

Urteil vom 27. April 2022, II R 17/20

Lauf der Festsetzungsfrist bei Erbeinsetzung

ECLI:DE:BFH:2022:U.270422.IIR17.20.0

BFH II. Senat

AO § 170 Abs 1, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 170 Abs 5 Nr 1, AO § 170 Abs 5 Nr 2, ErbStG § 30 Abs 1, FGO § 90 Abs 2
vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 12. Dezember 2019, Az: 6 K 358/19

Leitsätze

1. NV: Ein durch letztwillige Verfügung eingesetzter Erbe erlangt Kenntnis von dem Erwerb, wenn er zuverlässig erfahren und somit Gewissheit erlangt hat, dass der Erblasser ihn durch eine wirksame letztwillige Verfügung zum Erben eingesetzt hat. Dies ist in der Regel mit Eröffnung des Testaments der Fall.
2. NV: Wird durch gerichtliche Entscheidung die Wirksamkeit einer letztwilligen Verfügung festgestellt, hat spätestens mit diesem Zeitpunkt der darin ausgewiesene Erbe sichere Kenntnis von seiner Einsetzung. Ob die Gerichtsentscheidung mit Rechtsmitteln anfechtbar ist oder tatsächlich angefochten wird, ist für die Kenntnis i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO unerheblich.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 12.12.2019 - 6 K 358/19, der Erbschaftsteuerbescheid vom 07.03.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 13.02.2019 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Großcousin der am xx.05.2003 verstorbenen Erblasserin. Diese hatte mit privatschriftlichem Testament vom 01.07.1998 den Kläger als Erben eingesetzt und am 04.04.2002 durch handschriftlichen Zusatz verfügt, dass der Kläger ihr Alleinerbe sein sollte. Dieser beantragte daraufhin im Dezember 2003 einen ihn als Alleinerben ausweisenden Erbschein. Dem traten drei weitere Angehörige entgegen. Sie trugen vor, die Erblasserin sei seit dem Jahr 1998 testierunfähig gewesen, so dass die gesetzliche Erbfolge eingetreten sei, zu der sie bezüglich der jeweiligen Erbanteile unterschiedliche Auffassungen vertraten.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erhielt im September und Oktober 2003 Anzeigen zweier Banken über die Höhe der Einlagen der Erblasserin. Der Kläger zeigte den Erbfall nicht an. Der im Mai 2010 bestellte Nachlasspfleger gab trotz Aufforderung keine Erbschaftsteuererklärung ab. Mit Beschluss vom 19.07.2012 stellte das Nachlassgericht fest, dass die letztwilligen Verfügungen von Todes wegen, die den Kläger zum Alleinerben bestimmten, wirksam seien. Nachdem das in der Folge geführte Beschwerdeverfahren am 09.10.2017 rechtskräftig abgeschlossen war, wurde am 25.10.2017 ein entsprechender Erbschein erteilt.
- 3 Mit Bescheid vom 07.03.2018 setzte das FA für den Erwerb des Klägers Erbschaftsteuer in Höhe von 163.705 € fest.
- 4 Mit seinem Einspruch machte der Kläger Festsetzungsverjährung geltend, da dem FA der Erwerbsvorgang bereits im Jahr 2003 (Anzeigen der Banken), spätestens aber im Juli 2010 (Aufforderung an den Nachlasspfleger zur Abgabe einer Steuererklärung) bekannt gewesen sei und die Verjährungsfrist begonnen habe. Mit Einspruchsentscheidung vom 13.02.2019 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Kenntnis i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) von seinem Erwerb von Todes wegen habe der Kläger erst im Oktober 2017 nach Abschluss des Erbstreits und der Erteilung des Erbscheins erlangt. Auch nach eigener Angabe habe er erst zu diesem Zeitpunkt zuverlässig erfahren und somit Gewissheit erlangt, dass er Alleinerbe der Erblasserin sei. Für den Fall der gesetzlichen Erbfolge habe es ihm an dem sicheren Wissen gefehlt, dass ein Verwandter einer vorhergehenden Ordnung nicht vorhanden und zu welchem Anteil er am Erbe beteiligt sei. Die jeweiligen Erbanteile der insgesamt vier möglichen gesetzlichen Erben seien bereits zwischen den drei anderen möglichen gesetzlichen Erben streitig gewesen. Auf die Kenntnis des FA komme es für den Beginn der Festsetzungsverjährung nicht an. