

NOTARPRAXIS

Raymond Halaczinsky

Die Erbschaft- und Schenkungssteuererklärung

5. Auflage



Deutscher**Notar**Verlag

Halaczinsky

Die Erbschaft- und Schenkungsteuererklärung

N O T A R P R A X I S

Die Erbschaft- und Schenkungssteuererklärung

5. Auflage 2024

von

Rechtsanwalt Raymond Halaczinsky,
Ministerialrat a.D., Bonn

unter Mitarbeit von

Olivia Trentmann,
Diplom-Finanzwirtin, Emsdetten



Deutscher**Notar**Verlag

Zitiervorschlag:

Halaczinsky, Erbschaft- und Schenkungsteuererklärung, § 1 Rn 1

Hinweis

Die Ausführungen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt und nach bestem Wissen erstellt. Sie stellen jedoch lediglich Arbeitshilfen und Anregungen für die Lösung typischer Fallgestaltungen dar. Die Eigenverantwortung für die Formulierung von Verträgen, Verfügungen und Schriftsätzen trägt der Benutzer. Herausgeber, Autoren und Verlag übernehmen keinerlei Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in diesem Buch enthaltenen Ausführungen.

Anregungen und Kritik zu diesem Werk senden Sie bitte an

info@notarverlag.de

Autoren und Verlag freuen sich auf Ihre Rückmeldung.

Lizenzausgabe des zerb verlags – eine Marke der Juristische Fachmedien Bonn GmbH
ISBN 978-3-95661-142-1

Copyright 2024 by Deutscher Notarverlag, Bonn
Umschlaggestaltung: gentura, Holger Neumann, Bochum
Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck: Hans Soldan Druck GmbH, Essen
ISBN 978-3-95646-290-0

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Vorwort

In der 5. Auflage sind die neuen Rechtsentwicklungen und ihre Auswirkungen auf Erbschaft- und Schenkungsteuererklärungen seit 2018 eingearbeitet worden. Insb. auf Grund der Änderungen der Grundbesitzbewertung durch das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294) einschl. der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) v. 14.7.2021 (BGBl. I 2021, 2805) sind neue Formulare zur Wertfeststellung des Grundbesitzwerts aufgelegt worden. Auch im Bereich der Begünstigungen für Produktivvermögen sind neue Feststellungen eingeführt worden, z.B. die Feststellung der Voraussetzungen und Höhe des „Vorwegabschlags“ für Familienunternehmen und der Voraussetzungen für den Abzug des Sockelbetrags beim Finanzmitteltests.

Schwerpunkt des Buches sind Erläuterungen zur Vorbereitung und zum Ausfüllen der Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung mit ihren vielfältigen Anlagen sowie zum Vorbereiten und zum Ausfüllen von Feststellungserklärungen mit ihren vielfältigen Anlagen zur gesonderten Wertfeststellung geerbter/geschenkter Grundstücke, LuF-Betriebe, Gewerbebetriebe, freiberufliche/selbständige Praxen/Unternehmen, nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften und an sonstigen Gemeinschaften sowie Bearbeitungshinweise zur Erklärung von Familienstiftungen für Zwecke der Ersatzerbschaftsteuer. Je nach Zeitpunkt der Schenkung/Erbschaft sind unterschiedliche Erklärungsformulare zu verwenden; dies wird an passender Stelle erklärt. Außerdem werden Hinweise zu möglichen Rechtsbehelfen gegeben.

Bei umfangreichen Nachlässen oder schenkweisen Vermögensübertragungen sind eine Vielzahl von Rechts- und Bewertungsfragen zu lösen. Weil das Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht immer weiter verkompliziert worden ist und wird, besteht die Gefahr, durch Fehler bei der Bearbeitung von Erbschaft-/Schenkungssteuererklärungen und Wertfeststellungserklärungen für Erbschaft-/Schenkungssteuerzwecke eine zu hohe Steuer auszulösen, mangels besonderer Anträge und Erklärungen die jeweiligen Steuervergünstigungen zu verlieren und/oder durch nachteilige Gestaltungen (speziell bei Schenkungen) unnötige (zu hohe) Steuerfolgen zu verursachen. Dazu kommt, dass Erbanfälle/Schenkungen häufig ein erstmaliges und ggf. einmaliges (steuerliches) Ereignis sind, für dessen Bewältigung kein (breites) Erfahrungswissen zur Verfügung steht. Hier möchte das Buch Hilfe anbieten. Vor den eigentlichen Erläuterungen der Erklärungsformulare wird Basiswissen des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts vermittelt. Gewisse Grundkenntnisse im Erb- und Familienrecht sowie im Steuerrecht werden allerdings vorausgesetzt. Bei der Darstellung/Erläuterung der einzelnen Erklärungspositionen wird durchgängig auf die aktuelle Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung hingewiesen. An passender Stelle werden praktische „Gestaltungstipps“ gegeben.

Das Praxishandbuch enthält in §§ 1, 2 Erläuterungen der Anzeige- und Erklärungspflichten bei Erbanfällen und Schenkungen sowie der Anzeigepflichten im Fall eines möglichen (anteiligen) Wegfalls der Verschonungsvoraussetzungen für Unternehmensvermögen. In § 3 wird ein Überblick über das Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht, insbesondere über die persönlichen und sachlichen Befreiungen, Bewertungsgrundsätze, Steuerklassen und Steuersätze gegeben. In §§ 4–6 werden die beim Ausfüllen einer Erbschaft-/Schenkungssteuererklärung auftretenden Fragen Zeile für Zeile mit ihren Konsequenzen und Lösungsmöglichkeiten durch Darstellung der jeweiligen Rechtslage, Prüfschemata und einer Vielzahl von Beispielsfällen erläutert. Dabei wird auch auf gebräuchliche Gestaltungen hingewiesen. Für die Erlangung bestimmter Befreiungen (z.B. für Familienheime und vermietete Wohnimmobilien) und der speziellen Verschonungen für Unternehmensvermögen sind den Steuererklärungen besondere Anlagen beizufügen. Hierzu werden die besonderen Befreiungsvoraussetzungen und das Bearbeiten dieser Anlagen erklärt. In § 5 wird auf die Erklärung für die Festsetzung der Ersatzerbschaftsteuer (betr. Familienstiftungen) eingegangen. In §§ 7–13 geht es um die Erklärungen für die gesonderten Wertfeststellungen für Erbschaft-/Schenkungssteuerzwecke. Genau geht es um die Bewertung der geerbten/geschenkten in- und/oder ausländischen Grundstücke, der gewerblichen und freiberuflichen Betriebe/Unternehmen, der Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften sowie an sonstigen Gemeinschaften und der LuF-Betriebe. Insbesondere die (Wert-)Feststellungserklärungsformulare für Betriebsvermögen von Einzelunternehmern, Personen- und Kapitalgesellschaften sowie LuF-Betrieben stellen alle Beteiligten vor hohe Herausforderungen, wenn und soweit Verschonungen für Unternehmensvermögen geltend gemacht werden (sollen). Nicht das Eintragen der zu erklärenden Werte/Daten in den einzelnen Zeilen selbst, sondern die Ermittlung der Werte/Daten erfordert sehr hohen (kostenträchtigen) Aufwand; zu Letzterem können nur bedingt Hinweise gegeben werden. In §§ 14 und 15 werden das Verfahrensrecht und die gängigen Rechtsbehelfsmöglichkeiten gegen Erbschaft- und Schenkungssteuerbescheide sowie dazugehörige Feststellungsbescheide vorgestellt.

