
Datum: 29.06.2022
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 896/20 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2022:0629.4K896.20ERB.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- 1
- 2 Am 30.11.1988 verstarb die kinderlose und unverheiratete A, die Erblasserin. Der Kläger und seine Schwester, die Kinder einer vorverstorbenen Schwester der Erblasserin, beantragten nach dem Tod der Erblasserin beim Nachlassgericht einen Erbschein, nach dem sie auf Grund gesetzlicher Erbfolge zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt worden sein sollten. Am 05.01.1989 erteilte das Amtsgericht *Z-Stadt* den Erbschein.
- 3 Am 29.09.1989 wurde beim seinerzeit zuständigen Finanzamt *Y-Stadt* (FA) die vom Kläger angeforderte Erbschaftsteuererklärung eingereicht, die er und seine Schwester unterschrieben hatten. Am 17.11.1989 ergingen gegenüber dem Kläger und seiner Schwester Erbschaftsteuerbescheide, denen die Besteuerung eines Erbanteils in Höhe von 551.336 DM und hinsichtlich des Klägers eines weiteren sonstigen Erwerbs in Höhe von 200.560 DM zugrunde gelegt wurden. Dagegen legten der Kläger und seine Schwester Einspruch ein und beantragten die Aussetzung der Vollziehung, die das FA hinsichtlich eines Teilbetrags auch gewährte.
- 4 Da die Erblasserin auch Mitglied einer Erbengemeinschaft nach den vorverstorbenen Eltern des Klägers und seiner Schwester gewesen war, musste deren Wert auch für die Festsetzung der Erbschaftsteuer nach der Erblasserin berücksichtigt werden. Hierzu fertigte der Kläger eine erneute Erbschaftsteuererklärung an, die auch von seiner Schwester unterschrieben wurde und am 15.02.1994 beim FA einging.

Mit Bescheid vom 10.03.1994 setzte das FA gegenüber dem Kläger die Erbschaftsteuer für seinen Erwerb nach der Erblasserin auf 208.650 DM fest, wobei es von einem Erbanteil in Höhe von 541.771 DM und sonstigen Erwerben in Höhe von 200.560 DM ausging. Mit dem dann ergangenen Erbschaftsteuerbescheid vom 05.07.1994 hob es den zuvor bestimmten Vorbehalt der Nachprüfung auf und gab an, dass eine nochmalige Überprüfung nicht zu abweichenden Festsetzungen und Feststellungen geführt habe. Dieser Bescheid wurde nicht angefochten.	5
Nach der Erteilung des Erbscheins fand der Kläger ein Testament der Erblasserin vom 21.06.1983, in dem sie den Kläger und seine Schwester zu gleichen Teilen zu ihren Erben einsetzte. Das Testament reichten weder der Kläger noch seine Schwester beim Nachlassgericht ein.	6
Im März 1999 schloss der Kläger mit seiner Schwester einen notariellen Teilerbauseinandersetzung– und Übertragungsvertrag ab, nach dem der Kläger Eigentümer von drei bestimmten Grundstücken werden sollte, wohingegen seine Schwester Eigentümerin von vier anderen Grundstücken werden sollte. Zugleich räumten sich die Beteiligten wechselseitig ein Vorkaufsrecht für alle Verkaufsfälle ein. Zudem zahlte die Schwester an den Kläger einen Ausgleichsbetrag in Höhe von 144.344,28 DM.	7
Im Mai 2003 reichte der Kläger ein weiteres, von ihm aufgefundenes Testament der Erblasserin vom 11.08.1988 beim Nachlassgericht ein, in dem er allein zum Erben eingesetzt worden war. Lediglich ein Grundstück, das der Erblasserin nur zur Hälfte gehörte, sollte seiner Schwester zur Hälfte zustehen. Nach der Eröffnung des Testaments beantragte der Kläger die Erteilung eines Erbscheins, der ihn als Alleinerben nach der Erblasserin auswies. Obwohl seine Schwester dem widersprach und vortrug, die Erblasserin sei bei Errichtung des Testaments vom 11.08.1988 testierunfähig gewesen, kündigte das Nachlassgericht nach Ermittlungen mit Vorbescheid vom 27.09.2007 an, dem Antrag des Klägers auf Einziehung und Neuerteilung des Erbscheins entsprechen zu wollen. Dagegen legte seine Schwester Beschwerde ein, die das Landgericht zurückwies: Für eine Testierunfähigkeit der Erblasserin bestünden keine hinreichenden Anhaltspunkte. Nach durchgeführten Ermittlungen gebe es keine sicheren Erkenntnisse, dass die Erblasserin bei Abfassung dieses Testaments aufgrund ihrer körperlichen und geistigen Verfassung nicht in der Lage gewesen sei, Sinn und Tragweite ihrer Verfügung zu erkennen. Die dagegen von der Schwester eingelegte weitere Beschwerde wies das Oberlandesgericht X-Stadt mit Beschluss vom 03.02.2009 zurück, da die Entscheidung des Landgerichts Rechtsfehler nicht erkennen lasse. Am 07.10.2009 erließ das Nachlassgericht einen Erbschein, nach dem die Erblasserin vom Kläger allein beerbt worden ist.	8
Mit Schreiben vom 26.07.2010 teilte der Beklagte dem Kläger mit, er beabsichtige, einen neuen Erbschaftsteuerbescheid zu erlassen, in dem er dem Kläger den Nachlass nach der Erblasserin nunmehr in vollem Umfang zurechnen werde. Mit Bescheid vom 22.09.2010 setzte der Beklagte ausgehend von einem Erbanteil in Höhe von 873.526 DM und sonstigen Erwerben in Höhe von 305.568 DM gegenüber dem Kläger 203.219 € Erbschaftsteuer für seinen Erwerb nach der Erblasserin fest. Zugleich forderte er ihn auf, 96.538 € Erbschaftsteuer nachzuzahlen.	9
Dagegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein.	10
Mit rechtskräftigem Urteil vom 22.01.2015, 16 O 476/12, wies das Landgericht X-Stadt die Klage des Klägers gegen die Schwester auf Rückabwicklung des Teilerbauseinandersetzung- und Übertragungsvertrags, auf Übertragung bestimmten	11

