Löbe

Spezialreport: Steuerliche Pflichten nach einem Erbfall und Steuerhinterziehung des Erblassers

Stand: April 2025

www.deubner-steuern.de

Ein kostenloser Service von Deubner Recht & Steuern

Deubner
Steuern & Praxis

Impressum

© by Deubner Steuern & Steuern GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten.
Nachdruck und Vervielfältigung – auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis
Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Recht & Steuern Beteiligungs GmbH
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Jochen Hortschansky, Kurt Skupin

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-steuern.de

Inhaltsverzeichnis

1 Anzeige- und Mitwirkungspflichten im Erbfall 1

2 Erbschaftsteuer 2
2.1 Anzeige beim Finanzamt..... 2
2.2 Erbschaftsteuererklärung 8
2.3 Anzeigepflichten Dritter 11
2.4 Kontrollmitteilungen der Finanzämter 15

3 Weitere steuerliche Pflichten des Erben 16

4 Erbfall und Steuerhinterziehung durch den Erblasser 24

5 Berichtigungspflichtnach §153 AO 27

6 Nachzahlung der Steuern 32

7 Steuern als Nachlassverbindlichkeiten..... 33

8 Zusammenfassung 40

Steuerliche Pflichten nach einem Erbfall und Steuerhinterziehung des Erblassers

Der Erbfall kann mit einer Reihe von steuerlichen Anzeige- und Steuererklärungspflichten für den oder die Erben verbunden sein. Erkennt der Erbe steuerliche Verfehlungen des Erblassers, so besteht zudem die Pflicht, dem Finanzamt unverzüglich Mitteilung zu machen und eine Richtigstellung vorzunehmen.

1 Anzeige- und Mitwirkungspflichten im Erbfall

Beim Tod einer natürlichen Person geht nach den Vorschriften des Zivilrechts (§ 1922 BGB) deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über (sog. **Gesamtrechtsnachfolge**). Wer im Einzelnen Erbe wird, richtet sich entweder nach der gesetzlichen Erbfolge oder nach dem Testament bzw. Erbvertrag. Für den oder die Erben entsteht mit dem Erbfall auch eine Reihe von steuerlichen Pflichten, die im Folgenden dargestellt werden.

Übergang von Forderung aus Steuerschuldverhältnis

Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gehen auch die Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis auf die Erben über. Gemäß § 45 Abs. 2 AO haften die Erben zudem für die rückständigen Steuerschulden des Erblassers. Neben der Erfüllung etwaiger Zahlungsverpflichtungen gehen auf die Erben auch **Steuererklärungs- und Mitwirkungspflichten** über.

Darüber hinaus kann der Erbe verpflichtet sein, in eigenen steuerlichen Angelegenheiten tätig zu werden. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn er nach dem Erbfall nunmehr ererbte eigene steuerlich relevante Einkünfte erzielt (z.B. vermietete Immobilie im Nachlass). Der Vermögenserwerb von Todes wegen als solches unterliegt nicht der Einkommen-, sondern der Erbschaftsteuer. Einkommensteuerpflichtig sind erst die Erträge aus dem ererbten Vermögen.

Beispiel

Der Erblasser hinterlässt seiner Tochter als Alleinerbin ein Mietwohnhaus. Der Erbfall führt unmittelbar zu Anzeige- und Erklärungspflichten bei der Erbschaftsteuer. Aus dem ererbten Haus erzielt die Tochter fortan aus Vermietung und Verpachtung Erträge und

hat diese in ihrer Einkommensteuerklärung anzugeben und zu versteuern. Als Alleinerbin hat sie als Gesamtrechtsnachfolgerin für das Jahr des Erbfalls sowie ggf. vorangegangene Veranlagungszeiträume ebenfalls eine Einkommensteuererklärung für den Erblasser abzugeben und ggf. anfallende Einkommensteuer zu zahlen.

Wie das vorstehende Beispiel zeigt, können mit einem Erbfall mehrere Steuerarten verbunden sein. Geht man vom Zeitpunkt des Erbfalls aus, so lässt sich folgende Einteilung ableiten:

- **Erbfallsteuern** = Steuern, die unmittelbar am Erbfall oder an die Erbauseinandersetzung anknüpfen (z.B. Erbschaftsteuer, ggf. Einkommensteuer),
- **Erblassersteuern** = Steuern, die in der Person des Erblassers entstanden sind und mit dem Erbfall auf die Erben übergehen (z.B. Einkommensteuer, Gewerbesteuer),
- **fortlaufend veranlagte Steuern** = Steuern, die durch das Fortführen der Tätigkeiten des Erblassers oder die Übernahme des Vermögens des Erblassers entstehen (z.B. Einkommensteuer).

Auf die steuerlichen Pflichten aus fortlaufend veranlagten Steuern wird nachfolgend nicht näher eingegangen. Vielmehr konzentrieren sich die Ausführungen auf die steuerlichen Pflichten bei Erbfall- und Erblassersteuern.

2 Erbschaftsteuer

Als Erwerb von Todes wegen unterliegt jeder Erbfall grundsätzlich der Erbschaftsteuer. Im Erbschaftsteuerrecht ist die Mitwirkungs- und Erklärungspflicht zweistufig aufgebaut. Das ErbStG statuiert in den §§ 30, 33 und 34 (mit ergänzenden Regelungen in §§ 1 ff. ErbStDV) zur Sicherstellung einer möglichst vollständigen Erfassung aller Erwerbe eine Reihe von Anzeigepflichten. Die Finanzämter sollen aufgrund dieser Anzeigen prüfen können, ob ein erbschaft- (bzw. schenkung-)steuerbarer Vorgang vorliegt und ob sie jemanden, und wenn ja, wen sie im Einzelfall zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 31 ErbStG) aufzufordern haben.

2.1 Anzeige beim Finanzamt

Nach § 30 Abs. 1 ErbStG ist **jeder** der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb vom Erwerber **innerhalb von drei Monaten** nach erlangter Kenntnis vom Erbanfall dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

„Erwerber“ ist jeder, der nach § 20 ErbStG als Steuerschuldner in Betracht kommt. Die Anzeigepflicht gilt für inländische und ausländische Erwerber gleichermaßen. Anzeigepflichtig sind ggf. auch die in §§ 34, 35 AO aufgeführten Personen (z.B. gesetzliche Vertreter; Verfügungsberechtigte); für Betreute sind die Betreuer anzeigepflichtig (zu Einzelheiten vgl. DEMME, AO-StB 2010, 150; BRUSCHKE, ErbStB 2017, 16).

Bei mehreren Erwerbern ist grundsätzlich jeder Erwerber anzeigepflichtig. Bei gesetzlicher Erbfolge obliegt dem Erwerber mangels Vorliegens einer Verfügung von Todes wegen stets eine Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG (FG Nürnberg, Urt. v. 03.09.2015 – 4 K 317/14, UVR 2016, 76). Der einzelne Erwerber kann zwar nicht darauf vertrauen, dass die Anzeigepflicht von einem Miterwerber erfüllt wird. Gleichwohl soll die tatsächlich vollzogene Anzeige befreiend für alle Erwerber des angezeigten Erwerbsvorgangs wirken, wenn diese von der erfolgten Anzeige Kenntnis erlangt haben (GROOTENS, in: von OERTZEN/LOOSE/STALLEIKEN, ErbStG, 3. Aufl. 2024, § 30 Rdnr. 9).

Ein Pflichtteilsberechtigter, der seinen Pflichtteil geltend gemacht hat, ist von der Anzeigepflicht befreit, wenn der Erbe bei seiner Anzeige den ihn belastenden Pflichtteil erklärt hat (BFH, Urt. v. 30.10.1996 – II R 70/94, BStBl II 1997, 11).

Gegenstand der Anzeigepflicht ist der der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb i.S.d. § 1 ErbStG; ein Nichterwerb (z.B. der Nichteintritt eines Ersatzerbfalls) bedarf keiner Anzeige (BFH, Beschl. v. 09.06.1999 – II B 101/98, BStBl II, 1426).

Dreimonatsfrist

Die Kenntniserlangung ist sowohl für die Anzeige nach § 30 ErbStG als auch für den Beginn der Festsetzungsverjährung von entscheidender Bedeutung. Der Fristlauf beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Anzeigepflichtige von dem Erbfall zuverlässige Kenntnis erlangt

(BFH, Urt. v. 27.04.1988 – II R 253/85, BStBl II, 818). Die „Kenntnis“ i.S.d. § 30 Abs. 1 ErbStG ist ebenso zu verstehen wie die Kenntniserlangung i.S.d. § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO (BFH, Urt. v. 12.05.2016 – II R 56/14, BFH/NV 2016, 1385). Sie ist gegeben, wenn der Erwerber mit einer solchen Zuverlässigkeit und Gewissheit Kenntnis von seinem unangefochtenen Erbschaftserwerb erlangt hat, dass er in der Lage ist und von ihm auch erwartet werden kann, seine Anmelde- und Anzeigepflichten zu erfüllen (BFH, Urt. v. 08.03.1989 – II R 63/86, BFH/NV 1990, 444; BFH, Urt. v. 27.04.2022 – II R 17/20, BFH/NV 2022, 901).

Dabei wird bei einer Verfügung von Todes wegen im Regelfall eine sichere Kenntnis erst dann angenommen werden können, wenn das Testament eröffnet worden ist (BFH, Urt. v. 27.11.1981 – II R 18/80, BStBl II 1982, 276). Denn erst dann steht fest, dass der Erblasser keine anderen Verfügungen getroffen hat. Bei einer gesetzlichen Erbfolge kann eine Kenntnis nur dann vorliegen, wenn der Erbe sicher weiß, dass ein Verwandter einer vorhergehenden Ordnung nicht vorhanden ist und zu welchem Anteil er am Erbe beteiligt ist. Bei völlig unklaren Verhältnissen kann im Einzelfall Kenntnis erst mit der Erteilung des Erbscheins vorliegen (BFH, Urt. v. 08.03.1989 – II R 63/86, BFH/NV 1990, 444).

Adressat der Anzeige ist das für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt (dazu § 35 ErbStG). Die Anzeige muss tatsächlich an die für die Erbschaft-/Schenkungsteuer organisatorisch zuständige Stelle übersandt werden; die Übersendung an eine andere Dienststelle des Finanzamts genügt den Anforderungen des § 30 Abs. 1 ErbStG nicht und führt insbesondere noch nicht den Anlauf der Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 5 Nr. 2 AO herbei (BFH, Urt. v. 05.02.2003 – II R 22/01, BStBl II, 502; BFH, Beschl. v. 26.08.2004 – II B 149/03, BFH/NV 2004, 1526).

Eine Abgabe der Anzeige bei einem unzuständigen Finanzamt (z.B. dem Einkommensteuerfinanzamt) ist zwar unschädlich, wenn aus der Anzeige eindeutig die Anzeige eines erbschaft- und schenkungsteuerlichen Erwerbs ersichtlich ist. Denn in einem solchen Fall kann davon ausgegangen werden, dass die unzuständigen Finanzämter die Anzeige an das zuständige Finanzamt weiterleiten. Nachteilig ist in

diesem Fall aber, dass die Festsetzungsfrist erst beginnt, wenn die Anzeige das zuständige Finanzamt erreicht (GROOTENS, in: von OERTZEN/LOOSE/STALLEIKEN, ErbStG, 3. Aufl. 2024, § 30 Rdnr. 13).

Anforderungen an die Anzeige

Diese Anzeige „soll" gem. § 30 Abs. 4 ErbStG folgende Angaben enthalten:

- Vorname und Familienname, Identifikationsnummer (§ 139b AO), Beruf, Wohnung des Erblassers und des Erwerbers,
- Todestag und Sterbeort des Erblassers,
- Gegenstand und Wert des Erwerbs,
- Rechtsgrund des Erwerbs wie z.B. gesetzliche Erbfolge oder Vermächtnis, Ausstattung,
- persönliches Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser wie z.B. Verwandtschaftsgrad, Schwägerschaft, Dienstverhältnis,
- frühere Zuwendungen des Erblassers an den Erwerber nach Art, Wert und Zeitpunkt der einzelnen Zuwendung.