Die §§ 10–15 wurden von Frau Dipl.-Finw. Olivia Trentmann (Finanzverwaltung) bearbeitet. Sie hat ihre Kompetenz insbesondere im Bereich der Wertfeststellung und der Verschonung Betriebs-/Unternehmensvermögens eingebracht und die betr. Rechts-/Erklärungsfragen praxisnah erläutert.

Zielgruppe dieses Buches sind Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare, gesetzliche Vertreter und Betreuer, Vermögens- und Nachlassverwalter, Nachlasspfleger, Testamentsvollstrecker, Gerichte und Behörden, soweit sie mit Erb- und Schenkungsfällen befasst sind, sowie natürlich auch alle betroffenen Personen (Erben, Beschenkte, sonst Bedachte, Stiftungen, Vereine), die zu einer Erbschaft-/Schenkungssteuererklärung aufgefordert worden sind und sich auf diesem Rechtsgebiet kundig machen wollen.

Für Anregungen, ergänzende Hinweise und Kritik zur Qualitätsverbesserung zukünftiger Auflagen sind Autor/Autorin und Verlag stets dankbar, zumal praktische Erfahrungen bzgl. der neuen Formulare noch nicht vorliegen.

Besonderer Dank gilt den zuständigen Lektorinnen des Verlags, Rechtsanwältin Andrea Albers und Marita Blaschko, M.A., die mit Sorgfalt und Sachkenntnis die Herausgabe des Buches begleitet haben.

Bonn, im August 2023

Raymond Halaczinsky

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Literaturverzeichnis	XI
Teil 1: Die Erklärungs- und Anzeigepflichten im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht	1
§ 1 Anzeige- und Erklärungspflichten	1
§ 2 Anzeigepflichten nach Verschonung des Unternehmensvermögens ..	31
§ 3 Einführung in das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht	47
Teil 2: Die Steuererklärungen	101
§ 4 Die Erbschaftsteuererklärung	101
§ 5 Die Ersatzerbschaftsteuer	263
§ 6 Die Schenkungssteuererklärung	281
Teil 3: Die Feststellungserklärungen	413
§ 7 Das Feststellungsverfahren	413
§ 8 Die Feststellungserklärung zur Wertfeststellung eines Grundstücks des Grundvermögens	435
§ 9 Die Bewertung von Betriebsvermögen – Einzelunternehmen	513
§ 10 Die Bewertung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft	583
§ 11 Die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften	613
§ 12 Die Bewertung von Anteilen an sonstigen Gemeinschaften	635
§ 13 Die Bewertung eines land- und/oder forstwirtschaftlichen Betriebs	647

Teil 4: Rechtsbehelfsverfahren	685
§ 14 Einspruch gegen Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheide	685
§ 15 Einspruch gegen Feststellungsbescheide	709
§ 16 Finanzgericht, Bundesfinanzhof, Bundesverfassungsgericht	725
Stichwortverzeichnis	729

Literaturüberblick

Einschlägige Kommentare

Bamberger/Roth/Hau/Poseck, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 5. Auflage 2023

Damrau/Tanck (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, 4. Auflage 2020

Daragan/Halaczinsky/Riedel (Hrsg.), Praxiskommentar ErbStG und BewG, 4. Auflage 2023

Fischer/Pablke/Wachter, ErbStG Kommentar, 8. Auflage 2023

Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Auflage 2021

Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, Stand Mai 2023

Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, Loseblatt-Kommentar, Stand 2022

Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, Stand Februar 2023

Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsgesetz, Kommentar, 6. Auflage 2020

Von Oertzen/Loose, ErbStG mit Bewertung und ErbSt-DBA, Kommentar, 2. Auflage 2020

Spezielle Zeitschriften

ErbStB – Erbschaftsteuerberater

UVR – Umsatzsteuer- und Verkehrsteuerrundschau

ZErB – Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis

ZEV – Zeitschrift für Erbrecht- und Vermögensnachfolge

Zur verwendeten **Literatur zu Einzelthemen** siehe Fußnoten.

Teil 1: Die Erklärungs- und Anzeigepflichten im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

§ 1 Anzeige- und Erklärungsspflichten

Raymond Halaczinsky

Übersicht:	Rdn		Rdn
A. Allgemeines	1	IV. Besondere Anlaufhemmung bei einer	
B. Anzeigepflichten Dritter	3	Zweckzuwendung unter Lebenden	29
I. Gerichte, Behörden (z.B. Standes-		V. Besondere Anlaufhemmung bei einem	
ämter), Beamte (z.B. deutsche Konsuln		Erwerb von Todes wegen	30
im Ausland) und Notare (bestellte und		VI. Ablaufhemmung	31
beamtete Notare)	3	G. Verletzung von Anzeige- und	
II. Vermögensverwahrer, -verwalter und		Erklärungsspflichten durch Rechts-	
Versicherungsunternehmen	4	vorgänger	32
III. Form und Frist	6	I. Erblasser hat Erbanfälle/Schenkungen	
C. Anzeigepflicht der Beteiligten	7	verschwiegen	32
I. Schenkung	9	II. Pflichten des Gesamtrechtsnachfolgers	
II. Erbanfall	10	bei Verfehlungen des Rechts-	
D. Anzeigepflicht einer Familienstiftung/ eines Familienvereins	11	vorgängers	33
E. Rechtsfolgen der Verletzung von Anzeige- und Erklärungsspflichten	12	III. Gesamtrechtsnachfolger	34
I. Erbschaft- und Schenkungsteuer	12	H. Die Steuererklärung	37
II. Verfahrensrecht	13	I. Aufforderung zur Abgabe einer Steuer-	
III. Berichtigungspflichten	14	erklärung	37
IV. Strafrecht	15	II. Erbe/Beschenkte minderjährig?	40
F. Festsetzungsverjährung	17	III. Testamentsvollstrecker, Nachlass-	
I. Beginn der Festsetzungsverjährung	18	verwalter, Nachlasspfleger	41
II. Besondere Anlaufhemmung bei		IV. Mehrere Erben und fortgesetzte	
Schenkungen	22	Gütergemeinschaft	42
III. Mögliche Verteidigung gegen die		V. Form, Frist	43
besondere Anlaufhemmung	25	VI. Vereinfachte Steuererklärung	44
		I. Zuständiges Finanzamt	45
		J. Rechtsbehelfe	48

A. Allgemeines

Das Erbschaftsteuerrecht stellt durch vielfältige Mitteilungs-, Anzeige- und Erklärungsspflichten sicher, dass die zuständigen Finanzbehörden umfassend über unentgeltliche Erwerbe informiert werden.¹ Die gesetzlichen Anzeigepflichten der Beteiligten (Erben, Vermächtnisnehmer, Pflichtteilsberechtigte, Beschenkte usw.) sind in § 30 ErbStG näher beschrieben. In bestimmten Fällen werden die Beteiligten sogar von ihren Anzeigepflichten entlastet, wenn sichergestellt ist,

¹ Zur verwaltungsinternen Bearbeitung/Überwachung von Anzeigen siehe Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStVA) v. 7.12.2017 (BStBl 2018 I, 53).

dass die zuständige Erbschaftsteuerstelle zuverlässige Kenntnisse über die Erwerber und den Erwerb erlangt. Die Anzeigepflichten Dritter sind in den §§ 33 und 34 ErbStG, in §§ 1 ff. ErbStDV und in Verwaltungsanweisungen sowie in Rechtsvorschriften für Justizbehörden,² für Standesämter³ und Notare geregelt.⁴ Deshalb ist zwischen Anzeige- und Mitteilungspflichten Dritter und den Anzeige- und Erklärungspflichten der Beteiligten zu unterscheiden.

- 2 Erbschaft-/Schenkungssteuererklärungen sowie dazugehörige Feststellungserklärungen sind nur auf Aufforderung des jeweils zuständigen Finanzamts abzugeben.