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 4 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision macht der Kläger geltend, zum Zeitpunkt der Testamentseröffnung habe er keine Anhaltspunkte dafür gehabt, dass das Testament unwirksam hätte sein können. Damit habe er bereits damals seine Erbenstellung gekannt. Etwaige spätere Zweifel könnten die einmal weggefallene Anlaufhemmung nicht wiederaufleben lassen. Zudem habe das FG zu Unrecht die Kenntnis des FA vom Nachlassbestand und die Möglichkeit, gegenüber dem Nachlasspfleger einen Bescheid zu erlassen, nicht berücksichtigt.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Erbschaftsteuerbescheid vom 07.03.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 13.02.2019 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das FA trägt im Wesentlichen vor, § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO verlange nach sicherer Kenntnis davon, dass keine Umstände gegeben seien, die geeignet sein könnten, ernstliche Zweifel an dem Bestand einer letztwilligen Verfügung aufkommen zu lassen. Das FG habe solche Zweifel festgestellt. Insbesondere hätten sich bereits am Tag der Beantragung des Erbscheins drei andere Erbprätendenten gegen die Wirksamkeit des Testaments gewendet. Abgesehen davon, dass es darauf nicht ankomme, habe das FA aktenkundig erst im Spätsommer 2012 von der Erbeinsetzung des Klägers erfahren und könne nicht darauf verwiesen werden, dass es die Steuer gegenüber dem Nachlasspfleger hätte festsetzen müssen.
- 10 Beide Beteiligte haben zunächst auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Der Kläger hat später, mit Schreiben vom 12.11.2021, ohne Begründung mitgeteilt, dass er nicht mehr mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung sowie der Erbschaftsteuerbescheid sind aufzuheben. Bei Erlass des Erbschaftsteuerbescheids war bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Der Steueranspruch war erloschen.
- 12 1. Der Erbschaftsteuer unterliegt der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--). Als solcher gilt gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Nach § 1922 i.V.m. § 1942 BGB geht mit dem Tode einer Person (Erbanfall) deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf den oder die berufenen Erben über. Das Prinzip des "Von-selbst-Erwerbes" bewirkt, dass der Erbschaftserwerb ohne Rücksicht darauf eintritt, wer der endgültige Erbe wird (Geck in Kapp/Ebeling, § 3 ErbStG, Rz 2). Der Erblasser kann die Erbfolge u.a. durch einseitige Verfügung von Todes wegen regeln (§ 1937 BGB; gewillkürte Erbfolge). Hat der Erblasser keine wirksame Erbeinsetzung durch Verfügung von Todes wegen getroffen, tritt die gesetzliche Erbfolge ein (vgl. §§ 1924 ff. BGB), die subsidiär zur gewillkürten Erbfolge ist (vgl. Grüneberg/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 81. Aufl., § 1924 Rz 1).
- 13 2. Nach § 47 AO erlöschen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis u.a. durch Verjährung. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist, die für die Erbschaftsteuer regelmäßig vier Jahre beträgt (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO).

