

*Agrar-Betrieb, Ausgabe 4/2022
(2 Beiträge)*

Sperrfristverletzung des/der Entnehmenden haften müssen; auf dieses Risiko sollten Berater/-innen hinweisen.

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in der nächsten Zeit auch über den Fall der Gewinnzurechnung bei einer die Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG verletzende Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter zu entscheiden haben wird. Ein solcher Vorgang kann und darf meines Erachtens nicht anders entschieden werden, da es bei einer Entnahme sonst auch zu einer rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten kommt (so auch Strahl, NWB 2022, 880, 881).

Von der der Entscheidung zugrundeliegenden Konstellation abzugrenzen ist schließlich der Fall, dass eine/-r der Realteiler/-innen im Zeitpunkt der Realteilung (und nicht erst innerhalb der Sperrfrist) das auf ihn/sie entfallende Betriebsvermögen veräußert oder zum Teil entnimmt. In diesem Fall ist der entstehende Aufgabegewinn allen Gesellschafter/-innen nach Maßgabe der Gewinnverteilungsquote zuzurechnen, § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG (BFH-Urteil vom 16.03.2017 – IV R 31/14). Der entscheidende Unterschied zum Urteilsfall ist, dass den anderen Realteiler/-innen im Zeitpunkt der Entscheidung zur Realteilung bekannt ist, dass das unternehmerische Engagement nicht in anderer Form fortgesetzt wird. Die Entnahme wird deshalb gemeinsam verwirklicht.

Kein höherer Erbschaftsteuerfreibetrag für Urenkel

Leitsatz

Urenkel haben auch bei Vorversterben beider vorangegangener Generationen keinen Anspruch auf einen höheren als den in § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vorgesehenen Freibetrag.

*Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28.2.2022 – 3 K 210/21 (rkr.)**

Der Sachverhalt

Bei der Klägerin handelte es sich um die Stief-Urenkelin der im Jahr 2020 verstorbenen Erblasserin. Im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin waren deren Tochter sowie der Sohn dieser Tochter, bei dem es sich um den Vater der Klägerin handelte, bereits verstorben. Die Urenkelin beerbte die Erblasserin aufgrund testamentarischer Anordnung.

Für die Besteuerung des unstrittigen Werts des Erwerbs setzte das Finanzamt Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung des Freibetrags für „übrige Personen der Steuerklasse I Nr. 2“ nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Höhe von 100.000 € fest.

Im Einspruchsverfahren begehrte die Klägerin erfolglos die Gewährung des „höheren“ Freibetrags von 200.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Das Finanzamt lehnte diesen Antrag ab mit dem Hinweis, das in § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG geregelte Tatbestandsmerkmal „Kinder der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2“ erfasse nicht die Urenkelgeneration.

Im Klageverfahren vor dem Niedersächsischen Finanzgericht verfolgte die Klägerin ihr Begehren weiter.

Das Urteil

Die Klägerin trug vor, dass im Zeitpunkt des Erbfalls der Urgroßmutter sowohl ihr Vater als auch ihre Großmutter bereits verstorben waren. Der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG für Kinder verstorbener Kinder gelte auch für Urenkel. Dabei bezog sie sich auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 27.7.2020 (II B 39/20, BStBl II 2021, 28). Dort habe der BFH für den Fall der Schenkung einer Urgroßmutter an ihre Urenkelin offengelassen, ob aus der Behandlung der Urenkelin bei Vorversterben von Eltern und Großeltern die Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Freibetrages in Höhe von 400.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG folge. Nach der Lesart der vorgenannten BFH-Entscheidung müsse wegen der verfassungsrechtlichen Garantie des Erbrechts, welche auf den Erhalt des Familienvermögens bei der Besteuerung ziele, ein höherer Freibetrag gewährt werden. Dies sei aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Da schließlich das System der Halbierung des Freibetrages auf jeder Stufe der Generationen ohnehin durchbrochen werde, seien auch die Urenkel zu begünstigen. Die Gewährung eines höheren Freibetrags sei zudem durch das enge persönliche Verhältnis begründet, welches bestehe, wenn nach dem Tod der Eltern und Enkel sonst niemand verbleibt.

