

§ 35b

**Steuerermäßigung bei Belastung
mit Erbschaftsteuer**

eingefügt durch ErbStRG v. 24.12.2008
(BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140)

¹Sind bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, so wird auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um den in Satz 2 bestimmten Prozentsatz ermäßigt. ²Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 und der steuerfreie Betrag nach § 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes hinzugerechnet werden. ³Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, soweit Erbschaftsteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a abgezogen wird.

§ 52

Anwendungsvorschrift

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch das ErbStRG v. 24.12.2008
(BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140)

...
(50c) § 35b in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden, wenn der Erbfall nach dem 31. Dezember 2008 eingetreten ist.
...

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am FG, München
Mitherausgeber: Richter am BFH Michael **Wendt**, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	1. Bedeutung	3
II. Rechtsentwicklung	2	2. Vereinbarkeit mit höher- rangigem Recht	
III. Bedeutung und Ver- einbarkeit mit höher- rangigem Recht		a) Verfassungsmäßigkeit	6
		b) Gemeinschaftsrechts- konformität	7

	Anm.		Anm.
IV. Geltungsbereich	8	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	9

Erläuterungen zu § 35b

	Anm.		Anm.
I. Satz 1: Anteilige Ermäßigung der Einkommensteuer bei Belastung mit Erbschaftsteuer		d) Fallgruppe der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen von Todes wegen	25
1. Berücksichtigung von Einkünften bei der Ermittlung des Einkommens . . .	15	4. Ermäßigung der anteiligen tariflichen Einkommensteuer auf Antrag . . .	30
2. Begünstigungszeitraum . .	16	II. Satz 2: Bemessung des Prozentsatzes nach dem Verhältnis der festgesetzten Erbschaftsteuer zum Gesamterwerb	
3. Nach Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterliegende Einkünfte		1. Ermittlung des Prozentsatzes	32
a) Der Erbschaftsteuer unterliegende Einkünfte	17	2. Erbschaftsteuerlicher Gesamterwerb	33
b) Einzelfragen zur Fallgruppe der doppelt belasteten stillen Reserven	20	III. Satz 3: Kein Abzug einer Steuerermäßigung bei Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als dauernde Last	37
c) Einzelfragen zur Fallgruppe der gespaltenen Tatbestandsverwirklichung	24		

Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum zum neuen Recht (§ 35b): CREZELIUS, Mehrfachbelastungen mit Erbschaftsteuer und Ertragsteuern nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1; RÖDER, Verkehrswertnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, ZEV 2008, 170; CREZELIUS, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rechtssystem, ZEV 2009, 1; GAUSS/SCHWARZ, Doppelbelastung von Einkommen- und Erbschaftsteuer im Rahmen der Abgeltungssteuer, BB 2009, 1387; HECHTNER, Neuregelung des § 35b EStG durch das ErbStRG – Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse, BB 2009, 486; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, Die Vermeidung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt nach Einführung des § 35b EStG, DB 2009, 584; HÜBNER, Erbschaftsteuerreform 2009, München 2009; LÜDICKE/FÜRWENTSCHE, Das neue Erbschaftsteuerrecht, DB 2009, 17; RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD, Belastet die Erbschaftsteuerreform steuergesetzliche Tatbestände mehrfach mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer?, BB 2008, 753; RICHTER/ST. VISKORF/PHILIPP, Reform der Erbschaftsteuer zum 1.1.2009, DB-Beilage 2/2009 zu Heft 6/2009, 1; SCHULTE/BIRNBAUM/HINKERS, Unternehmensvermögen im neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht – Zweifelsfragen und Gestaltungsansätze, BB 2009, 300; SEER, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR 2009, 225.

Schrifttum zum alten Recht (§ 35 aF): LEY, Die Einkommensteuerermäßigung gemäß § 35 EStG, KÖSDI 1994, 9866; MASSBAUM, Die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, BB 1992, 606.

I. Grundinformation

1

Das ErbStRG führt die durch das StEntlG 1999/2000/2002 mit Wirkung ab VZ 1999 aufgehobene *EStErmäßigung* bei Doppelbelastungen mit ESt. und ErbSt. mit gegenüber dem § 35 aF nahezu unverändertem Wortlaut in § 35b wieder ein. Die Regelung soll die im Gesetzgebungsverfahren breit diskutierte Doppelbelastung von Einkünften mildern, wenn diese aufgrund eines erbstl. Bewertungsverfahrens schon der ErbSt. unterworfen sind. Der Gesetzgeber hat als Entlastungstechnik eine estl. *StErmäßigung* gewählt. Satz 1 und 2 geben vor, wie der *StErmäßigungsbetrag* zu ermitteln ist. Satz 3 hat keinen aktuellen Anwendungsbereich.