- 14** a) Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist (§ 170 Abs. 1 AO).
- 15** aa) Abweichend von § 170 Abs. 1 AO beginnt gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO die Festsetzungsfrist u.a. dann, wenn eine Steuererklärung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung oder Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Nach § 30 Abs. 1 ErbStG ist jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb vom Erwerber binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen.
- 16** bb) Nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO beginnt für die Erbschaftsteuer die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 oder Abs. 2 AO bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat (Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist). Der Erwerber muss mit einer solchen Zuverlässigkeit und Gewissheit Kenntnis von seinem unangefochtenen Erbschaftserwerb erlangt haben, dass er in der Lage ist und von ihm deshalb auch erwartet werden kann, seine steuerlichen Anmelde- und Anzeigepflichten zu erfüllen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.03.1989 - II R 63/86, BFH/NV 1990, 444, zu § 145 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung i.d.F. von Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 15.09.1965, BGBl I 1965, 1356 --AO a.F.--, der Vorgängervorschrift des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO).
- 17** cc) Durch § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO sollen Schwierigkeiten vermieden werden, die dann auftreten könnten, wenn der Erbe erst nach Jahren Kenntnis von seinem Erwerb erhält und deshalb auch nicht in der Lage ist, seinen Anzeige- bzw. Anmeldepflichten so rechtzeitig nachzukommen, dass die Veranlagung vor Ablauf der regulären Verjährungsfrist erfolgen kann (vgl. BTDrucks IV/2442, S. 12, und BFH-Urteil in BFH/NV 1990, 444, zu § 145 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO a.F.). Der Kenntnisbegriff i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO entspricht deshalb dem des § 30 Abs. 1 ErbStG (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2016 - II R 56/14, BFHE 254, 48, BStBl II 2020, 500, Rz 28; Drüen in Tipke/Kruse, § 170 AO Rz 23; Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 170 Rz 46, jeweils m.w.N.). Danach hat der Erwerber (positive) Kenntnis dann, wenn er zuverlässig von den Umständen seines Erwerbs erfahren hat, so dass von ihm erwartet werden kann, zu handeln (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 1990, 444, und in BFHE 254, 48, BStBl II 2020, 500, Rz 28, m.w.N.). Es reicht aus, wenn der Erbe in der Lage ist, den Erblasser und den Erwerber namentlich zu bezeichnen und den Rechtsgrund für den Erwerb mitzuteilen (vgl. BFH-Urteile vom 16.10.1996 - II R 43/96, BFHE 181, 351, BStBl II 1997, 73, und vom 30.01.2002 - II R 52/99, BFH/NV 2002, 917, unter II.3.a). Ist der Erwerber testamentarischer Erbe, ist Rechtsgrund des Erwerbs eine letztwillige Verfügung von Todes wegen. Die Anzeige soll die Finanzbehörde lediglich in die Lage versetzen, zu prüfen, ob ein erbschaftsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt. Sie soll die Erbschaftsteuererklärung nicht vorwegnehmen und muss deshalb die im Einzelnen zur Berechnung der Erbschaftsteuer erforderlichen Angaben noch nicht enthalten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 181, 351, BStBl II 1997, 73).
- 18** b) Nach dem Sinn und Zweck des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO bedeutet Kenntnis von dem "Erwerb" nicht nur die sichere Kenntnis von der Einsetzung als Erbe oder Vermächtnisnehmer, sondern auch die sichere Kenntnis davon, dass keine Umstände vorliegen, die geeignet sein können, ernstliche Zweifel an dem Bestand einer letztwilligen Verfügung oder an dem Bestand eines Erbanfalls aufkommen zu lassen. Solche Zweifel sind nur dann "ernstlich" in dem genannten Sinne, wenn sie sich aus objektiv erkennbaren Umständen ergeben, wobei es ohne Bedeutung ist, ob der Erwerber diese Zweifel teilt (BFH-Urteil vom 27.04.1988 - II R 253/85, BFHE 153, 502, BStBl II 1988, 818, zu § 145 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO a.F.).
- 19** aa) Im Fall der gesetzlichen Erbfolge hat der Erbe Kenntnis vom Erwerbsvorgang, wenn er sicher weiß, dass ein Verwandter einer vorhergehenden Ordnung (vgl. § 1930 BGB) nicht vorhanden ist und zu welchem Anteil er am Erbe beteiligt ist. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so kann er sicher sein, dass sein Erwerb unangefochten bleibt. Bei völlig unklaren Verhältnissen kann im Einzelfall Kenntnis erst mit der Erteilung des Erbscheins bestehen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1990, 444, zu § 145 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO a.F.).
- 20** bb) Ein durch letztwillige Verfügung eingesetzter Erbe erlangt Kenntnis von dem Erwerb, wenn er zuverlässig erfahren und somit Gewissheit erlangt hat, dass der Erblasser ihn durch wirksame letztwillige Verfügung zum Erben eingesetzt hat. Angesichts der Testierfreiheit wird es regelmäßig nicht ausreichen, dass der Erbe das Vorhandensein und den Inhalt eines Testaments kennt. Er muss nach der Sachlage auch davon ausgehen können, dass der Erblasser nicht zu einem späteren Zeitpunkt das Testament aufgehoben oder anderweitig testiert hat. Wegen der nicht ohne weiteres auszuräumenden Ungewissheit darüber, ob der Erblasser ein bekanntes Testament widerrufen oder geändert hat, ist im Regelfall davon auszugehen, dass die Kenntnis erst mit der Eröffnung des Testaments vorliegt. Die Eröffnung des Testaments bringt nicht nur dem durch letztwillige Verfügung eingesetzten Erwerber

