

Beschluss vom 27. Juli 2020, II B 39/20 (AdV)

Schenkungsteuer: Freibetrag für Urenkel

ECLI:DE:BFH:2020:BA.270720.IIB39.20.0

BFH II. Senat

ErbStG § 15, ErbStG § 16 Abs 1 Nr 3, FGO § 59, FGO § 69, ZPO § 59, ErbStG § 16 Abs 1 Nr 4

vorgehend FG Düsseldorf, 05. Mai 2020, Az: 4 V 794/20 A (Erb)

Leitsätze

Urenkeln steht jedenfalls dann lediglich der Freibetrag in Höhe von 100.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu, wenn Eltern und Großeltern noch nicht verstorben sind.

Tenor

Die Beschwerde der Antragsteller gegen den Beschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 06.05.2020 - 4 V 794/20 A (Erb) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20.07.2018 übertrug die Urgroßmutter der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) diesen jeweils einen Miteigentumsanteil an einem Mietwohngrundstück. Ihrer Tochter (Großmutter der Antragsteller) bestellte sie hieran einen Nießbrauch auf Lebenszeit. Mit Bescheiden vom 16.07.2019 setzte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) gegenüber den Antragstellern jeweils Schenkungsteuer fest. Das FA berücksichtigte dabei einen Freibetrag in Höhe von 100.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Die Einsprüche, mit denen die Antragsteller den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in Höhe von jeweils 200.000 € und die Festsetzung der Schenkungsteuer auf 0 € beehrten, wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 20.02.2020 zurück. Dagegen haben die Antragsteller Klage erhoben (Az. 4 K 692/20 Erb), über die das Finanzgericht (FG) noch nicht entschieden hat.
- 2** Die Antragsteller haben ferner einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt, den sowohl das FA als auch das FG abgelehnt haben. Das FG vertritt die Auffassung, es bestünden keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide. Mit "Kinder der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2" in § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG seien die Enkelkinder, nicht aber die Urenkelkinder gemeint. Letztere seien in § 15 Abs. 1 ErbStG der Steuerklasse I Nr. 3 zugewiesen. Dies entspreche wohl auch der Systematik des Gesetzes. Während der Gesetzgeber in § 15 Abs. 1 ErbStG die Kinder und alle Abkömmlinge der Kinder durch Zuweisung der Steuerklasse I gleichgestellt habe, habe er in § 16 Abs. 1 ErbStG eine differenzierte Regelung vorgenommen. So hänge der Freibetrag für Enkelkinder nach § 16 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 ErbStG davon ab, ob das Kind (Eltern des Enkelkindes) bereits verstorben sei. § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erwähne die in § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 3 ErbStG ausdrücklich benannten Abkömmlinge der Kinder nicht. Das spreche dafür, dass den Urenkeln nur der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zustehe, wenn nicht wegen Vorversterbens von Kind und Enkelkind die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorlägen.
- 3** Mit ihrer durch das FG zugelassenen Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, machen die Antragsteller ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Schenkungsteuerbescheide, hier an dem Ansatz des

Freibetrags von 100.000 € statt von 200.000 € geltend. Die Freibeträge für Abkömmlinge seien in § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG geregelt, auch wenn Urenkel nicht eigens erwähnt seien. Da für Urenkel, deren Eltern und Großeltern bereits verstorben seien, nur der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sachgerecht sei, bleibe für die Urenkel im Übrigen § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Der niedrige Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sei auf Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen begrenzt. Dies entspreche gängiger Auffassung in der Kommentarliteratur (Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl., § 16 Rz 10 bis 11; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 16 Rz 5; Eisele in Kapp/Ebeling, § 16 ErbStG, Rz 8.3).

