

Urteil vom 25. Februar 2026, II R 1/22

Abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen bei der Erbschaftsteuer

ECLI:DE:BFH:2026:U.250226.IIR1.22.0

BFH II. Senat

AO § 163 Abs 1 S 1, ErbStG § 10 Abs 1, BGB § 2018

vorgehend FG Düsseldorf, 30. Juni 2021, Az: 4 K 3151/19 Erb

Leitsätze

1. Die Festsetzung der Erbschaftsteuer kann aus sachlichen Billigkeitsgründen ausnahmsweise unbillig sein, wenn der Erbe zwar den Wert des Nachlasses am Stichtag zu versteuern hat, ihn jedoch kein Verschulden daran trifft, dass er trotz des Erwerbs von Todes wegen letztendlich nicht bereichert ist.
2. Dafür hat der Erbe zum einen darzulegen und gegebenenfalls nachzuweisen, dass er alles in seiner Macht Stehende getan hat, um den am Besteuerungstichtag vorhandenen Nachlass zu sichern. Ferner hat er darzulegen und gegebenenfalls nachzuweisen, dass er etwaige Ersatzansprüche geltend gemacht hat oder die Geltendmachung solcher Ansprüche wegen Vermögenslosigkeit des Ersatzverpflichteten von vornherein aussichtslos war.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.06.2021 - 4 K 3151/19 Erb insoweit aufgehoben, als der Beklagte darin verpflichtet wurde, die Erbschaftsteuer nach § 163 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung auf 0 € festzusetzen.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der am xx.xx.2006 verstorbene Erblasser hatte am 27.01.2005 ein handschriftliches Testament errichtet, mit dem er den Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), die Mutter des Klägers, M, sowie Frau ... (B) zu gleichen Teilen zu seinen Erben einsetzte.
- 2 Im August 2006 beantragten M und die seinerzeit bereits im Ausland (A) wohnende Schwester des Erblassers, ... (S), beim zuständigen Amtsgericht, ihnen als gesetzliche Erbinnen einen Erbschein nach dem verstorbenen Erblasser zu erteilen. Da dem Amtsgericht das handschriftliche Testament des Erblassers vom 27.01.2005 nicht bekannt war, erteilte es am 04.09.2006 einen Erbschein, nach dem der Erblasser von M und S als gesetzliche Erben jeweils zur Hälfte beerbt worden ist. Diesen Erbschein zog das Amtsgericht mit Beschluss vom 09.03.2007 ein. Auf die hiergegen von M und S eingelegte Beschwerde hob das zuständige Landgericht den Beschluss des Amtsgerichts wieder auf und verwies die Sache zur erneuten Prüfung und Entscheidung über die Einziehung des Erbscheins an das Amtsgericht zurück.
- 3 Das Amtsgericht zog den am 04.09.2006 erteilten Erbschein nach Durchführung einer umfangreichen Beweisaufnahme mit Beschluss vom 06.10.2014 erneut ein und ordnete die Sicherstellung des Erbscheins an. Die Beschwerde von M und S gegen die Einziehung des ihnen erteilten Erbscheins wurde zurückgewiesen. Die

Einziehung wurde am 26.09.2016 rechtskräftig. Das Amtsgericht erteilte am 18.11.2016 einen neuen Erbschein, wonach der Erblasser von M, B und dem Kläger zu jeweils einem Drittel beerbt worden ist.

