
Verjährung bei erbschaftsteuerlichen Sachverhalten

Steuerliche Festsetzungsverjährung und strafrechtliche Verfolgungsverjährung
Systematik, Fristberechnung und Fallvarianten

Dr. Sebastian Korts

www.steuerrecht.com

Stand: 14.01.2026

Inhaltsübersicht

Inhalt

Inhaltsübersicht	2
1. Ausgangslage und Aufgabenstellung	4
2. Erbschaftsteuer: Entstehung, Anzeige- und Erklärungspflichten.....	4
2.1 Entstehung der Erbschaftsteuer und Verfahrenscharakter.....	4
2.2 Anzeige nach § 30 ErbStG und Erklärung nach § 31 ErbStG.....	5
2.3 Relevanz der Anzeige-/Erklärungspflichten für Steuerstrafrecht.....	5
3. Steuerliche Festsetzungsverjährung (AO)	6
3.1 Begriff und Abgrenzung.....	6
3.2 Dauer der Festsetzungsfrist (§ 169 AO).....	6
3.3 Beginn der Festsetzungsfrist (§ 170 AO) und Besonderheiten bei Erbschaftsteuer.....	7
3.4 Aufforderung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung: Konsequenzen für den Fristbeginn ..	8
3.5 Unvollständige Erklärungen und die Beendigung der Anlaufhemmung.....	8
3.6 Ablaufhemmungen (§ 171 AO) und weitere Fristverlängerungen	8
4. Strafrechtliche Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht (StGB/AO)	10
4.1 Grundsystematik (§§ 78 ff. StGB).....	10
4.2 Steuerhinterziehung (§ 370 AO) als Ausgangsdelikt	10
4.3 Sonderregelung § 376 AO: Verlängerte Verfolgungsverjährung.....	10
4.4 Beginn der Verfolgungsverjährung: Tatvollendung und Tatbeendigung im Steuerstrafrecht	11
4.4.1 Veranlagungssteuern (periodische Steuern) – Unterlassen	11
4.4.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer – Unterlassen (fiktive Veranlagung).....	11
4.4.3 Aktives Tun: Unrichtige/unvollständige Erklärungen.....	12
4.5 Unterbrechung und Ruhen.....	12
5. Zusammenspiel von steuerlicher und strafrechtlicher Verjährung.....	13
5.1 Unterschiedliche Funktionen und Rechtsfolgen.....	13
5.2 Praktische Konsequenz: Zwei getrennte Fristenläufe	13
5.3 Typische Divergenzen in erbschaftsteuerlichen Mandaten	14
5.4 Übersichtstabelle	15
6. Fallvarianten und Berechnungsschemata	16
6.1 Vorgehensmodell für die Fristberechnung im Mandat	16
6.2 Fallgruppe A: Keine Aufforderung des Finanzamts; keine Abgabe einer Erklärung/Anzeige ...	17
6.2.1 Steuerliche Festsetzungsverjährung – Grundschema	17

6.2.2 Kenntnis des Erwerbers: typische Konstellationen	17
6.2.3 Beispielrechnung (steuerlich): spätes Testament / streitige Erbenstellung	18
6.2.5 Kernaussage zu Fallgruppe A.....	19
6.3 Fallgruppe B: Aufforderung des Finanzamts; Abgabe einer unvollständigen Erklärung	20
6.3.1 Steuerliche Ausgangslage: Aufforderung löst Erklärungspflicht aus.....	20
6.3.2 Unvollständige Erklärung: Zwei Ebenen (Fristbeginn und Fristdauer)	20
6.3.3 Veranlagungsfähigkeit trotz Unvollständigkeit: Prüfkriterien	20
6.3.4 Strafrechtliche Verjährung in Fallgruppe B	21
6.3.5 Rechenbeispiel mit Zeitachse	22
6.3.6 Kernaussage zu Fallgruppe B	23
7. Praktische Checkliste für die Mandatsbearbeitung	24
7.1 Dokumenten- und Datenerhebung.....	24
7.2 Rechenblatt: Minimalparameter	24
7.3 Normencheck: „Geltungsprüfung“ in der Praxis.....	25

1. Ausgangslage und Aufgabenstellung

In der erbschafts- und schenkungsteuerlichen Beratung stellt sich regelmäßig die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt das Finanzamt eine Erbschaftsteuer noch wirksam festsetzen oder ändern darf (steuerliche Festsetzungsverjährung) und bis zu welchem Zeitpunkt eine strafrechtliche Verfolgung wegen Steuerhinterziehung oder verwandter Delikte noch möglich ist (strafrechtliche Verfolgungsverjährung). Beide Fristen folgen unterschiedlichen Zwecken, knüpfen an unterschiedliche Ereignisse an und laufen nicht parallel.

Die Ausarbeitung zeigt (i) die Systematik der steuerlichen Festsetzungsverjährung nach der Abgabenordnung (AO), (ii) die Systematik der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung nach dem Strafgesetzbuch (StGB) und der Sonderregelungen des Steuerstrafrechts in der AO sowie (iii) die praktische Fristberechnung anhand typischer erbschaftsteuerlicher Konstellationen. Im Mittelpunkt stehen zwei Fallgruppen: (A) keine Aufforderung des Finanzamts zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung und zugleich keine Abgabe einer (ErbSt-)Erklärung/Anzeige durch den Mandanten; (B) Aufforderung des Finanzamts und anschließende Abgabe einer unvollständigen Erklärung.

2. Erbschaftsteuer: Entstehung, Anzeige- und Erklärungspflichten

2.1 Entstehung der Erbschaftsteuer und Verfahrenscharakter

Die Erbschaftsteuer ist eine durch Steuerbescheid festzusetzende Steuer („Veranlagungssteuer“ im weiteren Sinne), die an den Erwerb von Todes wegen (und weitere Erwerbstatbestände) anknüpft. Für die Verjährungsberechnung ist maßgeblich, wann der steuerbare Erwerb verwirklicht ist und wann die Steuer „entsteht“. Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Erbschaftsteuer grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers.¹

Anders als bei periodischen Steuern (z.B. Einkommensteuer) steht im Erbschaftsteuerrecht regelmäßig ein singuläres Ereignis im Vordergrund (Erbfall), das im Zeitablauf aber durch spätere Erkenntnisse (z.B. spätes Auffinden eines Testaments, unbekannte Vermögenswerte,

¹ ErbStG § 9 Abs. 1 Nr. 1; vgl. etwa BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Gründe unter II.1.a (Entstehung der ErbSt mit dem Tod).