II. Rechtsentwicklung

2

Gesetzesentwicklung bis 1998: Für VZ von 1975 bis einschließlich 1998 regelte § 35 aF eine *StErmäßigung* für Einkünfte, die als Wertbestandteil eines Erwerbs von Todes wegen der ErbSt. unterlagen, um eine Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt. zu vermeiden (vgl. § 35 Anm. 2). Diese Regelung wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) mit Wirkung ab VZ 1999 ersatzlos abgeschafft. Für die VZ 1999 bis 2008 ist das Revisionsverfahren X R 63/08 wegen der ersatzlosen Abschaffung beim BFH anhängig (vorgehend Nds. FG v. 12.6.2008, EFG 2008, 1697).

ErbStRG v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140): Das ErbStRG führt die durch das StEntlG 1999/2000/2002 abgeschaffte Regelung mit nahezu gleichem Wortlaut wieder ein. Die Vorschrift beruht auf den abschließenden Empfehlungen des FinAussch. kurz vor Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens (BTDrucks. 16/11075, 171 ff.).

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Nach Art. 5 Nr. 1–3 iVm. Art. 6 Abs. 1 ErbStRG treten § 35b und die zugehörige Anwendungsregelung in § 52 Abs. 50c am 1.1.2009 in Kraft. Nach § 52 Abs. 50c ist § 35b erstmals für den VZ 2009 anzuwenden, „wenn“ der Erbfall nach dem 31.12.2008 eingetreten ist. Der Wortlaut der Anwendungsvorschrift ist missglückt, da sie auch konditional in dem Sinne verstanden werden könnte, dass die allgemeine Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 in anderen Fällen (wenn also der Erbfall vor dem 31.12.2008 eingetreten ist), ebenfalls mit Wirkung für den VZ 2009 greifen könnte. Gemeint hat der Gesetzgeber einen Bezug zur Übergangsregelung in Art. 3 ErbStRG: § 52 Abs. 50c bezieht sich auf § 35b Satz 1, der eine *StErmäßigung* nur dann gewährt, wenn zuvor ein erbstl. Erwerb von Todes wegen vorlag. Die *StErmäßigung* setzt nicht nur voraus, dass die der ESt. unterliegenden Einkünfte erstmals ab dem VZ 2009 zufließen, sondern beschränkt auch den Anwendungsbereich auf Todesfälle nach dem 31.12.2008, dh. eine *StErmäßigung* kann frühestens beansprucht werden, wenn der Erbfall im VZ 2009 eintritt und der Erbe in diesem VZ bereits doppelt belastete estpl. Einkünfte realisiert. Übt der Erbe das zum 30.6.2009 auslaufende Wahlrecht nach Art. 3 ErbStRG aus, einen Erbfall zwischen dem 1.1.2007 und dem 31.12.2008 dem „neuen“ Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht zu unterwerfen, und realisiert er ab dem VZ 2009 hieraus doppelt belastete estpl. Einkünfte, greift die *StErmäßigung* ebenfalls nicht ein (vgl. Begründung des FinAussch. BTDrucks. 16/11107, 25; glA HECHTNER, BB 2009, 486 [487]).

III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

3 1. Bedeutung

Die Doppelbelastung von Vorgängen mit ESt. und ErbSt. ist ein altbekanntes und viel diskutiertes Problem. Die ErbSt. ist als Erbanfallsteuer konzipiert, die eine gesteigerte Leistungsfähigkeit des Erben erfasst. Der Erbe kann hieraus später mit ESt. belastet werden. Im Einzelnen ist die Abgrenzung der Fallgruppen, in denen eine Doppelbelastung vorliegt, nicht immer einfach (s. Anm. 17). Der Gesetzgeber (BTDrucks. 7/2180, 9) hat bei Einführung des § 35 aF anerkannt, die Regelung rechtfertige sich, weil ein aus versteuertem Einkommen gebildetes Vermögen auch mit ErbSt. belastet werde.

