

BFH v. 04.06.2025 - II R 28/22, NJW 2025, 3599

Festsetzungsfrist für Erbschaftsteuer bei Auffinden eines Testaments

15.06.2026

Leitsatz

1. Für die Kenntnis von dem Erwerb im Sinne von § 170 V Nr. 1 AO ist der rechtsgültige Erwerb maßgebend. Die Anlaufhemmung gilt für den jeweiligen Erwerb aufgrund eines bestimmten Rechtsgrunds. Lediglich im Hinblick auf diesen Rechtsgrund ist ihre Wirkung mit der einmal erlangten Kenntnis verbraucht.
2. Maßgebender Zeitpunkt, zu dem ein testamentarisch eingesetzter Erbe sichere Kenntnis im Sinne von § 170 V Nr. 1 AO von seiner Erbeinsetzung hat, ist der Zeitpunkt einer Entscheidung des NachlassG über die Wirksamkeit des Testaments im Erbscheinverfahren, wenn ein anderer möglicher Erbe der Erteilung des Erbscheins entgegentritt.
3. Ob die Gerichtsentscheidung mit Rechtsmitteln anfechtbar ist oder tatsächlich angefochten wird, ist für die Kenntnis im Sinne des § 170 V Nr. 1 AO unerheblich (im Anschluss an BFH/NV 2022, 901 = ZEV 2022, 486).

Sachverhalt

Der Kläger ist der Neffe der Erblasserin E, die am XX.11.1988 verstarb. Zum Zeitpunkt ihres Todes lagen zwei Testamente vor: Ein Testament vom 21.06.1983 setzte den Kläger und seine Schwester zu gleichen Teilen als Erben ein, während ein weiteres Testament vom 11.08.1988 den Kläger zum Alleinerben bestimmte.

Da beide Testamente zunächst nicht bekannt waren, erteilte das Nachlassgericht am 05.01.1989 einen Erbschein auf Grundlage der gesetzlichen Erbfolge, wonach der Kläger und seine Schwester jeweils zur Hälfte Erben wurden. In der Folge setzte das zuständige Finanzamt am 05.07.1994 Erbschaftsteuer fest. Der entsprechende Steuerbescheid wurde bestandskräftig.

Im Mai 2003 legte der Kläger dem Nachlassgericht das später aufgefundene Testament vom 11.08.1988 vor. Nach dessen Eröffnung beantragte er die Erteilung eines neuen Erbscheins, der ihn als Alleinerben ausweisen sollte. Seine Schwester widersprach und machte geltend, die Erblasserin sei bei Errichtung des Testaments testierunfähig gewesen.

Mit Beschluss vom 27.09.2007 kündigte das Nachlassgericht an, dem Antrag des Klägers stattzugeben. Die hiergegen eingelegte Beschwerde der Schwester wies das Landgericht am 07.04.2008 zurück. Auch die weitere Beschwerde vor dem Oberlandesgericht blieb am 03.02.2009 ohne Erfolg.

Am 07.10.2009 wurde dem Kläger schließlich ein Erbschein erteilt, der ihn als Alleinerben auswies. Daraufhin erließ das Finanzamt am 22.09.2010 einen Änderungsbescheid gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und setzte eine höhere Erbschaftsteuer fest.

Der Kläger legte hiergegen Einspruch ein und berief sich darauf, dass die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen sei. Das Finanzamt setzte die Steuer zwar aus anderen, nicht streitigen Gründen herab, wies den Einspruch im Übrigen jedoch zurück. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf blieb ebenso erfolglos wie die anschließende Revision des Klägers.

Entscheidung

Die Revision des Klägers hatte keinen Erfolg, da das Finanzgericht die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen hat (§ 126 Abs. 4 FGO).

Zum Zeitpunkt des Änderungsbescheids vom 22.09.2010 war weder Festsetzungsverjährung eingetreten noch fehlten die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Nach § 169 Abs. 1 AO ist eine Steueränderung grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Für die Erbschaftsteuer beträgt diese Frist regelmäßig vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Grundsätzlich beginnt die Frist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuer mit dem Tod des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Für die Erbschaftsteuer gilt jedoch die Sonderregelung des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO. Danach beginnt die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Jahres, in dem der Erbe Kenntnis vom Erwerb erlangt hat. Kenntnis liegt vor, wenn der Erbe sicher weiß, dass er aufgrund eines wirksamen Testaments Erbe geworden ist. Die bloße Kenntnis vom Inhalt eines Testaments genügt nicht; vielmehr muss der Erbe davon ausgehen können, dass dieses wirksam ist und nicht widerrufen wurde. In der Regel entsteht eine solche sichere Kenntnis erst mit der Testamentseröffnung.