Auslandssachverhalte) „nachwirken“ kann. Die AO reagiert auf dieses Spannungsfeld mit einer besonderen Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist bei Erbschaftsteuer (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO).²

2.2 Anzeige nach § 30 ErbStG und Erklärung nach § 31 ErbStG

Im Regelfall wird die Erbschaftsteuer nicht „automatisch“ durch eine allgemeine jährliche Steuererklärung ausgelöst. Stattdessen sieht das ErbStG ein zweistufiges System vor: Zunächst ist der Erwerb vom Erwerber grundsätzlich binnen drei Monaten nach erlangter Kenntnis anzugeben (§ 30 Abs. 1 ErbStG).³ Erst auf dieser Grundlage entscheidet das Finanzamt regelmäßig, ob es eine förmliche Erbschaftsteuererklärung verlangt; die Erklärung ist nach § 31 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nur auf Verlangen abzugeben.⁴

Die Anzeige nach § 30 ErbStG soll – ähnlich wie die Anzeige durch Dritte (Nachlassgericht, Notare etc.) – die Finanzbehörde in die Lage versetzen, ein Besteuerungsverfahren einzuleiten und ggf. eine Erklärung anzufordern. Sie soll die Erbschaftsteuererklärung nicht „vorwegnehmen“; es genügt, wenn der Erwerber Erblasser und Erwerber bezeichnet sowie den Rechtsgrund des Erwerbs mitteilt.⁵

2.3 Relevanz der Anzeige-/Erklärungspflichten für Steuerstrafrecht

Für das Steuerstrafrecht ist entscheidend, ob eine steuerrechtliche Handlungspflicht besteht. Steuerhinterziehung kann – neben aktivem Tun (Abgabe unrichtiger/unvollständiger Angaben) – auch durch pflichtwidriges Unterlassen begangen werden. Im erbschaftsteuerlichen Kontext kommen als Handlungspflichten insbesondere die Anzeige nach § 30 ErbStG sowie – nach Aufforderung – die Erklärungspflicht nach § 31 ErbStG i.V.m. § 149 AO in Betracht.⁶

2 AO § 170 Abs. 5 Nr. 1; vgl. BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsatz 1 (Kenntnis des Erwerbers).

3 ErbStG § 30 Abs. 1; vgl. BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. zu § 30 Abs. 1 ErbStG und Kenntnisbegriff; außerdem BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Leitsatz 1.

4 ErbStG § 31 Abs. 1; vgl. BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Leitsatz 1 und Gründe (Aufforderung zur Abgabe einer ErbSt-Erklärung).

5 BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, dort unter Hinweis auf BFH, Urteil v. 16.10.1996 – II R 43/96, BStBl II 1997, 73 (Inhalt der Anzeige); vgl. auch BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Gründe unter II.1.c (Zweck der Anzeigen).

6 ErbStG §§ 30, 31; AO § 149 Abs. 1 Satz 2 (Erklärungspflicht auf Aufforderung).

3. Steuerliche Festsetzungsverjährung (AO)

3.1 Begriff und Abgrenzung

Die steuerliche Verjährung, die in der Beratungspraxis im erbschaftsteuerlichen Kontext typischerweise relevant ist, ist die Festsetzungsverjährung. Sie begrenzt zeitlich die Möglichkeit, Steuerbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern. Von ihr zu unterscheiden ist insbesondere die Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO) für bereits festgesetzte Steueransprüche. In der Mandatsbearbeitung ist regelmäßig zuerst zu klären, ob überhaupt noch eine wirksame Steuerfestsetzung möglich ist (Festsetzungsverjährung).

3.2 Dauer der Festsetzungsfrist (§ 169 AO)

Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre, sofern kein Hinterziehungs- oder leichtfertiges Verkürzungsgeschehen zu berücksichtigen ist. Für die Erbschaftsteuer gilt diese vierjährige Regelfrist ebenfalls.⁷ Sie verlängert sich bei leichtfertiger Steuerverkürzung auf fünf Jahre und bei Steuerhinterziehung auf zehn Jahre. Die Verlängerung knüpft nicht an eine strafrechtliche Verurteilung an, sondern an das Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen (insb. objektiver und subjektiver Tatbestand).⁸

Für die Beratungspraxis folgt daraus, dass bei jedem Verjährungscheck im ErbSt-Mandat zunächst eine „Zweispurigkeit“ zu prüfen ist: (1) Regelfrist (4 Jahre) und (2) ggf. verlängerte Frist (10 Jahre) bei Hinterziehung. Die Entscheidung, welche Frist anzuwenden ist, hängt nicht nur von objektiven Fehlern in Erklärungen/Anzeigen ab, sondern wesentlich von Vorsatz bzw. Leichtfertigkeit. Bei „unvollständigen“ Erklärungen ist daher stets zu dokumentieren, ob die Unvollständigkeit aus Sicht des Mandanten bewusst, billigend in Kauf genommen oder schlicht fahrlässig war.

⁷ AO § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2; vgl. BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. 3 (Regelfrist vier Jahre für ErbSt) und buzer.de, § 169 AO (konsolidierter Gesetzestext).

⁸ AO § 169 Abs. 2 Satz 2; vgl. BFH, Urteil v. 09.04.2025 – II R 39/21 (Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung: Erfordernis tragfähiger Feststellungen).

3.3 Beginn der Festsetzungsfrist (§ 170 AO) und Besonderheiten bei Erbschaftsteuer

Der Beginn der Festsetzungsfrist richtet sich nach § 170 AO. Grundregel ist § 170 Abs. 1 AO: Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Bei Erbschaftsteuer bedeutet dies grundsätzlich: Fristbeginn mit Ablauf des Todesjahres.⁹

Von dieser Grundregel gibt es zwei für die Beratungspraxis zentrale Abweichungen:

Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn eine Steuererklärung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist: Die Frist beginnt dann grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres der Einreichung; spätestens aber mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.¹⁰

Spezielle Anlaufhemmung für die Erbschaftsteuer nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO: Bei einem Erwerb von Todes wegen beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 oder Abs. 2 nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat.¹¹