sichere Kenntnis von seinem Erwerb. Sie gewährleistet auch, dass die Finanzverwaltung, die die Steuer festzusetzen hat, über die Erfüllung der Anzeigepflichten alsbald von dem Inhalt der letztwilligen Verfügung Kenntnis erhält und so in die Lage versetzt wird, eine Steuererklärung anzufordern und die Erbschaftsteuer festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.1981 - II R 18/80, BFHE 134, 519, BStBl II 1982, 276, zu § 145 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO a.F.; ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 1990, 444).

- 21** cc) Wird durch gerichtliche Entscheidung die Wirksamkeit einer letztwilligen Verfügung festgestellt, liegen regelmäßig keine ernstlichen Zweifel an dem Bestand dieser Verfügung mehr vor. Der dort ausgewiesene Erbe hat spätestens zu diesem Zeitpunkt ausreichend sichere Kenntnis von seiner Einsetzung als Erbe, um seiner erbschaftsteuerrechtlichen Anzeigepflicht aus § 30 Abs. 1 ErbStG nachkommen zu können. Dafür ist unerheblich, ob die Entscheidung des Gerichts mit Rechtsmitteln anfechtbar ist, angefochten wird und welche Entscheidung zu welchem Zeitpunkt ggf. die Rechtsmittelinstanz trifft. (Sichere) Kenntnis verlangt nicht danach, dass der spätere Eintritt von Umständen, die eine abweichende Beurteilung der Sach- und Rechtslage tragen, schlechthin unmöglich wäre.
- 22** c) Mit der einmal erlangten Kenntnis ist die Wirkung des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO verbraucht und eine Verlängerung der Anlaufhemmung nicht mehr möglich (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2007 - II R 54/05, BFHE 217, 393, BStBl II 2007, 954, unter II.3.b bb). Unerheblich ist, ob und zu welchem Zeitpunkt die (zuständige) Finanzbehörde vom Erwerb von Todes wegen Kenntnis erlangt hat. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift, die --anders als § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alternative 2 AO für Schenkungen-- gerade nicht auf die Kenntnis der Finanzbehörde abstellt.
- 23** 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Entscheidung erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig und ist daher aufzuheben; die Sache ist spruchreif.
- 24** a) Das FG hat angenommen, der Kläger habe erst nach der Erteilung und Übersendung des Erbscheins im Jahr 2017 sichere Kenntnis von dem Erwerb i.S. von § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO gehabt, und ist auf dieser Grundlage zu der unzutreffenden Auffassung gelangt, die Festsetzungsverjährung sei bei Erlass des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids im Jahr 2018 noch nicht eingetreten.
- 25** b) Der BFH vermag abschließend zu entscheiden, da die erforderlichen Feststellungen vorliegen. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 07.03.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 13.02.2019 verletzen den Kläger in seinen Rechten und werden daher aufgehoben. Der Steueranspruch für die Erbschaftsteuer ist aufgrund des Ablaufs der Festsetzungsfrist erloschen.
- 26** aa) Der Kläger hatte spätestens im Jahr 2012, nachdem das Nachlassgericht die Wirksamkeit der letztwilligen Verfügung und die Alleinerbenstellung des Klägers festgestellt hatte, Kenntnis i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO. Ab diesem Zeitpunkt hätte er seiner Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG nachkommen können (und müssen). Dass er tatsächlich keine Anzeige erstattet hat, ist für den Eintritt der Kenntnis nicht ausschlaggebend. Ebenso wenig kommt es --entgegen der Auffassung des FG-- für die einmal erlangte Kenntnis vom Erwerb darauf an, dass im Streitfall drei Erbprätendenten den Beschluss des Nachlassgerichts mit der Beschwerde angefochten haben und das Beschwerdeverfahren erst im Jahr 2017 abgeschlossen wurde.
- 27** bb) Da keine Anzeige erfolgte, begann die Festsetzungsfrist --abweichend vom regulären Fristbeginn nach § 170 Abs. 1 AO-- gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 AO spätestens am 01.01.2013 zu laufen und endete mit Ablauf des 31.12.2016. Für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung, die nach § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO die Verjährungsfrist auf zehn Jahre verlängert hätte, sind im Streitfall weder Feststellungen getroffen noch Anhaltspunkte gegeben.
- 28** c) Der Kläger obsiegt schon aus den vorgenannten materiellen Gründen. Deshalb kommt es auf seinen Einwand, das FA hätte gegenüber dem Nachlasspfleger einen Erbschaftsteuerbescheid erlassen müssen, nicht mehr an.
- 29** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 30** 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung. Der einmal ausgesprochene Verzicht auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist als Prozesshandlung nicht frei widerrufbar. Er kann daher nur ausnahmsweise widerrufen werden, wenn sich die Prozesslage nach Abgabe der Einverständniserklärung wesentlich geändert hat (BFH-Urteile vom 10.01.2019 - V R 60/17, BFHE 263, 290, BStBl II 2019, 301, Rz 38, und vom 04.09.2019 - VI R 39/17, BFH/NV 2020, 85, Rz 24,

jeweils m.w.N.). Da im Streitfall keine besonderen Umstände dargelegt wurden oder erkennbar sind, ist nach diesen Maßstäben der durch den Kläger erklärte Verzicht auf mündliche Verhandlung nicht wirksam widerrufen worden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de