Beantragt ein Erbe einen Erbschein und widerspricht ein anderer Beteiligter, tritt die sichere Kenntnis grundsätzlich erst mit der Entscheidung des Nachlassgerichts ein. Unerheblich ist dabei, ob gegen diese Entscheidung noch Rechtsmittel möglich sind oder eingelegt werden.

Ist die Kenntnis einmal erlangt, kann die Anlaufhemmung grundsätzlich nicht erneut einsetzen. Dies gilt jedoch nur bezogen auf denselben Rechtsgrund. Wird ein späteres, wirksames Testament aufgefunden, stellt dieses einen neuen Rechtsgrund dar. In diesem Fall ist maßgeblich, wann der Erbe sichere Kenntnis vom Erwerb auf Grundlage dieses neuen Testaments erlangt. Es genügt nicht, lediglich zu wissen, dass man Erbe ist; erforderlich ist vielmehr die Kenntnis von der konkreten rechtlichen Grundlage und vom Umfang des Erwerbs.

Sinn und Zweck der Regelung ist es, den Steueranspruch zu sichern. Auch wenn der Erbe erst Jahre später von seinem umfassenden Erbrecht erfährt, soll eine zutreffende Steuerfestsetzung noch möglich sein. Eine bereits erfolgte Steuerfestsetzung darf daher geändert werden, wenn ein später aufgefundenes Testament zu einem abweichenden, wirksamen Erwerb führt.

Im Streitfall war die Festsetzungsfrist entgegen der Auffassung des Klägers nicht abgelaufen. Sie begann nicht bereits im Jahr 1989, da der damalige Erbschein auf gesetzlicher Erbfolge beruhte und nicht auf dem später aufgefundenen Testament. Sichere Kenntnis vom Erwerb als Alleinerbe erlangte der Kläger erst mit der Entscheidung des Nachlassgerichts vom 27.09.2007. Die Festsetzungsfrist begann somit mit Ablauf des Jahres 2007 und endete mit Ablauf des Jahres 2011. Der Änderungsbescheid vom 22.09.2010 erging folglich innerhalb der Frist.

Auch die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO lagen vor. Aufgrund des später festgestellten Alleinerbrechts schuldete der Kläger eine höhere Erbschaftsteuer, sodass der Steuerbescheid entsprechend geändert werden durfte.

Praxishinweis

Der BFH stellt hinsichtlich der Festsetzungsfrist klar, dass bei einem erst nachträglich aufgefundenen Testament im Rahmen eines streitigen Erbscheinverfahrens allein die Entscheidung des Nachlassgerichts den Beginn der Frist bestimmt (NJW-Spezial 2025, 711, beck-online). Hintergrund ist, dass die Festsetzung der nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bereits mit dem Tod des Erblassers entstandenen Erbschaftsteuer zunächst mit erheblichen Unsicherheiten verbunden ist (DStRK 2025, 335, beck-online).

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Wird bei einem durch Testament eingesetzten Erben die Wirksamkeit der letztwilligen Verfügung erst durch eine gerichtliche Entscheidung bestätigt, so erlangt dieser spätestens mit dieser Entscheidung sichere Kenntnis im Sinne des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO von seiner Erbenstellung. Diese Kenntnis tritt bereits im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung ein – und zwar auch dann, wenn die Entscheidung noch mit Rechtsmitteln angefochten werden kann oder tatsächlich angefochten wird (DStR 2025, 2533, beck-online). Auf einen weiteren Instanzenzug im Erbscheinverfahren kommt es somit nicht mehr an (NJW-Spezial 2025, 711, beck-online).

Mit dem Eintritt dieser gesicherten Kenntnis ist die Wirkung des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO verbraucht; die zuvor bestehende Anlaufhemmung endet und kann grundsätzlich nicht nachträglich erneut verlängert werden (DStR 2025, 2533, beck-online).