2018:485.

4 EuGH, Urt. v. 17.1.2019 – C-102/18, Brisch, ECLI:EU:C:2019:34.

5 EuGH, Urt. v. 2.6.2022 – C-617/20, T.N. und N.N., ECLI:EU:C:2022:426.

6 EuGH, Urt. v. 9.9.2021 – C-277/20, UM, ECLI:EU:C:2021:708.

7 EuGH, Urt. v. 9.3.2023 – C-354/21, R.J.R. / Registry centras, ECLI:EU:C:2023:184.

Gestaltungen nicht mit rein nationalen Denkfiguren geplant oder abgewickelt werden dürfen. Notarielle und steuerliche Beratung müssen die unionsrechtliche Qualifikation stets mitprüfen.

Diese Entwicklung hat die Beratungslandschaft spürbar verändert. Während in den ersten Jahren nach Inkrafttreten der Verordnung noch vielfach mit nationalen Analogien gearbeitet wurde, steht heute stärker die methodische Einbettung in das unionsrechtliche Gesamtsystem im Vordergrund. Für Kommentierung und Gutachten bedeutet das: Primär sind Wortlaut, Systematik, Erwägungsgründe und EuGH-Rechtsprechung der Verordnung auszuwerten; nationale Institute bleiben wichtig, aber nur im Rahmen dieser unionsautonomen Qualifikation.

II. Ermittlung des Erbstatuts

Zur Bestimmung von Erbstatut und internationaler Zuständigkeit in grenzüberschreitenden Erbfällen arbeitet die EU-ErbRVO mit einem einheitlichen Grundanknüpfungspunkt, von dem eine begrenzte Rechtswahl abweichen kann. Grundsätzlich ist gemäß Art. 21 Abs. 1 EU-ErbRVO der letzte gewöhnliche Aufenthalt des Erblassers im Zeitpunkt des Todes maßgeblich. Der Erblasser kann die Rechtsnachfolge von Todes wegen jedoch nach Art. 22 EU-ErbRVO dem Recht des Staates unterstellen, dessen Staatsangehörigkeit er im Zeitpunkt der Rechtswahl oder im Zeitpunkt des Todes besitzt.

Die Verordnung enthält keine Legaldefinition des gewöhnlichen Aufenthalts. Maßgeblich ist eine wertende Gesamtbeurteilung des tatsächlichen Lebensmittelpunkts; weder ein bloßer melderechtlicher Status noch ein rechtsgeschäftlich formulierter Wille genügt für sich allein. Heranzuziehen sind insbesondere die Erwägungsgründe 23 und 24 EU-ErbRVO. Danach ist eine Gesamtwürdigung der Lebensumstände des Erblassers in den Jahren vor seinem Tod und im Zeitpunkt des Todes vorzunehmen; Bedeutung haben insbesondere Dauer, Regelmäßigkeit, Stabilität und Gründe des Aufenthalts. Gerade bei mehreren Wohnsitzen, bei grenzüberschreitenden Pendlern, bei Pflegeaufenthalten, bei längeren Auslandsaufenthalten aus beruflichen Gründen oder bei einem „internationalen Wanderleben“ bedarf es daher einer besonders sorgfältigen Tatsachenfeststellung. Art. 21 Abs. 2 EU-ErbRVO enthält mit der „offensichtlich engeren Verbindung“ eine eng auszulegende Ausnahmeklausel. Ergibt sich ausnahmsweise aus der Gesamtheit der Umstände, dass der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes eine offensichtlich engere Verbindung zu einem anderen Staat hatte, so ist das Recht dieses Staates anzuwenden. Für die Gestaltungspraxis folgt daraus: Je mobiler der Mandant lebt, desto größer ist der Bedarf an einer klaren, formwirksam erklärten Rechtswahl und an einer konsistenten Dokumentation des tatsächlichen Lebensmittelpunkts.

Besonders konfliktträchtig sind Konstellationen, in denen ältere Mandanten den Lebensmittelpunkt schrittweise in ein anderes Land verlagern, ohne die Bindungen zum Herkunftsstaat vollständig aufzugeben. Wer etwa den überwiegenden Teil des Jahres auf Mallorca, an der Algarve oder in der Toskana verbringt, zugleich aber Bankverbindungen, Ärzte, Immobilien und familiäre Bindungen in Deutschland beibehält, schafft einen hochgradig auslegungsbedürftigen Sachverhalt. In solchen Fällen sollte der Beratungsprozess nicht nur die Rechtswahl, sondern auch die Dokumentation von Aufenthaltszeiten, Wohnsitzen, Versicherungen, medizinischer Versorgung und sozialer Einbindung einbeziehen.

Gemäß Art. 22 EU-ErbRVO kann der Erblasser das Recht des Staates wählen, dessen Staatsangehörigkeit er im Zeitpunkt der Rechtswahl oder im Zeitpunkt des Todes besitzt; bei Mehrstaaten kann er zwischen diesen Rechtsordnungen wählen. Welche Staatsangehörigkeit vorliegt, bestimmt sich nach dem jeweils

einschlägigen innerstaatlichen Recht. Die Rechtswahl muss ausdrücklich in einer Verfügung von Todes wegen erklärt werden oder sich jedenfalls mit hinreichender Klarheit aus deren Bestimmungen ergeben. Die materielle Wirksamkeit der Rechtswahl unterliegt dem gewählten Recht. Änderung oder Widerruf der Rechtswahl müssen den Formvorschriften für die Änderung oder den Widerruf einer Verfügung von Todes wegen entsprechen. In der Beratungspraxis empfiehlt sich regelmäßig eine ausdrückliche Rechtswahlklausel; bloß konkludente Hinweise auf ein nationales Erbrecht sollten wegen der damit verbundenen Auslegungsrisiken vermieden werden.

Dem gewählten Erbstatut unterliegt die gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen, insbesondere

- die Gründe für den Eintritt des Erbfalls sowie dessen Zeitpunkt und Ort;
- die Berufung der Berechtigten, Bestimmung ihrer Anteile sowie etwaiger vom Erblasser bestimmter Pflichten;
- Erbfähigkeit, Enterbung und Erbunwürdigkeit;
- der Übergang der Vermögenswerte, Rechte und Pflichten aus dem Nachlass auf Erben / Vermächtnisnehmer;
- Annahme/Ausschlagung von Erbschaft/Vermächtnis;
- Rechte der Erben, Testamentsvollstrecker und anderer Nachlassverwalter;
- Haftung für Nachlassverbindlichkeiten;
- Pflichtteilsrecht, Testierfreiheit;
- Ausgleichung und Anrechnung unentgeltlicher Zuwendungen;
- die Teilung des Nachlasses.

Durch die einheitliche Anknüpfung soll Nachlassspaltung grundsätzlich vermieden werden (Einheit des Erbstatuts). Die Verordnung ersetzt damit die frühere deutsche Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit des Erblassers nach Art. 25 EGBGB a.F. und verdrängt im unionsrechtlichen Anwendungsbereich zersplitternde kollisionsrechtliche Sonderanknüpfungen. Eine Durchbrechung der Einheit ist nur ausnahmsweise zulässig, insbesondere nach Art. 30 EU-ErbRVO für bestimmte unbewegliche Sachen, Unternehmen oder besondere Arten von Vermögenswerten, wenn deren Vererbung nach dem Recht des Belegenheitsstaats aus wirtschaftlichen, familiären oder sozialen Erwägungen besonderen Regelungen unterliegt. Diese Ausnahme ist restriktiv zu handhaben.

Ein Praxisbeispiel soll die Bedeutung des geltenden Erbstatuts verdeutlichen:

Ein dauerhaft auf Mallorca lebender Deutscher stirbt.

Frage: Nach welchem Erbrecht ist sein Nachlass zu behandeln?

Historisch hätte die Antwort aus deutscher Sicht bis zum 16.08.2015 regelmäßig an Art. 25 EGBGB a.F. angeknüpft und damit im Grundsatz auf das Heimatrecht des Erblassers verwiesen.

Seit Geltung der EU-ErbRVO lautet die Antwort anders: Ohne Rechtswahl ist grundsätzlich spanisches Recht berufen, weil der letzte gewöhnliche Aufenthalt auf Mallorca lag. Nur wenn der Erblasser wirksam deutsches Recht gewählt hat, beurteilt sich die gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen nach deutschem Recht.