Die praktische Relevanz von § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO ist erheblich: Gerade bei streitigen Erbfolgesachverhalten oder bei später aufgefundenen Testamenten kann der Erwerber erst Jahre nach dem Todesfall sichere Kenntnis vom Rechtsgrund und Umfang des Erwerbs erlangen. Der BFH konkretisiert den Kenntnisbegriff dahin, dass sichere Kenntnis erst dann vorliegt, wenn der Erwerber mit hinreichender Zuverlässigkeit und Gewissheit in der Lage ist, seine Anzeige-/Anmeldepflichten zu erfüllen.¹²

Im Fall eines streitigen Erbscheinverfahrens kann der maßgebliche Kenntniszeitpunkt bereits mit der (erstinstanzlichen) Entscheidung des Nachlassgerichts über die Wirksamkeit des Testaments im Erbscheinverfahren eintreten, wenn ein anderer möglicher Erbe der Erteilung des Erbscheins entgegentritt; auf die Anfechtbarkeit bzw. tatsächliche Einlegung von

9 AO § 170 Abs. 1; ErbStG § 9 Abs. 1 Nr. 1; vgl. BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Gründe unter II.1.a und buzer.de, § 170 AO.

10 AO § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; vgl. BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. 5 aa (Systematik des § 170 Abs. 2 AO).

11 AO § 170 Abs. 5 Nr. 1; BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsatz 1; BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. 6 bb.

12 BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. 6 bb und b) (Kenntnisbegriff; Bezug zu § 30 Abs. 1 ErbStG); BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsatz 2 (Kenntnis bei streitigem Erbscheinverfahren).

Rechtsmitteln kommt es insoweit nicht an. 13 Die Anlaufhemmung ist dabei rechtsgrundbezogen („Erwerb aufgrund eines bestimmten Rechtsgrunds“). Mit einmal erlangter Kenntnis ist die Wirkung für diesen Rechtsgrund grundsätzlich „verbraucht“; eine Verlängerung der Anlaufhemmung ist insoweit nicht möglich.14

3.4 Aufforderung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung: Konsequenzen für den Fristbeginn

Verlangt das Finanzamt die Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung, richtet sich der Anlauf der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO – und zwar auch dann, wenn das Nachlassgericht dem Finanzamt bereits Erbscheine und eröffnete Verfügungen von Todes wegen angezeigt hat. 15 Die Erklärung setzt die Festsetzungsfrist nur dann „in Lauf“, wenn sie formell wirksam ist; nach der Rechtsprechung des BFH gehört dazu insbesondere die Unterschrift. 16

3.5 Unvollständige Erklärungen und die Beendigung der Anlaufhemmung

Für die hier interessierende Fallgruppe „Aufforderung und unvollständige Erklärung“ ist eine weitere Differenzierung erforderlich: Eine unvollständige Erklärung beendet die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nur dann, wenn eine ordnungsgemäße Veranlagung auf Grundlage der Erklärung dennoch möglich ist. 17 Fehlt es an hinreichenden Angaben, die der Finanzbehörde eine ordnungsgemäße Veranlagung (ggf. auch durch Ermittlung und Schätzung) ermöglichen, läuft die Anlaufhemmung fort; der Fristbeginn verschiebt sich dann auf den gesetzlich vorgesehenen spätesten Zeitpunkt.18

3.6 Ablaufhemmungen (§ 171 AO) und weitere Fristverlängerungen

13 BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsätze 2 und 3; Anschluss an BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Leitsatz 2.

14 BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsatz 1; BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. 12 c) (Verbrauch der Kenntnis).

15 BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Leitsatz 1.

16 BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Leitsatz 2 und Gründe (Unterschrift als Wirksamkeitsvoraussetzung).

17 BFH, Urteil v. 08.03.2017 – II R 2/15, Rz. 13 c) (Kriterium: ordnungsgemäße Veranlagung muss möglich sein).

18 BFH, Urteil v. 08.03.2017 – II R 2/15, Rz. 13 c) und 18 (unvollständige Erklärung ungeeignet, Anlaufhemmung zu beenden).

Selbst wenn die Festsetzungsfrist einmal zu laufen begonnen hat, kann ihr Ablauf nach § 171 AO gehemmt sein. In erbschaftsteuerlichen Mandaten sind typischerweise relevant: Hemmung durch Einspruch/Klage (§ 171 Abs. 3a AO), Hemmung durch Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO) sowie weitere Spezialtatbestände.¹⁹ Die Ablaufhemmung kann im Ergebnis dazu führen, dass – trotz kurzer materieller Festsetzungsfrist – die Änderbarkeit noch Jahre nach Fristbeginn eröffnet bleibt. In der Praxis ist deshalb stets parallel zu prüfen, ob ein Einspruchs- oder Klageverfahren anhängig war bzw. ob Prüfungsmaßnahmen der Finanzverwaltung fristhemmende Wirkung entfalten.

¹⁹ AO § 171 Abs. 3a und Abs. 4; vgl. buzer.de, § 171 AO (konsolidierter Gesetzestext) sowie die in § 171 Abs. 4 enthaltene Regelung einschließlich der Fünfjahres-Obergrenze.

4. Strafrechtliche Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht (StGB/AO)

4.1 Grundsystematik (§§ 78 ff. StGB)

Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung (§§ 78 ff. StGB) begrenzt den Zeitraum, in dem die Strafverfolgungsbehörden (Staatsanwaltschaft/Steuerfahndung) ein Verfahren wegen einer Straftat betreiben und gerichtlich zur Verurteilung bringen dürfen. Die Verjährungsfrist richtet sich grundsätzlich nach der abstrakten Strafandrohung (§ 78 Abs. 3 StGB). Der Lauf beginnt mit Beendigung der Tat (§ 78a StGB). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der Lauf unterbrochen (§ 78c StGB) oder ruht (§ 78b StGB).²⁰

4.2 Steuerhinterziehung (§ 370 AO) als Ausgangsdelikt

Das zentrale Delikt im erbschaftsteuerlichen Kontext ist die Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Tatbestandsvarianten sind insbesondere das unrichtige oder unvollständige Erklären steuerlich erheblicher Tatsachen sowie das pflichtwidrige Unterlassen (z.B. Nichtabgabe einer geschuldeten Anzeige oder Erklärung).²¹ Die abstrakte Strafandrohung beträgt im Grundtatbestand Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe; in besonders schweren Fällen (§ 370 Abs. 3 AO) reicht der Strafrahmen bis zu zehn Jahren. Diese Strafrahmen wären nach dem StGB grundsätzlich mit Verjährungsfristen von fünf bzw. zehn Jahren verbunden.²²