- 4 Der Kläger erhielt am 25.01.2017 Kenntnis davon, dass dem Erblasser nach dem Tod seines Vaters ein Pflichtteilsanspruch zugestanden hatte und aufgrund eines am 31.07.2013 abgeschlossenen Vergleichs noch ein Betrag von 250.000 € dem Erwerb des Erblassers von Todes wegen hinzugerechnet worden war. Der Geldbetrag war im November 2013 an M und S aufgrund des seinerzeit gültigen Erbscheins ausgezahlt worden. M hatte sich am 24.10.2014 mit einem Wohnsitz im Ausland von ihrem früheren Wohnort in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) abgemeldet.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 18.12.2018 gegen den Kläger Erbschaftsteuer in Höhe von 28.221 € fest. Dabei ging das FA von einem Wert des Erwerbs von Todes wegen in Höhe von 127.943 € aus. Als Nachlassgegenstände berücksichtigte es Bankguthaben in Höhe von 195.074 € sowie einen Pflichtteilsanspruch des Erblassers nach dessen vorverstorbenem Vater in Höhe von 250.000 €.
- 6 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Zudem beantragte er, die Erbschaftsteuer nach § 163 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) auf 0 € festzusetzen. Zur Begründung trug er vor, dass er aus dem Nachlass nichts erhalten habe, weil M und S sich den Nachlass aufgrund des ihnen erteilten Erbscheins angeeignet und bis spätestens September 2016 vollständig verbraucht hätten. Die Bankkonten seien nach den ihm erteilten Auskünften im Oktober 2006 beziehungsweise im März 2007 mit einem Saldo von jeweils 0 € gelöscht worden. Er habe niemals die Möglichkeit eines Zugriffs auf Nachlassgegenstände gehabt, denn er habe erst mit dem Schreiben des Amtsgerichts vom 26.09.2007 von dem handschriftlichen Testament des Erblassers Kenntnis erlangt.
- 7 Ein Rechtsanwalt habe ihm mit Schriftsatz vom 08.02.2012 mitgeteilt, dass M den ihr zugeflossenen Anteil am Nachlass des Erblassers in dem Zeitraum vom Oktober 2006 bis zum März 2011 verbraucht habe. Seither beziehe sie Grundsicherung nach dem Sozialhilferecht. Eine Steuerberaterin habe ihm mit Schreiben vom 25.01.2017 mitgeteilt, dass M mittellos sei. Ihm sei auch nicht bekannt gewesen, dass M und S im November 2013 aufgrund eines Pflichtteilsanspruchs weitere Geldbeträge erhalten hätten. Es müsse davon ausgegangen werden, dass M und S sämtliche aufgrund des Pflichtteilsanspruchs erlangten Werte bis spätestens 2015 vollständig verbraucht hätten.
- 8 Er habe sich etwa 9 ½ Jahre lang in gerichtlichen Verfahren darum bemüht, den M und S erteilten Erbschein für unwirksam erklären zu lassen. Er habe vergeblich versucht, M und S zur Erteilung einer Auskunft über den Nachlass aufzufordern. Die ins Ausland zu der ihm einzig bekannten Adresse der S gesendeten Schreiben habe er Ende Januar 2017 als unzustellbar zurückerhalten. In Anbetracht der zu erwartenden Kosten und der geringen Erfolgsaussichten habe er von der Beauftragung eines ausländischen Rechtsanwalts zur Durchsetzung seiner Ansprüche Abstand genommen.
- 9 Das FA wies den Einspruch gegen den Erbschaftsteuerbescheid am 24.10.2019 zurück. Dagegen richtete sich die Klage vor dem Finanzgericht (FG) Düsseldorf. Das FG wies die Beteiligten darauf hin, dass die Klage, soweit mit ihr die Verpflichtung zu einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen begehrt werde, nach § 45 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als außergerichtlicher Rechtsbehelf zu behandeln sei. Das FA erließ im laufenden Klageverfahren am 05.05.2021 eine Einspruchsentscheidung, mit der der Einspruch gegen die Ablehnung einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen als unbegründet zurückgewiesen wurde. Der Kläger machte die Einspruchsentscheidung zum Gegenstand des Verfahrens.
- 10 Das FG wies die im Hauptantrag auf Aufhebung des Erbschaftsteuerbescheids gerichtete Klage als unbegründet zurück. Auf den Hilfsantrag hin verpflichtete es das FA, die Erbschaftsteuer nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO auf 0 € festzusetzen. Es vertrat die Auffassung, dass der Kläger aufgrund seines Erwerbs von Todes wegen nicht bereichert gewesen sei, weil er keine Vermögenswerte aus dem Nachlass erhalten habe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 946 veröffentlicht.
- 11 Das FA rügt mit der Revision die fehlerhafte Anwendung des § 163 AO durch das FG. Für eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO sei eine umfassende Prüfung aller Umstände erforderlich. Dazu gehöre auch die Frage, ob einem Steuerpflichtigen, der eine vom Gesetz abweichende Regelung begehrt, zivilrechtlich werthaltige und durchsetzbare Herausgabe- beziehungsweise Ersatzansprüche zustünden, deren erfolgreiche Durchsetzung einer abweichenden Steuerfestsetzung entgegenstünden.
- 12 Das FA beantragt, die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als das FG das FA verpflichtet hat, die Erbschaftsteuer nach § 163 AO auf

0 € festzusetzen, und die Klage insoweit abzuweisen.