Die praktische Tragweite dieser Verschiebung ist erheblich. Bei Vermögen in Spanien ist zusätzlich zu beachten, dass neben dem Código civil regionale Sondererbfolgerechte (derechos forales) einschlägig sein können. Pauschale Aussagen zum „spanischen Erbrecht“ sind deshalb häufig zu grob. Unterschiede zum deutschen Recht zeigen sich etwa bei Pflichtteilsrechten, Erbquoten, güterrechtlichen Vorfragen und der Reichweite testamentarischer Gestaltungen. Für dauerhaft im Ausland lebende deutsche Staatsangehörige ist eine ausdrückliche Rechtswahl zugunsten des deutschen Rechts daher regelmäßig die zentrale erbrechtliche Vorsorgemaßnahme.

Der Fall zeigt zugleich, dass die EU-ErbRVO keine bloße Verfahrensverordnung ist. Sie entscheidet über das anwendbare materielle Erbrecht und damit mittelbar über die Verteilung des Nachlasses. Wer im Ausland lebt, Vermögen im Ausland hält oder Familienmitglieder in mehreren Staaten hat, muss das Erbstatut ausdrücklich mitdenken; andernfalls wird die Nachlassplanung häufig ungewollt in eine fremde Rechtsordnung verlagert.

Für deutsche Unternehmerfamilien mit Immobilien oder Betriebsvermögen im Ausland bedeutet das konkret: Die erbrechtliche Rechtswahl, die gesellschaftsvertragliche Nachfolgeklausel, die güterrechtliche Ausgangslage und die steuerliche Strukturplanung müssen aufeinander abgestimmt werden. Eine isolierte „Testamentsklausel“ ohne Blick auf Gesellschaftsrecht, Güterrecht und Steuerrecht genügt bei internationalen Vermögensstrukturen regelmäßig nicht.

III. Regelungen für bestimmte Verfügungen von Todes wegen

1. Erbverträge

Art. 3 Abs. 1 lit. b EU-ErbRVO definiert den „Erbvertrag“ als Vereinbarung, die mit oder ohne Gegenleistung Rechte am künftigen Nachlass oder an künftigen Nachlässen einer oder mehrerer beteiligter Personen begründet, ändert oder entzieht. Nach Art. 25 Abs. 1 EU-ErbRVO richten sich Zulässigkeit, materielle Wirksamkeit und Bindungswirkung grundsätzlich nach dem hypothetischen Erbstatut im Zeitpunkt des Vertragsschlusses. Für Erbverträge zwischen mehreren Personen verlangt Art. 25 Abs. 2 EU-ErbRVO die Zulässigkeit nach allen hypothetisch berufenen Erbstatuten; materielle Wirksamkeit und Bindungswirkung beurteilen sich dann einheitlich nach dem Recht, zu dem der Vertrag die engste Verbindung aufweist. Nach Art. 25 Abs. 3 EU-ErbRVO ist insoweit eine Rechtswahl zugunsten des Heimatrechts möglich.

2. Gemeinschaftliche Testamente

Art. 3 Abs. 1 lit. c EU-ErbRVO definiert das „gemeinschaftliche Testament“ als ein von zwei oder mehr Personen in einer einzigen Urkunde errichtetes Testament. Nach Art. 24 EU-ErbRVO unterliegen Zulässigkeit und materielle Wirksamkeit einer Verfügung von Todes wegen sowie ihre Bindungswirkungen grundsätzlich

dem hypothetischen Erbstatut im Errichtungszeitpunkt. Für die deutsche Praxis besonders wichtig ist dies bei wechselbezüglichen Verfügungen in Ehegattentestamenten mit Auslandsbezug.

3. *Unentgeltliche Zuwendungen, hier Schenkungen auf den Todesfall*

Ob Schenkungen auf den Todesfall in den sachlichen Anwendungsbereich der EU-ErbRVO fallen, ist nach wie vor auslegungsbedürftig. Wird ihre erbrechtliche Prägung bejaht, liegt die Qualifikation über Art. 25 EU-ErbRVO nahe; wird sie verneint, kommen grundsätzlich die Rom I-Verordnung und die EuGVVO in Betracht. Die unionsrechtliche Einordnung erfolgt autonom. Maßgeblich ist nicht die nationale Etikettierung, sondern die Funktion des Rechtsgeschäfts im Gesamtgefüge der Vermögensnachfolge.

Der EuGH hat mit der Entscheidung „UM“ weiter präzisiert, dass Vereinbarungen, die den Übergang eines Vermögensgegenstands auf den Todesfall regeln, unionsautonom zu qualifizieren sind. Entscheidend ist, ob die betreffende Vereinbarung ihrem Schwerpunkt nach die Rechtsnachfolge von Todes wegen ordnet oder ob sie ein lebzeitiges Verpflichtungs- bzw. Verfügungsgeschäft bleibt⁸.

4. *Unentgeltliche Zuwendungen, hier Verträge zugunsten Dritter auf den Todesfall*

Verträge zugunsten Dritter auf den Todesfall fallen im Ausgangspunkt nicht unter die EU-ErbRVO, soweit sie als eigenständige Rechtsgeschäfte unter Lebenden „am Erbrecht vorbei“ wirken. Gleichwohl unterliegen nach Art. 23 Abs. 2 lit. i EU-ErbRVO die Ausgleichung und Anrechnung unentgeltlicher Zuwendungen bei der Bestimmung der Anteile der einzelnen Berechtigten dem jeweiligen Erbstatut. Die Abgrenzung bleibt daher auch hier in der Beratung bedeutsam.

Für die Vertragsgestaltung ist deshalb sorgsam zu trennen zwischen echten Verfügungen von Todes wegen, die dem erbrechtlichen Gesamtstatut unterfallen, und schuldrechtlichen Konstruktionen mit Todesfallbezug, die außerhalb der Verordnung liegen können. Gerade bei Bankvollmachten, Lebensversicherungen, Gesellschaftsverträgen und Treuhandlösungen entscheidet diese Qualifikation oft darüber, ob ein Instrument der Nachlassplanung seine gewünschte Wirkung auch im Ausland entfaltet.

IV. **Formstatut**

Gemäß Art. 27 Abs. 1 EU-ErbRVO richtet sich die Formwirksamkeit einer schriftlichen Verfügung von Todes wegen alternativ nach

- dem Recht des Errichtungsstaates,

⁸ EuGH, Urt. v. 9.9.2021 – C-277/20, UM, ECLI:EU:C:2021:708.

- dem Recht des Staates, dem mindestens einer der Verfügenden im Errichtungs- oder Todeszeitpunkt angehörte,
- dem Recht des Staates, in dem mindestens einer der Verfügenden im Errichtungs- oder Todeszeitpunkt seinen Wohnsitz hatte,
- dem Recht des Staates, in dem mindestens einer der Verfügenden im Errichtungs- oder Todeszeitpunkt seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte, oder
- bei unbeweglichem Vermögen dem Recht des Belegenheitsstaats.

Art. 27 Abs. 2 EU-ErbRVO wahrt den Vorrang des Haager Testamentsformübereinkommens vom 05.10.1961. Für dessen Vertragsstaaten bleiben daher dessen Bestimmungen zur Formgültigkeit von Testamenten und gemeinschaftlichen Testamenten anwendbar. Zugleich bringt Erwägungsgrund 52 zum Ausdruck, dass die EU-ErbRVO die Formgültigkeit sämtlicher Verfügungen von Todes wegen in Einklang mit den Wertungen dieses Übereinkommens regeln will.

Gemäß Art. 28 EU-ErbRVO richten sich die Wirksamkeit von Annahme- und Ausschlagungserklärungen einer Erbschaft, eines Vermächtnisses oder eines Pflichtteils sowie Erklärungen zur Haftungsbegrenzung nach dem Recht, das auf den Erbfall nach Art. 21 oder 22 EU-ErbRVO anwendbar ist, oder nach dem Recht des Staates, in dem der Erklärende seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der EuGH hat hierzu klargestellt, dass die Verordnung die Abgabe einer solchen Erklärung vor dem Gericht des gewöhnlichen Aufenthalts des Erklärenden ermöglicht, wenn das dortige nationale Recht eine gerichtliche Entgegennahme vorsieht⁹.

