

österreichischen GmbH) sinnvoll ist, muss anhand der ausländischen Gesetze abgeklärt werden.

Die Höhe des Auslandsvermögens und damit die anrechenbare Steuer kann durch eine gezielte Zuordnung von Schulden zum Auslandsvermögen herbeigeführt werden.

Bei den anderen Vermögensgegenständen, für die § 121 BewG an sich eine konkrete Zuordnung vorgibt, kann eine abweichende Zuordnung durch die Einlage in eine inländische bzw. ausländische Kapitalgesellschaft herbeigeführt werden, an der die Beteiligung 10% und mehr beträgt. Auch hierbei sind nationale Besonderheiten zu berücksichtigen, da nicht alle Staaten die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft akzeptieren (zB Frankreich bei Immobilien).

Bei einem Umzug in einen anderen Staat sind auch die erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Insbesondere der Wegzug des potentiellen Erblassers hat weitreichende Folgen (Begründung einer neuen Steuerpflicht im Zuzugsstaat und der Wechsel des Auslandsvermögensbegriffs nach § 21 Abs. 2 ErbStG). Ein Umzug nur aus erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten hat in der Regel wenig Sinn. Zudem sind – wie bei allen anderen Gestaltungen – auch die sonstigen Steuerfolgen zu beachten (insb. § 6 AStG). Vor einem Umzug sollte jedoch zumindest überlegt werden, ob im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vor dem Umzug noch die alten Privilegien genutzt werden können oder man mit der vorweggenommenen Erbfolge auf die Zeit nach dem Umzug wartet.

Nach dem Erbfall hat der Erbe in der Regel wenig Möglichkeiten, Einfluss auf die drohende Doppelbesteuerung zu nehmen. Eine rückwirkende Umwandlung (zB Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften, an denen der Erblasser zu je 5%

beteiligt war, um damit dessen Beteiligung bei der aufnehmenden Gesellschaft auf 10% zu erhöhen) auf die Zeit vor dem Todesfall hat steuerlich keine Auswirkungen auf den Erbfall.<sup>28</sup>

In aller Regel sollte möglichst frühzeitig der Antrag nach § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG gestellt werden. Wenn bis dahin noch nicht die ausländische Steuer festgesetzt und gezahlt ist, kann das deutsche Besteuerungsverfahren ruhend gestellt werden. Ansonsten sollte angeregt werden, den deutschen Erbschaftsteuerbescheid gemäß § 165 AO mit einem Vorläufigkeitsvermerk zu erlassen. Der Streit im Ausland um die ausländische Steuer lohnt sich aber nur, wenn ansonsten in Deutschland ein Anrechnungsüberhang droht.

### Schlussbetrachtung

In einer sich zunehmend globalisierenden Welt spielt das Erbschaftsteuerrecht eine immer wichtigere Rolle. Auch in scheinbar einfachen Erbfällen mit Bezugspunkten in mehrere Länder droht eine Mehrfachbesteuerung mit Erbschaftsteuer. Dieses Risiko wird durch § 21 ErbStG und Doppelbesteuerungsabkommen nicht vollständig ausgeschlossen. Daher ist es wichtig, das Testament entsprechend anzupassen und die Vermögensstruktur zu überprüfen. Bei dem Umzug des Erblassers bzw. des potenziellen Erben ins oder im Ausland oder zurück nach Deutschland müssen die erbschaftsteuerlichen Auswirkungen berücksichtigt werden, um rechtzeitig entsprechende Anpassungen vorzunehmen.

<sup>28</sup> Die Rückwirkung nach § 2 UmwStG gilt nach hM nicht für die Erbschaftsteuer, vgl. BMF vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 0101 und R E 11 ErbStR.

