

By PwC Deutschland | 16. Oktober 2020

Erbschaftsteuerfestsetzung gegen unbekannte Erben

Die Festsetzung von Erbschaftsteuer gegen unbekannte Erben ist zulässig, wenn hinreichend Zeit zur Verfügung stand, die Erben zu ermitteln. Für eine Erbenermittlung, die keine besonderen Schwierigkeiten aufweist, ist ein Zeitraum von einem Jahr ab dem Erbfall in der Regel angemessen. Jedenfalls nach Ablauf von drei Jahren und fünf Monaten ist es auch bei besonders schwierigen Erbenermittlungen nicht zu beanstanden, Erbschaftsteuer gegen unbekannte Erben festzusetzen. Der Bescheid ist dem Nachlasspfleger bekanntzugeben. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Die Kläger sind die Erben des am 27. Februar 2014 verstorbenen Erblassers. Die Erbengemeinschaft war zunächst nicht ermittelbar. Daher wurde am 05. Juni 2014 ein Nachlasspfleger bestellt. Nachdem dieser eine Erbschaftsteuererklärung beim Finanzamt abgegeben hatte, setzte dieses mit Bescheid vom 27. April 2015 gegenüber den "unbekannten Erben" des Erblassers Erbschaftsteuer fest. Der Bescheid wurde dem Nachlasspfleger bekanntgegeben.

Dieser legte in Vertretung der unbekanntenen Erben Einspruch ein. Er machte geltend, eine Steuerfestsetzung gegen unbekannte Erben sei nicht möglich. Sie verstoße gegen das Bestimmtheitsgebot. Auch sei die Anzahl der Erben und damit die Zahl der Steuerschuldverhältnisse keiner Schätzung zugänglich. Dies gelte gleichermaßen für die Größe der Erbteile und die Höhe der Freibeträge. Das Finanzamt habe ihm nicht ausreichend Zeit eingeräumt, die Erben zu ermitteln.

Das Finanzamt setzte daraufhin die Erbschaftsteuer herab. Die Vorläufigkeit blieb bestehen. Den Einspruch wies es im Übrigen als unbegründet zurück.

Die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf blieb ohne Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Auffassung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht hat zu Recht entschieden, dass die von dem Finanzamt gegenüber den unbekanntenen Erben vorgenommene Festsetzung von Erbschaftsteuer im Wege einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nicht zu beanstanden ist.

Sind die Erben noch nicht bekannt und besteht eine Nachlasspflegschaft (§ 1960 Abs. 2, § 1961, § 1962 BGB), kann Erbschaftsteuer gegen die unbekanntenen Erben festgesetzt werden. Mit der Rechtsfigur der unbekanntenen Erben i.S. des § 1960 Abs. 1 Satz 2 BGB ist als zunächst abstraktes Subjekt, das sich später als eine Person oder --wenn der Nachlasspfleger nicht von vornherein als Pfleger für eine Einzelperson bestellt worden ist-- als eine Mehrheit konkreter Personen erweisen kann, ein Steuerschuldner vorhanden, der Beteiligter eines Steuerschuldverhältnisses sein kann.

Sind die Erben noch nicht ermittelt und benannt, sind die Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der Erbschaftsteuer gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) zu schätzen. Eine Befugnis zur Schätzung besteht erst, wenn der Nachlasspfleger ausreichend Zeit hatte, seine Pflicht zur Erbenermittlung und seine Mitwirkungspflichten aus § 34 Abs. 1 i.V.m. § 90 AO zu erfüllen. Welcher Zeitraum hierfür angemessen ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Beispielsweise sind Verzögerungen bei der Bestellung des Nachlasspflegers in die Beurteilung einzubeziehen. In der Regel ist ein Zeitraum von einem Jahr ab dem Erbfall für eine Erbenermittlung, die keine besonderen Schwierigkeiten aufweist, angemessen. Besondere Schwierigkeiten bei der Erbenermittlung, wie genealogische Recherchen im

Ausland oder fehlende Urkunden bei Sachverhalten der Auswanderung, des Krieges, der Flucht oder der Vertreibung, können in dem zu beurteilenden Einzelfall den Zeitraum angemessen verlängern.

Hat das Finanzgericht die Schätzung der Finanzbehörde nach vollumfänglicher Prüfung übernommen und insoweit eine eigene Schätzung vorgenommen (vgl. unter III.2.c), ist diese Schätzung Gegenstand des Revisionsverfahrens. Sie gehört zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO), an die der BFH gebunden ist. Er kann sie daher nur darauf überprüfen, ob sie zulässig war, ob sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und ob das Finanzgericht anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze beachtet hat, d.h., ob das Ergebnis der Schätzung schlüssig und plausibel ist (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 09.11.2017 - III R 20/16).

Nach diesen Maßgaben ist die Entscheidung des Finanzgericht nicht zu beanstanden. Das Finanzgericht hat nicht selbst geschätzt, sondern sich die Schätzung des Finanzamts in dem Änderungsbescheid vom 24. September 2015 ohne Rechtsfehler zu eigen gemacht.

Wie durch das Finanzgericht ausgeführt, war das Finanzamt zur Schätzung der Zahl der Erben, der Erbquoten und des persönlichen Verhältnisses des jeweiligen Erben zum Erblasser nach § 15 Abs. 1 sowie § 16 Abs. 1 ErbStG befugt, da es diese Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln konnte (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Schätzungsbefugnis lag noch am Tag der mündlichen Verhandlung und Entscheidung des Finanzgericht, an dem die Erben nach wie vor nicht bekannt waren, vor.

Die Schätzung erfolgte aus der Sicht des Finanzgericht auch nicht verfrüht. Die mündliche Verhandlung vor dem Finanzgericht, auf deren Grundlage das Gericht entschieden hat, fand ca. drei Jahre und fünf Monate nach dem Tod des Erblassers statt. Nach Ablauf dieser Zeit ist es auch bei besonders schwierigen Erbenermittlungen angemessen, Erbschaftsteuer ohne Kenntnis der Erben festzusetzen. Deren Interessen werden --wie im Streitfall-- durch die Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerks hinsichtlich der Zahl der Erben, deren Erbquoten und der tatbestandlichen Voraussetzungen für deren Einteilung in Steuerklassen sowie für die Bestimmung persönlicher Freibeträge in den Bescheid (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO) gewahrt.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17. Juni 2020 ([II R 40/17](#)), veröffentlicht am 15. Oktober 2020; vgl. die Pressemitteilung 040/20 des BFH..

Schlagwörter

Erbschaftsteuerrecht