Ausreichend ist jedoch auch eine formlose Anzeige des Erbfalls, da dem Finanzamt die vorstehend aufgeführten Angaben auch in einer Steuererklärung gemacht werden können.

An die nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 ErbStG geforderten Angaben zum **Wert** des Erwerbs dürfen keine übersteigerten Anforderungen gestellt werden (FG Baden-Württemberg, Urt. v. 20.09.1999 – 9 K 216/99, EFG 2000, 1021). Nach Auffassung von GROOTENS (in: von OERTZEN/LOOSE/STALLEIKEN, ErbStG, 3. Aufl.2024, § 30 Rdnr. 24 m.w.N.) kann der Anzeigepflichtige bei der Frage des Werts der erworbenen Vermögensgegenstände auch lediglich seinen fehlenden Kenntnisstand dokumentieren bzw. eine Schätzung abgeben. Nach Ansicht von Jülicher (in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 30 Rdnr. 37 (09/2024)) muss der Wert der erworbenen Gegenstände hingegen benannt werden, wobei die Anforderungen an die Genauigkeit nicht zu hoch gesetzt werden dürften, da das Finanzamt aufgrund der Anzeige selbst die Wertermittlung durchführen kann. Insoweit bedarf es seitens des Anzeigepflichtigen im

Zusammenhang mit seiner Anzeige jedenfalls keiner eingehenden Ermittlungen.

Für das Bestehen der Anzeigepflicht ist es grundsätzlich unerheblich, ob der jeweilige Erwerb steuerpflichtig (§ 10 ErbStG) ist oder unterhalb eines Freibetrags bleibt. Hat der Erwerber Zweifel an der Steuerpflicht, so schließt dies die Anzeigepflicht nicht aus. Allein dem Finanzamt steht die abschließende Entscheidung über die etwaige Steuerpflicht des Erwerbers zu (so schon RFH, Urt. v. 20.12.1933 – IV A 310/33, RStBl 1934, 32).

Verstoß gegen die Anzeigepflicht

Ein Verstoß gegen die Anzeigepflicht allein löst noch keine nachteiligen Folgen aus, hat aber Auswirkungen auf den Anlauf der Festsetzungsfrist. Wird durch eine unterbliebene Anzeige die Erbschaftsteuer nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt, kann außerdem eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung gegeben sein.

Ausnahme des § 30 Abs. 3 ErbStG

Keine Anzeigepflicht besteht, wenn der Erwerb auf einer von einem deutschen Gericht, einem deutschen Notar oder einem deutschen Konsul eröffneten Verfügung von Todes wegen beruht und sich aus der Verfügung das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser unzweifelhaft ergibt (§ 30 Abs. 3 Satz 1 erster Halbsatz ErbStG). Das ErbStRG (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, BGBl I, 3018) hat durch Änderung des § 30 Abs. 3 ErbStG ab 2009 den Umfang der Anzeigepflichten dadurch verschärft, dass die Erwerber nunmehr in jedem Fall den nicht der Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG unterliegenden Erwerb von Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Auslandsvermögen selbst anzeigen müssen (§ 30 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz ErbStG).

Der Wegfall der Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 3 Satz 1 erster Halbsatz ErbStG gilt im Ergebnis nur noch für den Erwerb von Kapitalvermögen. Der Finanzverwaltung stehen insoweit jedoch aufgrund der Anzeigepflicht der Kreditinstitute (§ 33 ErbStG) hinreichende Informationsmöglichkeiten zur Verfügung; darüber hinaus sind den Finanzämtern die jeweiligen Erwerbe auch gem. § 34 ErbStG von den dort genannten amtlichen Stellen anzuzeigen. Einer Anzeige

bedarf es nach § 30 Abs. 3 Satz 2 ErbStG nicht, wenn eine Schenkung unter Lebenden oder eine Zweckzuwendung gerichtlich oder notariell beurkundet ist.

§ 30 Abs. 3 Satz 1 erster Halbsatz und Satz 2 ErbStG setzen eine amtlich eröffnete Verfügung von Todes wegen bzw. eine gerichtliche oder notarielle Beurkundung einer Schenkung unter Lebenden oder Zweckzuwendung durch eine deutsche Stelle voraus. Bei einem entsprechenden Tätigwerden ausländischer Gerichte oder ausländischer Notare ist § 30 Abs. 3 Satz 1 erster Halbsatz ErbStG nicht anwendbar; hier verbleibt es bei den Regelungen des § 30 Abs. 1 und 2 ErbStG (R E 30 Abs. 2 ErbStR 2019; Hartmann, ErbStB 2011, 341).

Ausnahme bei Anzeige durch Dritte

Die Anzeigepflicht entfällt – abgesehen von den Fällen des § 30 Abs. 3 ErbStG –, wenn das Finanzamt aus anderen Quellen über einen der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb unterrichtet ist (BFH, Urt. v. 30.10.1996 – II R 70/94, BStBl II 1997, 11; BFH, Urt. v. 05.02.2003 – II R 22/01, BFH/NV 2003, 954; BFH, Urt. v. 10.11.2004 – II R 1/03, BFH/NV 2005, 405). Die Angaben des Dritten kommen dem anzeigepflichtigen Erwerber allerdings nur dann zugute, wenn dem zuständigen Finanzamt der Erwerb anderweitig im erforderlichen Umfang – d.h. durch Mitteilung von Namen und Anschrift des Erblassers und (anzeigepflichtigen) Erwerbers sowie des Rechtsgrunds des Erwerbs – bekannt wird (BFH, Urt. v. 05.02.2003 – II R 22/01, BStBl II, 502). Das für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt muss durch den Dritten so umfassend informiert sein, dass ihm ohne weitere Ermittlungen die Prüfung ermöglicht wird, ob ein steuerpflichtiger Vorgang vorliegt.

Hinweis

Die Anzeigepflicht der Erben gem. § 30 Abs. 1 ErbStG entfällt jedoch nicht dadurch, dass Standesämter, Banken, Versicherungen sowie Nachlassgerichte ebenfalls gegenüber der Finanzverwaltung ihre Anzeigepflichten erfüllen (FG Nürnberg, Urt. v. 03.09.2015 – 4 K 317/14, DRsp Nr. 2015/19673).

Ausnahme Übermaßverbot

Die Anzeigepflicht soll nach wohl einhelliger Meinung der Literatur (vgl. GROOTENS, in: von OERTZEN/LOOSE/STALLEIKEN, ErbStG, 3. Aufl. 2024, § 30 Rdnr. 10 m.w.N.; vgl. auch BVerfG, Beschl. v. 17.04.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108) entfallen, wenn das

Nichtvorliegen einer Steuerpflicht einwandfrei und klar feststeht, z.B. bei den üblichen und nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG steuerfreien Gelegenheitsgeschenken. Zur Begründung kann allerdings nicht auf die BFH-Rechtsprechung (BFH, Urt. v. 11.06.1958 – II 56/57 U, BStBl III, 339) verwiesen werden, die eine entsprechende Aussage nur bezüglich der – von der Anzeigepflicht klar zu trennenden – Steuererklärungspflicht getroffen hat (Bernhardt/Protzen, ZEV 2001, 426).

Gegen eine Anzeigepflicht bei einer eindeutig und klar zu verneinenden Steuerpflicht spricht jedoch das Übermaßverbot, das eine Mitwirkungspflicht bei einem offensichtlich sinnlosen Besteuerungsverfahren nicht rechtfertigen kann. Dabei muss aber eine Besteuerung aus objektiver Sicht eindeutig und klar ausgeschlossen sein.

Entfällt die Anzeigepflicht des Erwerbers, kann er die Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 31 Abs. 1 ErbStG) abwarten. Erfolgt keine Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung, beginnt die Festsetzungsfrist nach der Grundregel mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 erste Alternative AO).

Erbengemeinschaft

In einer Erbengemeinschaft muss grundsätzlich jeder Erbe – allerdings auch mit Wirkung für die anderen Erben – seine steuerlichen Anzeige- und Erklärungspflichten erfüllen. Andererseits kann das Finanzamt einen (oder alle) Erben auffordern, für die Erbengemeinschaft eine Steuererklärung abzugeben (§ 31 Abs. 1 und 4 ErbStG).

2.2 Erbschaftsteuererklärung

Aufforderung

§ 31 Abs. 1 ErbStG besteht die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung (nur) bei entsprechender Aufforderung durch das Finanzamt (BFH, Urt. v. 05.05.1999 – II R 96/97, BFH/NV 1999, 1341; BFH, Urt. v. 11.06.2013 – II R 10/11, BStBl II, 924 m.w.N.); das ErbStG enthält keine Verpflichtung des Erwerbers zur unaufgeforderten Abgabe einer Steuererklärung.

Danach ist es dem Finanzamt überlassen zu entscheiden, ob und ggf. von wem es die Abgabe einer Steuererklärung verlangen will. Die

Regelung zielt erkennbar darauf ab, dass nur in den Fällen, in denen auch eine Steuerfestsetzung erwartet werden kann, zur Abgabe der Steuererklärung aufgefordert werden soll. Damit soll zugleich in steuerlich nicht relevanten Fällen jeder weitere Verwaltungsaufwand und jede unnötige Belastung der Steuerpflichtigen vermieden werden (BFH, Urt. v. 11.06.2013 – II R 10/11, BStBl II, 924 Rdnr. 21).

Die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung ist nicht an feste Termine gebunden, sondern wird vom Finanzamt festgelegt. Diese Frist muss nach § 31 Abs. 1 Satz 2 und 4 ErbStG mindestens einen Monat betragen, ist aber im Übrigen in das Ermessen der Behörde gestellt. Daneben besteht die Möglichkeit der Verlängerung der Abgabefrist (§ 109 Abs. 1 Satz 1 AO).

Die Steuererklärung muss gem. § 31 Abs. 2 ErbStG ein Verzeichnis der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstands und des Werts des Erwerbs erforderlichen Angaben enthalten. Die Erklärung ist auf amtlichem Vordruck einzureichen (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO), der die geforderten Angaben abfragt. Zu den zum Erwerb gehörenden Gegenständen, die in der Erklärung aufgeführt werden müssen, gehören nicht nur körperliche Wirtschaftsgüter, sondern auch Forderungen und Rechte, wie etwa Nießbrauchsrechte oder Sachleistungsansprüche. Ebenso sind Verbindlichkeiten und sonstige Schuldposten als Gegenstände i.S.d. § 31 Abs. 2 ErbStG einzuordnen und in die Erklärung aufzunehmen. Dabei sind die einzelnen Gegenstände grundsätzlich einzeln aufzulisten und hinreichend deutlich zu bezeichnen.

Das Erbschaftsteuerfinanzamt kann den Erbschaftsteuerbescheid zunächst insoweit unter Zugrundelegung von geschätzten Werten erlassen, als diese für Grundbesitz und Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften einer gesonderten Feststellung gem. § 151 BewG unterliegen und später im Rahmen eines Grundlagenbescheids ermittelt werden, der eine Korrektur der bisherigen Schätzungswerte nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich macht. Hier wird der Steuerpflichtige regelmäßig zusätzlich zur Abgabe einer Feststellungserklärung für den jeweiligen Erwerbsgegenstand vom Lage- bzw. Betriebsstättenfinanzamt aufgefordert.