4.3 Sonderregelung § 376 AO: Verlängerte Verfolgungsverjährung

Für Steuerhinterziehung gilt jedoch eine spezialgesetzliche Verjährungsregel in § 376 AO. Die Norm verlängert die strafrechtliche Verfolgungsverjährung gegenüber der allgemeinen StGB-Systematik. In der aktuellen Fassung beträgt die Verjährungsfrist für Steuerhinterziehung grundsätzlich zehn Jahre; für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung ist – nach der seit dem Jahressteuergesetz 2020 geltenden Rechtslage – eine Verlängerung auf fünfzehn Jahre vorgesehen.²³

20 StGB §§ 78, 78a, 78b, 78c (konsolidierter Gesetzestext, u.a. buzer.de).

21 AO § 370; vgl. buzer.de, § 370 AO (konsolidierter Gesetzestext).

22 StGB § 78 Abs. 3 Nr. 4 und Nr. 3 (Fristen 5/10 Jahre in Abhängigkeit von der Höchststrafe); AO § 370 Abs. 1 und Abs. 3 (Strafrahmen).

23 AO § 376; vgl. buzer.de, § 376 AO (konsolidierter Gesetzestext; u.a. Hinweis auf Änderung durch JStG 2020).

Für die Beratungspraxis bedeutet dies: Selbst wenn steuerlich bereits die vierjährige Festsetzungsfrist abgelaufen ist, kann strafrechtlich noch eine (erhebliche) Restlaufzeit bestehen. Umgekehrt kann auch eine steuerlich verlängerte Festsetzungsfrist (z.B. 10 Jahre bei Hinterziehung) noch laufen, während strafrechtlich – je nach Tatbeendigung und Unterbrechungen – bereits Verfolgungsverjährung eingetreten ist. Eine synchrone Betrachtung ist daher zwingend.

4.4 Beginn der Verfolgungsverjährung: Tatvollendung und Tatbeendigung im Steuerstrafrecht

Der Beginn der Verfolgungsverjährung knüpft an die Beendigung der Tat an (§ 78a StGB). Im Steuerstrafrecht ist dies regelmäßig nicht identisch mit der Tatvollendung. Bei der Steuerhinterziehung ist zwischen verschiedenen Steuerarten und Handlungsformen zu unterscheiden (Veranlagungssteuern vs. Anmeldesteuern; aktives Tun vs. Unterlassen).

4.4.1 Veranlagungssteuern (periodische Steuern) – Unterlassen

Bei Veranlagungssteuern wie der Einkommensteuer gilt in der Rechtsprechung des BGH für die Hinterziehung durch Unterlassen, dass die Tat grundsätzlich erst beendet ist, wenn die Finanzbehörde die Veranlagungsarbeiten für den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat.²⁴ Der BGH arbeitet hierzu mit der Fiktion eines „Veranlagungsabschlusses“: Maßgeblich ist der Zeitpunkt, in dem die Finanzbehörde – bei ordnungsgemäßem Ablauf – die Steuer hätte festsetzen können und die Festsetzung in der Masse der Fälle erledigt ist.

4.4.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer – Unterlassen (fiktive Veranlagung)

Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die nicht periodisch veranlagt wird, stellt sich die Frage des Tatbeendigungszeitpunkts anders. Der BGH hat hierfür das Konzept einer „fiktiven Veranlagung“ entwickelt: Bei Hinterziehung durch Unterlassen wird auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem die Steuer bei ordnungsgemäßer Anzeige und ordnungsgemäßer

²⁴ BGH, Beschluss v. 07.11.2001 – 5 StR 395/01, BGHSt 47, 138 (Tatbeendigung bei Unterlassen: Abschluss der Veranlagungsarbeiten); vgl. auch BGH, Beschluss v. 26.10.2016 – 1 StR 172/16, juris Rn. 32 ff. (Konkretisierung 95%-Grenze).

Bearbeitung durch das Finanzamt frühestmöglich festgesetzt worden wäre.²⁵ In dieser fiktiven Betrachtung sind insbesondere einzubeziehen: die Dreimonatsfrist für die Anzeige nach § 30 ErbStG, eine angemessene Bearbeitungszeit des Finanzamts sowie ggf. eine (typisierte) Frist für die Abgabe einer auf die Anzeige folgenden Steuererklärung nach Aufforderung.²⁶

4.4.3 Aktives Tun: Unrichtige/unvollständige Erklärungen

Wird die Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung begangen (aktives Tun), hängt Tatvollendung und Tatbeendigung regelmäßig am Erfolgseintritt: Die Tat ist vollendet, wenn die Steuer nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird oder eine Steuervergütung zu Unrecht gewährt wird. In verfahrensrechtlich geprägten Fallkonstellationen (z.B. fehlerhafter Steuerbescheid) können für die Tatbeendigung Aspekte wie Bestandskraft und endgültige Verkürzung bedeutsam sein. In der Fristenpraxis ist daher regelmäßig der Zeitpunkt der Bekanntgabe bzw. Bestandskraft des (fehlerhaften) Steuerbescheids zu dokumentieren.

4.5 Unterbrechung und Ruhen

Der Lauf der Verfolgungsverjährung kann durch bestimmte Ermittlungs- und Verfahrenshandlungen unterbrochen werden (§ 78c StGB). Unterbrechungshandlungen sind z.B. die erste Vernehmung des Beschuldigten, die Bekanntgabe der Einleitung des Ermittlungsverfahrens, richterliche Durchsuchungsanordnungen, Anklageerhebung oder Eröffnung des Hauptverfahrens.²⁷ Nach jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen; zugleich gilt eine absolute Grenze, nach der die Verfolgung spätestens verjährt, wenn seit dem Beginn der Verjährung das Doppelte der gesetzlichen Verjährungsfrist verstrichen ist (§ 78c Abs. 3 StGB).²⁸

25 BGH, Beschluss v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298 (Tatbeendigung bei Hinterziehung von Schenkungsteuer durch Unterlassen; fiktive Veranlagung).

26 ErbStG § 30 Abs. 1 (Dreimonatsfrist); BGH, Beschluss v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10 (typisierte Zeitansätze).

27 StGB § 78c (Unterbrechungstatbestände; konsolidierter Gesetzestext, u.a. buzer.de).

28 BGH, Beschluss v. 26.10.2016 – 1 StR 172/16, juris Rn. 27 ff. (Hinweis auf absolute Verjährungsgrenze nach § 78c Abs. 3 StGB).