Hinweis

Der Eingang der Anzeigen beim zuständigen Finanzamt hat insb. **Einfluss** auf den Beginn der **Festsetzungsverjährung**. Je früher die Anzeigen eingehen, umso früher beginnt die Festsetzungsfrist für die Erbschaft-/Schenkungssteuer (siehe Rdn 17 ff.).

B. Anzeigepflichten Dritter

I. Gerichte, Behörden (z.B. Standesämter), Beamte (z.B. deutsche Konsuln im Ausland) und Notare (bestellte und beamtete Notare)

- 3 Diese Dritten müssen der zuständigen Erbschaftsteuerstelle
- Beurkundungen,
 - Sterbeurkunden,
 - Auslandssterbefälle,
 - Beschlüsse der Amtsgerichte über Todeserklärungen und Todeszeitfeststellungen,
 - Zeugnisse und
 - Anordnungen,

die für die Festsetzung einer Erbschaftsteuer von Bedeutung sein können, anzeigen (§ 34 ErbStG). Einzelheiten sind in §§ 4–10 der ErbStDV geregelt.⁵ Die

² Z.B. Nachlassgerichte.

³ Nach § 68 PStG.

⁴ Vgl. z.B. das von den Ländern herausgegebene Merkblatt über steuerliche Beistandspflichten der Notare auf den Gebieten der Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) u. Ertragsteuern; aktueller Stand siehe Internetseiten der Landesfinanzverwaltungen. Die Bearbeitung der Erbschaft-/Schenkungsfälle ist in Gleich lautenden Ländererlassen (Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungssteuer (ErbStVA)) v. 7.12.2017, BStBl 2018 I, 53 geregelt.

⁵ Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung v. 21.8.2002 (BGBl 2002 I, 3322) mit nachfolgenden Änderungen; *Halaczinsky*, Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung, Änderungen in 2010, ZErB 2011, 31.

elektronische Übermittlung kann in den meisten Ländern zugelassen werden, soweit die Übermittlung der jeweils aufgeführten Angaben und die Richtigkeit der Datenübermittlung gewährleistet sind (§ 11 ErbStDV). Im Zweifel ist dies bei der zuständigen Erbschaftsteuerstelle zu erfragen. Bei Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden erhält das Finanzamt Anzeigen der Gerichte, Notare,⁶ sonstiger Urkundspersonen und der Genehmigungsbehörden, soweit sie nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz verpflichtet sind. Keine Anzeigepflicht der Gerichte, Notare und sonstigen Urkundspersonen in Erbfällen und bei beurkundeten Schenkungen und Übergabeverträgen besteht bei geringfügigen Nachlässen/Schenkungen/Übertragungen, bei denen außer Hausrat (einschl. Wäsche und Kleidungsstücken) im Wert von höchstens 12.000 EUR nur noch anderes Vermögen im reinen Wert von höchstens 20.000 EUR vorhanden ist (§ 7 Abs. 4 Nr. 1 und § 8 Abs. 3 ErbStDV). Daneben treten Mitteilungen von erbschaftsteuerrelevanten Sachverhalten durch andere Finanzbehörden, sog. Kontrollmitteilungen,⁷ die jedoch die Anzeigen/Mitteilungen der Beteiligten und Dritter nicht ersetzen. Neu sind in § 138d AO, § 138 Abs. 3 AO vorgeschriebene Anzeigepflichten über Mitteilungen grenzüberschreitender Steuergestaltungen. Diese betreffen den sog. Intermediär, hilfsweise auch Erben/Beschenkte.⁸

II. Vermögensverwahrer, -verwalter und Versicherungsunternehmen

Vermögensverwahrer – insbesondere inländische Banken, inländische Kreditinstitute – auch für ihre unselbstständigen ausländischen Zweigstellen⁹ und ausländische Banken, – auch mit unselbstständigen Niederlassungen im Inland – und Vermögensverwalter¹⁰ sind über die in ihrem Gewahrsam befindlichen Vermögensgegenstände und über die gegen sie gerichteten Forderungen des Erblassers mit Wert über 5.000 EUR anzeigepflichtig (§ 33 ErbStG, H E 33 ErbStH, § 1 Abs. 4 ErbStDV). Sie müssen die Kontenguthaben (auch bei Gemeinschaftskon-

4

6 Klärner, Die Anzeigepflichten des ErbStG im Spiegel der neueren Rechtsprechung, ZEV 2019, 13; Klöckner, Die Anzeigepflichten der Notare gemäß § 34 ErbStG, ZEV 2011, 299.

7 Siehe Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder: Kontrollmitteilungen für die Steuerakten des Erblassers und des Erwerbers v. 12.3.2015, BStBl 2015 I, 225.

8 Kritisch zur Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltung in Erbfällen Guerra, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 29.3.2021, ErbStB 2021, 219.

9 FG München v. 25.7.2012 – 4 K 2675/09, EFG 2012, 2224. Nach EuGH v. 14.4.2016 – C-522/14, DStR 2016, 911 ist dies unionsrechtskonform.

10 Erlasse betr. Anzeigepflichten von Vermögensverwahrern u. -verwaltern v. 10.1.2000, DB 2000, 252; v. 13.6.2000, DStR 2000, 1475; Brusckke, Pflichten der Kreditinstitute im Besteuerungsverfahren, ErbStB 2017, 219. Bei Bestattungsvorsorge-Treuhandkonten kann die kontoführende Bank oder das Bestattungsunternehmen anzeigepflichtig sein, vgl. H E 33 ErbStH.

ten) im Todeszeitpunkt, gewöhnlich zu Beginn des Todestages, Stückzinsen,¹¹ Bestehen eines Bankschließfaches und Sicherungsübertragungen von Vermögensgegenständen zur Kreditsicherung anzeigen (§ 1 ErbStDV und Verwaltungsanweisungen).¹² Versicherungsunternehmen müssen die Auszahlung von Versicherungssummen über 5.000 EUR vor Auszahlung anzeigen (§ 33 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 3 Satz 3 ErbStDV); zur Anzeigepflicht bei Erwerben aus Versicherungen auf verbundene Leben siehe R E 3.6 ErbStR und H E 33 ErbStH. Bei Grundstücksgesellschaften mit Treuhänderkommanditisten ist der Treuhänder¹³ zur Anzeige verpflichtet. Gerichte müssen u.a. die **Aufhebung einer Nachlasspflegschaft** und der **Nachlassverwaltung** anzeigen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 ErbStDV). Die Verpflichtung nach § 33 ErbStG trifft nicht ausländische Vermögensverwalter und -verwahrer. Die **diplomatischen Vertreter und Konsuln** des Bundes haben dem Bundeszentralamt für Steuern die ihnen bekannt gewordenen Sterbefälle von Deutschen ihres Amtsbezirks und die ihnen bekannt gewordenen Zuwendungen ausländischer Erblasser oder Schenker an Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, anzuzeigen (§ 9 ErbStDV).