V. **Vorfragen und Abgrenzungsfragen**

1. **Familienrechtliche Vorfragen**

Zu familienrechtlichen Vorfragen wie Verwandtschaft, Ehe, Kindschaft, Adoption oder Statusbeziehungen enthält die EU-ErbRVO keine eigenständigen Kollisionsnormen. Zu ihrer Klärung kommen deshalb grundsätzlich zwei Ansätze in Betracht: die Anknüpfung an das Statut der Hauptfrage (lex causae) oder die Vorfragenanknüpfung nach dem jeweils berufenen nationalen IPR. Für eine Anknüpfung an das Statut der Hauptfrage spricht der Gesichtspunkt des internationalen Entscheidungseinklangs; die Verordnung selbst überlässt die Vorfragenproblematik jedoch weitgehend dem nationalen Recht.

⁹ EuGH, Urt. v. 2.6.2022 – C-617/20, T.N. und N.N., ECLI:EU:C:2022:426.

2. *Behandlung „hinkender“ Rechtsverhältnisse*

Von einem hinkenden Rechtsverhältnis spricht man, wenn ein Personen- oder Statusverhältnis nicht in allen beteiligten Rechtsordnungen einheitlich anerkannt wird. Die EU-ErbRVO löst dieses Problem nicht generell. In der Praxis ist deshalb sorgfältig zu unterscheiden zwischen der unionsrechtlichen Anerkennung von Entscheidungen und dem materiellrechtlichen oder kollisionsrechtlichen Umgang mit dem zugrunde liegenden Statusverhältnis. Die bloße Existenz der EU-ErbRVO beseitigt hinkende Rechtsverhältnisse nicht automatisch.

3. *Abgrenzung zum Internationalen Güterrechtsstatut*

Nach Art. 1 Abs. 2 lit. d EU-ErbRVO sind Fragen des ehelichen Güterrechts von der Verordnung ausgenommen. Erwägungsgrund 12 Satz 2 verdeutlicht jedoch, dass die mit einer Erbsache befassten Behörden die Beendigung des ehelichen oder sonstigen Güterstands des Erblassers bei der Bestimmung des Nachlasses und der Anteile der Berechtigten zu berücksichtigen haben. Gerade in deutsch-internationalen Fällen ist daher die präzise Trennung zwischen güterrechtlicher Vorfrage und erbrechtlicher Hauptfrage unverzichtbar. Für das Verhältnis zur deutschen Zugewinnngemeinschaft hat der EuGH in „Mahnkopf“ hervorgehoben, dass jedenfalls der pauschale erbrechtliche Viertelszuschlag des § 1371 Abs. 1 BGB bei der Ausstellung des Europäischen Nachlasszeugnisses erfasst sein kann¹⁰.

4. *Abgrenzung zum Internationalen Gesellschaftsstatut*

Nach Art. 1 Abs. 2 lit. h und i EU-ErbRVO sind Fragen des Gesellschaftsrechts von der Verordnung ausgenommen. Es gilt daher das jeweils einschlägige nationale Gesellschaftskollisionsrecht. Dieses geht dem erbrechtlichen Gesamtstatut vor, soweit es etwa um die Vererblichkeit von Gesellschafterstellungen, Anwachsungsklauseln, Nachfolgeklauseln, Abfindungsregelungen oder die gesellschaftsrechtliche Haftung eintretender Erben geht. Der Übergang frei vererblichen Vermögens – etwa von Aktien oder GmbH-Anteilen ohne gesellschaftsrechtliche Nachfolgebeschränkung – bleibt demgegenüber Teil der erbrechtlichen Gesamtanknüpfung.

5. *Abgrenzung zum Internationalen Sachenrechtsstatut*

Nach Art. 1 Abs. 2 lit. k und l EU-ErbRVO sind die Art dinglicher Rechte sowie Fragen der Eintragung von Rechten an beweglichen oder unbeweglichen Vermögensgegenständen in einem Register von der Verordnung ausgenommen. Erwägungsgrund 15 Satz 3 hebt hervor, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, ein

¹⁰ EuGH, Urt. v. 1.3.2018 – C-558/16, Mahnkopf, ECLI:EU:C:2018:138.

dingliches Recht an einer in diesem Mitgliedstaat belegen Sache anzuerkennen, wenn sein Recht dieses dingliche Recht nicht kennt. Zugleich unterliegt nach Art. 23 Abs. 2 lit. e EU-ErbRVO der Übergang der zum Nachlass gehörenden Vermögenswerte, Rechte und Pflichten auf die Erben und gegebenenfalls Vermächtnisnehmer sehr wohl dem Erbstatut. Die Abgrenzung zwischen erbrechtlichem Rechtserwerb und sachenrechtlich-registerrechtlicher Umsetzung ist daher einer der neuralgischen Punkte der Verordnung.

Besonders sichtbar wird dieser Konflikt bei Vermächtnissen. Während das Vermächtnis im deutschen Recht grundsätzlich nur schuldrechtlich wirkt (Damnationslegat), kennen andere Rechtsordnungen – etwa Polen, Frankreich oder Italien – Formen des unmittelbar dinglich wirkenden Vindikationslegats. Die früher vertretene These, ein ausländisches Vindikationslegat müsse in Deutschland stets in ein Damnationslegat „umqualifiziert“ werden, ist nach der Entscheidung „Kubicka“ nicht mehr haltbar¹¹. Der Belegenheitsstaat darf die erbrechtliche Wirkung eines nach dem Erbstatut unmittelbar wirkenden Vermächtnisses nicht allein deshalb versagen, weil seine eigene Rechtsordnung diese Rechtsfigur nicht kennt; vielmehr kommt eine Anpassung nach Art. 31 EU-ErbRVO in Betracht. Register- und Publizitätsanforderungen des Belegenheitsstaats bleiben allerdings zu beachten, wie die spätere Entscheidung „R.J.R.“ zusätzlich verdeutlicht¹².

6. Vorbehalt für gesetzliche Nachlassverwalter

Art. 29 Abs. 1 EU-ErbRVO enthält besondere Regelungen für die Bestellung und die Befugnisse eines nationalgesetzlich vorgeschriebenen Nachlassverwalters in bestimmten Situationen (z.B. Nachlassstreuhandler „personal representative“ im englischen Erbrecht).

7. Deutscher Pflichtteil - ordre public?

Das deutsche Pflichtteilsrecht besitzt verfassungsrechtliches Gewicht¹³. Gleichwohl ist Art. 35 EU-ErbRVO als ordre-public-Vorbehalt eng auszulegen. Nicht jede Abweichung einer ausländischen Rechtsordnung vom deutschen Pflichtteilsniveau oder vom Kreis der Pflichtteilsberechtigten führt bereits zur Unanwendbarkeit des ausländischen Erbstatuts. Erforderlich ist regelmäßig ein qualifizierter Inlandsbezug und ein Ergebnis, das mit tragenden Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung offensichtlich unvereinbar wäre. In der Praxis wird der ordre public daher nur ausnahmsweise eingreifen.

Der ordre-public-Vorbehalt ist damit kein Instrument, um das deutsche Pflichtteilsrecht generell zu „exportieren“. Seine Funktion besteht lediglich darin, extremen Wertungswidersprüchen im Ausnahmefall zu begegnen. Für die steuerliche Beratung ist dies insofern wichtig, als die zivilrechtliche Wirksamkeit der Nachlassplanung und die steuerliche Belastung eng verknüpft sind: Eine materiell wirksame ausländische

11 EuGH, Urt. v. 12.10.2017 – C-218/16, Kubicka, ECLI:EU:C:2017:755.

12 EuGH, Urt. v. 9.3.2023 – C-354/21, R.J.R. / Registry centras, ECLI:EU:C:2023:184.

13 BVerfG, Beschl. v. 19.4.2005 – 1 BvR 1644/00, BVerfGE 112, 332.

Gestaltung bleibt nicht schon deshalb außer Betracht, weil sie aus deutscher Sicht ungewöhnlich oder weniger familienprotektiv wirkt.

VI. Europäisches Nachlasszeugnis

Das Europäische Nachlasszeugnis (ENZ) ist in den Art. 62 bis 73 EU-ErbRVO geregelt. Es soll Erben, Vermächtnisnehmern mit unmittelbaren Rechten am Nachlass, Testamentsvollstreckern und Nachlassverwaltern ermöglichen, ihre Rechtsstellung und Befugnisse in anderen Mitgliedstaaten ohne weiteres besonderes Verfahren nachzuweisen. Das ENZ ist optional; es verdrängt nationale Erbnachweise nicht, Art. 62 Abs. 2 und 3 EU-ErbRVO. Es ist kein vollstreckbarer Titel, besitzt aber eine erhebliche Legitimations- und Beweisfunktion nach Art. 69 EU-ErbRVO. Für den Antrag besteht nach Art. 65 Abs. 1 EU-ErbRVO kein Zwang zur Verwendung des Formblatts IV der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1329/2014/14.