Grundbesitzes, auf Zahlung von 360.953,15 € nebst Verzugszinsen, auf Zahlung von Mietzinseinkünften in Höhe von 891.943,49 € nebst Verzugszinsen, auf Zustimmung zur Löschung der Vorkaufsrechte an bestimmten Immobilien und auf Herausgabe des Schmucks der Erblasserin und der Mutter, hilfsweise auf Anpassung des Teilerbauseinandersetzungs- und Übertragungsvertrags und weitere hilfsweise gestellte Anträge wegen eingetretener Verjährung ab.

Zur Begründung des Einspruchs trug der Kläger vor, der Steueranspruch aus dem Erwerb nach der Erblasserin sei erloschen, da zwischenzeitlich Festsetzungsverjährung eingetreten sei. In der 1994 von ihm und seiner Schwester abgegebenen Erbschaftsteuererklärung seien sämtliche Nachlassgegenstände der Erblasserin erfasst und in den sodann erlassenen Bescheiden der Erbschaftsteuer unterworfen worden. Auch habe der Erbschaftsteuerbescheid 2010 nicht mehr wegen neuer Tatsachen geändert werden dürfen. Eine Änderung gegenüber der Schwester hätte allenfalls nach § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) erfolgen können. Dazu hätte man ihn allerdings nach § 174 Abs. 5 AO hinzuziehen müssen, was nicht geschehen sei. Werde dies versäumt, scheide dem Dritten gegenüber eine Änderung der Steuerbescheide nach § 174 Abs. 4 AO aus. 12

Mit Einspruchsentscheidung vom 06.03.2020 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer auf 191.971 € fest und wies den weitergehenden Einspruch als unbegründet zurück. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 05.07.1994 sei nach vorheriger Anhörung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert und die Steuer mit Bescheid vom 22.09.2010 auf 203.218 € festgesetzt worden, weil der Kläger nunmehr Alleinerbe geworden sei. Die bisherigen Vermögenswerte seien ihm in vollem Umfang zuzurechnen. 13