5. Zusammenspiel von steuerlicher und strafrechtlicher Verjährung

5.1 Unterschiedliche Funktionen und Rechtsfolgen

Die steuerliche Festsetzungsverjährung begrenzt das Besteuerungsrecht der Finanzverwaltung (Steuerfestsetzung/Änderung). Sie wirkt als materiell-rechtliche Schranke: Ist die Festsetzungsfrist abgelaufen, darf ein Steuerbescheid grundsätzlich nicht mehr erlassen oder geändert werden (§ 169 Abs. 1 AO).²⁹ Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung begrenzt die Strafverfolgung des Staates; sie führt – bei Eintritt – zu einem dauerhaften Verfahrenshindernis, das von Amts wegen zu beachten ist. Beide Verjährungssysteme sind grundsätzlich unabhängig. Weder setzt die strafrechtliche Verfolgung zwingend voraus, dass steuerlich noch festgesetzt werden kann, noch folgt aus strafrechtlicher Verjährung automatisch steuerliche Verjährung.

5.2 Praktische Konsequenz: Zwei getrennte Fristenläufe

In der Beratungspraxis empfiehlt sich eine getrennte, aber verzahnte Prüfung:

Steuerlich: Festsetzungsfrist (4/5/10 Jahre) bestimmen, Fristbeginn nach § 170 AO ermitteln (inkl. Anlaufhemmungen, insbesondere § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO), sodann Ablaufhemmungen nach § 171 AO und Korrekturtatbestände (z.B. § 173 AO) prüfen.

Strafrechtlich: einschlägige Tat (z.B. § 370 AO; ggf. besonders schwerer Fall) und dadurch maßgebliche Verjährungsfrist (StGB/§ 376 AO) bestimmen; Tatbeendigung nach BGH-Grundsätzen ermitteln; Unterbrechungs-/Ruhenstatbestände (StGB §§ 78b, 78c) anhand Verfahrensakte prüfen.

²⁹ AO § 169 Abs. 1 (Grundsatz: Steuerfestsetzung nach Ablauf unzulässig); vgl. BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. 3 (Erlöschen nach § 47 AO i.V.m. Festsetzungsverjährung).

5.3 Typische Divergenzen in erbschaftsteuerlichen Mandaten

Gerade bei Erbschaftsteuer zeigen sich typische Divergenzen:

Steuerlicher Fristbeginn kann durch § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO deutlich nach hinten verschoben sein (Kenntnis des Erwerbers). Dadurch kann noch Jahre nach dem Todesfall eine vierjährige Festsetzungsfrist anlaufen.³⁰

Strafrechtlicher Fristbeginn knüpft dagegen an Tatbeendigung an und kann – je nach Konzept der fiktiven Veranlagung – relativ früh liegen, selbst wenn steuerlich wegen fehlender Kenntnis der Erwerber- oder Behördenlage noch keine Festsetzungsfrist läuft. In der Praxis ist deshalb die genaue Definition der Tatbeendigung entscheidend.³¹

Sonderkonstellation: Durch Ablaufhemmungen in § 171 AO kann die Festsetzungsfrist – insbesondere bei Prüfungsmaßnahmen und Rechtsbehelfen – länger offen bleiben als der (scheinbare) Grundlauf vermuten lässt.³²

30 BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22; BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20.

31 BGH, Beschluss v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10 (fiktive Veranlagung bei Schenkungsteuer) sowie BGH, Beschluss v. 07.11.2001 – 5 StR 395/01 (Veranlagungssteuern).

32 AO § 171, insbesondere Abs. 3a und Abs. 4; vgl. buzer.de, § 171 AO.

5.4 Übersichtstabelle

Kriterium	Steuerliche Festsetzungsverjährung	Strafrechtliche Verfolgungsverjährung
Zweck	Begrenzung der Steuerfestsetzung/Änderung	Begrenzung der Strafverfolgung
Rechtsfolge	Steuerfestsetzung/Änderung unzulässig (§ 169 Abs. 1 AO)	Verfahrenshindernis; Einstellung/Freispruch wegen Verjährung
Regelfrist	i.d.R. 4 Jahre (ErbSt)	i.d.R. 10 Jahre (§ 376 AO) bzw. 15 Jahre in bestimmten Fällen
Beginn	Ende des Kalenderjahres der Entstehung; Anlaufhemmungen (§ 170 AO), bei ErbSt zusätzlich Kenntnis (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO)	Mit Beendigung der Tat (§ 78a StGB); abhängig von Tatbegehungsform (BGH- Rechtsprechung)
Hemmung/Unterbrechung	Ablaufhemmungen (§ 171 AO)	Unterbrechung/Ruhen (§§ 78b, 78c StGB) + absolute Grenze (§ 78c Abs. 3 StGB)

6. Fallvarianten und Berechnungsschemata

6.1 Vorgehensmodell für die Fristberechnung im Mandat

Für eine belastbare Verjährungsprüfung empfiehlt sich ein strukturiertes Vorgehen, das die steuerliche und die strafrechtliche „Zeitachse“ trennt aufbaut und erst danach zusammenführt:

Schritt 1: Steuerart und Vorgang festlegen (ErbSt bei Erwerb von Todes wegen; ggf. weitere Steuern wie GrESt, ESt bei Erbengemeinschaft, etc.).

Schritt 2: Steuerentstehung und Erwerbsvorgang zeitlich fixieren (Todeszeitpunkt; ggf. Bedingungseintritt; bei mehreren Erwerbsvorgängen: mehrere Zeitachsen).

Schritt 3: Anzeige- und Erklärungspflichten identifizieren (ErbStG § 30; ErbStG § 31/§ 149 AO; ggf. Befreiungen/Ersetzung durch Drittmeldungen).

Schritt 4: Steuerliche Festsetzungsfrist bestimmen (4/5/10 Jahre) und Fristbeginn nach § 170 AO ermitteln (inkl. § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO).

Schritt 5: Ablaufhemmungen (§ 171 AO) und Korrekturvorschriften (z.B. § 173 AO) prüfen; Ergebnis ist der steuerliche „Verjährungsstichtag“.

Schritt 6: Strafrechtliche Einordnung: Delikt (i.d.R. § 370 AO), Qualifikation (besonders schwerer Fall?), maßgebliche Verjährungsfrist (StGB/§ 376 AO) und Tatbeendigung nach BGH-Grundsätzen bestimmen.