Rechtsmittel

Das Verlangen des Finanzamts nach Abgabe der Steuererklärung ist eine Aufforderung i.S.d. § 149 AO, die ihrerseits ein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 Satz 1 AO ist. Die Aufforderung kann z.B. durch Übersendung des amtlichen Erklärungsvordrucks ergehen. Gegen die Aufforderung ist der Einspruch gegeben; vorläufiger Rechtsschutz kann durch Aussetzung der Vollziehung gewährt werden.

Ermessens-entscheidung

Das Verlangen nach Abgabe einer Steuererklärung steht gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 ErbStG („kann“) im (Auswahl-)Ermessen des Finanzamts. Jedoch kann das Verlangen nur unter besonderen Umständen ermessensfehlerhaft sein, etwa dann, wenn eine Steuerschuld mit Sicherheit nicht bestehen kann (BFH, Urt. v. 11.06.1958 – II 56/57 U, BStBl III, 339; BFH, Urt. v. 18.12.1974 – I R 161/73, BStBl II 1975, 464). Eine Ermessensverletzung liegt (nur dann) vor, wenn das Finanzamt eine Steuererklärung verlangt, obwohl klar und einwandfrei feststeht, dass eine Steuerpflicht nicht gegeben ist. Besteht die Möglichkeit, dass der Erwerb durch den Aufgeforderten steuerpflichtig ist, ist die Aufforderung selbst dann nicht ermessensfehlerhaft, wenn die Auffassungen der Beteiligten über das Bestehen einer Steuerpflicht auseinandergehen. Die Klärung dieser Zweifel kann nur im Veranlagungs- und ggf. im nachfolgenden Rechtsbehelfsverfahren herbeigeführt werden (st. Rspr., z.B. BFH, Urt. v. 18.12.1974 – I R 161/73, BStBl II 1975, 464; BFH, Urt. v. 02.07.1997 – I R 45/96, BFH/NV 1998, 14).

Besteht also die Möglichkeit eines steuerpflichtigen Erwerbs, so wird das Verlangen des Finanzamts nach Abgabe der Steuererklärung im Regelfall ermessensgerecht sein (BFH, Urt. v. 10.10.1951 – IV 216/51 S, BStBl III, 209). Es ist zu berücksichtigen, dass erst aufgrund der Angaben in der Steuererklärung abschließend über das Vorliegen eines steuerpflichtigen Erwerbs entschieden werden kann. Daher kann vom Finanzamt grundsätzlich nicht verlangt werden, bereits vor Eingang der Steuererklärung weitere Erwägungen zu einer etwaigen Steuerpflicht anzustellen.

Ist ein Testamentsvollstrecker, Nachlassverwalter oder Nachlasspfleger vorhanden, so ist nach § 31 Abs. 5 ErbStG die Erbschaftsteuererklärung für die Erben von diesem abzugeben. Dabei kann das

Finanzamt verlangen, dass die Steuererklärung auch von einem oder mehreren Erben mitunterschrieben wird.

Wird nach Anforderung durch das Finanzamt die Steuererklärung verspätet abgegeben, kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden, sofern nicht eine Fristverlängerung gewährt worden ist (§ 152 AO).

2.3 Anzeigepflichten Dritter

Im Bereich der Erbschaftsteuer besteht ein besonderes Kontrollsystem der Finanzverwaltung. Abgesehen davon, dass gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG die Standesämter der Städte und Gemeinden jeden Sterbefall dem Finanzamt anzuzeigen haben, besteht neben den Gerichten und Notaren (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 und 3 ErbStG) auch eine Anzeigepflicht der geschäftsmäßigen Vermögensverwahrer, -verwalter (§ 33 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) und Versicherungsunternehmen (§ 33 Abs. 3 ErbStG).

Die Anzeige nach § 33 ErbStG ist an das Erbschaftsteuerfinanzamt zu richten, das nach dem Wohnsitz des Erblassers für diesen zuständig ist (§ 1 Abs. 1 Satz 4 ErbStDV, § 35 ErbStG, § 19 Abs. 1, § 20 AO). Durch die Erbfallmeldung wird das Bankgeheimnis im Interesse einer lückenlosen Erfassung aller erbschaftsteuerpflichtigen Vorgänge postmortal durchbrochen. Die Mitteilungspflicht und die damit verbundenen Auswertungen durch die Finanzbehörden wurden vom BFH (Beschl. v. 02.04.1992 – VIII B 129/91, BStBl II, 616) als rechtmäßig bestätigt. Die Finanzverwaltung nutzt die Erkenntnisse aus der Anzeigepflicht gegenüber den Erbschaftsteuerfinanzämtern auch, um Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter des Erblassers und der Erben zuzuleiten.

„Geschäftsmäßig“ handelt der, dessen Tätigkeit typischerweise die Vermögensverwahrung oder -verwaltung ist und der daraus Geldeinkünfte bezieht. Daher sind Privatpersonen, die als Angehörige oder aus Hilfsbereitschaft fremdes Vermögen verwahren oder verwalten, nicht nach § 33 Abs. 1 Satz 1 ErbStG anzeigepflichtig (Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 33 Rdnr. 2). Zu den geschäftsmäßigen Vermögensverwahrern und -verwaltern gehören

insbesondere Kreditinstitute, Banken und Bausparkassen, aber auch Steuerberater, Rechtsanwälte und Notare, soweit diese in ihrer Eigenschaft als Verwalter fremden Vermögens auf eigenen Namen Ander- oder Treuhandkonten für den Erblasser angelegt haben. Darüber hinaus können auch vermögensverwaltende Gesellschaften oder sonstige Unternehmen, die geschäftsmäßig Vermögen verwalten, anzeigepflichtig sein (GROOTENS, in: von OERTZEN/LOOSE/STALLEIKEN, ErbStG, 3. Aufl. 2024, § 33 Rdnr. 6).

Hinweis

Ein inländisches Kreditinstitut ist verpflichtet, in die Anzeigen 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 zu beachten ist (BFH, Urt. v. 16.11.2016 – II R 29/13, BStBl II 2017, 413). Die Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 1 ErbStG ist, soweit sie sich auf Vermögensgegenstände bei einer unselbständigen Zweigniederlassung in einem EU-Mitgliedstaat erstreckt, mit Unionsrecht vereinbar. Die Niederlassungsfreiheit eines inländischen Kreditinstituts wird nicht durch die Anzeigepflicht von Vermögensgegenständen verstorbener Steuerpflichtiger verletzt, die in einer rechtlich unselbständigen Zweigstelle im Ausland verwahrt oder verwaltet werden (EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – C-522/14, IStR 2016, 503). Erben von Vermögen, das bei einer unselbständigen Zweigstelle im EU-Ausland einer deutschen Bank oder Sparkasse verwaltet wurde, sollten sich daher auf eine Entdeckung dieses Vermögens durch die deutsche Finanzverwaltung einstellen (vgl. BFH, Urt. v. 31.05.2006 – II R 66/04, BStBl II 2007, 49; BFH, Beschl. v. 01.10.2014 – II R 29/13, BStBl II 2015, 232; EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – C-522/14, IStR 2016, 503).

Geschäftsmäßige Verwalter fremden Vermögens sind insbesondere Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Diese haben daher auch Ander- oder Treuhandkonten anzuzeigen, die sie im Namen der Verstorbenen angelegt haben und verwalten.

Hinweis

Bieten Bestattungsinstitute geschäftsmäßig sogenannte Bestattungsvorsorgeverträge an, sind auch diese Institute anzeigepflichtig. Bei diesen Verträgen zahlt der Erblasser ein Guthaben in

Höhe der voraussichtlichen Bestattungskosten ein, das vom Bestattungsinstitut treuhänderisch verwaltet wird. Das auf dem Konto befindliche Guthaben gehört beim Tod des Treugebers zu dessen Vermögen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO). Das Treuhandverhältnis und der Name des Treugebers sind der verwahrenden Bank bekannt, daher ist diese gem. § 33 Abs. 1 ErbStG anzeigepflichtig. Daneben ist bei Treuhandverhältnissen auch der Treuhänder anzeigepflichtig, wenn er sich geschäftsmäßig mit der Verwaltung fremden Vermögens befasst. Ist dies bei dem Bestattungsinstitut der Fall, so ist es eigenständig neben der verwahrenden Bank anzeigepflichtig (vgl. auch H E 33 „Anzeigepflicht bei Bestattungsvorsorge-Treuhandkonten“ ErbStH 2019).

Geldinstitute

Die Anzeigepflicht der Geldinstitute bezieht sich auf alle Guthaben und andere Forderungen, Wertpapierdepots, Genussscheine usw. im Todeszeitpunkt des Erblassers, sofern der Gesamtwert 5.000 € übersteigt (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 ErbStDV). Die im Einzelnen anzuzeigenden Konten und Depots umfassen auch solche, bei denen der Inhaber durch einen Vertrag zugunsten Dritter mit seinem Geldinstitut vereinbart hat, dass das Guthaben bzw. der Vermögensgegenstand mit seinem Tod auf einen Dritten übergeht (BMF-Schreiben v. 18.08.1999 – IV C 7 – S 3844, DStR 1999, 1814).

Ebenso sind sogenannte Oder-Konten (Gemeinschaftskonten) sowie solche Konten, für die der Erblasser einem Dritten eine Vollmacht über den Tod hinaus erteilt hat, anzuzeigen (§ 1 Abs. 2 ErbStDV). Anzeigepflichtig sind Geldinstitute auch bezüglich solcher Gegenstände, die ihnen als Sicherheit für einen Kredit gewährt worden sind. Darüber hinaus ist die Existenz – nicht jedoch der Inhalt – eines Bankschließfachs dem Finanzamt mitzuteilen (§ 1 Abs. 3 ErbStDV).

Stichtag

Gemeldet werden die Kontenstände vom Vor-Todestag als „Buchungsschnitt“ am jeweiligen Todestag (BMF-Schreiben v. 02.03.1989 – IV C 3 – S 3844 – 1206/88, DB 1989, 605). Dieses Verfahren gilt gleichermaßen für Konten und Wertpapierdepots eines Erblassers (BMF-Schreiben v. 12.06.1989 – IV C 3 – S 3844 – 172/88, DStZ/E 1989, 203). Da Angaben zu den Guthaben auf den jeweiligen Todeszeitpunkt von den Geldinstituten aus technischen Gründen allgemein nicht gemacht werden können, entsprechen dem

Sinn und Zweck des § 33 ErbStG am ehesten solche Anzeigen, in denen das Guthaben vom Beginn des Todestags des Erblassers angegeben wird. Denn es besteht eine im Einzelfall widerlegbare Vermutung dafür, dass dieses Guthaben auch im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bestanden hat.

Versicherungsunternehmen

Versicherungsunternehmen (auch betriebliche Pensions- und Sterbekassen) haben dem Finanzamt gem. § 33 Abs. 3 ErbStG die Versicherungssummen oder Leibrenten anzuzeigen, bevor sie diese einem anderen als dem Versicherungsnehmer auszahlen oder zur Verfügung stellen. Für Kapitalversicherungen besteht eine Anzeigepflicht nur dann, wenn der auszuzahlende Betrag 5.000 € übersteigt (§ 3 Abs. 3 Satz 2 ErbStDV). Diese Bagatellausnahme gilt auch für Rentenversicherungen, wenn der Kapitalwert der voraussichtlichen Rentenleistungen oder die Kapitalleistung 5.000 € nicht übersteigt (vgl. H E 33 ErbStH 2019).

Berufsständische Versicherungen wie z.B. die Versorgungswerke der freien Berufe sind nur dann anzeigepflichtig, wenn die Zahlung der Bezüge auf einer freiwilligen Mitgliedschaft beruht, nicht dagegen bei Leistungen, die auf einer Zwangsmitgliedschaft beruhen (vgl. H E 33 ErbStH 2019).