Die EuGH-Rechtsprechung hat die Reichweite des ENZ deutlich präzisiert. „Oberle“ betrifft die internationale Zuständigkeit auch für nationale Erbnachweise in grenzüberschreitenden Fällen¹⁵. „Mahnkopf“ hat den Inhalt des Zeugnisses um güterrechtlich geprägte erbrechtliche Positionen erweitert¹⁶. „R.J.R.“ verdeutlicht schließlich, dass das ENZ zwar grundsätzlich als Nachweis gegenüber Registerbehörden dient, nationale formelle Eintragungsanforderungen jedoch nicht vollständig suspendiert¹⁷.

In der Abwicklungspraxis empfiehlt sich der Einsatz des ENZ vor allem dann, wenn Vermögen in mehreren Mitgliedstaaten nachgewiesen, Bankkonten freigegeben oder Registereintragungen vorbereitet werden müssen. Das Zeugnis ist jedoch kein Allheilmittel. Es ersetzt weder die materiellrechtliche Prüfung des berufenen Erbstatuts noch alle verfahrensrechtlichen Anforderungen des Belegenheitsstaats. Gerade bei Immobilien, Gesellschaftsrechten und gesplitteten Vermögensmassen sollte frühzeitig geklärt werden, ob zusätzlich nationale Urkunden, Übersetzungen, Apostillen oder Registerformulare erforderlich sind.

Nach Art. 69 Abs. 2 EU-ErbRVO wird vermutet, dass das Zeugnis die nach dem auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen anwendbaren Recht oder nach einem anderen auf spezifische Sachverhalte anwendbaren Recht festgestellten Angaben zutreffend ausweist und dass die darin als Erbe, Vermächtnisnehmer, Testamentsvollstrecker oder Nachlassverwalter bezeichnete Person die im Zeugnis ausgewiesene Rechtsstellung sowie die dort aufgeführten Rechte oder Befugnisse innehat.

Erteilt wird grundsätzlich nur eine beglaubigte Abschrift des Zeugnisses; die Urschrift verbleibt bei der ausstellenden Behörde, die ein Verzeichnis der Empfänger beglaubigter Abschriften führt, Art. 70 EU-ErbRVO. Die beglaubigte Abschrift ist regelmäßig sechs Monate gültig; das Ablaufdatum wird auf der Abschrift vermerkt. Danach ist eine Verlängerung oder Neuerteilung der Beglaubigung zu beantragen. Diese Konstruktion soll den Umlauf überholter oder inhaltlich unrichtig gewordener Zeugnisse begrenzen.

14 EuGH, Urt. v. 17.1.2019 – C-102/18, Brisch, ECLI:EU:C:2019:34.

15 EuGH, Urt. v. 21.6.2018 – C-20/17, Oberle, ECLI:EU:C:2018:485.

16 EuGH, Urt. v. 1.3.2018 – C-558/16, Mahnkopf, ECLI:EU:C:2018:138.

17 EuGH, Urt. v. 9.3.2023 – C-354/21, R.J.R. / Registru centras, ECLI:EU:C:2023:184.

Art. 71 EU-ErbRVO regelt Berichtigung, Änderung und Widerruf des Zeugnisses. Eine Berichtigung kommt bei Schreib- oder offenbaren Fehlern in Betracht; Änderung oder Widerruf sind geboten, wenn feststeht, dass das Zeugnis oder einzelne Teile davon inhaltlich unrichtig sind. Die ausstellende Behörde hat die Empfänger beglaubigter Abschriften unverzüglich über jede Berichtigung, Änderung oder jeden Widerruf zu unterrichten.

Der Rechtsbehelf gegen Entscheidungen über die Ausstellung, Nichtausstellung, Berichtigung, Änderung oder den Widerruf des Zeugnisses ergibt sich aus Art. 72 EU-ErbRVO und richtet sich im Übrigen nach dem jeweiligen nationalen Verfahrensrecht.

Die Zuständigkeit für die Ausstellung des Zeugnisses richtet sich nach Art. 64 EU-ErbRVO. Ausgangspunkt ist die internationale Zuständigkeit nach Art. 4 EU-ErbRVO, also grundsätzlich der Mitgliedstaat des letzten gewöhnlichen Aufenthalts des Erblassers. Nach der Entscheidung „Oberle“ ist diese Zuständigkeitsordnung auch dann maßgeblich, wenn in einem grenzüberschreitenden Nachlassverfahren ein nationaler Erbschein oder ein funktional entsprechender nationaler Nachweis beantragt wird¹⁸.

Die Zuständigkeitsfragen sind auch deshalb praktisch heikel, weil sie unmittelbar auf die Wahl des Verfahrensforums, die Sprache des Verfahrens, die Verfügbarkeit von Nachlasszeugnissen und die Dauer der Nachlassabwicklung durchschlagen. In grenzüberschreitenden Sachverhalten empfiehlt es sich deshalb, die forumbezogenen Konsequenzen einer Rechtswahl bereits im Stadium der Nachlassplanung mitzudenken.

Hatte der Erblasser eine Rechtswahl getroffen, können nach Art. 7 EU-ErbRVO ausnahmsweise die Gerichte des Mitgliedstaats zuständig werden, dessen Recht der Erblasser gewählt hat, wenn

- sich zuvor ein Gericht des Mitgliedstaats des letzten gewöhnlichen Aufenthalts nach Anrufung wegen der Rechtswahl nach Art. 6 EU-ErbRVO für unzuständig erklärt hat,
- zwischen den Verfahrensparteien eine Gerichtsstandsvereinbarung nach Art. 5 EU-ErbRVO zugunsten eines oder mehrerer Gerichte dieses Mitgliedstaats geschlossen wurde oder
- die Verfahrensparteien die Zuständigkeit des angerufenen Gerichts ausdrücklich anerkannt haben.

Hat der Erblasser im Zeitpunkt des Todes keinen gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat, begründet Art. 10 EU-ErbRVO eine subsidiäre Zuständigkeit der Gerichte des Mitgliedstaats, in dem sich Nachlassvermögen befindet, sofern die dort genannten Voraussetzungen – insbesondere Staatsangehörigkeit des Erblassers oder ein früherer gewöhnlicher Aufenthalt innerhalb der letzten fünf Jahre – vorliegen. Lässt sich auch danach keine Zuständigkeit bestimmen, eröffnet Art. 10 Abs. 2 EU-ErbRVO eine auf das belegene Vermögen beschränkte Zuständigkeit; Art. 11 EU-ErbRVO enthält für Ausnahmefälle eine forum-necessitatis-Regelung.

Die Art. 39 bis 58 EU-ErbRVO betreffen die Anerkennung und Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen, öffentlicher Urkunden und gerichtlicher Vergleiche in Erbsachen; sie regeln gerade nicht die Wirkungen des Europäischen Nachlasszeugnisses. Das ENZ entfaltet seine Wirkungen vielmehr unmittelbar nach Art. 69 EU-ErbRVO und bedarf keines besonderen Anerkennungs- oder Vollstreckungsverfahrens.

¹⁸ EuGH, Urt. v. 21.6.2018 – C-20/17, Oberle, ECLI:EU:C:2018:485.

§ 23 Begriffliche Grundlagen des internationalen Erbschaftsteuerrechts

Worin liegt das Problem des internationalen Erbschaftsteuerrechts?

Fallbeispiel zur Problematik der internationalen Erbschaftsteuer

Ein in Spanien ansässiger US-Staatsangehöriger A hinterlässt sein in England belegenes Vermögen an den in Deutschland ansässigen B.

Denkbar sind in einem solchen Fall gleichzeitig mehrere Anknüpfungen: Spanien kann an die Ansässigkeit des Erblassers, die USA – je nach Steuerart und innerstaatlicher Ausgestaltung – an Staatsangehörigkeit, domicile oder situs, das Vereinigte Königreich an den Belegenheitsort einzelner Nachlassgegenstände und Deutschland an die Ansässigkeit des Erwerbers anknüpfen. Schon dieses einfache Beispiel zeigt, dass internationale Mehrfachbelastungen strukturell angelegt sind. Ihre konkrete Höhe hängt heute mehr denn je von persönlichen Freibeträgen, regionalem Recht, state taxes, Anrechnungsmechanismen, nationalen Entlastungsvorschriften und DBA ab. Starre Prozenttabellen altern deshalb sehr schnell; methodisch entscheidend sind die konkurrierenden Anknüpfungspunkte.