Schritt 7: Unterbrechungs-/Ruhensgründe (StGB §§ 78b, 78c) anhand der Verfahrensakte nachvollziehen; Ergebnis ist der strafrechtliche „Verjährungsstichtag“.

Schritt 8: Ergebnisbewertung: (i) Besteht noch steuerliche Festsetzungs-/Änderungsmöglichkeit? (ii) Besteht noch strafrechtliches Verfolgungsrisiko? (iii) Welche Handlungsoptionen (Berichtigung, Nachdeklaration, Selbstanzeige, Verteidigungsstrategie) folgen daraus?

6.2 Fallgruppe A: Keine Aufforderung des Finanzamts; keine Abgabe einer Erklärung/Anzeige

6.2.1 Steuerliche Festsetzungsverjährung – Grundschema

In dieser Fallgruppe liegt keine Aufforderung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung vor. Gleichwohl kann eine Anzeige nach § 30 ErbStG geschuldet sein. Für den Fristbeginn sind daher regelmäßig § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (Anzeige-/Erklärungspflicht) und § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO (Kenntnis des Erwerbers) zu kombinieren.³³ Der BFH stellt klar, dass es für § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO allein auf die Kenntnis des Erwerbers ankommt; die Kenntnis des Finanzamts ist – anders als bei Schenkungen nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO – nicht maßgeblich.³⁴

Praktisch lässt sich der Beginn der Festsetzungsfrist in dieser Konstellation häufig in folgender Formel darstellen:

Fristbeginn = spätester Zeitpunkt aus (i) Ablauf des Kalenderjahres der Abgabe der Anzeige/Erklärung (falls erfolgt), (ii) Ablauf des dritten Kalenderjahres nach Steuerentstehung (falls keine Abgabe), und (iii) Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis vom Erwerb erlangt (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO).

6.2.2 Kenntnis des Erwerbers: typische Konstellationen

Die Bestimmung des Kenntniszeitpunkts ist regelmäßig der „entscheidende Hebel“ der Fristberechnung. Nach BFH-Rechtsprechung erlangt ein testamentarisch eingesetzter Erbe Kenntnis von dem Erwerb, wenn er zuverlässig erfahren und Gewissheit erlangt hat, dass der Erblasser ihn durch eine wirksame letztwillige Verfügung zum Erben eingesetzt hat.³⁵ Dies ist typischerweise mit Eröffnung des Testaments der Fall. Bestehen jedoch ernstliche Zweifel an der Wirksamkeit des Testaments oder ist die Erbenstellung in einem Erbscheinverfahren streitig, kann sichere Kenntnis erst mit einer Entscheidung des Nachlassgerichts eintreten.³⁶

³³ BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Rz. 5 f. (Zusammenspiel § 170 Abs. 2 und Abs. 5 bei ErbSt).

³⁴ BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsatz 1 und Gründe (Unerheblichkeit der Kenntnis des FA; Hinweis auf Wortlautvergleich zu § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO).

³⁵ BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Leitsatz 1.

³⁶ BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Leitsatz 2; BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsatz 2.

Wesentlich ist, dass die sichere Kenntnis nicht davon abhängt, ob die Entscheidung des Nachlassgerichts noch anfechtbar ist oder tatsächlich angefochten wird.³⁷ Für die Praxis bedeutet dies: Bei streitigen Erbfolgen sind nicht nur der Zeitpunkt der Testamentseröffnung, sondern auch die Zeitpunkte gerichtlicher Entscheidungen und deren Zustellung/Bekanntgabe als potenzielle „Kenntnismarker“ zu erfassen.

6.2.3 Beispielrechnung (steuerlich): spätes Testament / streitige Erbenstellung

Die Grundlinien lassen sich anhand der BFH-Entscheidung II R 28/22 (Revision gegen FG Düsseldorf 4 K 896/20 Erb) illustrieren: Der Erbfall lag im Jahr 2003; ein weiteres Testament wurde erst 2007 gefunden; die Erbenstellung war in einem Erbscheinverfahren streitig. Der BFH stellte für den Fristbeginn nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO auf die sichere Kenntnis der Alleinerbenstellung im Jahr 2012 ab und ging davon aus, dass die vierjährige Festsetzungsfrist (Regelfrist) mit Ablauf 2012 zu laufen begann und – mangels tragfähiger Feststellungen zu einer Steuerhinterziehung – mit Ablauf 2016 endete.³⁸

Das Ausgangsurteil des Finanzgerichts Düsseldorf zeigt, dass die Kenntnis- und Anlaufhemmungsfragen in der Praxis regelmäßig anhand der konkreten verfahrensrechtlichen Abläufe (Erbscheinverfahren, Streitstand, Ermittlungslage) zu rekonstruieren sind.³⁹

Beratungshinweis: In Mandaten mit „spät entdeckten“ Testamenten oder langwierigen Erbscheinverfahren sollte frühzeitig eine Dokumentation aufgebaut werden (Aktenlage, Zustellungen, Rechtsmittel, tatsächlicher Kenntnisstand des Mandanten). Diese Unterlagen sind nicht nur für die steuerliche Fristberechnung, sondern regelmäßig auch für die strafrechtliche Einordnung (Vorsatz/Leichtfertigkeit) und für die Verteidigung gegen den Vorwurf verspäteter Anzeige bedeutsam.

6.2.4 Strafrechtliche Verfolgungsverjährung in Fallgruppe A

Strafrechtlich ist in Fallgruppe A zunächst zu prüfen, ob überhaupt eine strafbewehrte Handlungspflicht bestand. Ohne Aufforderung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung kommt als zentrale Pflicht die Anzeige nach § 30 ErbStG in Betracht.⁴⁰ Besteht die

³⁷ BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsatz 3; BFH, Urteil v. 27.04.2022 – II R 17/20, Leitsatz 2.

³⁸ BFH, Urteil v. 04.06.2025 – II R 28/22, Leitsätze 1–3 sowie Gründe (Fristbeginn 01.01.2013; Ablauf 31.12.2016).

³⁹ FG Düsseldorf, Urteil v. 29.06.2022 – 4 K 896/20 Erb (Vorinstanz zu BFH II R 28/22).

⁴⁰ ErbStG § 30 Abs. 1 (Anzeige binnen drei Monaten nach Kenntnis).