- 4 Die Systematik des Gesetzes stehe dem nicht entgegen. Die Gleichstellung aller Abkömmlinge der Kinder in § 15 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG spreche dafür, es in § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ebenso zu handhaben und unter dem Wort "Kinder" vielmehr "Abkömmlinge" zu verstehen. Es sollte keinen Unterschied darstellen, ob der Schenker oder Erblasser eine oder mehrere Generationen überspringe. Dies werde augenfällig in der Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG im Falle des Vorversterbens der dazwischenliegenden Generationen und müsse auch beim Überspringen noch lebender Generationen gelten.
- 5 Die Antragsteller beantragen sinngemäß, den Beschluss des FG vom 06.05.2020 aufzuheben und die Vollziehung der Bescheide vom 16.07.2019 bis zur Bestandskraft insoweit auszusetzen, als jeweils Schenkungsteuer höher als 0 € festgesetzt wurde.
- 6 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.
- 7 Das FG habe zutreffend erkannt, dass nach Wortlaut und Gesetzessystematik den Urenkeln nur der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zustehe. Dies entspreche dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Die Begünstigung der Kinder folge aus der zivilrechtlich im Familien- und Erbrecht angelegten Mitberechtigung am Familiengut. Daran hätten auch weitere Abkömmlinge teil, allerdings abgestuft, da nähere Abkömmlinge die entfernteren ausschließen. Dem entspreche es, auch die erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen durch Freibeträge mit abnehmender Nähe abzuschmelzen. Schließlich trage dies dem Zweck der Steuern Rechnung, Einnahmen zu erzielen (§ 3 Abs. 1 der Abgabenordnung). Wenn Familiengut direkt auf die Urenkel übertragen werde, fehle die mehrfache Besteuerung im Rahmen der Generationennachfolge, die zumindest teilweise durch einen geringeren Freibetrag kompensiert werden dürfe.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die nach § 128 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde ist unbegründet. Die gemeinschaftliche Rechtsverfolgung durch die Antragsteller ist in Gestalt der einfachen Streitgenossenschaft nach § 59 FGO i.V.m. § 59 Alternative 2 der Zivilprozessordnung --ZPO-- (Identität des tatsächlichen und rechtlichen Grundes) zulässig. In der Sache hat das FG zu Recht entschieden, dass keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide bestehen.
- 9 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts u.a. aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestehen, wenn bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Bei der hiernach gebotenen Abwägung sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen, wobei diese nicht überwiegen müssen (allgemeine Auffassung; vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 08.01.2019 - II B 62/18, BFH/NV 2019, 293, Rz 18 bis 19).
- 10 2. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel, dass für den Erwerb eines Urenkels jedenfalls dann lediglich ein Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Höhe von 100.000 € steuerfrei bleibt, wenn Angehörige der dazwischenliegenden Generationen noch am Leben sind.
- 11 a) Nach § 16 Abs. 1 ErbStG bleibt steuerfrei in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht der Erwerb der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 und der Kinder verstorbener Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 in Höhe von 400.000 € (Nr. 2), der Erwerb der Kinder der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 in Höhe von 200.000 € (Nr. 3)

sowie der übrigen Personen der Steuerklasse I in Höhe von 100.000 € (Nr. 4). Nach § 15 Abs. 1 ErbStG gilt die Steuerklasse I u.a. für "die Kinder und Stiefkinder" (Nr. 2) sowie für "die Abkömmlinge der in Nummer 2 genannten Kinder und Stiefkinder" (Nr. 3).