- 5 Mit der Anzeige gemäß §§ 34, 30 ErbStG geht die Unkenntnis der für die Veranlagung der Erbschaftsteuer zuständigen Dienststelle des jeweiligen Finanzamts unter Verjährungsgesichtspunkten (Anlaufhemmung gem. § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO) zu Lasten des Schenkers verloren. D.h. die Festsetzungsfrist gegenüber den Beteiligten beginnt mit Ablauf des Jahres der Kenntniserlangung.¹⁴

III. Form und Frist

- 6 Grundsätzlich sind die Anzeigen Dritter auf den in der ErbStDV enthaltenen Mustern innerhalb von einem Monat nach Bekanntwerden des Todesfalls schriftlich zu erstatten (§ 33 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2, 3 ErbStG, §§ 1–3 ErbStDV). Ein Verstoß gegen die Anzeigepflicht ist eine Ordnungswidrigkeit (§ 33 Abs. 4 ErbStG). Verstöße führen aber nicht zur Anlaufhemmung gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).¹⁵

Hinweis

Im Zweifel genügt bei diesen Mitteilungen eine Faksimile-Unterschrift. Urkunden, Verträge, letztwillige Verfügungen und dergleichen dürfen nicht per E-Mail an die Finanzämter gesandt werden. Die elektronische Übermittlungs-

11 Koordinierter Ländererlass z.B. Hessen v. 9.3.2000 – S 3844A-9-II B 41, DStR 2000, 928.

12 Nach BFH v. 23.2.2010 – VII R 19/09 Erb, BFH/NV 2010, 1161 haben Erben keinen Anspruch auf Überlassung von Kopien der von Kreditinstituten gemäß § 33 ErbStG eingereichten Anzeigen, wenn das Finanzamt die Akte mit dem Vermerk „steuerfrei“ geschlossen hat, ohne die Erben an dem Verfahren zu beteiligen.

13 OFD München, Verfügung v. 31.3.1999 S. 3844 – 25 St 353, DB 1999, 1042.

14 BFH v. 5.2.2003 – II R 22/01, BStBl 2003 II, 502.

15 FG Niedersachsen v. 8.5.1991 – III 418/88, EFG 1992, 112.

form der Anzeige ist nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Die Länderfinanzverwaltungen können zulassen, dass die Anzeigen auch elektronisch übermittelt werden können (§ 11 ErbStDV).

C. Anzeigepflicht der Beteiligten

Beteiligte, z.B. Erben, Beschenkte, Vermächtnisempfänger usw. müssen grundsätzlich einen unentgeltlichen Erwerb innerhalb von drei Monaten nach Kenntnis von dem Erwerb dem zuständigen Finanzamt (ErbSchafststeuerstelle) schriftlich anzeigen (Anzeigepflicht des Erwerbers gem. § 30 ErbStG; R E 30 ErbStR). Einige Bundesländer halten Formulare für die Anzeige vor, z.B. Baden-Württemberg, Hessen. Nicht amtliches Muster: 7

An das Finanzamt

Anzeige eines Erwerbs von Todes wegen (gem. § 30 ErbStG)

1. Angaben zum Erblasser

Name, Vorname	
Geburtsdatum	
ID-Nummer	
Beruf	
letzter Wohnsitz	
Wohnsitzfinanzamt, Steuernummer	
Todestag	
Sterbeort	

2. Angaben zum Erwerber

Name, Vorname	
Geburtsdatum	
ID-Nummer	
Straße, Hausnummer	
Postleitzahl, Wohnort	
Telefonisch erreichbar (Angabe freiwillig)	
Persönliches Verhältnis zum Erblasser wie Verwandtschaft, Schwägerschaft	

3. Gegenstand und Wert des Erwerbs

Was war Gegenstand des Erwerbs? (Angabe der Vermögensgegenstände) Zutreffendes bitte ankreuzen	<input type="checkbox"/> land- und forstwirtschaftliches Vermögen	<input type="checkbox"/> Bank- und Sparguthaben
	<input type="checkbox"/> Anteile an Kapitalgesellschaften	<input type="checkbox"/> Bausparguthaben
	<input type="checkbox"/> Betriebsvermögen	<input type="checkbox"/> Wertpapiere
	<input type="checkbox"/> Grundvermögen	<input type="checkbox"/> Versicherungsansprüche
	<input type="checkbox"/> Bargeld	<input type="checkbox"/> Sonstiges _____
Welchen Wert hat der Erwerb insgesamt?		

4. Rechtsgrund des Erwerbs

z.B. Erbanfall, Vermächtnis, Pflichtteilsanspruch	
---	--

5. Vorschenkungen

Hat der Erwerber frühere Zuwendungen vom Erblasser erhalten?	<input type="checkbox"/> ja
	<input type="checkbox"/> nein Zutreffendes bitte ankreuzen
Wenn ja:	
Art, Wert und Zeitpunkt der Zuwendung	
Veranlagt beim Finanzamt / Steuernummer	

Datum

Unterschrift

Bei **Erwerben von Todes wegen** erübrigt sich in der Regel eine Anzeige, wenn das Erbe auf einem notariell oder gerichtlich eröffneten Testament beruht, aus dem sich das Verhältnis¹⁶ zwischen dem Erben und dem Erblasser ergibt. In diesem Fall erhält das Finanzamt automatisch Nachricht. Zum Inhalt der Anzeige siehe § 30 Abs. 4 ErbStG. 8

Hinweis

Neben der allgemeinen Anzeigepflicht gibt es noch **besondere** Anzeigepflichten der Beteiligten, z.B. Anzeige des Wegfalls der Stundungsvoraussetzung nach § 25 ErbStG a.F. gem. § 153 Abs. 2 AO, Anzeige des Unterschreitens der Lohnsumme oder Anzeige des Verstoßes gegen die Behaltenspflicht bei begünstigten Betriebsvermögen (§ 13a Abs. 7 ErbStG) oder nach § 28a ErbStG.¹⁷

I. Schenkung

Jeder einzelne Beschenkte (Inländer und Ausländer) und auch der einzelne Schenker (z.B. bei Schenkungen von den Eltern die Mutter und der Vater) müssen grds. die Schenkung anzeigen (Schenkungssteuerschuldner i.S.v. § 20 Abs. 1 ErbStG). Die **Möglichkeit einer Steuerpflicht** genügt für die Begründung einer Anzeigepflicht. Sofern die Beteiligten Zweifel an der Steuerpflicht haben, müssen sie den Erwerb anzeigen, damit das FA über die Steuerpflicht entscheiden kann. **Keine persönliche Anzeigepflicht** besteht aber, wenn die Schenkung gerichtlich oder notariell beurkundet worden ist. In diesem Fall müssen inländische Gerichte, Notare oder deutschen Konsuln Anzeige erstatten (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 ErbStG i.V.m. §§ 8, 9 ErbStDV).¹⁸ Trotz notarieller oder gerichtlicher Beurkundung sind die Beteiligten anzeigepflichtig, wenn zum Erwerb (durch Schenkung) Auslandsvermögen oder sonst Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften gehören, welche nicht von Dritten gem. § 33 ErbStG anzuzeigen sind. Ansonsten muss der Beschenkte den Erwerb anzeigen, dabei muss er auch den Schenker benennen.¹⁹ Bei Schenkungen trifft die Anzeigepflicht auch den bzw. die Schenker (§ 30 Abs. 2 ErbStG). 9

16 Gemeint ist das Rechtsverhältnis zwischen dem Erwerber und dem Erblasser/Schenker, das den Erbschaft- oder Schenkungssteueratbestand ausgelöst hat; vgl. BFH v. 16.10.1996 – II R 43/96, BStBl 1997 II, 73.

17 *Spatscheck/Engler*, Straf- und verfahrensrechtliche Konsequenzen bei Verletzung der Anzeigepflichten nach § 13a Abs. 6 ErbStG i.d.F. des ErbStRG, Stbg 2010, 74.

18 Siehe dazu auch Merkblatt über die steuerlichen Beistandspflichten der Notare auf dem Gebiet der GrESt, ErbSt (SchenkSt) u. Ertragsteuern, Fn 2.

19 Das Finanzamt kann die Benennungspflicht sogar mit Zwangsgeld durchsetzen, so FG Niedersachsen v. 9.12.2002 – 3K 342/01, ZErB 2003, 194.