Die bestehenden steuerlichen Anzeigepflichten zeigt zusammenfassend das folgende Schaubild:

Steuerliche Anzeigepflichten

Verpflichteter	**Inhalt der Anzeige**
Erbe	Anzeige auch formlos möglich (§ 30 ErbStG)
Standesämter	Sterbefall (§ 34 ErbStG, § 4 ErbStDV)
Gerichte und Notare	u.a. Erteilung von Erbscheinen, Anordnung von Nachlasspflegschaften und Nachlassverwaltungen, Verfügungen

	von Todes wegen (§ 34 ErbStG, § 7 ErbStDV)
Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter	in Verwahrung befindliches Vermögen, Anzeige entfällt, wenn Gesamtwert bis 5.000 € (§ 33 ErbStG, § 1 ErbStDV)
Versicherungs-unternehmen	Anzeige entfällt bei Kapital- oder Rentenversicherungen, wenn auszuzahlender Betrag 5.000 € nicht übersteigt (§ 33 ErbStG, § 3 ErbStDV)

2.4 Kontrollmitteilungen der Finanzämter

Insbesondere seit die Besteuerung des Kapitalvermögens in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gerückt ist, hat die Anzeigepflicht der Kreditinstitute an Bedeutung gewonnen. Die Finanzverwaltung kann nämlich die Erkenntnisse der Erbschaftsteuerfinanzämter nutzen, um Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter des Erblassers und der Erwerber zuzuleiten.

Nach den gleichlautenden Ländererlassen der Finanzverwaltung vom 07.12.2017 – S 3715 (BStBl I 2018, 53) wurde die „Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStVA) und Mitwirkungspflichten anderer Finanzämter“ geändert.

Hiernach (Nr. 1.4 ErbStVA) hat das für die **Erbschaftsteuer** zuständige Finanzamt

– zum einen dem Wohnsitzfinanzamt des **Erblassers** den ermittelten Nachlass mitzuteilen, wenn dessen Reinwert mehr als 250.000 € beträgt,

– zum anderen Kontrollmitteilungen an das Wohnsitzfinanzamt des **Erwerbers** zu fertigen, wenn der erbschaftsteuerliche Bruttowert des Erwerbs mehr als 250.000 € beträgt.

Diese Kontrollmitteilungen sind unabhängig davon zu erteilen, ob es zu einer Erbschaftsteuerfestsetzung gekommen ist.

Die hierdurch gewonnenen Informationen über vorhandenes Vermögen beim Erblasser kann das Finanzamt als neue Tatsache i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist nutzen, um bisher nicht versteuerte Einkünfte nachzuversteuern. Die Einkommensteuer auf diese nachzuversteuernden Einkünfte muss von den Erben gezahlt werden.

Bei einer nachgewiesenen Steuerhinterziehung des Erblassers verlängert sich die Festsetzungsfrist von vier auf zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Hat der Erblasser eine Steuerhinterziehung begangen, so kann das Finanzamt nachträglich eine Besteuerung vornehmen und auch Hinterziehungszinsen festsetzen. Die Steuer- und Zinsfestsetzung richtet sich gegen die jeweiligen Erben, womit in bestimmten Fällen der Nachlass ganz erheblich geschmälert werden kann. Steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben die Erben jedoch grundsätzlich nicht zu befürchten.

Außerdem bestehen u.a. umfangreiche Mitteilungspflichten der Wohnsitzfinanzämter (einschließlich der Prüfungsdienste und der Steuerfahndung) gegenüber den für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen Finanzämtern (Nr. 1.3.1 ErbStVA).

3 Weitere steuerliche Pflichten des Erben

Während sich bei der Erbschaftsteuer unmittelbare Anzeige- und Erklärungspflichten aus dem Gesetz ergeben, wird in der Praxis häufig übersehen, dass auch bei der Einkommensteuer steuerliche Pflichten auf die Erben zukommen können. Nach § 1922 Abs. 1 BGB geht mit dem Tod einer Person (Erbfall) deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf deren Erben über. Über diese zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge hinaus tritt nach der Rechtsprechung des BFH der Erbe sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht im Hinblick auf Umstände, die die höchstpersönlichen Verhältnisse des Erblassers betreffen und unlösbar mit dessen Person verbunden sind. Welche steuerrechtlichen Positionen in diesem Sinne vererblich sind, ist unter Heranziehung der materiellrechtlichen Normen und Prinzipien des

jeweils maßgeblichen Einzelsteuergesetzes zu beurteilen (BFH, Beschl. des Großen Senats v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608 m.w.N.; BFH, Beschl. v. 25.08.2010 – I R 13/09, BStBl II 2011, 113).

Einkommensteuererklärung für den Erblasser

Die persönliche Einkommensteuerpflicht endet zwar mit dem Tod der natürlichen Person, die steuerpflichtigen Einkünfte des Erblassers sind jedoch bis zu diesem Zeitpunkt – ggf. im Wege der Schätzung – zu ermitteln. Dem Erblasser werden durch Veranlagung die bis zu seinem Tod erwirtschafteten Einkünfte zugerechnet. Das bedeutet, dass die Überschüsse und Einkünfte für den Erblasser zeitanteilig für den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr § 25 Abs. 1 EStG) zu ermitteln sind. Dies geschieht durch vereinfachte Zwischenabschlüsse oder zeitanteilige Aufteilungen von Jahresergebnissen, wenn durch eine solche vereinfachte Art der Einkünftezuordnung nicht offensichtlich unzutreffende Ergebnisse erreicht werden (BFH, Urt. v. 28.03.1973 – I R 100/71, BStBl II, 544; BFH, Urt. v. 18.08.2010 – X R 8/07, BStBl II, 1043 Rdnr. 31). Die bis zum Todestag entstandenen Einkünfte des Erblassers müssen von den Erben ermittelt und deklariert werden.

Die Erben sind im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge gem. § 45 AO verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung für den Erblasser abzugeben, da diese in die verfahrensrechtliche Stellung des Vorgängers eintreten. Grundsätzlich setzt der Gesamtrechtsnachfolger auch im Verfahren die Position des Vorgängers fort. Sind Steuererklärungen noch nicht durch den Vorgänger abgegeben worden, so hat der Gesamtrechtsnachfolger dies zu tun. Die auf den Rechtsnachfolger übergegangenen Ansprüche des Fiskus werden in gleicher Weise geltend gemacht, wie dies gegen den Vorgänger zu geschehen hätte, also z.B. entstandene Steueransprüche durch Steuerbescheide.

Etwaige festzusetzende Steuern sind von den Erben als Gesamtrechtsnachfolger zu entrichten, dies gilt auch für Mehrsteuern nach einer festgestellten Steuerhinterziehung des Erblassers.

Steuererklärungen sind eigenhändig zu unterschreiben. Im Fall der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) ist die Steuererklärung von beiden Ehegatten gemeinsam zu unterschreiben. Im Fall des Todes

eines Steuerpflichtigen ist die Einkommensteuererklärung von allen Erben eigenhändig zu unterschreiben. Alternativ ist der Person, die die Einkommensteuererklärung erstellt, eine Vollmacht aller Miterben auszustellen. Dies ergibt sich aus der Gesamtrechtsnachfolge nach § 45 AO.

Eheleute

Beim Tod eines Ehegatten und bei einkommensteuerlicher Zusammenveranlagung hat der überlebende Ehepartner (ggf. zusammen mit den weiteren Erben) für das „ganze" Todesjahr eine Einkommensteuererklärung abzugeben. In dieser Steuererklärung sind die Einkünfte, die der Verstorbene bis zum Todestag erzielt hat, zusammen mit den Einkünften des überlebenden Ehegatten anzugeben.

Verwitwetensplitting

Nach § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG wird für das Todesjahr sowie das folgende Jahr – bei Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG – das sogenannte Verwitwetensplitting bei der Bemessung der Steuer gewährt. Damit sollen Härten abgemildert werden, die sich durch den Übergang vom Splittingverfahren zur Besteuerung nach der Grundtabelle ergeben können.

Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 EStG

Das Veranlagungswahlrecht steht nach dem Tod eines Ehegatten dessen Erben zu (BFH, Urt. v. 15.10.1964 – VI 175/63 U, BStBl III 1965, 86). Ist der Erbe mit der Zusammenveranlagung nicht einverstanden, so muss sie unterbleiben. Zwar gilt die Unterstellung nach § 26 Abs. 3 EStG, dass die Ehegatten, wenn sie insoweit keine Erklärung abgeben, die Zusammenveranlagung wünschen, grundsätzlich auch nach dem Tod eines Ehegatten, wenn die Wahl von dem Überlebenden auszuüben ist. Diese Vorschrift kann auf den Erben jedoch nur angewandt werden, wenn eindeutig feststeht, dass er Kenntnis von seiner Rechtsnachfolge und von den steuerlich wirksamen, den verstorbenen Ehegatten betreffenden Vorgängen hatte. Nur in diesem Fall kann von dem in § 26 Abs. 3 EStG vorausgesetzten Einvernehmen zwischen den Wahlberechtigten ausgegangen werden (BFH, Urt. v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl II 1980, 188; BFH, Beschl. v. 21.06.2007 – III R 59/06, BStBl II, 770).

Von einer missbräuchlichen Wahl der getrennten Veranlagung durch den Erben ist insbesondere auszugehen, wenn der Verstorbene keine eigenen positiven oder negativen Einkünfte hatte oder diese so

gering waren, dass sie weder einem Steuerabzug unterlegen haben, noch zu einer Einkommensteuerveranlagung führen könnten. Die Interessen des einkunftslosen Ehegatten bzw. dessen Erben werden durch das Aufteilungsverfahren nach §§ 268 ff. AO berücksichtigt (BFH, Urt. v. 10.01.1992 – III R 103/87, BStBl II, 297).

Steht der Erbe noch nicht fest, kann eine Zusammenveranlagung nur dann durchgeführt werden, wenn sie den erkennbaren Interessen des noch zu bestimmenden Erben entsprechen würde und die Wahl der getrennten Veranlagung durch ihn missbräuchlich wäre. Bis der Erbe endgültig ermittelt ist, kann daher u.U. nur getrennt veranlagt werden.

Nachträgliche Betriebseinnahme

Fließen dem Erben nach dem Todestag des bisherigen Steuerpflichtigen noch nachträgliche Einnahmen (z.B. noch eingehende Honorare bei einem verstorbenen Freiberufler) zu, so sind diese unmittelbar beim Erben steuerlich zu erfassen und von diesem als eigene Einkünfte zu versteuern (BFH, Urt. v. 29.07.1960 – VI 265/58 U, BStBl III, 404).

Bei dem Erben sind aufgrund des geerbten Betriebsvermögens erzielte Einkünfte auch dann als freiberuflich zu qualifizieren, wenn der Erbe selbst nicht die Voraussetzungen der Freiberuflichkeit erfüllt, soweit es sich um Einkünfte i.S.d. § 24 Nr. 2 EStG handelt. Die Norm ordnet Einkünfte, die aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis zufließen, der in der Vergangenheit verwirklichten Einkunftsart zu.

Soweit § 24 Nr. 2 EStG die Erfassung von Einkünften regelt, die dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen, hat sie rechtsbegründenden Charakter. Die Vorschrift verklammert den in der Person des Rechtsnachfolgers eingetretenen Zufluss der Einkünfte mit den bereits in der Person des Rechtsvorgängers verwirklichten Merkmalen der Einkunftserzielung und begründet auf diese Weise die Steuerpflicht des Rechtsnachfolgers.

Nach einhelliger Ansicht ist bei Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit i.S.d. § 24 Nr. 2 EStG hinsichtlich der Bestimmung der Einkunftsart auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen (z.B. BFH, Urt. v. 31.08.1994 – X R 115/92, BFH/NV 1995, 498, unter 2.;

BFH, Urt. v. 24.01.1996 – X R 14/94, BStBl II, 287). Durch die „Verklammerung“ von Besteuerungsmerkmalen unterscheidet sich § 24 Nr. 2 EStG von der bloßen Zurechnung von Positionen aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.d. § 45 AO, die zunächst die Entstehung einer Steuerschuld beim Rechtsvorgänger voraussetzt und diese sodann auf den Rechtsnachfolger überleitet (BFH, Urt. v. 23.10.2019 – I R 23/17, BStBl II 2021, 138).