Alternative Lösungsansätze: Vor Einführung des § 35b wurden folgende Vermeidungstechniken diskutiert (vgl. RÖDER, ZEV 2008, 170 [171 f.]; CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1 [18 f.]):

- ▶ *Erbschaftsteuerliche Lösungsansätze:*
 - Abzug der latenten EStBelastung als Nachlassverbindlichkeit (bei Erbfall oder nachträglich bei tatsächlicher Veräußerung);
 - Beibehaltung der StBilanzwerte für BV in der ErbStBemessungsgrundlage.
- ▶ *Einkommensteuerliche Lösungsansätze:*
 - Estl. Schlussbesteuerung beim Erblasser oder Wahlrecht hierzu mit Aufstockung der Buchwerte des Erben statt der Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3, ggf. unter Nutzung nicht mehr übergehender Verlustabzüge gem. § 10d;
 - Abzug der ErbSt. von der estl. Bemessungsgrundlage;
 - Vollanrechnung oder StErmäßigung.

Bisherige Rechtsprechung: Der BFH sieht in der ErbSt. und der ESt. grundsätzlich zwei Steuern mit separaten Besteuerungsgegenständen, die ohne weiteres kumulativ erhoben werden dürfen (BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350). Er hat sich bereits mit einzelnen der vorgestellten Lösungsansätze befasst.

▶ *Erbschaftsteuer:* Der BFH hat den Abzug latenter estl. Belastungen bei der ErbStBemessungsgrundlage stets abgelehnt (BFH v. 5.7.1978 – II R 64/73, BStBl. II 1979, 23; v. 6.12.1989 – II B 70/89, BFH/NV 1990, 643). Das bis zum 31.12.2008 geltende „alte“ ErbStRecht hat in der Bemessungsgrundlage die Steuerbilanzwerte herangezogen und so die erbstl. Belastung stiller Reserven weitgehend vermieden. In dieser Bewertung des übergehenden BV für Zwecke der ErbSt. mit StBilanzwerten hat BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 (BStBl. II 2007, 192) eine gleichheitswidrige Verschonung des BV gesehen, selbst wenn es das Problem der Doppelbesteuerung bei einer erbstl. Bewertung des Vermögens mit dem gemeinen Wert nicht diskutiert hat. Es hat aber ein zweistufiges Vorgehen für alle Vermögensarten (Schritt 1: Bewertung mit gemeinen Werten; Schritt 2: Anwendung von Verschonungsmaßnahmen) vorgegeben, das eine niedrigere erbstl. Bewertung von Vermögensgegenständen unterhalb des gemeinen Werts aufgrund latenter EStBelastungen nicht zulässt.

▶ *Einkommensteuer:* Estl. ist die ErbSt. eine sonstige Personensteuer iSd. § 12 Nr. 3 (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; v. 23.2.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690) und unterliegt demnach einem Abzugsverbot. Dies wird kritisiert: Eine tragfähige dogmatische Begründung außerhalb des Verweises auf den Rechtsgedanken des

§ 12 habe die Rspr. nicht entwickelt (CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1 [9]).

Stellungnahme: UE ist eine StErmäßigungs- oder Anrechnungslösung die zutreffende Lösung. Damit kann einerseits eine stl. Entlastungsmaßnahme dann ansetzen, wenn es tatsächlich zu einer Doppelbelastung kommt. Der estl. Realisationsakt folgt aber sachlogisch stets dem erbstl. belasteten Vermögensübergang nach. Der Weg über eine Anrechnung oder StErmäßigung ist zudem für alle Einkunftsarten gangbar. Die meisten Lösungsansätze zielen auf die mögliche doppelte Belastung stiller Reserven des BV und decken deshalb nur einen Teilausschnitt der relevanten Probleme ab.