Er habe auch den Erbschaftsteuerbescheid gegenüber der Schwester nach § 173 AO geändert. 14

Hinsichtlich geltend gemachter Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 126.660,12 € sei der Einspruch begründet. Insoweit ergehe die Steuerfestsetzung jedoch vorläufig, da derzeit noch nicht abschließend geklärt werden könne, inwieweit der Kläger endgültig mit diesen Kosten belastet sei. 15

Im Übrigen sei der Einspruch unbegründet. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt würden, die zu einer höheren Steuer führten. Das 2003 aufgefundene Testament stelle eine neue, nachträglich bekannt gewordene Tatsache dar. Das Testament sei zwar bereits 1988 geschrieben, aber erst 2003 nach Erlass des Erbschaftsteuerbescheides vom 05.07.1994 aufgefunden worden. Er habe von diesem Testament auch erst nach Erteilung des neuen Erbscheins im Jahr 2009 erfahren. 16

Die Änderung nach § 173 AO habe jedoch nur im Rahmen der Festsetzungsfrist erfolgen können. Diese betrage bei der Erbschaftsteuer nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Sie beginne grundsätzlich nach § 170 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden sei, frühestens jedoch mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht werde und spätestens mit Ablauf des 3. Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folge, in dem die Steuer entstanden sei. Nach der Sonderregelung des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO beginne die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt habe. Ein Erbe erlange Kenntnis von seinem Erwerb, wenn er zuverlässig erfahren und dadurch Gewissheit erlangt habe, dass er Erbe geworden sei. Zwar habe der Kläger erstmalig 1989 erfahren, dass er gemeinsam mit seiner Schwester Erbe geworden sei. 17

Jedoch sei diese Erbenstellung aufgrund des neu aufgefundenen Testaments vom 11.08.1988 widerrufen worden. Der „richtige“ Erbe sei daher erst 2009 mit Erteilung des neuen Erbscheins bekannt geworden. Für die Kenntnis des Erwerbers von seinem Erwerb müsse ein Erbe mit einer solchen Zuverlässigkeit und Gewissheit Kenntnis von einem unangefochtenen Erwerb einer Erbschaft erlangt haben, dass er in der Lage sei und von ihm erwartet werden könne, seinen gesetzlichen Anmelde- und Anzeigepflichten nachzukommen. Bei völlig unklaren Verhältnissen könne diese Kenntnis im Einzelfall erst mit Erteilung des Erbscheins vorliegen. Dabei genüge nicht nur die sichere Kenntnis von der Erbeinsetzung als Erbe, sondern auch die sichere Kenntnis davon, dass keine Umstände vorlägen, die geeignet sein könnten, ernstliche Zweifel an dem Bestand einer letztwilligen Verfügung oder dem Bestand eines Erbfalls aufkommen zu lassen. Hier habe es aber diese Zweifel gegeben, denn über die Rechtswirksamkeit des Testaments sei ein Rechtsstreit geführt worden, der erst 2009 beendet worden sei. Erst danach habe der Kläger sichere Kenntnisse davon gehabt, dass er Erbe geworden sei. Daher habe die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2009 begonnen.	
Die Änderung sei auch nicht rechtswidrig, weil der Kläger nicht zum Verfahren seiner Schwester hinzugezogen worden sei. Der Steuerbescheid gegenüber der Schwester sei nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert worden. Dafür sei eine Hinzuziehung nach § 174 Abs. 5 AO nicht erforderlich gewesen, weil eine Korrektur auch nach einer anderen Berichtigungsvorschrift möglich gewesen sei.	18
Die Einspruchsentscheidung ging am 11.03.2020 bei den Prozessvertretern des Klägers ein.	19
Zur Begründung der Klage vertieft der Kläger sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren und trägt ergänzend vor: Für eine Kenntnis im Sinne des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO sei weder eine Kenntnis der einzelnen zur Erbmasse gehörenden Vermögenswerte erforderlich, noch von der Größe des Erbteils. Auf die Erteilung eines Erbscheines könne es nur in Fällen außergewöhnlicher Rechtsunsicherheit ankommen.	20
Die Kenntnis der objektiv die Erbfolge bestimmenden Umstände reiche nicht aus, wenn ernstlich zweifelhaft sei, ob die Erbeinsetzung mit dem daraus folgenden Vermögensübergang Bestand haben werde. Dem sei aber nicht zu folgen, wenn der Steuerpflichtige die wirklichen Gegebenheiten, die sein Erbrecht begründeten, kenne, ihm aber die Durchsetzbarkeit seines Erbrechts zweifelhaft erscheine. Die Veranlagung des Dritten, der im Erbstreit obsiegen könne, könne nur nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO offengehalten werden.	21
Soweit der Beklagte meine, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO erst zu laufen beginne, wenn die richtigen Erben gefunden seien, dürfe dies nur angenommen werden, wenn jemand gar nicht wisse, dass er Erbe geworden sei.	22
Dem widerspreche auch nicht das BFH-Urteil vom 08.03.1989, II R 63/86. Im Streitfall habe es keine unklaren Verhältnisse gegeben. Er habe alle seine Anmeldepflichten erfüllen können. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 27.04.1988, II R 253/85, denn dazu genüge es, wenn jemand sichere Kenntnis von einer Erbeinsetzung erlangt habe, die grundsätzlich mit der Testamentseröffnung gegeben sei.	23
Der Kläger beantragt,	24
den Erbschaftsteuerbescheid vom 22.09.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.03.2020 aufzuheben.	25