Die Rechtsprechung hat Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit dann angenommen, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit stehen, insbesondere ein Entgelt für die im Rahmen der ehemaligen Tätigkeit erbrachten Leistungen darstellen (BFH, Urt. v. 10.10.1963 – VI 322, 321/61 U, BStBl II, 592; BFH, Urt. v. 25.03.1976 – IV R 174/73, BStBl II, 487).

Ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit eines Freiberuflers ist darüber hinaus auch angenommen worden für den Fall, dass die berufsfremde Erbin eines verstorbenen Künstlers Werke dieses Künstlers veräußert; die Erbin habe damit den wirtschaftlichen Erfolg der künstlerischen Tätigkeit in gleicher Weise realisiert, wie das bei dem Künstler selbst der Fall gewesen wäre, wenn dieser nach Einstellung der aktiven künstlerischen Tätigkeit die noch vorhandenen Bilder nach und nach veräußert hätte (BFH, Urt. v. 29.04.1993 – IV R 16/92, BStBl II, 716, unter II.2.a der Gründe). Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit sind anzunehmen, wenn eine ausschließliche Abwicklungstätigkeit in dem Sinne vorliege, dass die Erben lediglich noch die vom freiberuflichen Erblasser geschaffenen Werte realisieren (BFH, Urt. v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl II 1994, 922, unter II.1.a der Gründe; siehe auch BFH, Urt. v. 30.03.1989 – IV R 45/87, BStBl II, 509).

Verluste des Erblassers

Besonderheiten gelten darüber hinaus, wenn der Erblasser noch über **steuerliche Verlustvorträge** verfügt. Diese können lediglich in bestimmten Fällen und bei wirtschaftlicher Belastung von den Erben geltend gemacht werden.

Der Erbe kann nach der Entscheidung des großen Senats des BFH (Beschl. v. 17.12.2007 – 2 GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, Änderung

der Rechtsprechung) einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d EStG grundsätzlich nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Der personale Charakter der Einkommensteuer und der Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen (individuellen) Leistungsfähigkeit sprechen gegen die Vererblichkeit des Verlustabzugs. Könnte der Erbe die aus Aufwandsüberschüssen des Erblassers resultierenden Verlustvorträge bei der Ermittlung seiner eigenen Einkünfte abziehen, liefe dies im wirtschaftlichen Ergebnis auf eine nach den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts unzulässige Abziehbarkeit von Drittaufwand hinaus.

Die einzelne natürliche Person ist das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG). Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit einer Person und endet mit dem Tod. Ungenutzte vortragsfähige Verluste des Erblassers verfallen daher grundsätzlich. Sie können nicht im Rahmen des Verlustausgleichs und -abzugs bei der Veranlagung des Erben berücksichtigt werden. Erblasser und Erbe sind zwei verschiedene Rechtssubjekte, die i.d.R. jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen werden. Im Todeszeitpunkt nicht aufgezehrte Verluste des Erblassers können somit im Todesjahr nur in den Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG (Ausgleich mit positiven Einkünften des Erblassers) und unter Beachtung der Mindestbesteuerung nach § 10d EStG bei der Veranlagung des Erblassers einfließen.

Nach § 2a EStG dürfen gewisse negative Einkünfte aus Drittstaaten nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus grundsätzlich demselben Staat ausgeglichen werden (eine Ausnahme bilden aktiv tätige Drittstaaten-Betriebsstätten, § 2a Abs. 2 EStG); sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Diese Regelung scheint auf den ersten Blick nicht sehr praxisrelevant zu sein, findet aber doch gelegentlich Anwendung, z.B. bei Vermietungseinkünften in der Schweiz.

Vom BFH wurde hierzu entschieden, dass verbliebene negative Einkünfte i.S.d. § 2a EStG des Erblassers aus der Vermietung eines Hauses in der Schweiz nicht im Wege der Erbfolge auf den Erben übergehen, die Verlustvorträge sind somit nicht vererblich (BFH, Urt. v.

23.10.2019 – I R 23/17, BStBl II 2021, 138). In dem zugrundeliegenden Fall tätigte der Erblasser hohe Renovierungsaufwendungen, wodurch es zu einem gesondert festgestellten verbleibenden Verlustvortrag von etwa 250.000 € kam. Der klagende Erbe beantragte den Erlass von Bescheiden über die Feststellung der verbleibenden negativen Einkünfte, da dieser Verlustvortrag im Rahmen der Erbfolge auf ihn übergegangen sei.

Der BFH lehnte dies ab; bereits im Wortlaut des § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG komme unmissverständlich zum Ausdruck, dass die negativen Einkünfte, soweit sie nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden können, die positiven Einkünfte der jeweiligen selben Art, die „der Steuerpflichtige" in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt, mindern. Die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH ist auf Verluste i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG ebenfalls anzuwenden, so dass diese Verluste nicht vererblich sind.

Die Grundsätze der genannten Entscheidung des Großen Senats (BFH, Beschl. v. 17.12.2007 – 2 GrS 2/04, BStBl II 2008, 608) sind nicht auf andere Vorschriften übertragbar, wenn der Verlust einer bestimmten Einkunftsquelle zuzuordnen ist (z.B. verrechenbare Verluste nach § 15a und § 15b EStG; BFH, Urt. v. 10.03.1998 – VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269).

Verrechenbare Verluste nach § 15a EStG sind vererblich (R 10d Abs. 9 Satz 12 EStR), da sie an die im Wege des Erbgangs übergehende Mitunternehmerstellung anknüpfen. Der Erbe, der die KG-Beteiligung übernimmt, trägt die Verluste insofern auch wirtschaftlich, als bei einer späteren Auseinandersetzung der Anspruch des Erben um das negative Kapitalkonto gemindert wird (vgl. auch BFH, Urt. v. 01.03.2018 – IV R 16/15 BStBl II, 527).

Daher ist in derartigen Fällen eine Verlustübertragung zwischen Erblasser und Erben weiterhin möglich (vgl. hierzu OFD Frankfurt/Main, Vfg. v. 01.03.2017 – S 2225 A – 12 – St 213, StEd 2017, 286, mit tabellarischer Übersicht).

Hinweis

Der BFH (Beschl. v. 17.12.2007 – 2 GrS 2/04, BStBl II 2008, 608 Rdnr. 112; BFH, Beschl. v. 29.03.2000 – I R 76/99, BStBl II, 622 Rdnr. 20) hält es indes für möglich, dass es in seltenen und

extrem gelagerten Konstellationen zu einer auf den entsprechenden Einzelfall bezogenen abweichenden Steuerfestsetzung (§ 163 AO) oder zu einem Steuererlass (§ 227 AO) kommen kann. Danach mögen Billigkeitsmaßnahmen in Betracht kommen, wenn sich herausstellt, dass ein beim Erben angefallener steuerpflichtiger Gewinn unmittelbar mit einem vom Erblasser erlittenen und bei ihm nicht mehr ausgeglichenen Verlust korrespondiert. Auf diese Weise ist es insbesondere möglich, eine Begünstigung des Erben auf diejenigen Fälle zu beschränken, in denen dieser durch die beim Erblasser „verlorenen" Verluste selbst in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist.

Bei **Ehegatten** können im Todeszeitpunkt noch nicht ausgeglichene Verluste des Erblassers bei der Veranlagung für das Todesjahr im Rahmen der Zusammenveranlagung mit positiven Einkünften des überlebenden Ehegatten, soweit er Erbe ist, ausgeglichen werden.

– Werden die Ehegatten für das Todesjahr nach §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt, und erfolgte für das Vorjahr ebenfalls eine Zusammenveranlagung, ist ein Rücktrag des nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers nach § 10d Abs. 1 EStG in das Vorjahr möglich.

– Erfolgte eine Zusammenveranlagung im Todesjahr und eine getrennte Veranlagung im Vorjahr, so ist ein Rücktrag des noch nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers nur bei der getrennten Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen (§ 62d Abs. 1 Satz 2 EStDV).

– Bei getrennter Veranlagung der Ehegatten für das Todesjahr und Zusammenveranlagung für das Vorjahr ist ein Rücktrag des nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers in das Vorjahr möglich (§ 62d Abs. 2 Satz 1 EStDV).

– Werden die Ehegatten für das Todesjahr getrennt veranlagt, und erfolgte auch für das Vorjahr eine getrennte Veranlagung, ist ein Rücktrag des noch nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers nur bei der getrennten Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen.

4 Erbfall und Steuerhinterziehung durch den Erblasser

In der Praxis treten häufig Fälle auf, in denen bei einem Erbfall beträchtliches Kapitalvermögen in Form von Sparguthaben oder Wertpapierdepots auf den oder die Erben übergeht. Besondere Probleme ergeben sich regelmäßig, wenn der Erblasser in der Vergangenheit seinen steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen ist und Kapitalerträge bzw. das zugrundeliegende Kapitalvermögen nicht oder nicht vollständig gegenüber dem Finanzamt deklariert hat. Aufgrund der bestehenden Anzeigepflichten der Kreditinstitute gegenüber den Finanzbehörden kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass spätestens im Erbfall die steuerlichen Verfehlungen des Erblassers offenkundig werden und die Finanzbehörden tätig werden.

Auswirkungen beim Erben

Zwar wird dem Erben **strafrechtlich** die Steuerhinterziehung des Erblassers nicht zugerechnet, er muss aber ggf. die hinterzogene Steuer nebst Hinterziehungszinsen nachzahlen. Aufgrund der bei festgestellter Steuerhinterziehung auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist können sich hierbei beträchtliche Summen ergeben, die zu einer empfindlichen Schmälerung des Nachlasses führen können.

Aber auch für den Erben können sich im Einzelfall strafrechtliche Konsequenzen ergeben. Denn nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO besteht eine steuerliche Berichtigungspflicht, wenn der Erbe erkennt, dass die vom Erblasser in der Vergangenheit abgegebenen Steuererklärungen unrichtig oder unvollständig waren. Bei **Nichtbeachtung der Berichtigungspflicht** kann sich der Erbe selbst wegen **Steuerhinterziehung** strafbar machen. Die vorsätzliche Verletzung der Berichtigungspflicht durch den Erben führt zu einer eigenständigen Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (BGH, Urt. v. 04.04.1979 – 3 StR 488/78, NJW 1980, 406; FG Düsseldorf, Urt. v. 24.05.1989 – 4 K 397/83, EFG 1989, 491 (rkr.)).

Beispiel

Die 70-jährige verwitwete Mutter M verstirbt am 30.06.2025und hinterlässt ihrem Sohn S als Alleinerben ein – bei einer Schweizer Bank gehaltenes – Wertpapierdepot, bestehend aus Rentenpapieren und Aktien im Wert von 1 Mio. €, über das sie bereits seit mehr als zehn Jahren verfügt. Bei Durchsicht des Nachlasses stellt S fest, dass

M in der Vergangenheit bis einschließlich 2023 die Kapitalerträge in ihren Einkommensteuererklärungen nicht angegeben hat.

Lösung

Neben der obligatorischen erbschaftsteuerlichen Anzeigepflicht hat S als Gesamtrechtsnachfolger der M für diese zunächst eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2024 abzugeben. Auch die Einkommensteuererklärung 2025 ist innerhalb der gesetzlichen Frist von S zu erstellen, in dieser sind auch etwaige bis zum Todestag (= 30.06.2025) zugeflossene Kapitalerträge aufzuführen. Darüber hinaus hat S die ihm zufließenden Kapitalerträge ab dem 01.07.2025 in seiner eigenen Einkommensteuererklärung für die Jahre ab 2025 anzugeben.