Nationale Unterschiede beginnen bereits beim Begriff der „Erbschaftsteuer“. Manche Staaten erheben keine eigenständige Erbschaftsteuer, andere besteuern Schenkungen unter Lebenden, aber keinen Vermögensübergang von Todes wegen; wieder andere – etwa Kanada – integrieren die Belastung des Todesfalls in das Einkommensteuerrecht, indem der Tod des Erblassers als fiktive Veräußerung behandelt und stille Reserven besteuert werden. Hinzu kommen erhebliche Unterschiede bei persönlichen Freibeträgen, Familienbegünstigungen, Ehegattenfreibeträgen und der Behandlung betrieblicher Vermögenswerte. Eine rechtsvergleichende Aussage muss deshalb stets das konkrete Steuerregime, den relevanten Unterstaatenbezug und etwaige Sonderregime einbeziehen.

Systematisch ist zwischen Nachlasssteuer und Erbanfallsteuer zu unterscheiden. Die Nachlasssteuer (estate tax) belastet den Nachlass als solchen vor seiner Verteilung; auf die Person des einzelnen Erwerbers kommt es für die Höhe der Steuer grundsätzlich nicht an. Klassische Beispiele sind die US-federal estate tax und die britische inheritance tax. Die Erbanfallsteuer knüpft demgegenüber an den Erwerb des einzelnen Erwerbers an; bei mehreren Erwerbern erfolgt eine personenbezogene, gegebenenfalls unterschiedliche Besteuerung. Deutschland, Spanien, Belgien und zahlreiche Schweizer Kantone folgen diesem Modell. Für das internationale Erbschaftsteuerrecht ist diese Unterscheidung zentral, weil Vergleichbarkeit, Anrechnung und DBA-Zuweisungen hiervon maßgeblich beeinflusst werden.

Die mangelnde Harmonisierung auf europäischer Ebene verschärft dieses Problem. Anders als im Kollisionsrecht des Erbrechts existiert für die Erbschaftsteuer weder eine unionsweite Zuständigkeitsordnung noch ein einheitliches materielles Belastungssystem. Die unionsrechtliche Kontrolle erfolgt im Wesentlichen nur punktuell über die Grundfreiheiten, vor allem über die Kapitalverkehrsfreiheit. Das erklärt, weshalb internationale Erbfälle trotz EU-ErbRVO steuerlich weiterhin von erheblicher Rechtszersplitterung geprägt sind.

§ 24 Anknüpfungspunkte für die Steuerpflicht und Umfang der Besteuerung

I. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Voraussetzung der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ist zunächst, dass keine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gegeben ist. Hinterlässt der Erblasser in einem solchen Fall Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG, unterliegt der Erwerb insoweit der beschränkten Steuerpflicht. Bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zum Inlandsvermögen nach § 121 Nr. 4 BewG gehören, genügt es, wenn der Erblasser im Zeitpunkt des Todes am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt war (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).

Nicht vom Inlandsvermögen des § 121 BewG erfasst sind insbesondere Bank- und Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten, ungesicherte Forderungen gegen inländische Schuldner, in Deutschland deponierte Wertpapiere (einschließlich Aktien an Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, sofern die Beteiligung unter 10 % liegt), Beteiligungen unterhalb der Beteiligungsschwelle des § 121 Nr. 4 BewG sowie im Inland befindliches bewegliches Sachvermögen wie Hausrat, Schmuck, Sammlungen oder Kraftfahrzeuge.

Der beschränkt Steuerpflichtige unterliegt nur mit dem Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG der deutschen Erbschaftsteuer. Der Schuldenabzug ist nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG eingeschränkt. Der Freibetrag des § 16 Abs. 1 ErbStG wird bei beschränkter Steuerpflicht nach § 16 Abs. 2 ErbStG verhältnismäßig gekürzt; maßgeblich ist das Verhältnis zwischen dem steuerpflichtigen Erwerb und dem nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Erwerb derselben Person innerhalb des Zehnjahreszeitraums. Frühere Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert anzusetzen.

Bei beschränkter Steuerpflicht scheidet eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuern nach § 21 ErbStG aus. Die Steuerfreiheit der Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 ErbStG beschränkt sich auf den Anteil des steuerpflichtigen Inlandsvermögens am gesamten Endvermögen des verstorbenen Ehegatten. Die Reichweite des § 121 BewG ist eng zu verstehen: Nach dem BFH unterliegt ein bloß schuldrechtlicher Anspruch auf Übertragung eines inländischen Grundstücks – also etwa ein entsprechendes Vermächtnis – nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht; erfasst ist nur der unmittelbare Erwerb des inländischen Grundvermögens selbst¹⁹.

II. Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Die erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ist in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG geregelt. Sie greift ein, wenn der Erblasser oder der Erwerber deutscher Staatsangehöriger ist und sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten hat, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben. Rechtsfolge ist die Besteuerung des gesamten Welterwerbs durch Deutschland.

Der BFH hat 2022 entschieden, dass die entsprechende erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht weder den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt noch gegen die unionsrechtliche

¹⁹ BFH, Urt. v. 23.11.2022 – II R 37/19, BStBl. II 2023, 731, ECLI:DE:BFH:2022:U.231122.IIR37.19.0.

Kapitalverkehrsfreiheit verstößt²⁰. Der Gesetzgeber dürfe deutsche Staatsangehörige mit fortbestehendem Inlandsbezug für eine Übergangszeit von fünf Jahren weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen. Für die Beratung folgt daraus, dass Wegzugsfälle nicht nur ertragsteuerlich, sondern auch erbschaft- und schenkungsteuerlich mit ausreichendem zeitlichen Vorlauf strukturiert werden müssen.

Bereits der EuGH hat eine vergleichbare niederländische Zehnjahresregelung im Grundsatz für unionsrechtlich zulässig erachtet, wenn eine Belastung im Wegzugsstaat durch Anrechnung oder Freistellung ausländischer Erbschaftsteuer abgedeckt wird²¹. Zugleich hat der Gerichtshof bestätigt, dass grenzüberschreitende Erbfälle grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen, sofern sie nicht ausschließlich auf einen Mitgliedstaat beschränkt sind.

III. Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 AStG kommt in Betracht, wenn nach einem Wegzug in ein niedrig besteuertes Gebiet der Fünfjahreszeitraum der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG bereits abgelaufen ist. Erforderlich ist insbesondere, dass der Erblasser Deutscher war, in den letzten Jahren vor dem Wegzug insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist und wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hatte.

Fallbeispiel zur erweitert beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 AStG

Ein künftiger Erblasser mit deutschem Wohnsitz verlegt seinen Wohnsitz in ein niedrig besteuertes Gebiet; auch der künftige Alleinerbe lebt im Ausland.

Verstirbt der Erblasser innerhalb der ersten fünf Jahre nach dem Wegzug, bleibt es regelmäßig bei der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG. Verstirbt er nach Ablauf dieser Fünfjahresfrist, aber noch innerhalb des von § 4 AStG erfassten Zeitraums und liegen auch die weiteren Voraussetzungen vor, kann die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht eingreifen.

Ob ein „niedrig besteuertes Gebiet“ im Sinne des Außensteuerrechts vorliegt, ist dynamisch anhand des jeweils geltenden Rechts und der konkreten Belastung zu beurteilen. Starre Länderkataloge altern schnell und sind in der Beratungspraxis nur noch eingeschränkt belastbar. Besondere Aufmerksamkeit verdienen Sonderregime, Pauschalbesteuerungen, remittance-basis-Modelle und sonstige Vorzugsregime. Für Wegzugsfälle empfiehlt sich daher stets eine einzelfallbezogene Vergleichsrechnung unter Einbeziehung von Einkommensteuerrecht, Außensteuerrecht, Erbschaftsteuerrecht und DBA.

Unmittelbar oder mittelbar wesentliche wirtschaftliche Interessen des Erblassers im Inland liegen insbesondere vor, wenn er Unternehmer oder Mitunternehmer eines im Inland belegen Gewerbebetriebs ist – als Kommanditist einer KG allerdings nur bei einer Beteiligung von mehr als 25 % – oder wenn er an einer deutschen Kapitalgesellschaft mit mehr als 25 % beteiligt ist. Wesentliche wirtschaftliche Interessen können ferner vorliegen, wenn die gesamten aus dem Inland stammenden Einkünfte mehr als 30 % der Gesamteinkünfte betragen oder 62.000 EUR übersteigen oder das gesamte inländische Vermögen mehr als

²⁰ BFH, Urt. v. 12.10.2022 – II R 5/20, BStBl. II 2023, 139, ECLI:DE:BFH:2022:U.121022.IIR5.20.0.