Anzeigepflicht und wird sie vorsätzlich verletzt, kann eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen vorliegen. Maßgeblich ist dann für die Verjährung, wann die Tat beendet ist (§ 78a StGB).⁴¹

Für Erbschaft-/Schenkungsteuerhinterziehungen durch Unterlassen stellt der BGH für den Zeitpunkt der Tatbeendigung auf eine fiktive Veranlagung ab. Er knüpft typisierend an die Dreimonatsfrist des § 30 ErbStG an und berücksichtigt anschließend eine angemessene Zeitspanne für die weitere Bearbeitung und Festsetzung durch die Finanzbehörde.⁴² In der Praxis wird diese fiktive Betrachtung häufig mit einem Mindestzeitraum von vier Monaten (3 Monate Anzeige + 1 Monat Bearbeitungs-/Erklärungszeit) operationalisiert; die konkrete Bestimmung ist jedoch fallabhängig und kann insbesondere bei erkennbar komplexen Nachlässen längere Bearbeitungszeiten rechtfertigen.⁴³

Die strafrechtliche Verjährungsfrist richtet sich – unabhängig von steuerlichen Festsetzungsfristen – nach § 376 AO (grundsätzlich 10 Jahre; in qualifizierten Fällen länger) und wird durch Ermittlungsmaßnahmen nach § 78c StGB regelmäßig unterbrochen.⁴⁴ Für die Beratungspraxis bedeutet dies: Selbst in Konstellationen, in denen steuerlich aufgrund späterer Kenntnis die Festsetzungsfrist spät zu laufen beginnt, kann strafrechtlich ein früherer Verjährungsbeginn in Betracht kommen, wenn der Mandant bereits früh von seinem Erwerb wusste und seine Anzeigepflicht verletzte.

6.2.5 Kernaussage zu Fallgruppe A

Fallgruppe A ist fristenrechtlich geprägt durch (i) den Kenntnisbegriff des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO (steuerlich) und (ii) das Konzept der fiktiven Veranlagung zur Bestimmung der Tatbeendigung (strafrechtlich). Beide Kriterien setzen am tatsächlichen Kenntnisstand des Erwerbers an, führen aber nicht zwingend zu identischen Ergebnissen, weil die steuerliche Festsetzungsverjährung an das Kalenderjahr anknüpft, die strafrechtliche Verjährung hingegen an einen tatbezogenen Endzeitpunkt.

41 StGB § 78a (Beginn mit Beendigung der Tat) i.V.m. § 370 AO.

42 BGH, Beschluss v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298 (Tatbeendigung bei Schenkungsteuerhinterziehung durch Unterlassen; fiktive Veranlagung).

43 BGH, Beschluss v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10 (typisierende Zeitkomponenten).

44 AO § 376; StGB § 78c.

6.3 Fallgruppe B: Aufforderung des Finanzamts; Abgabe einer unvollständigen Erklärung

6.3.1 Steuerliche Ausgangslage: Aufforderung löst Erklärungspflicht aus

Fordert das Finanzamt zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung auf, entsteht eine Erklärungspflicht (§ 31 ErbStG i.V.m. § 149 AO). Für den Fristbeginn ist dann § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO maßgeblich. 45 Dies gilt nach BFH-Rechtsprechung auch dann, wenn dem Finanzamt die Erteilung von Erbscheinen und eröffnete Verfügungen von Todes wegen bereits angezeigt wurden. 46

Die Aufforderung verlagert also den steuerlichen Fristbeginn typischerweise auf das Jahr der Abgabe einer wirksamen (insbesondere unterschriebenen) Erklärung. Eine nicht unterschriebene Erklärung setzt die Frist nicht in Lauf; sie wirkt in diesem Punkt wie eine nicht abgegebene Erklärung. 47

6.3.2 Unvollständige Erklärung: Zwei Ebenen (Fristbeginn und Fristdauer)

Die unvollständige Erklärung beeinflusst die Verjährung auf zwei Ebenen:

Ebene 1 – Beendigung der Anlaufhemmung: Die Erklärung beendet die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nur, wenn eine ordnungsgemäße Veranlagung auf Grundlage der Erklärung dennoch möglich ist. 48

Ebene 2 – Verlängerte Festsetzungsfrist: Ist die Unvollständigkeit vorsätzlich (Hinterziehung) oder grob fahrlässig (leichtfertige Verkürzung), verlängert sich die Festsetzungsfrist auf 10 bzw. 5 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). 49

6.3.3 Veranlagungsfähigkeit trotz Unvollständigkeit: Prüfkriterien

Das Kriterium der Veranlagungsfähigkeit verlangt eine wertende Gesamtbetrachtung. Der BFH fordert, dass die Finanzbehörde aufgrund der eingegangenen Erklärung ausreichend Zeit und ausreichende Informationen haben muss, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und –

45 BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Leitsatz 1.

46 BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Leitsatz 1 und Gründe II.1.c.

47 BFH, Urteil v. 10.11.2004 – II R 1/03, Leitsatz 2.

48 BFH, Urteil v. 08.03.2017 – II R 2/15, Rz. 13 c).

49 AO § 169 Abs. 2 Satz 2; BFH, Urteil v. 09.04.2025 – II R 39/21.

soweit erforderlich – zu schätzen. 50 Eine unvollständige Erklärung ist daher eher „veranlagungsfähig“, wenn sie den Erwerbsvorgang und die betroffenen Vermögensgegenstände hinreichend identifiziert und die fehlenden Werte/Unterlagen durch Ermittlungen und Schätzung ergänzt werden können. Sie ist eher „nicht veranlagungsfähig“, wenn sie den steuerbaren Vorgang oder zentrale Besteuerungsgrundlagen verdeckt.

In erbschaftsteuerlichen Mandaten sind insbesondere folgende Unvollständigkeiten kritisch:

Verschweigen von Vorerwerben (Relevanz für Freibeträge/Steuersätze; § 14 ErbStG).

Verschweigen von Auslandsvermögen, das dem Finanzamt typischerweise nicht ohne Mitwirkung bekannt wird.

Verschweigen von Pflichtteilsansprüchen, Vorausvermächtnissen oder Abfindungsvereinbarungen, die die Bemessungsgrundlage beeinflussen.

Verschweigen von Nachlassverbindlichkeiten oder von Erwerbsnebenkosten, sofern dadurch eine unrichtige Steuerberechnung herbeigeführt wird.