II. Erbanfall

- 10 Jeder Erbe (Inländer und Ausländer) muss grds. Erwerbe von Todes wegen hinsichtlich seines Erwerbs anzeigen. Bei gesetzlicher Erbfolge obliegt dem Erwerber mangels Vorliegens einer Verfügung von Todes wegen stets eine Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG. Bei Erbanfällen haben Erben/sonst Bedachte keine Anzeigepflicht, wenn der Erwerb auf einer von einem deutschen Gericht, einem deutschen Notar oder einem deutschen Konsul eröffneten Verfügung von Todes wegen beruht und sich das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser (d.h. das Rechtsverhältnis, welches den Erbschaft- oder Schenkungsteuertatbestand ausgelöst hat),²⁰ unzweifelhaft ergibt. Die Befreiung von der Verpflichtung zur Anzeige eines Erwerbs nach § 30 Abs. 3 ErbStG gilt auch für Fälle, in denen wegen des Bestehens einer aufschiebenden Bedingung, Befristung oder Betagung die Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer erst später, d.h. unter Umständen erst Jahre nach der amtlichen Eröffnung der Verfügung von Todes wegen entsteht.²¹ Trotz gerichtlicher, konsularischer oder notarieller Testamentseröffnung sind Beteiligte anzeigepflichtig, wenn zum Erwerb Auslandsvermögen oder sonstiger Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften gehören, welche nicht von Dritten gem. § 33 ErbStG anzuzeigen sind.²²

Beispiel

Auslandskonten von inländischen Betrieben können nicht gem. § 33 ErbStG angezeigt werden. Sie sind daher von den Beteiligten anzuzeigen.

Beachte

- Bei Eintritt der gesetzlichen Erbfolge wird der Erwerber anzeigepflichtig, auch wenn dem Finanzamt der Sterbefall gewöhnlich durch Mitteilung des Standesamtes (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) oder bei Erteilung eines Erbscheins etc. (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG) bekannt wird.
- Eine Anzeigepflicht besteht immer, wenn zum Erwerb Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht der Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG unterliegen, oder **Auslandsvermögen** gehören.
- Die Anzeigepflichten inländischer Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen, Vermögensverwahrer und -verwalter (Anzeigepflichten nach § 33 ErbStG i.V.m. §§ 1–3 ErbStDV), Testamentsvollstrecker,²³ Nachlasspfleger

20 So BFH v. 16.10.1996 – II R 43/96, BStBl 1997 II, 73.

21 BFH v. 16.10.1996 – II R 43/96, BStBl 1997 II, 73.

22 *Gärditz*, Erbschaftsteuerrechtliche Anzeigepflicht und ausländisches Bankgeheimnis im Lichte des Völker-, Europa- und Verfassungsrechts, WM 2010, 437.

23 *Herbst*, Pflichten und Haftung des Testamentsvollstreckers im steuerlichen Verfahren, ZEV 2022, 390 und 508; *Billig*, Testamentsvollstreckung aus erbschaftsteuerrechtlicher Sicht, UVR 2012, 178; *Siebert*, Der Testamentsvollstrecker und das Steuerrecht, ZEV 2010, 121.

treten ergänzend zu den Anzeigepflichten des Beschenkten oder Schenkers, d.h. sie lassen deren persönliche Anzeigepflichten grds. bestehen.²⁴

- In manchen Fällen sind die Erben/sonst Bedachten (z.B. Vermächtnisnehmer) oder Beschenkten minderjährig oder nicht (voll) geschäftsfähig. In diesen Fällen obliegen die Anzeigepflichten den **gesetzlichen Vertretern**. Diese **haften** nach §§ 69, 71 i.V.m. § 34 AO für die Erfüllung bzw. für den Steuerschaden, der bei Nichterfüllung der Anzeigepflichten entstehen kann, persönlich auch mit ihrem Privatvermögen. Entsprechendes gilt für Nachlasspfleger, Testamentvollstrecker und Nachlassverwalter – soweit die Verwaltung reicht – (§§ 69, 71 i.V.m. § 34 Abs. 3 AO).

D. Anzeigepflicht einer Familienstiftung/eines Familienvereins

Inländische rechtsfähige Familienstiftungen und rechtsfähige Familienvereine unterliegen einer Ersatzerbschaftsteuer im 30-Jahresturnus; Näheres siehe § 5. Die Familienstiftung bzw. deren Organe müssen binnen einer Frist von drei Monaten nach dem Zeitpunkt des ersten Übergangs den Vermögensübergang mit dem in § 30 Abs. 5 Satz 2 ErbStG vorgegebenen Inhalt dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Die Drei-Monatsfrist bzw. ihr Beginn ist vom Zeitpunkt des ersten zivilrechtlichen Übergangs von Vermögen auf die Stiftung/den Verein zu berechnen. Die Zuständigkeit ist in § 35 Abs. 4 ErbStG geregelt (Ort der Geschäftsleitung, ggf. Sitz der Stiftung oder des Vereins). Persönlich haben die leitenden Organe, Vorstände oder zuständigen Geschäftsführer u. dgl. die Anzeigepflicht zu erfüllen. U.a. könnten sie bei Nichterfüllung nach Maßgabe der §§ 69 ff. AO in Steuerhaftung genommen werden. Zur **Steuererklärung** ist außerdem **jedes Familienmitglied/Vereinsmitglied** verpflichtet (§ 31 Abs. 1 Satz 3 ErbStG)!

11

E. Rechtsfolgen der Verletzung von Anzeige- und Erklärungspflichten

I. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Vielfach werden unentgeltliche Erwerbe nicht angezeigt, weil sie offenkundig oder vermeintlich unterhalb der maßgebenden Freibeträge liegen oder sonst befreit sind. Soweit die betr. Erwerbe zzt. nicht zu besteuern sind, ist die Verletzung der Anzeigepflicht keine Ordnungswidrigkeit. Da die Anzeige keine Steuererklärung ist, kann bei verspäteter Anzeige nach h.M. auch kein Verspätungszuschlag

12

²⁴ Nur wenn die Anzeigen dazu führen, dass aus deren Gesamtheit Erblasser, Erwerber und der Rechtsgrund für den Erwerb eindeutig hervorgehen, erübrigt sich für den Beginn der Festsetzungsverjährung eine Anzeige der Beteiligten, BFH v. 26.10.2006 – II R 16/05, BFH/NV 2007, 852.

festgesetzt werden. Hat der Steuerpflichtige keine Anzeige abgegeben, besteht seine Anzeigepflicht aber bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist weiter.

Hält der gesetzliche Vertreter (Vater eines Minderjährigen) das Bestehen der Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG für möglich und nimmt er ihre Verletzung ebenso billigend in Kauf wie die daraus erwachsene Erbschaftsteuerverkürzung, liegt eine Erbschaftsteuerhinterziehung vor; d.h. die Festsetzungsfrist für die Schenkung-/Erbschaftsteuer des Minderjährigen beträgt zehn Jahre.

Wichtig

Erfolgen von derselben Person weitere Schenkungen oder nach Schenkungen ein Erbanfall, sind Erwerbe innerhalb von 10 Jahren zusammenzurechnen. Demnach können ursprünglich steuerfreie Erwerbe zusammen mit späteren Erwerben doch zu einer Steuerpflicht führen; spätestens bei den folgenden Erwerben sind die früheren Erwerbe anzuzeigen, bzw. in den späteren Erklärungen anzugeben.

II. Verfahrensrecht

- 13 Verletzungen von Anzeige- und Erklärungspflichten führen einmal zu Berichtigungspflichten, zum anderen vor allem zu verlängerten Verjährungsfristen, d.h., das Finanzamt kann ggf. auch noch nach langer Zeit die Steuer festsetzen. Letztlich kann darin eine Steuerordnungswidrigkeit bzw. eine Steuerstraftat liegen. In diesem Fall können für die Zeit der Steuerhinterziehung Hinterziehungszinsen festgesetzt werden.