## 14. ErbR-Tagung online

*Nachdem im Frühjahr 2020 einige Veranstaltungen, die für viele erbrechtlich Interessierte eine feste Größe im jährlichen Terminkalender darstellen, in Folge der Maßnahmen zur Eindämmung des COVID-19-Virus ganz abgesagt worden waren, fand die ErbR-Tagung im vergangenen Herbst mit über 200 Teilnehmern als reines Online-Seminar statt.*

In einem für den Praktiker erkenntnisreichen Vortrag widmete sich **Professor Dr. Christoph Karczewski**, Richter am BGH, zu Beginn der Veranstaltung der **aktuellen Rechtsprechung des BGH zum Erbrecht**. Dabei stellte er insbesondere den Beschluss des III. Zivilsenats vom 27.8.2020 dar, in dem sich das Gericht nochmals mit der Frage des Zugangs des Erben zu einem Benutzerkonto des Erblassers bei einem sozialen Netzwerk befassen musste. In materiellrechtlicher Hinsicht habe der Senat klargestellt, dass die Verpflichtung, der Erbengemeinschaft Zugang zu dem vollständigen Benutzerkonto zu gewähren, die Möglichkeit der Gläubigerin beinhaltet, vom Konto und dessen Inhalt auf dieselbe Art und Weise Kenntnis nehmen zu können, wie dies die Erblasserin konnte. Die Gläubigerin müsse sich in dem Benutzerkonto – mit Ausnahme einer aktiven Nutzung – so „bewegen“ können wie zuvor die Erblasserin selbst.



*Karczewski* hob ferner den Beschluss des IV. Zivilsenats vom 10.7.2019 hervor, in dem sich der BGH mit der Übergangsbestimmung des Art. 83 Abs. 2 Alt. 1 EU ErbVO befasst hat. Die Wahl des deutschen Errichtungsstatuts in einem Erbvertrag, der von einer nach dem 17.8.2015 verstorbenen deutschen Erblasserin mit einem italienischen Staatsangehörigen vor diesem Stichtag, nämlich schon 1998 geschlossen wurde, sei

wirksam, wenn die Rechtswahl nur die Voraussetzungen der Art. 22 ff. EU ErbVO erfülle. Eine Prüfung, ob die Rechtswahl zugleich nach altem Kollisionsrecht wirksam gewesen wäre, sähe die EuErbVO nicht vor. Dies könne im Einzelfall dazu führen, dass eine zuvor unwirksam getroffene Rechtswahl nach dem Stichtag wirksam und bindend wird.

**Professor Dr. Matthias Loose**, Richter am Bundesfinanzhof, gab anschließend in einem kurzweiligen und praxisnahen Vortrag einen Überblick über die **aktuelle Rechtsprechung des BFH**. Zu Beginn seines Beitrags stellte er eine Entscheidung zum Wegfall der Steuerbefreiung für ein Familienheim dar, die erhebliche Auswirkungen für die Praxis habe. Die Steuerbefreiung für den Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner entfalle auch dann rückwirkend, wenn der Erwerber das Eigentum an dem Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb auf einen Dritten übertrage und sich die Selbstnutzung zu Wohnzwecken aufgrund eines lebenslangen Nießbrauchs vorbehalte.



Im weiteren Verlauf seines Vortrags widmete sich *Loose* der steuerrechtlichen Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG. Zwar gelte im Erbschaftsteuerrecht die infolge des Erbfalls durch Konfusion zivilrechtlich erloschene Pflichtteilsverbindlichkeit als nicht erloschen. Diese Fiktion umfasse auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist, die Geltendmachung des Pflichtteils fiktiv nachzuholen. Die Fiktion reiche jedoch nicht so weit, dass die Geltendmachung des zivilrechtlich aufgrund von Konfusion erloschenen Pflichtteilsanspruches auch dann noch fiktiv erfolgen könne, wenn er zivilrechtlich schon verjährt ist. Zum Ende seines Vortrags wies *Loose* auf die Gefahr der Entstehung „jungen Verwaltungsvermögens“ durch Wertpapierumschichtung hin.

Am Nachmittag beleuchtete **Richard Lindner**, Rechtsanwalt am Bundesgerichtshof, unter dem Titel „§§ 2018 ff. BGB: Rechtsnatur, Verjährung, Auskunft, Herausgabe, Antragstellung“ den Erbschaftsbesitzer. In seinem Vortrag gab er zunächst einen Überblick über die Rechtsnatur des Erbschaftsanspruchs als Gesamtanspruch. Für den Praktiker wertvoll stellte er anschließend sowohl die materiellrechtlichen wie auch die prozessrechtlichen Vorteile des Anspruchs dar.