Bei Übertragung einer Kapitalforderung sind erbschaftsteuerlich die Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums dem Rechtsvorgänger und dem Rechtsnachfolger i.d.R. nach dem Verhältnis der Dauer der Berechtigung zuzurechnen. Die bis zum 30.06.2025 entstandenen, der M noch nicht zugeflossenen Zinsforderungen sind im Rahmen der Erbschaftsteuer als Bereicherung des S zu erfassen.

Führt – wie vorliegend – die unentgeltliche Übertragung einer verzinslichen Forderung zu einer Belastung des Zinsanteils mit Schenkungsteuer aufgrund der stichtagsbezogenen Betrachtungsweise, indem für die Schenkungsteuer auf die Vollendung der Zuwendung abgestellt wird, so schließt dies tatbestandlich nicht aus, dass derselbe Zufluss bei der Einkommensteuer als steuerpflichtige Einnahme erfasst werden kann und muss. Gehen festverzinsliche Wertpapiere, Sparbücher und ähnliche Kapitalforderungen während einer laufenden Zinsperiode im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Erben über, sind die Zinsen aus diesen Kapitalforderungen in **vollem** Umfang dem Erwerber als Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zuzurechnen. Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht nicht nur derjenige, der ursprünglich Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlassen hat, sondern auch dessen Nachfolger in dem Rechtsverhältnis, das der Überlassung des Kapitals zur Nutzung zugrunde liegt, soweit ihm die Einnahmen aus Kapitalvermögen gebühren (st. Rspr. des BFH, z.B. Urt. v. 30.04.1991 – VIII R 38/87, BStBl II, 574 m.w.N.).

Eine rechnerische Aufteilung dieser Zinsen auf die Zeit bis zum Erbfall (Zurechnung beim Erblasser) und ab Erbfall (Zurechnung beim Erben) ist **nicht** vorzunehmen. Insoweit gelten für die Einkommensteuer und Erbschaftsteuer unterschiedliche Regelungen. Die Zurechnung der gesamten Zinsen beim Erwerber folgt aus dem Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG: Kapitalerträge sind erst bei Zufluss steuerlich zu erfassen. Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger hinsichtlich aller bis zum Erbfall entstandenen Zinsen für die laufende Zinsperiode in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Demzufolge hat er bei Fälligkeit der Zinsforderung sämtliche Zinsen für die Zinsperiode in seiner Steuererklärung zu erfassen (BFH, Urt. v. 11.08.1971 – VIII R 76/70, BStBl II 1972, 55).

Nach § 35b Satz 1 EStG ist eine Steuerermäßigung für Einkünfte zu gewähren, die bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt worden sind und gleichzeitig im laufenden oder in den vergangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der ErbSt unterlegen haben; z.B. Forderungen, die Bestandteil des erbschaftsteuerlichen Erwerbs sind und vom Erben im Hinblick auf das Zuflussprinzip zu einkommensteuerlichen Einkünften führen (vgl. nachstehend Teil 8/17.7).

Berichtigungspflicht bei Erklärungen des Erblassers

Sofern S – wie im vorliegenden Fall – festgestellt hat, dass M offensichtlich in der Vergangenheit in den Einkommensteuererklärungen die Kapitalerträge nicht erklärt hat, besteht für ihn eine **Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO**. Hiernach hat der S als Gesamtrechtsnachfolger der M zunächst also die Pflicht, für die noch nicht festsetzungsverjährten Jahre die Einkommensteuererklärungen der M zu berichtigen und die in den einzelnen Jahren zugeflossenen Kapitalerträge anzugeben. Verletzt S diese Berichtigungspflicht, so liegt der – auch strafrechtlich relevante – Tatbestand der Steuerhinterziehung vor. Denn nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begeht derjenige Steuerhinterziehung, der die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Zu den pflichtwidrigen Unterlassungen zählt auch ein Verstoß gegen die Berichtigungspflicht nach § 153 AO.

5 Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Gesamtrechtsnachfolge

Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 Nr. 1 AO). Diese Verpflichtung trifft auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen und die nach den §§ 34 und 35 AO für den Gesamtrechtsnachfolger oder den Steuerpflichtigen handelnden Personen (§ 153 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Gesamtrechtsnachfolger rückt auch in die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO des Rechtsvorgängers ein, diese bezieht sich auf die von seinem Rechtsvorgänger abgegebenen Erklärungen.

Eine Gesamtrechtsnachfolge setzt den kraft Gesetzes erfolgenden Übergang eines gesamten Vermögens oder Sondervermögens voraus (BFH, Urt. v. 28.10.1970 – I R 72/68, BStBl II 1971, 26; zu einer Mehrheit von (hintereinander) eingetretenen Gesamtrechtsnachfolgen vgl. BFH, Urt. v. 29.08.2017 – VIII R 32/15, BStBl II 2018, 223 Rdnr. 30 f.). Wesentlich ist, dass der Vermögensübergang kraft Gesetzes erfolgt. Als nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtete Gesamtrechtsnachfolger kommen insbesondere Erben (§ 1922 Abs. 1 BGB) und Nacherben (§ 2139 BGB) in Betracht. An einer Gesamtrechtsnachfolge und somit an einer Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO **fehlt** es dagegen, wenn das Vermögen nicht übertragen (z.B. bei Ausschlagung einer Erbschaft; FG Düsseldorf, Urt. v. 26.10.1961 – VI 8/60, EFG 1962, 269; FG München, Urt. v. 01.02.1968 – 143-144/65, EFG 1968, 304) oder nicht als Ganzes oder aber durch Rechtsgeschäft übertragen wird (z.B. Erbschaftskauf, § 2371 BGB) sowie beim Vermächtnis (§ 2174 BGB).

Grundsätzlich kann dabei der Erbe zunächst darauf vertrauen, dass der Erblasser seinen Erklärungspflichten stets ordnungsgemäß nachgekommen ist. Stellt er aber bei Sichtung des Nachlasses fest, dass der Erblasser unvollständige Steuererklärungen abgegeben hat, so trifft ihn die Berichtigungspflicht. Findet der Erbe im Nachlass jedoch keinerlei steuerrelevante Unterlagen wie z.B. Kopien der

Steuererklärungen oder Steuerbescheide, so besteht auch keine Berichtigungspflicht.

Die Berichtigungspflicht besteht nur dann, wenn der Erbe die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung des Erblassers positiv kennt; Erkennenmüssen oder Erkennenkönnen reicht insoweit nicht aus. Der Erbe muss zusätzlich erkannt haben, dass die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Erklärung zu einer Steuerverkürzung geführt hat bzw. führen kann. Hat der Erbe z.B. von einem Konto des Erblassers im Ausland Kenntnis, führt dies allein noch nicht zu einer Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO. Vielmehr ist daneben positive Kenntnis des Erben dahin gehend erforderlich, dass das im Ausland vorhandene Kapital nicht versteuert wurde bzw. aus unversteuerten Einnahmen herrührt. Ist umfangreiches Kapitalvermögen vorhanden, weisen die Einkommensteuerbescheide des Erblassers jedoch keine Kapitaleinkünfte aus, wird sich der Erbe allerdings nicht darauf berufen können, von der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Erklärung des Erblassers nichts gewusst zu haben.

Hinweis

Die durch die Steuerhinterziehung des Erblassers in Gang gesetzte zehnjährige Festsetzungsfrist läuft für den Gesamtrechtsnachfolger jeweils bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums weiter. Die Eigenschaft einer Steuer, hinterzogen zu sein, haftet der Steuer als solcher an und geht mit dem Übergang der Steuerschuld nach § 45 Abs. 1 AO auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Unterlässt der Erbe nun Erklärungsberichtigungen und begeht dadurch selbst eine Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, § 153 Abs. 1 AO), wird für die Einkommensteuer des Hinterziehungsjahres keine erneute zehnjährige Festsetzungsfrist ausgelöst. Zwar ist auch eine Steuerhinterziehung eines Erben geeignet, die Festsetzungsfrist für den übergegangenen Steueranspruch auf zehn Jahre zu verlängern. Die Steuerhinterziehung des Erben bewirkt jedoch nur dann eine Fristverlängerung auf zehn Jahre, wenn es sich bei dieser um eine erstmalige Verlängerung der Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung handelt (vgl. BFH, Urt. v. 21.06.2022 – VIII R 26/19, BStBl II 2023, 210; FG Hamburg, Urt. v. 26.02.2020 – 5 K 95/17, EFG 2020, 1034 Rdnr. 117 f.).

„Erkennen“

Voraussetzung für das Tätigwerden des Erben ist das nachträgliche Erkennen einer unrichtigen oder unvollständigen Anzeige oder Steuererklärung oder sonstigen Erklärung des Rechtsvorgängers. „Erkennen“ bedeutet das positive Wissen um die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der abgegebenen Erklärung sowie die Erkenntnis, dass es hierdurch zu einer Steuerverkürzung kommen kann oder bereits gekommen ist. Die erforderliche positive Kenntnis der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit ist nur dann gegeben, wenn die Tatsachengrundlage des Fehlers (auch zahlenmäßig) vollständig aufgearbeitet ist (JEHKE/DREHER, DStR 2012, 2467). Außerdem müssen hieraus die zutreffenden rechtlichen Schlüsse gezogen werden, nämlich dass die abgegebene Erklärung wegen des Fehlers „unrichtig“ oder „unvollständig“ ist.

Bei der nachträglichen Kenntnis des Gesamtrechtsnachfolgers (§ 153 Abs. 1 Satz 2 erste Alternative AO) ist als frühester Zeitpunkt auf den Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge abzustellen. Wenn ein Erbe bereits zuvor (strafloser) Mitwisser einer Steuerstraftat des Erblassers war, besitzt er diese Kenntnis in der Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger erst ab dem Erbfall und damit aus der Perspektive des § 153 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO nachträglich (BFH, Urt. v. 29.08.2017 – VIII R 32/15, BStBl II 2018, 223 Rdnr. 30). Da auf die Person des Gesamtrechtsnachfolgers abgestellt wird, besteht eine Berichtigungspflicht des Erben ungeachtet dessen, ob der Erblasser sich einer vorsätzlichen Steuerstraftat strafbar gemacht hat. Etwas anderes hat nur zu gelten, wenn der Erbe selbst bereits Mittäter oder Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfe) der vorsätzlichen Steuerstraftat war (FG München, Urt. v. 26.07.2019 – 6 K 3189/17, EFG 2019, 1731 Rdnr. 33).

Nach h.M. geht die Pflicht des Gesamtrechtsnachfolgers nach § 153 AO weiter als diejenige seines Rechtsvorgängers. Wenn der Rechtsvorgänger eine Steuerhinterziehung begangen hat (und damit selbst nicht gem. § 153 Abs. 1 oder 2 AO anzeige- und berichtigungspflichtig gewesen ist), muss der Gesamtrechtsnachfolger unrichtige oder unvollständige Erklärungen gem. § 153 Abs. 1 oder 2 AO des Rechtsvorgängers bei Erkennen vor Ablauf der Festsetzungsfrist anzeigen und unverzüglich richtigstellen.

Der Erbe ist jedoch nicht verpflichtet, eventuelle Fehler des Finanzamts zu berichtigen. § 153 AO begründet auch keine Pflicht des Erben, nach Unrichtigkeiten in den Steuererklärungen bzw. Steuerveranlagungen des Erblassers zu suchen.

Darüber hinaus ist der Erbe (z.B. die Ehefrau) nicht zur Berichtigung verpflichtet, wenn er sich bereits zu Lebzeiten des Erblassers an dessen Steuerhinterziehung beteiligt hat und sich somit seinerzeit selbst (unentdeckt) strafbar gemacht hat. Der Erbe hat aber in diesem Fall die Möglichkeit, Selbstanzeige zu erstatten (§ 371 AO).