6.3.4 Strafrechtliche Verjährung in Fallgruppe B

Strafrechtlich wird Fallgruppe B regelmäßig als Hinterziehung durch aktives Tun eingeordnet: Durch Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Angaben trotz Erklärungspflicht wird eine (zu niedrige) Steuerfestsetzung veranlasst. Für den Beginn der Verfolgungsverjährung ist der Zeitpunkt der Tatbeendigung maßgeblich. In typischen Konstellationen wird die Tat mit Erlass/Bekanntgabe des aufgrund der Erklärung ergehenden (zu niedrigen) Steuerbescheids vollendet; für die Tatbeendigung kann darüber hinaus die Bestandskraft und die endgültige Verkürzung relevant sein. Für die Fristlänge ist § 376 AO maßgeblich; Unterbrechungen nach § 78c StGB sind aktenbasiert zu prüfen.51

50 BFH, Urteil v. 08.03.2017 – II R 2/15, Rz. 13 c).

51 AO § 376; StGB § 78c.

6.3.5 Rechenbeispiel mit Zeitachse

Zur praktischen Fristberechnung empfiehlt sich eine tabellarische Zeitachse. Nachfolgend ein Muster (Daten frei gewählt):

Ereignis	Datum	Relevanz steuerlich	Relevanz strafrechtlich
Tod des Erblassers	15.06.2018	Steuerentstehung (ErbStG § 9)	Tatzeitpunkt des Erwerbsvorgangs; allein noch kein Verjährungsbeginn
Kenntnis des Erwerbers	20.07.2018	§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO: frühester Anknüpfungspunkt	Beginn Anzeigeobliegenheit § 30 ErbStG
Aufforderung zur Abgabe der Erklärung	05.02.2019	Erklärungspflicht (§ 31 ErbStG)	Pflichtverstärkung; später relevant für Vorsatzbewertung
Abgabe unvollständige Erklärung	10.04.2019	Fristbeginn grundsätzlich Ablauf 2019; Veranlagungsfähigkeit prüfen	Täuschungshandlung
Bescheid (zu niedrig)	20.11.2019	Festsetzung; Änderbarkeit bis Fristablauf	Vollendung; Tatbeendigung/Beginn Verjährung regelmäßig spätestens ab Bescheid/Bestandskraft
Aufdeckung Auslandskonto	03.05.2024	Neues Faktum; ggf. § 173 AO im Rahmen Frist	mögliche Unterbrechung durch Ermittlungsmaßnahmen

Die steuerliche Frist ist sodann rechnerisch zu ermitteln: Beginn (Ablauf 2019) + Länge (4 oder 10 Jahre) + etwaige Ablaufhemmungen. Die strafrechtliche Frist ist über Tatbeendigung + § 376 AO + Unterbrechungen (§ 78c StGB) zu bestimmen. Entscheidend ist, dass beide Rechenoperationen unabhängig erfolgen.

6.3.6 Kernaussage zu Fallgruppe B

Fallgruppe B wird in der Beratung häufig unterschätzt, weil die Abgabe einer Erklärung vermeintlich „bereinigt“. Tatsächlich können (i) eine nicht veranlagungsfähige oder formunwirksame Erklärung die Anlaufhemmung fortlauen lassen, und (ii) eine vorsätzlich unvollständige Erklärung sowohl steuerlich (10-Jahresfrist) als auch strafrechtlich (10/15-Jahresverjährung) einen erheblichen Rückgriffshorizont eröffnen.

7. Praktische Checkliste für die Mandatsbearbeitung

7.1 Dokumenten- und Datenerhebung

Für die verjährungsrechtliche Bewertung sind regelmäßig folgende Unterlagen entscheidend:

Sterbeurkunde / Todeszeitpunkt (Steuerentstehung).

Testament/Erbvertrag, Protokoll der Testamentseröffnung, Erbschein, Beschlüsse/Entscheidungen im Erbscheinverfahren (Kenntniszeitpunkt; Rechtsgrund des Erwerbs).

Korrespondenz mit dem Finanzamt (Aufforderungen, Fristverlängerungen, Erinnerungsschreiben).

Abgegebene Anzeigen/Erklärungen inkl. Eingangsbestätigungen, Versandnachweise, Unterschriftenlage, Anlagenverzeichnis.

Erbschaftsteuerbescheide (Datum der Bekanntgabe), Einspruchsentscheidungen, Klageentscheidungen; ggf. Vorläufigkeitsvermerke (§ 165 AO) und Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO).

Hinweise auf Außenprüfungen/Steuerfahndungsmaßnahmen (Prüfungsanordnung, Prüfungsbeginn, Unterbrechungen).

Unterlagen zu Auslandsvermögen, Bankverbindungen, Nachlassverbindlichkeiten und Vorerwerben.

7.2 Rechenblatt: Minimalparameter

Für ein internes Rechenblatt haben sich folgende Minimalparameter bewährt:

T0: Entstehung der Steuer (Todestag).

T1: Zeitpunkt der sicheren Kenntnis des Erwerbers vom Erwerb (Testamentseröffnung / gerichtliche Entscheidung).

T2: Datum der (ggf. unterlassenen) Anzeige nach § 30 ErbStG.

T3: Datum der Aufforderung zur Abgabe der Erklärung (§ 31 ErbStG).

T4: Datum der Abgabe einer wirksamen Erklärung (Unterschrift; Veranlagungsfähigkeit).

T5: Datum der Bekanntgabe des ErbSt-Bescheids; ggf. Datum der Bestandskraft.

T6: Rechtsbehelfe/Prüfungsmaßnahmen als Ablaufhemmung (§ 171 AO) und Strafverfahrenshandlungen als Unterbrechung (§ 78c StGB).

7.3 Normencheck: „Geltungsprüfung“ in der Praxis

Da Verjährungsregeln mehrfach geändert wurden (insbesondere im Steuerstrafrecht), ist bei jeder Quellenverwendung zu prüfen, ob die zugrunde liegenden Normen in der damals angewendeten Fassung noch gelten und ob Übergangsvorschriften einschlägig sind. Als praxistauglicher Mindeststandard empfiehlt sich: (i) Nachweis der aktuellen Fassung über eine konsolidierte Quelle, (ii) Abgleich, ob die im Urteil angewendete Fassung von der aktuellen Fassung abweicht, und (iii) Bewertung, ob die Aussage der Entscheidung auf die heutige Rechtslage übertragbar ist.