Der Klagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen,	27
und vertieft die Argumentation seiner Einspruchsentscheidung. Die nach dem BFH-Urteil v. 08.03.1989, II R 63/86 erforderliche Kenntnis beziehe sich sowohl auf die Höhe des Erbrechts als auch auf den Erwerbsgrund. Mit Höhe des Erbrechts sei gemeint, dass der Erbe Kenntnis von seinem Erbanteil als Miterbe oder aber auch als Alleinerbe gehabt haben müsse. Diese Kenntnis habe der Kläger erst 2009 gehabt, so dass die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf dieses Jahres habe beginnen können. Das gelte auch dann, wenn die Erbschaftsteuer zunächst gegen einen falschen Erben oder einen Scheinerben festgesetzt worden sei.	28
Die Auffassung, dass die Finanzbehörde die Festsetzung der Erbschaftsteuer im Hinblick auf eine Erbenstellung vorläufig erlassen müsse, da nie mit Gewissheit gesagt werden könne, dass nicht doch noch ein (neueres) Testament aufgefunden werde, widerspreche dem Erbschaftsteuer- und Verfahrensrecht. Vielmehr sei dafür die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO geschaffen worden.	29
Entscheidungsgründe:	30
Die Klage ist unbegründet.	31
Der Beklagte hat den Kläger mit dem Erbschaftsteuerbescheid vom 22.09.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.03.2020 zu Recht für die darin festgesetzte Erbschaftsteuer in Anspruch genommen. Der Kläger wird dadurch nicht in seinen Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	32
Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO war der ergangene Erbschaftsteuerbescheid vom 05.07.1994 dahingehend zu ändern, dass der Kläger alleiniger Erbe der Erblasserin geworden ist.	33
Dieser Umstand war im Bescheid vom 05.07.1994 noch unberücksichtigt geblieben, weil seinerzeit das Testament vom 11.08.1988 noch unbekannt war. Vielmehr ging der Bescheid auf Grund des am 05.01.1989 erteilten Erbscheins davon aus, dass der Kläger und seine Schwester die Erblasserin zu gleichen Teilen beerbt hatten.	34
Das Testament vom 11.08.1988 und die sich daraus ergebende Stellung des Klägers waren neue Tatsachen, die dem Beklagten erst mit der Übersendung des neuen Erbscheins vom 07.10.2009 bekannt geworden sind.	35
Die Festsetzungsfrist für die Erbschaftsteuer war bei Erlass des Erbschaftsteuerbescheids vom 22.09.2010 noch nicht abgelaufen.	36
Die vom Kläger für seinen Erwerb nach der Erblasserin geschuldete Erbschaftsteuer ist nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tod der Erblasserin entstanden.	37
Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Abweichend davon beginnt nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO die Festsetzungsfrist, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Da der Kläger und seine Schwester noch 1989 eine Erbschaftsteuererklärung eingereicht hatten, begann die Festsetzungsfrist grundsätzlich ungeachtet der Richtigkeit der	38

Erbschaftsteuererklärung mit Ablauf des Jahres 1989 und hätte nach vier Jahren (s. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) mit Ablauf des Jahres 1993 geendet.