²¹ EuGH, Urt. v. 23.2.2006 – C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131.

30 % des Gesamtvermögens ausmacht oder 154.000 EUR übersteigt. Voraussetzung bleibt, dass die Anwendung des § 2 Abs. 1 AStG nicht durch ein Einkommensteuer-DBA ausgeschlossen ist.

Für Wegzüge in die Schweiz ist die Sonderregelung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz zu beachten; sie begrenzt die erweiterte beschränkte Steuerpflicht unter den dort genannten Voraussetzungen auf fünf Jahre nach dem Wegzug.

Rechtsfolge der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist, dass nicht nur das Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG, sondern zusätzlich das sogenannte erweiterte Inlandsvermögen der Besteuerung unterliegt, also diejenigen Vermögenswerte, deren Erträge bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht als ausländische Einkünfte zu qualifizieren wären. Der Schuldenabzug ist nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG auf wirtschaftlich zugehörige Schulden und Lasten beschränkt; eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer findet nicht statt.

Aus Beratersicht müssen Wegzugsfälle daher in drei Zeitachsen gedacht werden: erstens im Fünfjahreszeitraum der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht, zweitens im anschließenden Bereich der erweiterten beschränkten Steuerpflicht und drittens in der Frage, ob und in welchem Umfang ein DBA oder eine Anrechnung nach § 21 ErbStG Entlastung gewähren kann. Werden diese Ebenen getrennt voneinander betrachtet, entstehen in der Nachfolgeplanung regelmäßig Fehlannahmen über die tatsächliche spätere Steuerbelastung.

§ 16 Abs. 2 ErbStG sieht seit der Reform 2017 eine verhältnismäßige Kürzung der persönlichen Freibeträge bei beschränkter Steuerpflicht vor. Zusätzlich wurde mit § 17 Abs. 3 ErbStG geregelt, dass der besondere Versorgungsfreibetrag für Ehegatten auch bei beschränkter Steuerpflicht gewährt werden kann, wenn die erforderliche Amtshilfe nach § 2 Abs. 11 EU-Amtshilfegesetz gewährleistet ist.

Der EuGH hat allerdings nicht § 16 Abs. 2 ErbStG als solchen verworfen. Unionsrechtswidrig war nach der Entscheidung „Finanzamt V“ vielmehr die damalige Verweigerung des Abzugs bestimmter Nachlassverbindlichkeiten – konkret der durch den Erbfall ausgelösten Pflichtteils- bzw. vorbehaltenen Rechte – im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht²². Die Entscheidung zwingt daher zu einer differenzierten Betrachtung: Nicht jede Ungleichbehandlung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, wohl aber kann dies für den Abzug unmittelbar nachlassbezogener Belastungen gelten.

Die Entscheidung ist auch methodisch bedeutsam: Sie zeigt, dass unionsrechtlich nicht nur die Höhe von Freibeträgen, sondern auch die systematische Kohärenz von Abzugsbeschränkungen geprüft wird. Werden auslandsbezogene Erwerbe zwar besteuert, die mit dem Erwerb untrennbar verbundenen Nachlasslasten aber nicht zum Abzug zugelassen, kann dies die Kapitalverkehrsfreiheit verletzen.

²² EuGH, Urt. v. 21.12.2021 – C-394/20, Finanzamt V, ECLI:EU:C:2021:1044.

§ 25 Bewertung

§ 12 Abs. 7 ErbStG ordnet seit dem 01.01.2009 an, dass ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen nach § 31 BewG zu bewerten sind. Für ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen gelten damit die Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes, insbesondere der gemeine Wert im Sinne des § 9 BewG.

Vor der Reform war die Bewertung eines der Hauptprobleme des internationalen Erbschaftsteuerrechts, weil Auslandsvermögen regelmäßig mit dem gemeinen Wert, Inlandsvermögen dagegen häufig mit deutlich niedrigeren Steuerwerten erfasst wurde. Diese Ungleichheit gehörte zu den Gründen, aus denen das Bundesverfassungsgericht das damalige Erbschaftsteuerrecht beanstandete.

In der geltenden Fassung des Erbschaftsteuergesetzes ist die Bewertung grundsätzlich auf den gemeinen Wert (Verkehrswert) ausgerichtet. Auch die Begünstigungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG für Betriebsvermögen sind seit der Reform unionsrechtlich so ausgestaltet, dass sie jedenfalls innerhalb von EU und EWR grundsätzlich grenzüberschreitend offenstehen. Gleiches gilt für Begünstigungen bei Familienheimen innerhalb von EU und EWR. Praktisch bedeutsam ist ferner, dass das Jahressteuergesetz 2022 die Bewertungsparameter im Grundvermögensbereich für Bewertungsstichtage ab dem 01.01.2023 angepasst hat; dies kann auch in internationalen Nachlässen zu spürbar höheren Werten führen, wenn deutsches Bewertungsrecht anwendbar ist.

Bei Auslandsimmobilien ist zusätzlich zu bedenken, dass die Ermittlung des gemeinen Werts in der Praxis häufig auf fremdsprachige Gutachten, lokale Marktberichte und ausländische Registerunterlagen gestützt werden muss. Die deutsche Finanzverwaltung ist an ausländische Steuerwerte nicht ohne Weiteres gebunden. Bewertungsstreitigkeiten entstehen deshalb nicht selten schon auf der Tatsachenebene. Das gilt besonders für Ferienimmobilien, Hotelimmobilien, Beteiligungen an ausländischen Immobiliengesellschaften und gemischt genutzte Auslandsobjekte.

Das BVerfG hat mit Urteil vom 17.12.2014 die §§ 13a, 13b und 19 ErbStG 2009 für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet²³. Die daraufhin beschlossene Reform hat das Verschonungssystem für Betriebsvermögen neu gefasst. Ungeachtet dessen bleibt die Bewertung internationaler Vermögensstrukturen ein dauerhaftes Konfliktfeld, weil Bewertungsfragen, Begünstigungstatbestände und Belegenheits- bzw. Betriebsstättenbezüge in grenzüberschreitenden Konstellationen eng ineinandergreifen.

²³ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

§ 26 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

I. Anrechnung nach § 21 ErbStG

1. Einleitung

§ 21 ErbStG ist eine unilaterale Maßnahme zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Er sieht die Anrechnung der im Ausland gezahlten Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer vor; andere aus der Ertragsteuer bekannte Methoden wie Abzug oder Pauschalierung spielen im Erbschaftsteuerrecht keine eigenständige Rolle. Ziel der Norm ist die Vermeidung einer doppelten Belastung desselben Vermögenserwerbs. Fehlt es an dieser Identität – etwa weil der im Ausland besteuerte Vermögensteil im Inland gar nicht steuerbar oder steuerpflichtig ist –, scheidet eine Anrechnung aus.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

Tatbestandsvoraussetzungen für die Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 21 ErbStG sind:

- a) Es besteht unbeschränkte Steuerpflicht.
- b) Es liegt kein DBA mit Freistellungsmethode vor.
- c) Die ausländische Steuer ist mit der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbar („Entsprechensklausel“).
- d) Es ist Vermögensgleichheit gegeben.
- e) Die ausländische Steuer entfällt auf den Erwerber.
- f) Unbeschränkte Steuerpflicht

Gemeint ist unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, d. h. Erblasser oder Erbe waren zum Zeitpunkt des Erbfalls Inländer (Wohnsitz gemäß § 8 AO) oder hatten im Inland ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO). Beschränkte (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) oder erweiterte beschränkte (§ 4 AStG) Erbschaftsteuerpflicht genügen nicht, um den Anwendungsbereich des § 21 ErbStG zu eröffnen. Es findet auch keine Anrechnung für Familienstiftungen im Hinblick auf die Ersatzerbschaftsteuer des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG statt.

zu b) Kein DBA mit Freistellungsmethode

Eine Anrechnung nach § 21 ErbStG scheidet aus, wenn ein anwendbares DBA die Freistellungsmethode vorsieht. Für die deutsche Abkommenspraxis ist dies insbesondere im Verhältnis zur Schweiz und – in seinem begrenzten Anwendungsbereich – zu Griechenland von Bedeutung.

zu c) Vergleichbarkeit der ausländischen Erbschaftsteuer („Entsprechensklausel“)

Der Erwerbsvorgang in dem betreffenden ausländischen Staat muss einer der deutschen Erbschaftsteuer funktional entsprechenden Besteuerung unterliegen. Maßgeblich ist, ob der ausländische Steuertatbestand unmittelbar durch den Todesfall ausgelöst wird und den Nachlass oder den Übergang des Nachlasses auf den Erwerber belastet. Hier zeigt sich die Bedeutung der Unterscheidung zwischen Erbanfallsteuer und Nachlasssteuer: Der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbar können sowohl ausländische Erbanfallsteuern als auch estate taxes sein, sofern sie den durch den Todesfall bewirkten Vermögensübergang treffen. Nicht vergleichbar sind demgegenüber reine Einkommen- oder Wertzuwachssteuern, die lediglich eine fiktive Veräußerung des Vermögens des Erblassers besteuern.