Immer wieder widmete er sich in dem – wie er hervorhob – sinnvollen Gefüge von dinglichen und schuldrechtlichen Ansprüchen den rechtlichen Zweifelsfragen. So sei etwa der pauschale Ansatz von Miet- oder Pachtzinsen für die Eigenutzung von Nachlassgegenständen in bestimmten Fällen fraglich. Jedenfalls der gutgläubige und unverklagte Erbschaftsbesitzer gehe doch davon aus, dass er den scheinbar ererbten Gegenstand auf Dauer erworben hat. In diesem Fall sei dann

aber eine zeitanteilig lineare Wertminderung im Vergleich zwischen tatsächlichem Gebrauch und voraussichtlicher Gesamtnutzungsdauer zugrunde zu legen. Im Hinblick auf die Auskunftspflicht des Erbschaftsbesitzers stellte er fest, dass eine Belegvorlagepflicht begründbar sei, wenn man sich vor Augen hielte, dass der Gesetzgeber die praktischen Bedürfnisse des Erben vor Augen gehabt habe.



In einem lehrreichen Beitrag mit dem Titel „**Testament zum Schutz behinderter bzw. bedürftiger Erben**“ setzte sich **Dr. Gudrun Doering-Striening** zunächst mit der historischen Rechtfertigung dieser Testamentsgestaltung im Kontrast zur staatlichen Fortentwicklung des Eingliederungshilferechts auseinander. Anschließend widmete sie sich der zivilrechtlichen Zentralfrage der letzten Jahre, nämlich der Entscheidungsbeugnis des Testamentsvollstreckers bei der Auskehr von Erlösen und Nutzungen im Rahmen eines Behindertentestaments.



Im Folgenden „entführte“ *Doering-Striening* die Teilnehmer dann in die Welt des Sozialrechts, um dort mithilfe einer „Landkarte“ zunächst eine Orientierung zu geben. In diesem Teil ihres Vortrags zeigte sie instruktiv, dass bei der Testamentsgestaltung stets eine differenzierte Prüfung der Frage unumgänglich ist, ob und welche Sozial-

leistungen überhaupt bezogen werden. Denn nicht jeder Bezug von Sozialleistungen fordere ein Behindertentestament, sondern nur derjenige, bei dem erbrechtliche Zuflüsse angerechnet werden.

Zu Beginn des zweiten Tages waren dogmatische Überlegungen zur „**Surrogation im Erbrecht**“ Gegenstand des Vortrags von **Prof. Dr. Andreas Piekenbrock**, Universität Heidelberg. Nach der einleitenden Feststellung, die Surrogation sei eines der letzten Geheimnisse des deutschen Rechts, gab der Referent zunächst einen allgemeinen Überblick über die Wertsurrogation und die dingliche Surrogation bei Einzelgegenständen.



Nach einer Überleitung zu der Surrogation bei Sondervermögen lud er die Zuhörer dann zu einem Gedankenexperiment ein: Welche Erkenntnisse für das Verständnis der Surrogation im Erbrecht würde man herausarbeiten können, wenn man die „Erbenschaft“ – wie die „Verlassenschaft“ in Österreich

(§ 546 ABGB) – als juristische Person denkt. Bei diesem Experiment arbeitete er anschließend heraus, dass die Rechtssurrogation und die Ersatzsurrogation dem Verständnis der Erbenschaft als juristische Person entsprechen. Insbesondere aber die Mittelsurrogation in §§ 2019 Abs. 1, 2111 Abs. 1 S. 1 BGB sei mit der Fiktion nicht erklärbar, was wiederum am ehesten – so *Piekenbrock* zum Ende – mit der Schutzlosigkeit des Erben bzw. des Nacherben in den dort geregelten Situationen erklärbar sei.