Abweichend hiervon sieht § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO allerdings vor, dass die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt. Das war im Streitfall erst gegeben, als der Kläger erfahren hat, dass das Nachlassgericht am 07.10.2009 den von ihm beantragten Erbschein erlassen hatte. 39

Der Erwerb, auf dessen Kenntnis es im Streitfall ankommt, ist der tatsächlich und rechtlich richtige Erwerb auf Grund des Testaments vom 11.08.1988. Durch dieses Testament steht – seine Wirksamkeit auf Grund der Testierfähigkeit der Erblasserin unterstellt – unzweifelhaft fest, dass der Kläger ihr Alleinerbe geworden ist. 40

Kenntnis von dem maßgebenden Erwerb hat ein Erwerber, wenn er zuverlässig von den Umständen seines Erwerbs erfahren hat, sodass von ihm erwartet werden kann, zu handeln (BFH-Urteil v. 12.05.2016, II R 56/14, BFHE 254, 48, Rz. 28). Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Erwerber jeden einzelnen positiven oder negativen Vermögensgegenstand kennt (Schleswig-Holsteinisches FG Urteil v. 14.10.2016, 3 K 112/13, EFG 2016, 1965, Rz. 33), er muss aber Kenntnis von dem vollen durch den einzelnen Erwerbsgrund bedingten Erwerb haben (FG Hamburg Urteil v. 29.04.1987, II 208/84, EFG 1987, 572). 41

In Bezug auf die Wirksamkeit eines Testaments hat der BFH dies frühestens angenommen, wenn das Testament eröffnet worden ist (BFH-Urteil v. 17.11.1981, II R 18/80, BFHE 134, 519, Rz. 13), eine spätere Kenntnis aber dann angenommen, wenn nach den erkennbaren objektiven Umständen ernstlich zweifelhaft ist, ob ein etwa aufgrund des § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) infolge der Erbeinsetzung eingetretener Vermögensübergang Bestand haben wird. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift bedeutet Kenntnis von dem "Erwerb" nicht nur die sichere Kenntnis von der Einsetzung als Erbe, sondern auch die sichere Kenntnis davon, dass keine Umstände vorliegen, die geeignet sein können, ernsthafte Zweifel an dem Bestand einer letztwilligen Verfügung aufkommen zu lassen. Diese Zweifel müssen sich aus objektiv erkennbaren Umständen ergeben, wobei es ohne Bedeutung ist, ob der Erwerber diese Zweifel teilt (BFH-Urteil v. 27.04.1988, II R 253/85, BFHE 153, 502, Rz. 14). 42

Im Streitfall gab es für den Kläger ernsthafte Zweifel an der Wirksamkeit des Testaments vom 11.08.1988 auf Grund objektiv erkennbarer Umstände, die auch nicht deshalb ausgeräumt waren, weil der Kläger als Arzt die Testierfähigkeit der Erblasserin gekannt haben will, wie er in der mündlichen Verhandlung in Bezug auf eine spätere zivilgerichtliche Entscheidung ausgeführt hat. 43