- 13** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Er trägt vor, das FG habe ausdrücklich festgestellt, dass er aufgrund des Erwerbs von Todes wegen nicht im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) bereichert sei. Damit habe es zugleich festgestellt, dass die vom FA behaupteten potentiell werthaltigen zivilrechtlichen Herausgabeansprüche im hier maßgeblichen Zeitpunkt nicht mehr werthaltig gewesen seien und eine erfolgreiche Durchsetzung nicht mehr möglich gewesen sei. Das FA behaupte erstmalig mit seiner Revision, dass ihm, dem Kläger, zivilrechtlich werthaltige und mit Erfolg durchsetzbare Herausgabe- beziehungsweise Ersatzansprüche gegen die Erbschaftsbesitzerinnen zugestanden hätten und er es schuldhaft unterlassen habe, diese durchzusetzen. Dies entbehre jeglicher Grundlage. Der Kläger habe die vom FA für erforderlich angesehenen und ihm zumutbaren Maßnahmen veranlasst, indem er die beiden Erbschaftsbesitzerinnen mit Schreiben vom 20.12.2016 zur Auskunftserteilung aufgefordert habe. Aus der Unzustellbarkeit der Schreiben in A habe sich für den Kläger die Notwendigkeit der Anschriftenermittlung in A ergeben, die aber gescheitert sei. Eine Beauftragung eines Rechtsanwalts in A wäre mit einer hohen Vorschusszahlung verbunden gewesen, die er mangels eigener Liquidität nur mit Fremdmitteln hätte finanzieren können.
- 15** Selbst im Fall einer im Ergebnis erfolgreichen Adressenermittlung hätte er zur Realisierung seiner Ansprüche gegen die Erbschaftsbesitzerinnen klagen müssen. Da zwischen Deutschland und A kein bilaterales Abkommen über die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen existiere, hätte ihm die Durchsetzung seiner Ansprüche vor einem deutschen Gericht im Ergebnis kaum weitergeholfen, sodass ihm vernünftigerweise nur die Prozessführung in A verblieben wäre. In Anbetracht dessen, dass beide Erbschaftsbesitzerinnen mittellos gewesen seien und sämtliche Vermögenswerte, die sie als vermeintliche Erbinen erlangt hatten, verbraucht hätten, habe er von einer weiteren Verfolgung seiner Ansprüche abgesehen. Entgegen der Ansicht des FA handele es sich hierbei keinesfalls um Mutmaßungen, sondern um belastbare Erkenntnisse, die bereits im Einspruchsverfahren substantiiert dargelegt worden seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG. Zutreffend ist das FG zwar davon ausgegangen, dass auch eine festgesetzte Erbschaftsteuer nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen niedriger oder auf 0 € festgesetzt werden kann. Das FG hat jedoch bisher keine Feststellungen dazu getroffen, ob dem Kläger werthaltige Ersatzansprüche gegen die unrechtmäßigen Erbinen zustanden und ob es ihm zumutbar war, diese durchzusetzen. Dies war --anders als vom FG angenommen-- nicht unstreitig.
- 17** 1. Eine festgesetzte Erbschaftsteuer kann unter besonderen Voraussetzungen ausnahmsweise nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen niedriger oder auf 0 € festgesetzt werden.
- 18** a) Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Unbilligkeit kann sich aus sachlichen oder persönlichen Gründen ergeben. Der Zweck des § 163 AO liegt darin, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrags insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.10.2014 - II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, Rz 12, m.w.N.).
- 19** b) Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint. Das ist der Fall, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt

hätte-- im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2014 - II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, Rz 14, m.w.N.).