Auch bei einer englischen Deed of Variation kommt eine Anrechnung nach § 21 ErbStG grundsätzlich nicht in Betracht. Zwar behandelt das englische Steuerrecht die Änderung unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend als Erwerb vom Erblasser; das deutsche Erbschaftsteuerrecht folgt jedoch dem Stichtagsprinzip. Das FG Münster qualifiziert die Deed of Variation im Ergebnis eher als der Abtretung vergleichbaren Vorgang, der nach deutschem Recht regelmäßig zu einer Schenkung unter Lebenden zwischen den Beteiligten führt²⁴.

Gerade an diesem Beispiel zeigt sich, dass die Vergleichbarkeitsprüfung nicht nur die Steuerart, sondern auch die zivilrechtliche und steuerliche Qualifikation des Erwerbsvorgangs in beiden Staaten erfassen muss.

Zurückhaltend zu beurteilen ist auch die in Spanien auf kommunaler Ebene erhobene plusvalía municipal bei inländischem Grundbesitz. Sie ist keine klassische Erbschaftsteuer, sondern eine Wertzuwachsabgabe. Ob und inwieweit sie der deutschen Erbschaftsteuer im Sinne des § 21 Abs. 3 ErbStG „entspricht“, lässt sich nur nach der konkreten Ausgestaltung des Einzelfalls beantworten; eine schematische Gleichsetzung verbietet sich.

Ähnliches gilt für Registergebühren oder vergleichbare Abgaben, die in einzelnen Staaten an die Stelle einer klassischen Erbschaftsteuer treten oder diese flankieren. Auch hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Abgabe nach Belastungsgrund und Bemessungsstruktur funktional dem durch den Todesfall ausgelösten Vermögensübergang zugeordnet werden kann.

zu d) Vermögensgleichheit

Liegt eine Vollbefreiung von Auslandsvermögen im In- oder Ausland vor, gibt es keine doppelte Besteuerung und damit auch keine Anrechnung nach § 21 ErbStG. Unschädlich sind in diesem Zusammenhang Teilbefreiungen; eine Bewertung unter dem Verkehrswert oder ein höherer Schuldenabzug im Ausland; sachliche Befreiungen (z. B. §§ 13a, 13b ErbStG) oder persönliche Freibeträge, Freigrenzen, Tarifiermäßigungen (z. B. § 19a ErbStG, § 27 ErbStG). Problematisch hingegen sind nachträgliche Änderungen bei der Besteuerung (z. B. bei Nachsteuern gem. § 13a Abs. 1, 5 ErbStG oder bei späterem Antrag auf Vollbefreiung gem. § 13a Abs. 8 ErbStG).

²⁴ FG Münster, Urt. v. 12.4.2018 – 3 K 2050/16 Erb, EFG 2018, 1188.

zu e) „auf den Erwerber entfallende (...) ausländische Steuer“

Ausreichend ist hier, wenn der Erwerber die ausländische Steuer mittelbar wirtschaftlich zu tragen hat, eine Steuersubjektidentität ist nicht erforderlich. Dies ist wichtig bei den Nachlasssteuern, die nicht den Vermögenserwerb, sondern den Nachlass als solchen gleichmäßig besteuern und die Steuern vom Nachlassverwalter („executor“ bzw. „trustee“) entrichtet werden. Bei mehreren Erwerbern wird der jeweils auf den Einzelnen entfallende ausländische Steuerbetrag angerechnet.

3. Auslandsvermögen

Die Definition des Auslandsvermögens in § 21 Abs. 2 ErbStG differenziert zwei verschiedene Fälle:

Nr. 1 War der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer, gehören zum Auslandsvermögen alle Vermögensgegenstände der in § 121 BewG genannten Art, die auf einen ausländischen Staat entfallen.

Nr. 2 War der Erblasser zur Zeit seines Todes kein Inländer, gehören zum Auslandsvermögen alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens im Sinne des § 121 BewG.

Ausgangspunkt ist also § 121 BewG, der das „Inlandsvermögen“ definiert, welches dann bei der Frage des zu steuernden Vermögens aufzuteilen ist, je nachdem, ob der Erblasser Inländer war oder nicht.

Zum Inlandsvermögen des § 121 BewG gehören beispielsweise nicht:

- Auslandsvermögen;
- Geldvermächtnisse zwischen Steuerausländern, und zwar auch dann nicht, wenn sie aus einem Nachlass entrichtet werden, der Inlandsvermögen i. S. d. § 121 BewG darstellt;
- Sachleistungsansprüche, auch wenn sich das Vermögen im Inland befindet oder solches i. S. v. § 121 BewG ist;
- Bank- und Sparguthaben bei deutschen Kreditinstituten;
- ungesicherte Forderungen gegen inländische Schuldner;
- in Deutschland deponierte Wertpapiere;
- im Inland befindlicher Hausrat;
- Pflichtteilsansprüche von Ausländern, auch wenn es sich um inländisches Vermögen oder solches i. S. v. § 121 BewG handelt.

Erblasser war Inländer	Erblasser war kein Inländer
Eine Anrechnung der im Ausland entrichteten Erbschaftsteuer erfolgt nur für solche im Ausland	Eine Anrechnung der im Ausland entrichteten Erbschaftsteuer erfolgt nur für solche im Ausland

belegenen Nachlassgegenstände, die in § 121 BewG genannt sind.	belegenen Nachlassgegenstände, die nicht in § 121 BewG genannt sind.
keine Anrechnung also z. B. bei	keine Anrechnung also z. B. bei
Anteilen an Kapitalgesellschaften unter 10 %	Anteilen an Kapitalgesellschaften über 10 %
Guthaben bei ausländischen Banken ²⁵	ausländischem LuF-Vermögen
im Ausland deponierten Wertpapiere	ausländischem Grundvermögen
im Ausland befindlichem Hausrat	ausländischem Betriebsvermögen
Pflichtteilsansprüchen von Ausländern	Grundsulden/Hypotheken, die durch
Geldvermächtnis zwischen Steuerausländern	ausländischen Grundbesitz gesichert sind

Beispiel 1 zum Auslandsvermögen:

Ein Erblasser mit Wohnsitz in Deutschland hält eine 9 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausland. § 121 Nr. 4 BewG ist nicht einschlägig, da die Beteiligung unter 10 % liegt. Es erfolgt keine Anrechnung der im Ausland auf diese Beteiligung entrichteten Erbschaftsteuer, da als anrechnungsfähiges Auslandsvermögen nur das in § 121 BewG genannte Vermögen gilt.

Ein Erblasser mit Wohnsitz im Ausland hält eine 9 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausland. § 121 Nr. 4 BewG ist nicht einschlägig, da die Beteiligung unter 10 % liegt. Es erfolgt eine Anrechnung der im Ausland auf diese Beteiligung entrichteten Erbschaftsteuer, da als anrechnungsfähiges Auslandsvermögen nur das nicht in § 121 BewG genannte Vermögen gilt.

Beispiel 2 zum Auslandsvermögen:

Ein Erblasser mit Wohnsitz in Deutschland hält eine 11 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausland. § 121 Nr. 4 BewG ist einschlägig, da die Beteiligung über 10 % liegt. Es erfolgt eine Anrechnung der im Ausland auf diese Beteiligung entrichteten Erbschaftsteuer, da als anrechnungsfähiges Auslandsvermögen das in § 121 BewG genannte Vermögen gilt.