Wiedereinführung des § 35b in neuem Regelungsumfeld: Der Gesetzgeber führt in § 35b eine bereits aufgehobene Regelung mit zahlreichen Zweifelsfragen wieder ein (glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584). Er transportiert damit die alten Streitpunkte in neues Recht, ohne die bekannten Schwachstellen der Vorschrift zu beseitigen. Gleichzeitig hat sich durch das ErbStG das Regelungsumfeld verändert. Wesentliche Kritikpunkte sind uE:

► *Ausgrenzung der Schenkungen unter Lebenden:* Schenkungen unter Lebenden fallen weiterhin nicht in den Anwendungsbereich des § 35b. Die höhere Planbarkeit des Übertragungsvorgangs stellt uE kein Argument dar, dem Schenker eine estl. Entlastung zu verweigern. Wenn die Schenkung erbstl. rückwirkend wegen eines Verstoßes des Beschenkten gegen die Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG einer Nachversteuerung unterliegt, sind bei diesem auch die estl. Einkünfte aus dem schädlichen Realisationsvorgang, etwa gem. §§ 16, 17, zu erfassen. Dies gilt sowohl in dem Fall, dass der Beschenkte die ErbSt. als Schuldner trägt als auch bei einer Übernahme der ErbSt. durch den Schenker.

► *Fehlende Abstimmung mit erbschaftsteuerlicher Nachversteuerung mit § 35b:* Da stille Reserven aufgrund der neuen Bewertungsverfahren erbstl. in deutlich größerem Umfang der Besteuerung unterliegen und erst im zweiten Schritt mit komplexen Verschonungsmaßnahmen freigestellt werden, hätte bereits das Konzept des § 35b gewährleisten müssen, dass problematische und regelmäßig auftretende Fallgestaltungen erfasst werden. Greift die erbstl. Verschonungsregelung gem. §§ 13a, 13b, 13c ErbStG ein und werden deren Voraussetzungen eingehalten, unterbleibt die Doppelbelastung weitgehend. Bei Verstößen gegen die erbstl. Nachversteuerungsregelungen wird rückwirkend an den Besteuerungszeitpunkt (Stichtagsprinzip) angeknüpft und die erbstl. Bemessungsgrundlage erhöht. Wird der schädliche Realisationsakt nicht bis zum Ablauf der Fünf-Jahres-Frist des § 35b, aber vor Ablauf der längeren erbstl. Fristen (sieben und zehn Jahre) verwirklicht, wird keine StErmäßigung gewährt. Dies kann uE nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums seien die beim Erbfall noch vorhandenen und beim Erben neu entstandenen – nicht entlastungsbedürftigen – stillen Reserven nicht mehr abgrenzbar (glA SEER, GmbHR 2009, 225 [236]; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [588]). Ob die unvollständige Abstimmung im Gesetzgebungsverfahren überschrieben wurde oder Absicht ist, ist nicht klar erkennbar. Jedenfalls trägt die Regelung dazu bei, beim BV eine ESt-Entlastung in vielen Fällen zu vermeiden: Solange die erbstl. Verschonungsregelung mit der 85 %-Freistellung oder sogar 100 %-Freistellung des Steuerwerts greift und vor Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums in Satz 1 keine Nachversteuerung ausgelöst wird, liegt in Höhe der Freistellung keine Doppelbelastung vor.

► *Keine Legaldefinition der tatbestandlich relevanten Doppelbelastung:* Angesichts der vielfältigen Faktoren für die erbstl. Bewertung aus den anzuwendenden Bewertungsmethoden (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG: Verkaufspreise, Unternehmens-

werte nach branchenüblichen Bewertungsmethoden, Ertragswerten nach IDW S1 oder Substanzwerten einerseits und dem Zusammenspiel aus erbstlichen Verschonungsregeln und Freibeträgen hätte es u.E. einer Legaldefinition der tatbestandlich relevanten Doppelbelastung dem Grunde und der Höhe nach bedurft.

Diskutierte Formen der wirtschaftlichen Doppelbelastung:

► *Tatbestandliche Doppelerfassung als Anknüpfungspunkt:* Ein „Meinungspool“ im Schrifttum leitet eine Doppelbelastung aus der tatbestandlichen Doppelerfassung von stillen Reserven beim Ansatz gemeiner Werte bei der ErbSt. und andererseits aus der estl. Belastung bei laufenden Einkünften und Weiterveräußerungen des Erben ab; darüber hinaus aus der Tatsache, dass die latente EStBelastung bei der ErbSt. als Nachlassverbindlichkeit nicht vollumfänglich abgezogen werden darf. Sowohl das im Erbfall übergehende Vermögen als auch daraus erwirtschaftete Einkünfte seien Bestandteile eines einheitlichen Einkommens, dh. ErbSt. und ESt. beide „Einkommensteuern“, so dass nur ein abgestimmter Steuerzugriff zulässig sei (vgl. RÖDER, ZEV 2008, 169 [170 f.]; CREZELIUS, ZEV 2009, 1 [3]; CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1 [13]); HECHTNER, BB 2009, 486 ff.). Zum Teil wird in Beispielrechnungen – uE unzutreffend – daher nur auf eine Doppelbelastung dem Grunde nach abgestellt und nicht danach differenziert, ob der Höhe nach doppelt belastete Einkünfte vorliegen, etwa weil der ertragstl. Buchwert im Todeszeitpunkt niedriger als der erbstl. gemeine Wert des WG war (vgl. SCHULTE/BIRNBAUM/HINKERS, BB 2009, 300 [305]; RICHTER/St. VISKORF/PHILLIPP, BB-Beilage 2/2009, 1 [13]). Die Gegenansicht will die tatsächliche Doppelbelastung dem Grunde und der Höhe nach mathematisch fundiert ermitteln und unterscheidet hierfür zwischen erbstl. vorgezogen besteuerten laufenden Erträgen und stillen Reserven einerseits und der späteren estl. Belastung von laufenden Einkünften und Veräußerungsgewinnen des Erben andererseits (vgl. RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD, BB 2008, 753 ff.; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 ff.).

► *Tatsächliche wirtschaftliche Doppelbelastung bei erbschaftsteuerlicher Bewertung nach einem ertragswertbasierten Verfahren:*

► *Laufende Erträge des Erben:*

- ▷ *Betriebliche Wirtschaftsgüter:* Da sich der erbstl. Ertragswert auf kapitalisierte zukünftige Erträge bezieht, gehen einige Experten von einer durchgehenden erbstl. Belastung der zukünftigen Erträge des Erben aus (zB Schriftliche Stellungnahmen zur Anhörung des BTFinAussch. zum ErbStRG v. 5.3.2008 der Bundesteuerberaterkammer, 13; des Sachverständigen Prof. Winkeljohann, 5 und Anlage). Dem treten Autoren entgegen, die darauf hinweisen, im Ertragswertverfahren nach IDW S1 seien individuelle Steuerbelastungen und im vereinfachten Ertragswertverfahren gem. § 199 BewG seien von den zu kapitalisierenden Erträgen gem. § 202 Abs. 3 ErbStG pauschale Ertragsteuern iHv. 30 % abzuziehen, bevor kapitalisiert werde, so dass die künftigen laufenden Erträge des Erben nicht bzw. teilweise nicht doppelt besteuert würden. RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD (BB 2008, 753 [755]) und HERZIG/JOISTEN/VOSSEL (DB 2009, 584 [586]) sehen nur den Barwert der Nettozahlungsüberschüsse als von der ErbSt. erfasst an, dh. eine Anrechnung gem. § 35b beim Erben dürfe nur auf diese Nettozahlungsüberschüsse gewährt werden und scheidet aus, wenn das Ertragswertverfahren bereits eine Ertragsteuerbelastung berücksichtige. Dies gelte für KapGes. und PersGes. gleichermaßen, weil der Ertragswert auf

der Gesellschaftsebene betrachtet und dann anteilig dem jeweiligen Erblasser zugerechnet werde. Diesem Argument ist uE zwar im Ausgangspunkt zuzustimmen, allerdings ist die durchschnittliche Berücksichtigung einer Ertragsteuerbelastung von 30 % bei Personenunternehmen (EStSatz./Anrechnung gem. § 35 und Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a; s. RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD, BB 2008, 753 [755]) zu niedrig (vgl. hierzu POPP, Wpg. 2008, 935). Problematisch seien auch Fälle, in denen die vom Erben erwirtschafteten Erträge die prognostizierten Erträge überschritten: Hier sei der Barwert der tatsächlichen Erträge (abgezinst auf den Todesstichtag) mit dem Barwert der erbstl. erfassten Erträge zu vergleichen (HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [586]). Für Dividenden aus KapGes., die beim Erben der Abgeltungsteuer oder dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, ist die Pauschalisierung des ertragstl. Aufwands uE ausreichend.