III. Berichtigungspflichten

- 14 Wer erkennt, dass er unabsichtlich oder leicht fahrlässig – aus Versehen – eine unrichtige oder unvollständige Anzeige oder Steuererklärung abgegeben hat, muss diese entsprechend berichtigen (§ 153 Abs. 1 AO). Besteht allerdings weder eine Anzeige- noch eine Steuerklärungspflicht, kommt auch keine Anzeige- oder Berichtigungspflicht gem. § 153 AO in Betracht. Erkennt ein gem. § 153 AO Anzeige- und Berichtigungspflichtiger innerhalb der Festsetzungsfrist die Fehlerhaftigkeit und kommt er seiner Anzeigepflicht nach § 153 AO bewusst und pflichtwidrig nicht nach, kann hinsichtlich der nicht angezeigten und berichtigten Steuer eine Steuerhinterziehung vorliegen.²⁵

Den Hinterzieher trifft mangels nachträglichen Erkennens keine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO. Wer in der vorsätzlichen Absicht, eine Steuerhinterziehung zu begehen, eine unrichtige oder unvollständige Anzeige/Steuererklärung

25 AEO zu § 153 AO, eingefügt durch BMF-Schr. v. 23.5.2016 – IV A 3-S 0324/15/10001, BStBl 2016 I, 490; *Halaczinsky/Füllsack*, Verletzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO im Erbschaftsteuerrecht, BB 2011, 2839.

rung abgegeben hat, braucht sich nicht selbst durch eine Berichtigung gem. § 153 Abs. 1 AO der Steuerhinterziehung zu bezichtigen. Gibt er dennoch freiwillig eine berichtigende Anzeige oder Erklärung ab, kann es vorkommen, dass das Finanzamt diese akzeptiert und keine weiteren strafrechtlichen Konsequenzen zieht. Wer aber sichergehen und die Steuerhinterziehung rückgängig machen will, kann eine (berichtigende) Nacherklärung im Wege der Selbstanzeige gem. § 371 AO machen. In diesem Fall kommt es unter bestimmten Voraussetzungen zur Straffreiheit.²⁶

IV. Strafrecht

Die vorsätzliche und grob fahrlässige Verletzung von Anzeige- und Erklärungs- 15
pflichten stellt eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) und die leichtfertige Verletzung eine Steuerverkürzung (Ordnungswidrigkeit nach § 378 i.V.m. § 377 AO) dar;²⁷ dadurch verlängert sich die steuerliche Verjährungsfrist (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der rückwirkende Wegfall des Steueranspruchs „ex tunc“, z.B. Erlöschen des Schenkungsteueranspruchs nach § 29 ErbStG, führt nicht zum Entfallen des Straftatbestands der Steuerhinterziehung. Der Zustand der Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung besteht bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung fort. Wird gegenüber dem Nachlassgericht ein zu niedrigerer Erwerb (zur Berechnung der Gebühr) angegeben, liegt keine Steuerhinterziehung vor.²⁸

26 Vgl. dazu z.B. *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Strafsachen, 2023; *Hofmann*, Mandantenberatung bei der steuerlichen Selbstanzeige, DStR 1998, 399; *Samson*, Strafbefreiende Fremdanzeige (§ 371 Abs. 4 AO) und Berichtigungspflicht (§ 153 Abs. 1 AO), wistra 1990, 245.

27 BGH v. 10.2.2015 – 1 StR 405/14, DStR 2015, 1867 zum Fall des Verschweigens einer Vorschenkung; BFH v. 28.8.2019 – II R 7/17, BStBl 2020 II, 247 mit Anm. *Ebner*, jurisPR-SteuerR 26/2020 Anm. 1; FG Nürnberg v. 16.6.2016 – 4 K 1902/15, ZEV 2016, 2016, 668; Vgl. FG Hessen v. 7.5.2018 – 10 K 477/17, EFG 2018, 1253. FG Nürnberg v. 16.6.2016 – 4 K 1902/15, ZEV 2016, 668; *Warlich*, Steuerliche Pflichten des Erben in Bezug auf „schwarzes“ Nachlassvermögen, ZErB 2013, 254; *Ott*, Unterlassen von Erwerbsanzeigen nach § 30 ErbStG, ErbStB 2004, 203; *Kamps*, Steuerprobleme für Erben von Schwarzgeld im Ausland, ErbStB 2003, 163; *Kamps*, Festsetzungsverjährung sowie Anzeige- und Erklärungs- und Erbschaftsteuerfällen, ErbR 2014, 16; *Beyer*, Falsche Angaben zu Vorschenkungen: Mehrfache Steuerhinterziehung und Verwendungsverbot, BB 2015, 3040.

28 Im Vordruck zur „Wertanfrage in Testaments- und Erbscheinsangelegenheiten“. Das Nachlassgericht ist nicht „andere Behörde“ im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; BFH v. 30.1.2002 – II R 52/99, BFH/NV 2002, 917; FG Nürnberg v. 17.6.2021 – 4 K 1444/18, EFG 2022, 1108 nrkr. Revision eingelegt (Az. des BFH: II R 39/21).

Hinweis

Hat es ein Beschenkter und späterer Erbe eines/einer Schenkers(in) allerdings pflichtwidrig und vorsätzlich unterlassen, (Vor-)Schenkungen gemäß § 30 ErbStG dem Finanzamt anzuzeigen, und hat die mangelnde Kenntnis des Finanzamts von den Vorschenkungen zum Zeitpunkt der Mitteilung durch das Nachlassgericht zur Folge, dass das Finanzamt von der Steuerfreiheit des Erwerbs von Todes wegen nach § 16 Abs. 1 ErbStG ausgeht, von einer Aufforderung zur Erklärungsabgabe gemäß § 31 ErbStG absieht und Erbschaftsteuer nicht festsetzt, dann liegt nach Auffassung des FG Nürnberg²⁹ (auch) eine Hinterziehung der Erbschaftsteuer gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vor, mit der Folge, dass die Festsetzungsfrist für den Erlass des Erbschaftsteuerbescheides zehn Jahre beträgt.

Das Finanzamt muss die objektiven und subjektiven Umstände dafür, insb. auch für die Verlängerung der Festsetzungsfrist und die Festsetzung von Hinterziehungszinsen, nachweisen. Der Steuerpflichtige kann bei unverjährten Straftaten gem. (§ 371 Abs. 1 und 2 AO) eine straffbefreiende Selbstanzeige, bzw. bei leichtfertiger Steuerverkürzung gem. § 378 Abs. 3 AO, abgeben.

- 16 Abweichend von der steuerlichen Festsetzungsverjährung gelten andere Regeln für die **strafrechtliche Verjährung** (siehe § 78 Abs. 3 Nr. 3 oder 4 StGB, fünf bzw. zehn Jahre je nach Strafschwere; oft sind Erbschaft- oder Schenkungsteuer-sachverhalte besonders schwere Fälle (Verkürzung über 25.000 EUR).³⁰ Die strafrechtliche Verjährung beginnt bei einer Schenkungsteuerhinterziehung mit Beendigung der Tat. Eine Schenkungsteuerhinterziehung ist zu dem Zeitpunkt beendet, zu dem die Veranlagung spätestens stattgefunden hätte, wenn der Angeklagte seiner Anzeigepflicht gem. § 30 Abs. 1 ErbStG rechtzeitig nachgekommen wäre.³¹ Wegen der Steuerartbezogenheit kann eine Selbstanzeige bzgl. einer Ertragsteuerhinterziehung (ESt) nicht zu einer Strafbefreiung hinsichtlich einer Schenkung-/ Erbschaftsteuerhinterziehung und umgekehrt eine Selbstanzeige hinsichtlich einer Erbschaft-/Schenkungssteuerhinterziehung nicht zur Strafbefreiung einer Ertragsteuerhinterziehung führen.³²

29 FG Nürnberg v. 17.6.2021 – 4 K 1444/18, EFG 2022, 1108 nrkr. Revision eingelegt (Az. des BFH: II R 39/21).

30 Zur Berechnung des Selbstanzeigezeitraums und zur Selbstanzeige bei Steuerverkürzung von mehr als 50.000 EUR siehe *Eich*, Strafbarkeitsrisiken bei Selbstanzeigen. Verborgene Fallstricke durch neue Rechtslage, ErbStB 2013, *Füllsack*, in: Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 2016, S. 251 ff.