Ein Erblasser mit Wohnsitz im Ausland hält eine 11 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausland. § 121 Nr. 4 BewG ist einschlägig, da die Beteiligung über 10 % liegt. Es erfolgt keine Anrechnung der im Ausland auf diese Beteiligung entrichteten Erbschaftsteuer, da als anrechnungsfähiges Auslandsvermögen nur das nicht in § 121 BewG genannte Vermögen gilt.

²⁵ Vgl. EuGH vom 12.02.2009, Rs. C-67/08 „Block“, NJW 2009 S. 977.

Der Fall „Margarete Block“

Frau Margarete Block, Erblasserin mit Wohnsitz in Deutschland, hinterlässt ihrer ebenfalls in Deutschland wohnhaften Erbin u. a. ein spanisches Bankkonto.

Das für die Erbschaftsteuer in diesem Fall zuständige Finanzamt Kaufbeuren rechnete die für den Erwerb des Bankguthabens in Spanien gezahlte dortige Erbschaftsteuer bei der Festsetzung der deutschen Erbschaftsteuer auf den Gesamterwerb nicht an. Es zog sie lediglich wie eine Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage ab. Die Alleinerbin der Frau Block klagte dagegen bis zum EuGH und begehrte die Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer.

Der EuGH entschied, dass die Kapitalverkehrsfreiheit der Versagung der Anrechnung der in Spanien gezahlten auf die deutsche Erbschaftsteuer nicht entgegensteht²⁶. Nach Auffassung des Gerichtshofs sind die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts nicht verpflichtet, ihr Erbschaftsteuersystem an die unterschiedlichen Steuersysteme anderer Mitgliedstaaten anzupassen, um jede Doppelbelastung zu vermeiden.

Diese Linie hat der BFH für den Fall einer in Deutschland ansässigen Erblasserin mit einem Konto in Frankreich fortgeführt²⁷. Die in Frankreich erhobene Erbschaftsteuer auf dort angelegtes Kapitalvermögen eines inländischen Erblassers war mangels DBA weder auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen noch als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Nach Auffassung des BFH kann eine übermäßige Doppelbelastung allenfalls im Billigkeitswege aufgefangen werden.

Nach einem BFH-Urteil von 2016 ist ein Kreditinstitut verpflichtet, in die Anzeige nach § 33 Abs. 1 ErbStG auch Vermögensgegenstände einzubeziehen, die von einer unselbständigen Zweigniederlassung im Ausland verwahrt oder verwaltet werden, selbst wenn dort ein strafbewehrtes Bankgeheimnis besteht²⁸. Nach Auffassung des BFH ist diese Anzeigepflicht, soweit sie Vermögensgegenstände bei einer unselbständigen Zweigniederlassung in einem EU-Mitgliedstaat erfasst, mit Unionsrecht vereinbar und verletzt auch nicht die territoriale Souveränität des ausländischen Staates.

Nach einem Urteil des BFH von 2022 unterliegt das Vermächtnis eines inländischen Grundstücks nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht²⁹. Gegenstand des Erwerbs ist in diesem Fall nicht das inländische Grundvermögen selbst, sondern lediglich ein schuldrechtlicher Anspruch auf Übertragung des Grundstücks. Die Formulierungen des § 121 BewG sind nach Auffassung des BFH abschließend und dürfen nicht im Wege richterlicher Rechtsfortbildung auf solche Konstellationen erweitert werden.

²⁶ EuGH, Urt. v. 12.2.2009 – C-67/08, Block, ECLI:EU:C:2009:92.

²⁷ BFH, Urt. v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746.

²⁸ BFH, Urt. v. 16.11.2016 – II R 29/13, BStBl. II 2017, 409.

²⁹ BFH, Urt. v. 23.11.2022 – II R 37/19, BStBl. II 2023, 731, ECLI:DE:BFH:2022:U.231122.IIR37.19.0.

4. *Anrechnung*

Die wirtschaftliche Folge der Anrechnung nach § 21 ErbStG besteht regelmäßig darin, dass letztlich die jeweils höhere der konkurrierenden Steuerbelastungen durchschlägt; eine vollständige Kumulationsvermeidung wird nicht garantiert.

Im Ergebnis ist § 21 ErbStG damit kein Instrument zur Herstellung vollständiger internationaler Steuergleichheit, sondern eine begrenzte Entlastungsnorm mit engen Tatbestandsvoraussetzungen, hohem Nachweisaufwand und zahlreichen Abgrenzungsfragen. Schon deshalb bleibt die vorsorgende Strukturierung grenzüberschreitender Vermögen der effektivere Weg als die spätere streitige Korrektur im Veranlagungsverfahren.

Formale Voraussetzung der Anrechnung ist, dass die ausländische Steuer bestandskräftig festgesetzt, zu Lasten des Nachlasses oder des Erwerbers entrichtet worden ist und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt. Außerdem muss die deutsche Erbschaftsteuer innerhalb von fünf Jahren seit Entstehung der ausländischen Erbschaftsteuer entstanden sein. Nach der BFH-Rechtsprechung kann die spätere Entrichtung einer anrechenbaren ausländischen Steuer ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen³⁰. Im grenzüberschreitenden Erbfall gelten die erhöhten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO. Der Nachweis des maßgeblichen Auslandsvermögens und der ausländischen Steuer obliegt dem Steuerpflichtigen; die hierfür entstehenden Kosten, etwa Übersetzungs- oder Gutachterkosten, können Nachlassverbindlichkeiten sein.

5. *Anrechnungshöchstbetrag und „per-country-limitation“*

Die Anrechnung nach § 21 ErbStG ist durch den Anrechnungshöchstbetrag begrenzt. Die ausländische Erbschaftsteuer wird also nicht stets in voller Höhe auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet, sondern nur bis zu dem Betrag, der auf das betreffende Auslandsvermögen nach Maßgabe der deutschen Erbschaftsteuer entfällt. Personenbezogene Freibeträge bleiben dabei außer Betracht.

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \text{dt. ErbSt.} \times \frac{\text{Steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{Steuerpflichtiger Gesamtwert}}$$

Der Anrechnungshöchstbetrag ist für jeden betroffenen ausländischen Staat gesondert zu ermitteln (sog. per-country-limitation). Anrechnungsüberhänge sind nicht übertragbar und gehen verloren. Gerade bei

³⁰ BFH, Urt. v. 22.9.2010 – II R 54/09, BStBl. II 2011, 247.

Nachlässen mit Vermögen in mehreren Staaten empfiehlt sich daher eine frühzeitige Modellrechnung noch vor der tatsächlichen Nachlassabwicklung.

II. Deutsche DBA im Bereich der Erbschaftsteuer

Für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern existiert ein OECD-Musterabkommen. Seine praktische Bedeutung ist begrenzt, bietet aber weiterhin einen systematischen Referenzrahmen für Zuweisungs- und Entlastungsfragen.

Deutschland verfügt im Bereich der Erbschaftsteuer nur über ein schmales DBA-Netz. Praktisch bedeutsam sind insbesondere die Abkommen mit Dänemark, Frankreich, Schweden, der Schweiz und den USA; hinzu kommt das ältere Abkommen mit Griechenland, das nur einen begrenzten sachlichen Anwendungsbereich für beweglichen Nachlass hat.

Die Konsequenz für die Praxis ist eindeutig: In der Mehrzahl aller grenzüberschreitenden Erbfälle muss die Doppelbesteuerung primär über § 21 ErbStG, über die Auslegung des jeweiligen ausländischen Steuerrechts und notfalls über Billigkeitsmaßnahmen aufgefangen werden. Wer erst im Veranlagungsverfahren mit den ausländischen Steueranknüpfungen konfrontiert wird, kommt häufig zu spät. Die Prüfung möglicher Mehrfachbelastungen gehört deshalb bereits in die Gestaltungsberatung von Testamenten, Erbverträgen, Wegzügen und vorweggenommenen Nachfolgestrukturen.

Für die Praxis ist weniger die schlichte Existenz eines Abkommens als dessen Methode entscheidend: Teilweise arbeiten die Abkommen mit Freistellung, teilweise mit Anrechnung; zudem unterscheiden sie sich im persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich teils erheblich. Das frühere Abkommen mit Österreich ist seit der Abschaffung der österreichischen Erbschaftsteuer gekündigt und nur noch historisch relevant. Die Abkommen mit Dänemark und Schweden sind zwischenzeitlich durch Protokolle angepasst worden. Schon deshalb sollte in jedem Einzelfall auf den konsolidierten aktuellen Abkommenstext und seinen zeitlichen Anwendungsbereich abgestellt werden.