Die Richter wiesen die Klage ab. Sie hielten der Klägerin entgegen, dass nach dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes der Begriff „Kinder“ in § 16 Abs. 1 ErbStG nicht Kindeskind oder weitere Abkömmlinge meine. Im Falle des – von der Klägerin beehrten höheren – Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gelte das auch für die doppelte Verwendung des Wortes „Kinder“. Somit meinten „Kinder der Kinder“ ausschließlich die Enkel, jedoch nicht auch die Urenkelgeneration. Die Klägerin sei somit kein Kind der Erblasserin. Zudem können § 16 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG auch nicht dahingehend auszulegen sein, dass die Klägerin als Urenkelin ebenfalls Anspruch auf einen darin ausgewiesenen (höheren) Freibetrag hat, weil ihr Vater sowie ihre Großmutter als Abkömmlinge der Erblasserin zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits verstorben waren. Einer in der steuerlichen Literatur zu dieser Frage vertretenen abweichenden Mindermeinung schlossen sich die Niedersächsischen Finanzrichter ausdrücklich nicht an. § 16 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG können nach Ansicht des Gerichts nicht teleologisch ausgelegt werden, weil sie keine dazu berechtigende planwidrige Regelungslücke enthalten. So habe der Gesetzgeber in der Begründung des Erbschaftsteuerreformgesetzes (BGBl. I 2008, 3018) ausdrücklich ausgeführt, dass zu den „übrigen Personen der Steuerklasse I“ im Wesentlichen auch die Urenkel gehören. Dabei hat er ihnen ganz konkret den Freibetrag in Höhe von 100.000 € gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zugewiesen. Eine davon abweichende Begründung vermochte das Niedersächsische Finanzgericht auch nicht dem Jahressteuergesetz 1997 zu entnehmen, in welchem der Gesetzgeber als Reaktion auf einschlägige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes auch Enkel, Urenkel und weitere Abkömmlinge der Steuerklasse I zugeordnet hatte.

Weiterhin entspricht die von der Klägerin begehrte Auslegung auch nicht dem Zweck der Freibeträge. So habe die Gewährung gleicher Freibeträge auch bei Überspringen einer oder mehrerer Generationen eine Vervielfältigung der Freibeträge und damit gemessen an der Konzeption des Gesetzes eine Überbegünstigung zur Folge. Dies habe der BFH bereits in seinem Beschluss vom 27.7.2020 (Az. II B 39/20, BStBl II 2021, 28) entschieden.

Maßgeblich stellte das Finanzgericht in seiner Klagebegründung auf den Gedanken ab, dass Steuerklassen und Freibeträge auf dem typisierenden Grundmodell beruhen, wonach jede Generation jeweils zwei Kinder hat. Dies führe zu einer Verdoppelung der Anzahl der Abkömmlinge in jeweils einer Generation. Dies erkläre auch die Halbierung des Freibetrages von § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (für die Kinder) zu § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (wenigstens für die Enkelkinder), denn bei zwei Kindern sind nach diesem Modell typischerweise vier Enkelkinder vorhanden. Daher erkannte das Niedersächsische Finanzgericht es für folgerichtig und systemgerecht, wenn sich die weitere Halbierung des Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in der folgenden Nr. 4 „von 200.000 € auf 100.000 €“ mit einem weiteren Schritt in der Generationenfolge deckt. Konkret wiesen die Richter darauf hin, dass mit dem Übergang von der Generation der Enkel zur Generation der Urenkel sich wiederum die Anzahl der potenziell Begünstigten – dann von vier Enkelkindern auf acht Urenkel – verdopple.

Zudem entschieden die Richter, dass es für die Frage der Freibeträge auf den Grad der persönlichen Bindung zwischen dem Erblasser und den Erben nach der Konzeption des Erbschaftsteuergesetzes nicht ankommt, sondern lediglich auf den objektiven Verwandtschaftsgrad.

Die vom Niedersächsischen Finanzgericht zugelassene Revision hat die Klägerin nicht eingelegt.

Urteilsanmerkungen



von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg,
www.beer-steuerberatung.de

Die sachliche Argumentation des Gerichts ist überzeugend. Unstrittig steht dem Gesetzgeber das Recht zu, die Erbschaftsbesteuerung „von Generation zu Generation und darüber hinaus“ zu typisieren und dabei auch die Annahme von zwei Kindern je Generation zugrunde zu legen. Im Besprechungsfall spielte Grundbesitz eine Rolle, wobei es sich durchaus um ein sachlich eigentlich zu schützendes Familienheim handeln könnte. Wären – im Sinne der vorbezeichneten Typisierung – mehrere Urenkel als Erben vorhanden gewesen, hätte es auch den Freibetrag von 100.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG mehrfach gegeben.