- 20** Eine Billigkeitsentscheidung darf jedoch nicht die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes unterlaufen. Sie darf nicht die Wertung des Gesetzes durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem --sich lediglich in einem Einzelfall zeigenden-- ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestands abhelfen (BFH-Urteil vom 22.10.2014 - II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, Rz 15, m.w.N.).
- 21** c) Die Entscheidung über die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), die nach § 102 FGO, ggf. i.V.m. § 121 Satz 1 FGO, nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 - GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). § 163 Abs. 1 Satz 1 AO gewährt der Finanzbehörde allerdings kein voraussetzungsloses Ermessen. Eine abweichende Steuerfestsetzung nach dieser Vorschrift setzt vielmehr voraus, dass die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Der Begriff "unbillig" ragt in den Ermessensbereich hinein und bestimmt damit zugleich Inhalt und Grenzen der Ermessensausübung (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 - GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603, unter 6.). Da das Merkmal "unbillig" danach ein im gerichtlichen Verfahren überprüfbarer Rechtsbegriff ist, kommt ein dieses Merkmal einschließendes behördliches Ermessen nicht in Betracht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 98 ff., 106; BFH-Urteil vom 22.07.2020 - II R 42/17, BFH/NV 2021, 633, Rz 19, m.w.N.).
- 22** d) Die Erbschaftsteuer entsteht bei Erwerben von Todes wegen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ist, soweit im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nichts anderes bestimmt ist, nach § 11 ErbStG auch für die Wertermittlung maßgebend (sogenanntes Stichtagsprinzip). Die Wertermittlung nach § 11 ErbStG stellt eine Momentaufnahme dar und nicht das Ergebnis einer dynamischen Betrachtung, mit der sich auch die weitere wertmäßige Entwicklung des Erwerbs nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung erfassen ließe. Nachträglich eingetretene Umstände, die den Wert des Nachlasses berühren, können deshalb grundsätzlich nicht bei der Festsetzung der Steuer berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2014 - II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, Rz 21, m.w.N.).
- 23** e) Das für die Wertermittlung maßgebliche Stichtagsprinzip (vgl. § 11 ErbStG) schließt es jedoch nicht generell aus, dass im Einzelfall nachträglich eintretende Umstände ausnahmsweise eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO rechtfertigen können. Neben dem Stichtagsprinzip ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch das in § 10 Abs. 1 ErbStG verankerte Bereicherungsprinzip zu beachten. Führen nach dem Stichtag für die Besteuerung eintretende Umstände dazu, dass der Steuerpflichtige letztendlich nicht im Sinne des § 10 Abs. 1 ErbStG bereichert ist, und hat der Steuerpflichtige diese Umstände nicht zu vertreten, kann die Erbschaftsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO insoweit niedriger festgesetzt werden (BFH-Urteil vom 22.10.2014 - II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., § 11 Rz 7; Loose in von Oertzen/Loose/Stalleken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 11 Rz 24).
- 24** f) Die Festsetzung der Erbschaftsteuer kann daher im Einzelfall aus sachlichen Billigkeitsgründen ausnahmsweise unbillig sein, wenn der Erbe zwar den Wert des Nachlasses am Stichtag zu versteuern hat, er jedoch ohne Verschulden weder Nachlassgegenstände oder Surrogate noch einen Wertersatz für die Nachlassgegenstände erhalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2014 - II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, Rz 23; BFH-Beschluss vom 30.08.2017 - II B 16/17, BFH/NV 2017, 1611, Rz 10). Das gilt zum Beispiel dann, wenn sich ein Erbschaftsbesitzer den Nachlass angeeignet und vollständig verbraucht hat und sich erfolgreich auf Entreicherung (§ 2021 i.V.m. § 818 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beruft. Dasselbe gilt, wenn die Durchsetzung der Ersatzansprüche gegen den Erbschaftsbesitzer (vgl. §§ 2018 ff. BGB) von vornherein aussichtslos erscheint und es dem Erben daher nicht zumutbar ist, diese gerichtlich oder außergerichtlich geltend zu machen.
- 25** g) Ob die Voraussetzungen einer abweichenden Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen erfüllt sind, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls zu prüfen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen bei der Erbschaftsteuer angesichts der Wertungen des Gesetzgebers nur ausnahmsweise und nur dann zu gewähren ist, wenn den Erben kein Verschulden daran trifft, dass er trotz des Erwerbs von Todes wegen letztendlich nicht bereichert ist. Dafür hat er zum einen darzulegen und gegebenenfalls nachzuweisen, dass er alles in seiner Macht Stehende getan hat, um

den am Besteuerungstichtag vorhandenen Nachlass zu sichern. Ferner hat er darzulegen und gegebenenfalls nachzuweisen, dass er etwaige Ersatzansprüche geltend gemacht hat oder die Geltendmachung solcher Ansprüche wegen Vermögenslosigkeit des Ersatzverpflichteten von vornherein aussichtslos war.

- 26** 2. Ausgehend davon war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 27** a) Das FG hat nicht geprüft und keine Feststellungen dazu getroffen, ob dem Kläger werthaltige Ersatzansprüche gegen M und S zustanden und ob es ihm zumutbar war, diese durchzusetzen. Es hat darauf abgestellt, dass der Kläger keine Nachlassgegenstände aus dem Nachlass erlangt hat und er insoweit nicht im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bereichert gewesen ist. Das FG hat jedoch weder im Tatbestand noch in den Urteilsgründen Feststellungen dazu getroffen, ob dem Kläger möglicherweise statt der Nachlassgegenstände Herausgabe- oder Wertersatzansprüche zustanden.
- 28** b) Anders als vom FG angenommen, war dies auch nicht unstrittig. Sowohl in der Klageerwiderung vom 16.01.2020 als auch in der Einspruchsentscheidung vom 05.05.2021 vertrat das FA die Auffassung, dass es dem Kläger zumutbar gewesen sei, etwaige Ersatzansprüche gegen M und S geltend zu machen. Ob dies angesichts der konkreten Umstände des Einzelfalls tatsächlich zutrifft, obliegt der Entscheidung des FG im zweiten Rechtsgang.
- 29** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de