31 FG Münster v. 24.11.2016 – 3 K 1627/15 Erb, EFG 2017, 628; *Milatz/Wegmann*, Risiko der Nacherklärung bei Erbfällen, wistra 2015, 417; Näheres siehe *Esskandari/Bick*, Wann beginnt die Verjährung bei der Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer?, ErbStB 2012, 108; BGH v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, NJW 2011, 3249 = AO-StB 2011, 356.

32 Näheres z.B. *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Strafsachen, 2023.

F. Festsetzungsverjährung

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer richtet sich die Festsetzungsverjährung nach §§ 169–171 AO.³³ Die **reguläre Festsetzungsfrist** beträgt **vier Jahre** (§ 169 AO). Sie beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Zur Entstehung der ErbSt siehe § 9 ErbStG.

17

Beispiel 1

Todesfall im März 2022, Eröffnung des Testaments im November 2022. Es entsteht keine Anzeigepflicht des Erben, daher beginnt die Festsetzungsverjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2022. Die Erbschaftsteuer kann bis Ende des Jahres 2026 festgesetzt werden.

Beispiel 2

Todesfall im März 2022. Es tritt gesetzliche Erbfolge ein. Es entsteht Anzeigepflicht innerhalb von drei Monaten. Erbe gibt 2023 unwissentlich eine falsche Anzeige ab, nach der der Erwerb unterhalb der Freibeträge liegt. In 2023 stellt er noch wesentliches Kapitalvermögen fest, gibt aber keine berichtigte Anzeige mehr ab.

Die Festsetzungsverjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahres 2023. Die Verletzung der Anzeige- oder Erklärungspflicht dürfte eine Steuerhinterziehung, evtl. nur eine leichtfertige Steuerverkürzung sein; in diesem Fall **verlängert** sich die Verjährungsfrist **auf zehn bzw. fünf Jahre**. Die Erbschaftsteuer könnte bei leichtfertiger Steuerverkürzung bis Ende des Jahres 2028 und bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung bis Ende 2033 festgesetzt werden.

In bestimmten Fällen ist für Zwecke der Schenkung-/Erbschaftsteuerfestsetzung eine gesonderte Feststellung der erworbenen Vermögenswerte erforderlich (§ 12 ErbStG, §§ 151, 157 BewG), z.B. wenn ein Grundstück erworben wird. Die Frist für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist unabhängig von der Festsetzungsfrist für die Folgesteuern zu ermitteln. Sie kann später beginnen als die Festsetzungsfrist für die Folgesteuern und daher noch laufen, nachdem die reguläre Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist. Für einen solchen Fall sieht § 171 Abs. 10 Satz 1 AO eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für die Folgesteuern vor. Siehe noch Teil 3 § 7.

33 *Eich*, Festsetzungsverjährung im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, ErbStB 2004, 362; *Demme*, Der Beginn der Festsetzungsverjährung in der Erbschaftsteuer, ZEV 2008, 222; *Kamps*, Festsetzungsverjährung sowie Anzeige- und Erklärungspflichten in Schenkungs- und Erbschaftsteuerfällen, ErbR 2014, 16 und einschlägige Kommentierungen, z.B. Daragan/Halaczinsky/Riedel (Hrsg.), Praxiskommentar zum ErbStG und BewG, 4. Aufl. 2023.

I. Beginn der Festsetzungsverjährung

- 18 Besteht Anzeige- oder Erklärungspflicht, beginnt die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem angezeigt oder die unterschriebene Steuererklärung abgegeben wird, spätestens aber mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das dem Jahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (**Anlaufhemmung** gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO gilt nur, wenn der Steuerpflichtige selbst, ggf. auch neben weiteren Personen, zur Erstattung einer Anzeige und/oder zur Abgabe einer Steueranmeldung oder Steuererklärung verpflichtet ist. Sie gilt hingegen nicht für den Fall, dass diese Verpflichtung ausschließlich einen von ihm unabhängigen Dritten trifft, der – wie etwa Gerichte, Behörden und Notare – nicht Vertreter des Steuerpflichtigen ist.
- 19 Eine unvollständige Anzeige löst die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO im Zweifel nicht aus. Gehen aus der Gesamtheit der dem Finanzamt vorliegenden Anzeigen nach §§ 30, 33, 34 ErbStG Erblasser, Erwerber und Rechtsgrund für den Erwerb hervor, ist das Auslösen der Anlaufhemmung danach zu beurteilen, ob die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit verkürzt worden ist.

Beispiel

Todesfall im März 2022. Es tritt gesetzliche Erbfolge ein. Es entsteht Anzeigepflicht innerhalb von drei Monaten. Der Erbe gibt die Anzeige aber erst im März 2023 ab. Daher beginnt die Festsetzungsverjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2023. Die Erbschaftsteuer kann bis Ende des Jahres 2027 festgesetzt werden.

Alternative

Der Erbe gibt keine Anzeige ab. Die Festsetzungsverjährung beginnt mit Ablauf des Jahres 2026 und kann bis Ende 2030, bei leichtfertiger Steuerverkürzung bis Ende des Jahres 2035 und bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung bis Ende 2040 festgesetzt werden.

Ein Miterbe hat die Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß abgegeben. Ist ein Rechtsvorgang durch einen von mehreren Anzeigepflichtigen ordnungsgemäß angezeigt worden, wird der Beginn der Festsetzungsfrist nicht dadurch weiter hinausgeschoben, dass für denselben Rechtsvorgang zur Anzeige Verpflichtete ihre Anzeigepflicht nicht erfüllt haben.³⁴

- 20 Grundsätzlich liegt es im **Interesse des Steuerpflichtigen**, die Anzeige nach § 30 ErbStG möglichst unverzüglich einzureichen und so einen schnellen Beginn der Festsetzungsfrist (d.h. **Verhinderung einer längeren Anlaufhemmung**) zu erreichen.

34 BFH v. 26.10.2006 – II R 16/05, BFH/NV 2007, 852; BFH v. 6.7.2005 – II R 9/04, BStBl 2005 II, 780.

In der Rechtsprechung kommen immer wieder Fälle vor, in denen das betr. Finanzamt den Fall recht spät aufgreift und nur wegen der Anlaufhemmung noch die Erbschaftsteuer festsetzen kann. Allerdings: Die bloße Erstattung der Anzeige führt noch nicht zu einer endgültigen Beendigung der Anlaufhemmung. Ist ein Erwerb ordnungsgemäß angezeigt worden, kann die **spätere Aufforderung und Abgabe einer Steuererklärung eine weitere Verlängerung** der – bis zu dreijährigen – Anlaufhemmung auslösen.³⁵ Wird die Finanzverwaltung erst nach drei Jahren tätig und fordert zur Abgabe der Steuererklärungen auf, ist im Ergebnis eine faktische Anlaufhemmung von bis zu sieben Jahren möglich. War zuvor nicht angezeigt worden, beginnt die Verjährung erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Erklärung abgegeben wird, ggf. also auch später als nach drei Jahren.³⁶

Wichtig

Eine Anzeige kann den Beginn der Festsetzungsfrist nur dann auslösen, wenn die Anzeige an das zuständige Finanzamt gerichtet ist, und sich aus ihr der Erwerbsfall sowie die Verhältnisse der beteiligten Personen ergeben und die Anzeige eigenhändig unterschrieben ist. Die Kenntniserlangung einer anderen Stelle im Finanzamt, z.B. der Einkommensteuerveranlagungsstelle bei einer vorweggenommenen Erbfolge, ist nicht ordnungsgemäß!