Gleichwohl hat der Tenor der Entscheidung ein „Geschmäckle“, was allerdings auch das Niedersächsische Finanzgericht aufgrund seiner Bindung an das Gesetz nicht beseitigen konnte. Die in Rede stehenden Freibeträge

des § 16 ErbStG sind seit vielen Jahren unverändert. Insbesondere tragen sie der starken Preisentwicklung auch für Familienheime in den letzten 10 bis 15 Jahren kaum mehr Rechnung. So geraten auch solche Grundstücke vermehrt in den Strudel der zudem progressiven Erbschaftsbesteuerung. So ist das Erbschaftsteueraufkommen im Zeitraum 2008 bis 2021 von fast 5 Mrd. € auf fast 10 Mrd. € gestiegen.

Das hier besprochene Urteil mag daher in gewisser Weise auch als Aufschrei und Aufforderung an die Politik gewertet werden, dieser ganz wesentlich auch inflationär bedingten Preisentwicklung durch deutliche Anhebung der Freibeträge (und zwar aller!) Rechnung zu tragen. Damit dürfte allerdings im Hinblick auf die politisch immer mehr eingeforderte kollektivistische Solidarität kaum zu rechnen sein.

Anwendung der Freibetragsregelung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bei Erbverzicht

Leitsatz

Die durch einen Erbverzicht ausgelöste Vorversterbensfiktion gemäß § 2346 Abs. 1 Satz 2 BGB führt nicht zu einem erbschaftsteuerlichen Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

*Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28.2.2022 – 3 K 176/21 (Az. der Revision: II R 13/22)**

Der Sachverhalt

Der Großvater hatte seinen Enkel (Kläger) gemäß testamentarischer Verfügung zu einem Viertel als Erben bestellt. Mit seinem Sohn (Vater des Klägers) hatte er vorab einen Erbverzichtsvertrag abgeschlossen. Darin hatte der Vater des Klägers einen Erbverzicht nach § 2349 BGB erklärt. Hintergrund war die seinerzeit drohende Überschuldungssituation des Vaters des Klägers. Die Notarin hatte im Erbverzichtsvertrag darüber belehrt, dass bereits erfolgte testamentarische oder erbschaftsteuerlichen Verfügungen mit dem notariellen Erbverzicht nicht aufgehoben sind.

Nach dem Tod des Großvaters erbte der Kläger gemäß der testamentarischen Verfügung. Er beantragte in der Erbschaftsteuererklärung, ihm den Freibetrag „für Kinder verstorbener Kinder“ im Sinne von § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Höhe von 400.000 € zu gewähren und dementsprechend die Erbschaftsteuer auf 0 € festzusetzen. Er verwies dazu auf die Vorversterbensfiktion des § 2346 Abs. 1 Satz 2 BGB, die mit dem Erbverzicht seines noch lebenden Vaters entstanden sei.

Das Finanzamt gewährte auf den unstrittig ermittelten Wert des Erwerbs nur den Freibetrag von 200.000 € gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Es behandelte den Kläger als Kindeskind der Steuerklasse I Nr. 3 im Sinne von § 15 Abs. 1 ErbStG, weil der Vater nicht vorverstorben war. Das vom Kläger gegen den Erbschaftsteuerbescheid angestrebte Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

Das Urteil

Das Niedersächsische Finanzgericht wies die Klage ab.

Im Verfahren hatte der Kläger vorgetragen, dass sein Vater aufgrund des Erbverzichts gegenüber dem Großvater als vorverstorben gelte. Die dazu in § 2346 Abs. 1 Satz 2 BGB geltende zivilrechtliche Regelung müsse auch auf das Erbschaftsteuerrecht durchschlagen. Dem hielten die Richter entgegen, das in § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG normierte Tatbestandsmerkmal „Kinder vorverstorbenen Kinder“ sei nur erfüllt, wenn der Elternteil, der auf das Erbe verzichtet hat, tatsächlich verstorben sei. Dem Kläger müsse zugestanden werden, dass der notarielle Erbverzicht des Vaters den Verlust seines gesetzlichen Erbrechtes zur Folge gehabt habe. Andere Erwerbe von Todes wegen, wie zum Beispiel Vermächtnisse, schließe der Erbverzicht aber nicht aus. Vor diesem Hintergrund müsse auch die Belehrung der Notarin über die Wirkung des Erbverzichts im Vertrag gewertet werden. Würde man der Rechtsauffassung des Klägers folgen, könne der Freibetrag von 400.000 € mehrfach in Anspruch genommen werden, ohne dass der gesetzliche Tatbestand für die Enkelgeneration – nämlich das Vorversterben der vorangehenden Generation – überhaupt erfüllt wäre. Nach Ansicht des Niedersächsischen Finanzgerichts enthält § 16 ErbStG dazu keine Regelung, sodass allein schon nach dem Wortlaut dieser Vorschrift der Freibetrag von 400.000 € in diesen Fällen nur gewährt werden kann, wenn die Vorgeneration tatsächlich verstorben ist.