Unrichtige Einkommensteuererklärung

Von der Berichtigungspflicht betroffen sind zunächst die Einkommensteuererklärungen des Erblassers. Nach § 169 Abs. 2 AO beträgt die **Festsetzungsfrist** für die vorgenannten Steuern **grundsätzlich vier Jahre**. Bei leichtfertiger Steuerverkürzung verlängert sich allerdings die Festsetzungsfrist auf **fünf Jahre**, bei Steuerhinterziehung sogar auf **zehn Jahre**. Die Festsetzungsfrist beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Allerdings greift insoweit die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ein, wonach in den Fällen, in denen eine Steuererklärung einzureichen ist, die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Hinweis

Erkennt der Erklärungspflichtige die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist, besteht die Pflicht nach § 153 Abs. 1 AO nicht mehr, und die unrichtige bzw. unvollständige Steuerfestsetzung wird endgültig bestandskräftig.

Hat z.B. die verstorbene Mutter ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 im Jahr 2021 abgegeben, so beginnt die Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2021 und endet vier Jahre später, also mit Ablauf des Jahres 2025. Im Fall der Steuerhinterziehung endet die Festsetzungsfrist dagegen erst mit Ablauf des Jahres 2031.

Bezogen auf einen Erbfall bedeutet dies: Erkennt der Erbe z.B. im Jahr 2025, dass der Erblasser im Rahmen seiner

Einkommensteuererklärung für die Jahre ab 2020 unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat (also z.B. Zinseinkünfte nicht deklariert hat), so besteht – bei unterstellter Abgabe der Einkommensteuererklärungen jeweils im Folgejahr – nach § 153 AO die Berichtigungspflicht des Erben, da die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen und somit die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist.

Im Rahmen der Berichtigungspflicht muss der Erbe die bisher nicht erklärten Einkünfte **vollständig nacherklären**. In diesem Zusammenhang ist er verpflichtet, sich von dem Kreditinstitut die erforderlichen Unterlagen (Depotauszüge, Erträgnisaufstellungen) zu beschaffen, was mitunter mit zusätzlichen Kosten verbunden ist. Sofern sich aus den Unterlagen des Kreditinstituts ergibt, dass auf die vom Erblasser nicht deklarierten Kapitalerträge Zinsabschlagsteuer, Kapitalertragsteuer bzw. Solidaritätszuschlag einbehalten worden ist, werden diese – bei Vorlage der entsprechenden Steuerbescheinigungen – bei der Ermittlung der Steuernachzahlung ebenso in Abzug gebracht wie etwaige Freibeträge (z.B. Sparerfrei- bzw. -pauschbetrag).

Kann der Erbe keine Feststellung bezüglich unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärungen des Erblassers treffen, so kann dennoch nicht davon ausgegangen werden, dass dem Finanzamt die Steuerhinterziehung des Erblassers verborgen bleibt. Zumindest aufgrund der Abgabe der Einkommensteuererklärung des Erblassers durch den Erben für das Todesjahr, in dem dieser Kapitalerträge des Erblassers erklären muss, kann sich das Finanzamt veranlasst sehen, auch für Vorjahre Nachforschungen anzustellen. Ergänzend dazu kommen dem Finanzamt ggf. auch die Anzeigepflichten der Kreditinstitute zugute (dazu vorstehend Teil 8/17.2.3).

In den Fällen, in denen ein **Testamentsvollstrecker** eingesetzt ist, hat auch dieser die **Berichtigungspflicht** zu beachten, da er ansonsten für etwaige Steuernachzahlungen haftet. Dem Testamentsvollstrecker ist daher stets zu empfehlen, vor der Verteilung des Nachlasses zu prüfen, ob etwaige Steuerschulden des Erblassers bestehen.

Unrichtige Erbschaftsteuermeldung oder -erklärung

Hat der Erblasser vor seinem Ableben selbst geerbt oder ist er beschenkt worden, können auch insoweit unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen vorliegen, die ein Tätigwerden des Erben erfordern. Der Begriff „Erklärung“ in § 153 AO umfasst im Erbschaftsteuerrecht unzweifelhaft die Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung und die dafür erforderlichen Feststellungserklärungen. Alle Angaben in den Haupterklärungsformularen und allen dazu einzureichenden Anlagen sind also ggf. zu berichtigen, sofern nach Abgabe festgestellt wird, dass diese unvollständig war.

– Kommt es nach der Anzeige und der Aufforderung zur Abgabe einer Erbschaft-/Schenkungsteuererklärung, erfolgt die Steuerfestsetzung aufgrund dieser Angaben. Setzt sich die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit in der Steuererklärung fort, ist diese zu berichtigen. Auf den Inhalt der Anzeige kommt es dann nicht mehr an.

– Kommt es nach unrichtiger oder unvollständiger Anzeige eines Erwerbs hingegen nicht zur Aufforderung und Abgabe einer Steuererklärung, müssen die erbschaftsteuerlichen Anzeigen sowie die Erklärungen, bestimmte Steuerbefreiungen in Anspruch zu nehmen, im Bereich des Erbschaftsteuerrechts zu den Erklärungen i.S.d. § 153 Abs. 1 AO gezählt werden. In diesem Fall ist eine Berichtigung der Anzeige erforderlich.

Das Erkennen der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit muss innerhalb der Festsetzungsfrist für die Steuer des Steuerpflichtigen eintreten, hier gelten die §§ 169 ff. AO. Zusätzlich kommt bei der Erbschaftsteuer immer eine Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO zum Tragen, d.h., die Verjährung beginnt erst nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Anzeige nach § 30 ErbStG oder die Steuererklärung abgegeben worden ist. Lag bei Abgabe der Anzeige/Steuererklärung eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, gilt eine fünfjährige Verjährungsfrist; lag eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vor, so beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

6 Nachzahlung der Steuern

Obwohl strafrechtlich dem Erben eine etwaige Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung des Erblassers nicht angelastet werden

kann, sind dennoch etwaige **Steuernachforderungen vom Erben zu begleichen**. Wird vom Finanzamt eine Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung des Erblassers festgestellt, kann es somit zu empfindlichen Steuernachzahlungen für sämtliche Steuern der noch nicht festsetzungsverjährten Jahre kommen.

Diese Steuernachzahlungen betreffen sowohl die **Einkommensteuer** als auch den **Solidaritätszuschlag** und ggf. die **Kirchensteuer**. Daneben kommt es ggf. zu einer Festsetzung von Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO sowie **Hinterziehungszinsen** für die Einkommensteuer nach § 235 AO für die noch nicht festsetzungsverjährten Jahre.

Die Höhe der Hinterziehungszinsen beträgt– derzeit weiterhin– für jeden Zinsmonat 0,5 % der auf volle 50 € nach unten abgerundeten Steuer (§ 238 Abs. 1 und 4 AO). Der Zinssatz für Nachzahlungszinsen wurde für Zinslaufzeiträume ab dem 01.01.2019 auf 0,15 % monatlich reduziert (§ 238 Abs. 1a AO). In der Summe können sich die verkürzten Steuern einschließlich der Zinsen auf beachtliche Beträge summieren, die in bestimmten Fällen dazu führen, dass sie nahezu die Hälfte des Nachlasses aufzehren.

7 Steuern als Nachlassverbindlichkeiten

Eigene Erbschaftsteuer

Die von dem Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer ist gem. § 10 Abs. 8 ErbStG **nicht** als Nachlassverbindlichkeit bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer abzugsfähig. Dieser Vorschrift ist zu entnehmen, dass die Erbschaftsteuer nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG grundsätzlich als Nachlassverbindlichkeit anzusehen ist, aufgrund der Ausnahmevorschrift des § 10 Abs. 8 ErbStG aber nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden darf (BFH, Urt. v. 20.01.2016 – II R 34/14, BStBl II, 482 Rdnr. 20).

Einkommensteuer des Erblassers

Für Zwecke der Erbschaftsteuer stellen die für den Erblasser nachzuzahlende Einkommensteuer und eventuelle Hinterziehungs- oder Nachzahlungszinsen als **Erblasserschulden Nachlassverbindlichkeiten** gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dar, die vom erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb abgezogen werden. Denn rückständige Steuern

gehen aufgrund der mit dem Erbfall eintretenden Gesamtrechtsnachfolge als Verbindlichkeiten des Erblassers auf den Erben über.

Abzugsfähig sind u.a. die Steuerschulden des Erblassers, die aufgrund § 45 Abs. 1 AO auf den Erben übergehen, soweit sie nicht mit Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören damit nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen (BFH, Urt. v. 11.07.2019 – II R 36/16, BStBl II 2020, 391). Eine Ausnahme gilt lediglich für die betrieblichen Steuern, die bis zum Todestag entstanden sind, denn diese werden als betriebliche Schulden unmittelbar bei der Ermittlung des vererbten Betriebsvermögens berücksichtigt.

Da grundsätzlich davon auszugehen ist, dass das Finanzamt entstandene Steuern in der materiellrechtlich zutreffenden Höhe festsetzen wird, werden sie unabhängig davon, ob sie beim Erbfall tatsächlich bereits festgesetzt waren, als Nachlassverbindlichkeiten anerkannt.

Hinweis

Anders ist es im Fall der Steuerhinterziehung. Werden Einkünfte verschwiegen, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Steuer in zutreffender Höhe festgesetzt wird. Die hinterzogene Steuer kann frühestens dann zu einer wirtschaftlichen Belastung des Erben führen, wenn das Finanzamt über den ihm zustehenden Steueranspruch in Kenntnis gesetzt wird. Bisher hatte der BFH die Auffassung vertreten, dass mit der zeitnahen Anzeige der Steuerhinterziehung durch den Erben die Steuer in materiellrechtlich zutreffender Höhe als Nachlassverbindlichkeit anzuerkennen ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung setzt die Berücksichtigung vom Erblasser hinterzogener Steuern als Nachlassverbindlichkeiten demgegenüber voraus, dass sie tatsächlich festgesetzt worden sind oder werden. Hinterzogene Steuern, die nicht festgesetzt werden, können nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden. Nach Auffassung des BFH ist es mit dem Bereicherungsprinzip nicht zu vereinbaren, Steuern, die bei Eintritt des Erbfalls aufgrund der Hinterziehung keine wirtschaftliche

Belastung darstellen und – wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung – auch nicht mehr darstellen könnten, erwerbsmindernd zu berücksichtigen (BFH, Urt. v. 28.10.2015 – II R 46/13, BStBl II 2016, 477).

Ob die Steuern dem Erblasser gegenüber tatsächlich bereits festgesetzt und/oder fällig gestellt worden sind, ist für § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG unerheblich. Die gegen den Erblasser festgesetzte Einkommensteuer kann auch dann als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, wenn der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten gegen die Steuerfestsetzung Einspruch eingelegt hat und Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids gewährt wurde (BFH, Urt. v. 14.11.2018 – II R 34/15, BStBl II 2019, 674).

Veranlagungszeiträume vor dem Todesjahr

Einkommensteuerschulden aus Veranlagungszeiträumen, die **vor** dem Todeszeitpunkt des Erblassers enden, sind mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres entstanden. Sie sind unabhängig davon, ob sie zum Todeszeitpunkt des Erblassers bereits festgesetzt waren, mit dem materiellrechtlich zutreffenden Wert als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig (R E 10.8. Abs. 2 ErbStR 2019). Festgesetzte und entstandene Einkommensteuer-Vorauszahlungsbeträge, die bis zum Todeszeitpunkt des Erblassers noch nicht entrichtet sind, sind ebenfalls abzugsfähig (R E 10.8. Abs. 4 ErbStR 2019).

Zinsen nach § 233a und § 235 AO, die auf die Nachforderungen entfallen, sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig, soweit sie auf den Zeitraum vom Beginn des Zinslaufs bis zum Todestag des Erblassers entfallen (R E 10.8 Abs. 5 ErbStR 2019).