Ist aufgrund des Verlangens des für die Feststellung zuständigen Finanzamts gemäß § 153 Abs. 1 Satz 1 BewG eine **Feststellungserklärung** einzureichen, gelten eigene Feststellungsfristen, vgl. § 7. Im Allgemeinen gelten § 181 Abs. 1 i.V.m. 170 Abs. 1 AO. Bei Aufforderung zur Abgabe einer Feststellungserklärung beginnt die Frist etwa für die Feststellung eines Grundbesitzwerts in sinngemäßer Anwendung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Feststellungserklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Feststellungsfrist in sinngemäßer Anwendung des § 170 Abs. 1 AO später beginnt.

21

35 BFH v. 27.8.2008 – II R 36/06, BStBl 2009 II, 232; FG Münster v. 24.11.2022 – 3 K 3384/20 Erb, EFG 2023, 298 nrkr. Revision eingelegt (Az. des BFH: II R 1/23). Allerdings: Geht die Steuererklärung nicht innerhalb der Dreijahresfrist des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ein, kann dies nicht mehr zu einer weiteren Ablaufhemmung führen, d.h. die Festsetzungsverjährung beginnt mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

36 BFH v. 18.10.2000 – II R 50/98, BStBl 2001 I, 14; BFH v. 10.11.2004 – II R 1/03, BStBl 2005 I, 244.

II. Besondere Anlaufhemmung bei Schenkungen

- 22 Bei Schenkungen beginnt die Festsetzungsfrist, soweit sie nach dem Vorhergesagten schon abgelaufen wäre, nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem
- a) der Schenker gestorben ist oder
 - b) die Finanzbehörde davor von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat.³⁷

Dadurch wird die dreijährige Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO außer Kraft gesetzt. Der Fristbeginn nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 1 AO wird gehemmt, solange der Schenker lebt. Durch § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO wird der Beginn durch den Zeitpunkt der Kenntniserlangung nicht vorverlegt, sondern allenfalls auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Dabei ist die jeweils zuerst eingetretene Alternative maßgeblich.³⁸

Beispiel

A schenkt B 100.000 EUR in 2012. Weder Beschenkte noch Schenker zeigen den Erwerb an. Schenker A verstirbt Mitte 2023, Erbe ist C. Im Erbfall erlangt die (Erb)schaftsteuerstelle) ErbStSt erst 2023 auch Kenntnis von der damaligen Schenkung an B.

Regulärer Beginn der Festsetzungsfrist wäre der Ablauf des 3. Jahres nach Entstehung der Steuer, also Ende 2015 gewesen; danach hätte die Steuer nur bis Ende 2019, bei Hinterziehung bis 2029, festgesetzt werden können. Gem. § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 1 AO kommt jetzt die besondere Anlaufhemmung wegen Tod des Schenkers zur Anwendung. Beginn hier mit Ablauf des Jahres 2023. Die Schenkungsteuer gegen B kann noch bis Ende 2027, bei Hinterziehung sogar noch bis 2037, festgesetzt werden.

Hinweis

Wendet ein Schenker dem Bedachten mehrere Vermögensgegenstände gleichzeitig zu, erlangt das Finanzamt aber lediglich Kenntnis von der freigebigen Zuwendung eines dieser Gegenstände, führt dies nicht zum Anlauf der Festsetzungsfrist für die Schenkungsteuer für die übrigen zugewendeten Vermögensgegenstände.³⁹

- 23 Maßgebend ist die **Kenntnis** der organisatorisch zur Verwaltung der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer berufenen Dienststelle des **zuständigen** Finanz-

37 Vgl. BFH v. 28.5.1998 – II R 54/95, BStBl 1998 II, 647. Zum **Spezialfall der mittelbaren Schenkung** ausführliche BFH v. 8.3.2017 – II R 2/15, BStBl 2017 II, 751.

38 BFH v. 5.2.2003 – II R 22/01, BStBl 2003 II, 502.

39 BFH v. 26.7. 2017 – II R 21/16, BStBl 2017 II, 1163; Parallellentscheidungen: BFH v. 26.7.2017 – II R 22/16 und II R 23/16, NV.

amts.⁴⁰ Die Angabe der Schenkung in der jährlichen Einkommensteuererklärung des Beschenkten oder in einer grunderwerbsteuerlichen Veräußerungsanzeige genügt dafür nicht.

Erfährt das Finanzamt innerhalb der Dreijahresfrist i.S.d. § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO von einer vollzogenen Schenkung, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem die entsprechende Steuererklärung eingereicht wird, spätestens aber mit Ablauf des Kalenderjahres, das dem Jahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. 24

Erfährt das Finanzamt erst mehr als drei Jahre nach Steuerentstehung von einer vollzogenen Schenkung, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres der Kenntniserlangung. Mit der einmal erlangten Kenntnis bzw. mit Ablauf des Todesjahrs des Schenkers ist die Wirkung des § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO verbraucht und eine weitere Verlängerung der Anlaufhemmung, z.B. wegen späterer Abgabe einer Steuererklärung, nicht mehr möglich.⁴¹

III. Mögliche Verteidigung gegen die besondere Anlaufhemmung

Die Anlaufhemmung kann grds. durch eine zeitnahe Abgabe der Anzeige und der Steuererklärung vermieden werden. Der BFH⁴² hat ausgeführt, dass der Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG auch dann Genüge getan sei, wenn die Anzeige nicht alle in § 30 Abs. 4 ErbStG aufgeführten Angaben enthalte. Danach muss das Finanzamt eine ordnungsgemäße Anzeige regelmäßig auch dann anerkennen, wenn Erblasser bzw. Schenker und der Erwerber namentlich richtig bezeichnet werden sowie der Rechtsgrund für den Erwerb mitgeteilt wird. 25

Die Anlaufhemmung endet vor dem Eintritt des Todes des Schenkers mit Ablauf des Jahres, in dem das Finanzamt von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO). Gegen die Anlaufhemmung kann vorgetragen werden, dass das Finanzamt schon rechtzeitig Kenntnis von der Schenkung erlangt hat. Die positive Kenntnis des Finanzamts, z.B. von einer vollzogenen Schenkung, führt zum Beginn der Festsetzungsfrist. Dafür genügt es, wenn die Erbschaftsteuerstellen (ErbSSt) auf irgendeine Weise, also nicht unbedingt durch Anzeige, (z.B. durch Vorlage der Schenkungsurkunde) in dem erforderlichen Umfang (Name und Anschrift des Schenkers und des Bedachten;

40 Näheres siehe FG Köln v. 16.12.2009 – 9 K 2580/07, UVR 2010, 136, m.w.N. zu Beginn der Festsetzungsfrist bei notariell beurkundeter Anteilsschenkungen; BFH v. 5.2.2003 – II R 22/01, BStBl 2003 II, 502; BFH v. 26.8.2004 – II B 149/03, BFH/NV 2004, 1626.

41 BFH v. 6.6.2007 – II R 54/05, BStBl 2007 II, 954.

42 BFH v. 16.10.1996 – II R 43/96, BStBl 1997 II, 73.