Zudem urteilte das Gericht, dass die Vorversterbenfiktion nach § 2346 Abs. 1 Satz 2 BGB keinesfalls erbschaftsteuerlich entsprechend angewendet werden könne. Die Richter traten dem Kläger mit dem Argument entgegen, er sei schließlich nicht im Wege der gesetzlichen Erbfolge, sondern aufgrund einer testamentarischen Verfügung des Großvaters zum Erben geworden. Die Wirkung von § 2346 Absatz 1 Satz 2 BGB sei daher nur insoweit eingetreten, als der noch lebende Vater des Klägers kein Pflichtteilsrecht beanspruchen konnte.

Weiterhin sei der Freibetrag von 400.000 DM (seit 2009 von 400.000 €) ursprünglich nach einer Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1995 (Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671) geschaffen worden. Der Gesetzgeber sei hier einer vom Verfassungsgericht vorgegebenen Auflage, nämlich in der Erbschaftbesteuerung für einen Erhalt des Familienvermögens zu sorgen, nachgekommen. Einen Hinweis, dass eine solche Freistellung auch für den Fall erbrechtlicher Gestaltungen zu erfolgen habe, könne man dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes nicht entnehmen. Somit fehle es bereits an einer Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Sachverhalte. Der Kläger könne somit nicht den Fall der Ausübung eines Gestaltungsrechtes (wie hier des Erbverzichts nach § 2346 Abs. 1 BGB) mit dem erbrechtlichen Regelfall des tatsächlichen Vorversterbens nebeneinanderstellen. Der Erwerb von Kindern vorverstorbenen Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG führe immer zur Anwendung eines Freibetrags in Höhe von 400.000 €. Nach richterlicher Ansicht ist dieses generell nicht der Fall, wenn sich die Vorversterbenfiktion nur aus dem Gestaltungsrecht des § 2346 Abs. 1 Satz 2 BGB ergibt.

Urteilsanmerkungen

von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg,
www.beer-steuerberatung.de

Das Niedersächsische Finanzgericht hat hier ein klares und systematisches Urteil gefällt. Bei Schenkungen bzw. Erbfällen „von Großeltern auf Enkel“ ordnet § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG den reduzierten Freibetrag von 200.000 € an. Würde man bei Eintritt eines solchen Falles über die Vorversterbensfiktion des § 2346 Absatz ein Satz 2 BGB die dann noch lebende Zwischengeneration erbschaftsteuerlich „beseitigen“, ergäben sich unter Ausnutzung des erhöhten Freibetrages von 400.000 € spannende erbschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten. So könnte der Großvater etwa zu Lebzeiten seinem Sohn Vermögen im Wert von 400.000 € steuerfrei zuwenden. Dieser erklärt anschließend den Erbverzicht im Sinne der vorgenannten zivilrechtlichen Vorschrift. Im Anschluss daran überträgt der Großvater an den Enkel weiteres Vermögen in Höhe von 400.000 € – ebenfalls steuerfrei. Mit klarer Ansage sind die Niedersächsischen Finanzrichter diesem Gestaltungspotenzial, was im Besprechungsurteil allerdings sicherlich nicht so geplant war, entgegengetreten.

Der Kläger hat gleichwohl die vom Finanzgericht zugelassene Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Nach meiner Einschätzung ist allerdings zu erwarten, dass das höchste deutsche Finanzgericht diese aufgrund der Klarheit und Schlüssigkeit der Argumentation im bisherigen Verfahren verwerfen wird.

Ergänzungsbilanzgewinn als selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage; § 6b EStG: Übertragung stiller Reserven auf einen anderen Betrieb

Leitsätze

1. Der Ergänzungsbilanzgewinn, der mitunternehmerbezogen den laufenden Gesamthandsgewinn korrigiert, ist eine gesondert festzustellende und selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage. Eine eigene Klagebefugnis des Mitunternehmers hiergegen besteht nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO aber nur dann, wenn dieser Gewinn allein aus Gründen streitig ist, die den Mitunternehmer betreffen.
2. Die Möglichkeit der Rechtsverletzung als Voraussetzung der Zulässigkeit einer Anfechtungsklage ist schon dann gegeben, wenn der Kläger geltend macht, der unmittelbar erstrebte steuerrechtliche Nachteil sei mit einem mittelbaren steuerrechtlichen Vorteil in einem anderen Verwaltungsakt steuerrechtlich verknüpft.
3. Es ist zweifelhaft, ob aus § 6b EStG eine Befugnis zu gestuften Verwaltungsverfahren bei rechtsträgerübergreifender Übertragung stiller Reserven abgeleitet werden kann.