Die Stellung des Klägers als Alleinerbe hing davon ab, dass das von ihm im Mai 2003 beim Nachlassgericht eingereichte und nach seinem Wortlaut eindeutige Testament als wirksam bestätigt wurde, weil die von seiner Schwester behauptete, von ihr aber auch zu beweisende Testierunfähigkeit der Erblasserin nicht bestätigt werden konnte. Seine Schwester hatte dazu im Verfahren über die Erteilung des Erbscheins bis zum Ergehen des Vorbescheids am 27.09.2007 eingehend unter Vorlage von Gutachten auf Grund der Erkrankung der Erblasserin, ihrer Medikation und der ihr am 11.08.1988 bevorstehenden Operation vorgetragen und nach Ergehen des Vorbescheids Beschwerde und nach deren Erfolglosigkeit weitere Beschwerde eingelegt. Im Hinblick auf diese Verfahrensführung, das frühere Testament vom 21.06.1983 und den mit seiner Schwester geschlossenen Teilerbauseinandersetzung- und Übertragungsvertrag durfte der Kläger nicht davon 44

ausgehen, dass die Erbeinsetzung mit dem Testament vom 11.08.1988 Bestand haben wird. Vielmehr konnte er die erforderliche Sicherheit erst nach Abschluss des Verfahrens über die Erteilung eines Erbscheins erlangen, der ihn als Alleinerben auswies. Dieses Verfahren war frühestens 2009 mit dem Beschluss des Oberlandesgerichts *X-Stadt* vom 03.02.2009 und spätestens mit dem vom Nachlassgericht am 07.10.2009 erlassenen Erbschein beendet.

Eine andere rechtliche Beurteilung ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 08.03.1989, II R 63/86 (BFH/NV 1990, 444, Rz. 13 in juris), denn diesem Urteil lag ein Fall zu Grunde, bei dem schon der Erwerbsgrund, gesetzliche oder letztwillige Erbfolge, unklar war. Aber auch insoweit verlangte der BFH, dass der Erbe mit einer solchen Zuverlässigkeit und Gewissheit Kenntnis von seinem unangefochtenen Erbschaftserwerb erlangt haben musste, dass er in der Lage ist und von ihm deshalb auch erwartet werden kann, seine gesetzlichen Anmeldepflichten zu erfüllen. Denn nur soweit der Erbe seine Anmelde- bzw. Anzeigepflichten erfüllen kann und auch tatsächlich erfüllt, ist das Finanzamt in der Lage, aus dem Erwerb die steuerlichen Konsequenzen durch Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung und Steuerfestsetzung zu ziehen. 45

Soweit in der Literatur und Rechtsprechung der Eindruck erzeugt wird, dass die Kenntnis vom Erwerb schon mit der Kenntnis der den Erwerb begründenden Tatsachen gegeben sei, es auf eine rechtliche Wertung nicht ankomme (vgl. Klein/Rüsken AO 15. Aufl. § 170 Rz. 36; HHSp/Banniza AO § 170, Rz. 58; FG München Urteil v. 18.07.2001, 4 K 4507/98, EFG 2002, 5), sind sie für die Beurteilung des Streitfalls ungeeignet, denn im Streitfall ergab sich für den Kläger erst dann die sichere Kenntnis von seiner Einsetzung als Alleinerbe, nachdem sie nach gerichtlicher Überprüfung auch gegenüber der Schwester bestätigt worden war. Das war – wie dargestellt – erst 2009 der Fall. 46

Soweit in Fällen wie dem Streitfall der Schutz der Interessen der Steuerverwaltung durch eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 und 4 AO in Bezug auf den Umfang der Erbenstellung Rechnung getragen werden soll (s. Klein/Rüsken § 170 AO, Rz. 36), bestand hierzu kein Anlass. Beim Erlass des Bescheids vom 05.07.1994 war das Testament vom 11.08.1988 dem Kläger, seiner Schwester und dem Beklagten unbekannt. Damit gab es seinerzeit keine Ungewissheit über den Umfang des Erbanteils des Klägers, die eine vorläufige Steuerfestsetzung hätte rechtfertigen können. 47

Auf die Einhaltung der Bestimmungen des § 174 AO kommt es nicht an, denn der Beklagte hat den Erbschaftsteuerbescheid vom 22.09.2010 nicht auf diese Vorschrift, sondern – wie dargelegt – zu Recht auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt. 48

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 49

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO im Hinblick auf das bereits beim BFH unter II R 17/20 anhängige Revisionsverfahren zuzulassen. 50