In einem strukturierten Vortrag stellte *Dr. Christopher Riedel, LL.M.* den Nießbrauch der Vor- und Nacherbschaft gegenüber und verglich diese Gestaltungsmittel in wirtschaftlicher, zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht. Aufbauend auf einer Darstellung sowohl der zivilrechtlichen wie auch der erbschaftsteuerlichen

Grundlagen erläuterte er anhand verschiedener Beispielberechnungen die steuerrechtlichen Vor- und Nachteile.

Besonderes Augenmerk lenkte er auf die Fallstricke, die bei der Nachfolgegestaltung zu beachten sind. So erläuterte *Riedel*

sowohl die ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs im Kontrast zum Zuwendungsnießbrauch wie auch die unterschiedliche Behandlung des Familienheims. Abschließend widmete er sich auch der Frage, wie die einmal gewählten Gestaltungen (vorzeitig) aufgelöst werden können und welche steuerrechtlichen Konsequenzen dabei zu beobachten sind.

Im letzten Vortrag der Tagung beschäftigte sich *Dr. Hans Hammann* mit der Frage, wie **Laientestamente repariert werden können**. Dabei stellte er eingangs die Ursachen für die mögliche Reparaturbedürftigkeit und die einerseits schon vor dem Erbfall sowie die andererseits nach dem Erbfall zur Verfügung stehenden Instrumentarien dar. Neben der Auslegung, der Anfechtung und der Umdeutung einer testamentarischen Anordnung nannte er auch die außertestamentarische Reparaturmöglichkeit des Zuwendungsverzichts.



Anhand eines Fallbeispiels zeigte er sodann, dass auch im Zusammenhang mit Ausgleichung und Anrechnung von Vorempfangen Reparaturen möglich sind. Zum Ende seines Vortrags stellte er dar, dass auch ein mehrfach fehlerhaftes Behindertentestament repariert werden kann. In dem reparaturbedürftigen Testament – so erläuterte er die Ausgangslage – hatten die Ehegatten einerseits eine Ersatznacherbenanordnung für den Erbfall des erstversterbenden Elternteils vergessen. Zudem fehlte eine Anordnung nach § 2222 BGB. Durch ergänzende Testamentsauslegung sei es allerdings möglich gewesen, das mehrfach fehlerhafte Behindertentestament zu reparieren.

RA Dr. Gordian Oertel, FA ErbR, Bonn

## Rechtsprechung

# Entscheidungen

### Verwaltung der Erbengemeinschaft: Anteilige Kostenerstattung für Erteilung eines Erbscheins

§§ 2038, 684 S. 1, 812 BGB; §§ 35 Abs. 1 S. 1, 82 S. 1 und 2 GBO; § 21 Abs. 4 WEG; Nr. 14110 KV GNotKG

1. Die Vorschriften über die Geschäftsführung ohne Auftrag finden neben der Regelung über die Verwaltung des Nachlasses gem. § 2038 BGB Anwendung.
2. Der auf die Regelung in § 21 Abs. 4 WEG gestützte Ausschluss von Ersatzansprüchen aus Geschäftsführung ohne Auftrag und Bereicherungsrecht für eigenmächtige Instandsetzungsarbeiten

eines Wohnungseigentümers (vgl. BGH Urt. v. 14.7.2019 – V ZR 254/17, BGHZ 222, 40 Rn. 12) zielt auf die Besonderheiten einer auf Dauer angelegten Wohnungseigentümergeinschaft und ist auf Maßnahmen eines Miterben für die auf Auseinandersetzung gerichtete Erbengemeinschaft nicht übertragbar.

3. Der Erbscheinsantrag eines Miterben als alleinigem Kostenschuldner führt nicht zur Bereicherung der übrigen Miterben aus dem Gesichtspunkt der Befreiung von einer Verbindlichkeit.
4. Für den auch gegen den erklärten Willen der Mehrheit einer Erbengemeinschaft gestellten Erbscheinsantrag kommt ein anteiliger Ausgleichsanspruch gegen Miterben im Rahmen des § 684 S. 1 BGB aus dem Gesichtspunkt ersparter Aufwendungen nur in Betracht, wenn ein Erbschein mit nachfolgender Grund-