Einkommensteuer im Todesjahr

Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG gehören auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die (erst) mit Ablauf des Todesjahres entstehen (BFH, Urt. v. 04.07.2012 – II R 15/11, BStBl II, 790; R E 10.8 Abs. 3 EStR 2019). Die auf den Erben entsprechend seiner Erbquote entfallenden Abschlusszahlungen für die vom Erblasser herrührende Einkommensteuer des Todesjahres, einschließlich

Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig.

„Latente" Einkommensteuer

Ein Abzug von auf geerbten Forderungen ruhenden latenten Einkommensteuerlasten des Erben als Nachlassverbindlichkeit ist hingegen nicht möglich (BFH, Urt. v. 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl II, 641; bestätigt durch BVerfG, Beschl. v. 07.04.2015 – 1 BvR 1432/10, BFH/NV 2015, 1069). Sind z.B. Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren zum Todeszeitpunkt noch nicht zugeflossen, besteht am maßgebenden Stichtag keine Einkommensteuerschuld des Erblassers, was nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen daran liegt, dass der Einkommensteuertatbestand erst mit Zufluss der Zinsen in der Person des Erben verwirklicht wird (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die beim Erbfall latent auf der Zinsforderung ruhende Einkommensteuerlast des Erben ist auch nicht über die in § 10 Abs. 5 ErbStG geregelten Fälle hinaus als Nachlassverbindlichkeit abziehbar.

Mit **§ 35b EStG** reagierte der Gesetzgeber auf die erbschaftsteuerrechtliche Nichtabziehbarkeit latenter Einkommensteuerbelastungen, die, wären sie noch beim Erblasser entstanden, den Nachlass gemindert hätten. Wenn die Ertragsbesteuerung erst beim Erben einsetzt, löst der einkunftsrelevante Vermögensgegenstand (z.B. eine Honorarforderung) im Erbfall beim Erben in voller Höhe Erbschaftsteuer aus und ist von ihm zusätzlich – bei Zufluss – der Einkommensteuer zu unterwerfen. Um diese **Doppelbelastung** zumindest teilweise auszugleichen, bestimmt § 35b Satz 1 EStG, dass bei Ermittlung des Einkommens berücksichtigte Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, auf Antrag zu einer nach einem besonderen Prozentsatz ermittelten Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer führen, die auf diese Einkünfte entfällt. Hierunter fallen ererbte Forderungen des Erblassers, die erst beim Erben zufließen, z.B. im Bereich der Überschusseinkünfte, offene Lohn- und Gehaltsforderungen.

Hinweis

Mit Beschluss vom 07.04.2015 (1 BvR 1432/10, BFH/NV 2015, 1069) hat das BVerfG die gegen das BFH-Urteil vom 17.02.2010 (II R 23/09, BStBl II, 641) eingelegte Verfassungsbeschwerde wegen der Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer bei der Vererbung von Zinsansprüchen mangels Erfolgsaussichten nicht zur Entscheidung angenommen. Nach Darlegung des BVerfG ist es mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG herrührenden Gebot der Lastengleichheit aufgrund der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers vereinbar, eine später entstehende Einkommensteuer bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer in dieser Konstellation unberücksichtigt zu lassen. Desgleichen verneint das BVerfG eine Verletzung der Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG zu Lasten des Beschwerdeführers (= Alleinerbe seines verstorbenen Bruders) durch die hier streitgegenständliche Kumulation von Erbschaft- und Einkommensteuer.

§ 35b EStG ist auf alle Einkunftsarten anwendbar, sofern tatsächlich eine Doppelbelastung vorliegt und die Einkünfte veranlagt werden. Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, werden aus diesem Grund nicht von § 35b EStG erfasst. Ein Antrag auf Veranlagung der Kapitaleinkünfte gem. § 32d Abs. 6 EStG kann daher im Einzelfall wirtschaftlich sinnvoll sein, da sich die Steuerermäßigung bei Veranlagung auch auf solche Kapitaleinkünfte erstreckt (Dorn, DB 2020, 142).

Die zweite Fallgruppe, für die § 35b EStG zur Anwendung kommen kann, betrifft sogenannte gespaltene Tatbestandsverwirklichungen. Gemeint sind unter § 24 Nr. 2 EStG fallende Sachverhalte, bei denen der Einkünfteerzielungstatbestand teils durch den Rechtsvorgänger und teils durch den Rechtsnachfolger verwirklicht wird. Hier schließt § 24 Nr. 2 zweiter Halbsatz EStG eine sonst entstehende Besteuerungslücke dergestalt, dass die vom Rechtsvorgänger erfüllten Tatbestandsmerkmale dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden (BFH, Beschl. v. 17.07.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608). Der Rechtsnachfolger vereinnahmt und versteuert – aufgrund des zur Anwendung kommenden Zuflussprinzips des § 11 Abs. 1 EStG – bereits vom Rechtsvorgänger erwirtschaftete Erträge, die in Form der zum Zeitpunkt des Erbfalls bestehenden Forderung auch der

Erbschaftsteuer unterliegen und damit die durch § 35b EStG vorgesehene Entlastung rechtfertigen.

Die Steuerermäßigung wird nicht von Amts wegen gewährt, sondern muss vom Steuerpflichtigen beantragt werden. Der **Antrag** ist für den Veranlagungszeitraum, in dem die zuvor mit Erbschaftsteuer belasteten Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen, zu stellen.

Steuerberatungskosten

Ebenfalls als Nachlassverbindlichkeiten (Erblasserschulden, § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) abzugsfähig können etwaige Steuerberatungskosten sein, wenn z.B. die Erben den vom Erblasser beauftragten Steuerberater bezahlen, der die **steuerlichen Angelegenheiten des Erblassers** bearbeitet und die entsprechenden Steuererklärungen anfertigt.

Ob auch Kosten eines vom Erben beauftragten Steuerberaters als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind, war strittig. Eine Erblasserschuld setzt nach Ansicht der Verwaltung (H E 10.7 „Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers“ ErbStH 2019; zuvor gleichlautende Ländererlasse v. 11.12.2015 – S 3810 u.a., BStBl I, 1028) voraus, dass der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten den Steuerberater beauftragt hat (Verursacherprinzip). Hierunter fällt auch eine über den Tod des Erblassers hinausgehende Beauftragung, solange diese nicht durch eine Kündigung seitens des Erben beendet wird. Beauftragt erst der Erbe nach dem Tod des Erblassers den Steuerberater, lägen hingegen keine Erblasserschulden vor.

Wenn jedoch der Erblasser zu Lebzeiten seiner einkommensteuerlichen Erklärungspflicht nicht oder nur unvollständig nachkommt, geht diese Verpflichtung auf seinen Gesamtrechtsnachfolger über. Im eigentlichen Sinne erfüllt der Erbe mit der Erstellung und Einreichung der korrekten und vollständigen Einkommensteuererklärungen originär eine bereits bestehende Verpflichtung des Erblassers gegenüber den Finanzbehörden.

Mit Urteil vom 14.10.2020 (II R 30/19, BStBl II 2022, 216) widersprach der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung in Bezug auf die (Nicht-)Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten. Begründet wird die Behandlung als Nachlassregelungskosten damit, dass die Kosten dazu dienen, den Umfang der Nachlassverbindlichkeiten –

nämlich der Steuerschulden – zu klären. Der Steuerberater werde beauftragt, um Steuererklärungen für solche Steuerverbindlichkeiten abzugeben, die vom Erblasser herrühren und damit dem Grunde nach Nachlassverbindlichkeiten darstellen. Unerheblich sei, dass die Kosten durch einen eigenen Entschluss des Erben ausgelöst werden. Auch Steuerberatungskosten, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen oder für die Nacherklärung von Steuern entstehen, die der Erblasser hinterzogen hat, mindern als Nachlassverbindlichkeit die Erbschaftsteuer, da hierdurch eine bereits bestehende Verpflichtung des Erblassers erfüllt wird.

So wie vom Erblasser beauftragte Steuerberatungskosten auf diesen zurückzuführen sind, gilt dies nach Ansicht des FG Baden-Württemberg (Urt. v. 15.05.2019 – 7 K 2712/18; Vorinstanz zu BFH, Urt. v. 14.10.2020 – II R 30/19, BStBl II 2022, 216) auch, wenn der Erbe einen Berufsträger mit der Erstellung oder Berichtigung von Einkommensteuererklärungen des Erblassers nach dessen Tod beauftragt. Ein „Herrühren vom Erblasser" i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist nach Auffassung des Gerichts nicht auf die Frage reduzierbar, wer der schuldrechtliche Vertragspartner des Steuerberaters ist. Es sei vielmehr in den Blick zu nehmen, wem die Verpflichtung zur Abgabe vollständiger und richtiger Einkommensteuererklärungen ursprünglich oblegen hat – dem Erblasser. Der Erbe hat die Verpflichtung des Erblassers nur derivativ nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO übertragen erhalten. Beauftragt der Erbe mit der Erstellung oder Berichtigung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers einen Steuerberater, rühren die daraus resultierenden Kosten somit vom Erblasser her.

Die Finanzverwaltung reagierte auf die Rechtsprechung des BFH mit den gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 09.02.2022 (S 3810, BStBl I, 224) und verfügte, dass H E 10.7 „Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers" ErbStH 2019 nicht mehr anzuwenden sei.

Die vorgenannten Kosten sind von den Steuerberatungskosten des Erben für die Anfertigung der **Erbschaftsteuererklärung** zu unterscheiden. Diese können nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG als sogenannte Nachlassregelungs- und Erwerbskosten zusätzlich abgezogen

werden, wenn sie zusammen mit etwaigen Beerdigungs- und Grabpflegekosten sowie Nachlassregelungs- und Erwerbskosten den ohnehin von Gesetzes wegen vorgesehenen pauschalen Abzugsbetrag ohne Nachweis von 10.300 € bzw. 15.000 € für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2024 entsteht, nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG übersteigen.

Dagegen werden die Steuerberatungskosten für die Anfertigung rückständiger Steuererklärungen des Erblassers ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von 10.300 € berücksichtigt.

8 Zusammenfassung

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, kann der Erbfall mit einer Reihe von steuerlichen Anzeige- und Steuererklärungspflichten verbunden sein. Darüber hinaus können die Erben in Form von Steuerzahlungen, die noch aus der Person des Erblassers resultieren, mit teilweise nicht unbeträchtlichen Verpflichtungen konfrontiert werden. Diese sogenannten Erblassersteuern mindern jedoch regelmäßig den steuerpflichtigen Erwerb, der ggf. der Erbschaftsteuer unterliegt.

Die bestehende Anzeigepflicht der Kreditinstitute ermöglicht es der Finanzverwaltung, zumindest im Erbfall die Steuerehrlichkeit des Erblassers in der Vergangenheit zu überprüfen. Nicht selten werden in der Praxis somit steuerliche Verfehlungen des Erblassers – zur großen Überraschung der Erben – erst posthum bekannt und können im Einzelfall zu beträchtlichen Nachzahlungen bei der Einkommensteuer (ggf. zuzüglich Nachzahlungs- oder Hinterziehungszinsen) führen.

Erkennt der Erbe die steuerlichen Verfehlungen des Erblassers, so besteht die Pflicht, unverzüglich dem Finanzamt Mitteilung zu machen und eine Richtigstellung vorzunehmen. Ansonsten sieht sich auch der Erbe dem Vorwurf der Steuerhinterziehung ausgesetzt. Wegen der auch für den Erben bestehenden steuerlichen Pflichten und Risiken kann es empfehlenswert sein, einen Steuerberater oder Rechtsanwalt zu konsultieren.

Deubner
Steuern & Praxis

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Oststraße 11, 50996 Köln, www.deubner-recht.de
Telefon 0221 937018-0, Telefax 0221 937018-90