- 12** b) Nach Wortlaut und Systematik des Gesetzes meint der Begriff "Kinder" in § 16 Abs. 1 ErbStG eindeutig nicht Kindeskind oder weitere Abkömmlinge, sondern Kinder. Das gilt im Falle des § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch für die doppelte Verwendung des Wortes "Kinder", so dass "Kinder der Kinder" ausschließlich die Enkel, nicht die Urenkel sind.
- 13** aa) Soweit § 16 Abs. 1 ErbStG drei Mal (zwei Mal in Nr. 2, einmal in Nr. 3) die Wendung "Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2" verwendet, ist dies nicht anders denkbar. Kinder in diesem Sinne sind die Kinder und Stiefkinder. Letztere sind der tragende Grund dafür, im Rahmen von § 16 Abs. 1 ErbStG nicht allein von Kindern, sondern von Kindern im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 zu sprechen. Kindeskind oder weitere Abkömmlinge können in dieser Wendung mit dem Begriff "Kinder" nicht gemeint sein, da diese die Steuerklasse I nicht auf der Grundlage des § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG, sondern auf der Grundlage des § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 3 ErbStG erhalten. Andernfalls liefe die zuletzt genannte Vorschrift leer.
- 14** bb) Aus ähnlichen Gründen ist es aber auch ausgeschlossen, den in der Wendung "Kinder der Kinder" in § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG an erster Stelle benutzten Begriff "Kinder" nicht im ursprünglichen Sinne des Wortes, sondern als "Kindeskind" oder "Abkömmlinge" o.Ä. zu verstehen. Abgesehen von der Frage, ob das unterschiedliche Verständnis desselben, kurz nacheinander zwei Mal benutzten Begriffes noch vertretbar sein kann, zeigt die Differenzierung in § 15 Abs. 1 Steuerklasse I ErbStG zwischen Nr. 2 (Kinder) und Nr. 3 (Abkömmlinge der in Nr. 2 genannten Kinder), dass der Gesetzgeber den Begriff "Kinder" zielgenau eingesetzt hat. Meinte er sämtliche nachfolgenden Generationen in direkter Linie, hat er den Begriff der Abkömmlinge genutzt; meinte er lediglich die Kinder der Kinder, hat er dies so formuliert. Es ist kein gesetzestechnischer Anknüpfungspunkt dafür ersichtlich, dem Begriff "Kinder" punktuell ein anderes Verständnis beizulegen.
- 15** cc) Soweit die Antragsteller meinen, die Gleichstellung aller Abkömmlinge hinsichtlich der Steuerklasse in § 15 Abs. 1 ErbStG müsse auch zu einer Gleichstellung in § 16 Abs. 1 ErbStG führen, steht dem bereits der Umstand entgegen, dass § 16 Abs. 1 ErbStG zwischen verschiedenen Erwerbergruppen trotz gleicher Steuerklasse ausdrücklich differenziert, und zwar insbesondere auch zwischen verschiedenen Gruppen von Abkömmlingen. Das wird bereits an der Unterscheidung zwischen § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG augenfällig. Dies zeigt, dass nichts Grundsätzliches dagegen spricht, eine weitere Differenzierung vorzunehmen, also bestimmten Abkömmlingen auch nicht den Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, sondern nur des § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zuzubilligen.
- 16** dd) Aus der Behandlung der Urenkel im Falle vorverstorbenen Eltern und Großeltern lässt sich nichts herleiten.
- 17** Zum einen erscheint es bereits fraglich, ob Urenkel, deren Eltern und Großeltern zum Zeitpunkt des Anfalls nicht mehr am Leben sind, tatsächlich den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Anspruch nehmen können. Die Argumentation der Antragsteller setzt in diesem Punkt im Rahmen von § 16 Abs. 1 Nr. 2 Alternative 2 ErbStG (hinsichtlich der Kinder verstorbenen Kinder) diejenige Auslegung voraus, die sie im Rahmen von § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begehren, die aber nicht zweifelsfrei ist (im Sinne der Antragsteller Götz in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 16 ErbStG Rz 89, Stand 01.04.2018; Götz in ErbStG - eKommentar, § 16 Rz 89, Fassung vom 25.06.2017; Eisele in Kapp/Ebeling, § 16 ErbStG, Rz 8; ablehnend aber wohl Stein in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 16 Rz 23).
- 18** Zum anderen wäre auch dies kein Plausibilitätsargument dafür, Urenkel im Falle noch lebender Eltern und/oder Großeltern ebenso zu stellen wie Enkel. Sollte § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in dem gewünschten Sinne zugunsten der Urenkel ausgelegt werden können, dann wäre dies nur damit zu rechtfertigen, dass andernfalls durch den unvermeidlichen Verlust der (hohen) Freibeträge der Kinder der mit der Vorschrift bezweckte und auch von Verfassungen wegen zu sichernde Erhalt des Familienvermögens (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22.06.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BGBl I 1995, 1192, BStBl II 1995, 671, unter C.I.2.a bb, b aa) gefährdet wäre. Diese Problematik stellt sich nicht, wenn Eltern und/oder Großeltern noch leben und es auf einer freien Entscheidung des Schenkers beruht, eine oder mehrere Generationen zu überspringen.
- 19** c) Es ist auch nicht ersichtlich, dass die von den Antragstellern begehrte Auslegung dem Zweck der Freibeträge entspräche. Vielmehr hätte 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.

- 20** aa) Steuerklassen und Freibeträge beruhen auf dem typisierten Grundmodell, dass jede Generation jeweils zwei Kinder hat, was die Verdoppelung der Anzahl der Abkömmlinge in jeweils einer Generation zur Folge hat. Dies erklärt die Halbierung des Freibetrags 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. Auf diesem Modell beruht etwa auch die Berechnung des Freibetrags in den Fällen des § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG.
- 21** bb) Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig und systemgerecht, wenn sich die weitere Halbierung des Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG mit einem weiteren Schritt in der Generationenfolge deckt. Mit dem Übergang von der Generation der Enkel zur Generation der Urenkel verdoppelt sich wiederum die Anzahl der potentiell Begünstigten, denn bei vier Enkelkindern sind nach diesem Modell typischerweise acht Urenkel vorhanden. Zwar nimmt an dieser Stelle das Gesetz keine weiteren Halbierungen vor, was indes ohne Weiteres damit zu erklären ist, dass eine Schenkung an Ururenkel sehr selten sein dürfte.
- 22** d) Soweit sich die Antragsteller auf abweichende Auffassungen in der Kommentarliteratur berufen, vermag der Senat diesen aus den dargestellten Gründen nicht zu folgen. Im Übrigen steht auch nicht in jedem Falle fest, ob die entsprechenden Ausführungen sich auf die aktuelle Gesetzeslage beziehen oder vielmehr Überlegungen zu einer nach Auffassung des Autors besseren Sachgerechtigkeit darstellen. Schließlich hat bereits das FA zutreffend darauf hingewiesen, dass das Meinungsbild der Kommentarliteratur nicht einheitlich ist (so wie vorliegend etwa Weinmann in Moench/Weinmann, § 16 ErbStG Rz 10; Stein in von Oertzen/Loose, a.a.O., § 16 Rz 23; Götz in ErbStG - eKommentar, § 16 Rz 91, 92, Fassung vom 25.06.2017; zweifelnd Götz in Wilms/Jochum, a.a.O., § 16 Rz 90, Stand 01.04.2018).
- 23** 3. Nach diesen Maßstäben bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass die Antragsteller jeweils lediglich einen Freibetrag von 100.000 € beanspruchen können.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de