- ▷ *Grundstücke des Privatvermögens:* Bei vermieteten Grundstücken des PV muss der vorstehend genannte Ansatz ebenfalls zum Tragen kommen, wenn das Ertragswertverfahren gem. der §§ 184–188 BewG angewendet wird, das im Unterschied zum betrieblichen Ertragswertverfahren des § 199 BewG keinen Abschlag für eine zukünftige Ertragsteuerbelastung vorsieht. Die zukünftigen Mieterträge unterliegen dann nach einer Meinung im Schrifttum mit dem Barwert ihrer Nettzahlungsüberschüsse ungeschmälert der ErbSt. und werden in dieser Höhe estl. nochmals erfasst (HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [586]).
- ▶ *Aufdeckung der stillen Reserven durch den Rechtsnachfolger:*
 - ▷ *Doppelbelastung dem Grunde nach:* Bei Aufdeckung der stillen Reserven im Zusammenhang mit geerbten oder geschenkten Personenunternehmen müssen nach RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD, BB 2008, 753 (755) Zahlungsüberschüsse aus den künftigen AfA des Erwerbers (also des Käufers des Erben aus Ergänzungsbilanzen und den AK der erworbenen WG) mindernd berücksichtigt werden. Bei KapGes. unterliege nur der Barwert des zukünftigen Veräußerungsentgelts für die Anteile des Erblassers der ErbSt., der bei zeitnahen Verkäufen kritisch und über den Zeitablauf immer weiter zu vernachlässigen sei (RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD, BB 2008, 753 [755]). Unstreitig ist uE, dass eine Doppelbelastung ausscheidet, wenn der gemeine Wert unterhalb des ertragstl. Buchwerts liegt (HECHTNER, BB 2009, 486 [488]; CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2008, 1 [2]).
 - ▷ *Doppelbelastung der Höhe nach:* In seiner schriftlichen Stellungnahme zur Anhörung vor dem BTFinAussch. am 5.3.2008 hat WINKELJOHANN ein Beispiel vorgestellt, das unter Einbeziehung der erbstl. Nachversteuerung bei ungemildeter kumulierter ErbSt.- und EStBelastung die Doppelbelastung anhand der hohen Belastung des Cash flow aus dem Veräußerungspreis ableitet, weil dem Erben nach Entrichtung von ESt. und ErbSt. ein Betrag von 5,5 % des Veräußerungspreises verbleibt. Dem halten RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD (BB 2008, 753 [755]) entgegen, die Doppelbelastung dürfe nicht anhand einer Cash flow-Betrachtung des Nachversteuerungsjahres, sondern nur anhand eines Vergleichs von erbstl. Belastung zum Todesstichtag und der auf den Todeszeitpunkt kumulierten, abgezinsten ESt.- und ErbStBelastung ermittelt werden.
 - ▷ *Mit dem gemeinen Wert der Erbschaftsteuer unterliegende Wirtschaftsgüter:* Kommen erbstl. gemeine Werte in Form von Substanzwerten zur Anwendung, zB

der Sachwert bei Immobilien, der gemeine Wert bei WG des SonderBV oder der Substanzwert eines Unternehmens als Mindestwert, ist uE eine wirtschaftliche Doppelbelastung vorhanden, die sich grundsätzlich aus dem Vergleich des erbstl. gemeinen Werts und des ertragstl. Buchwerts im Todeszeitpunkt ergibt. Bis zur Höhe des ertragstl. Buchwerts liegt keine spätere estl. Doppelbelastung vor. HERZIG/JOISTEN/VOSSEL (DB 2009, 584 [586]) sehen das praktische Problem, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei der Veräußerung und Entnahme von betrieblichen EinzelWG als anteiligen Wert aus dem Ertragswert eines gesamten Betriebs zu ermitteln, als ohnehin kaum lösbar an.

4–5 Einstweilen frei.

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

6 a) Verfassungsmäßigkeit

Art. 3 Abs. 1 GG: Aufgeworfen werden vor allem Fragen des Folgerichtigkeitsprinzips gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Unter den Gesichtspunkten der Leistungsfähigkeit und der ErbSt. als Erbanfallsteuer stellt sich die Frage, ob die ESt. und die ErbSt. als zwei gleichartige Steuern anzusehen sind, deren Zugriff beim Erben harmonisiert werden muss. Die ErbSt. erfasst unentgeltliche Steigerungen der Leistungsfähigkeit, die ESt. solche aus Vermögenseinsätzen. Hieraus soll folgen, dass die Steigerung der Leistungsfähigkeit nur durch einen Steuerzugriff abschließend erfasst werden dürfe, eine unabgestimmte Doppelbelastung sei systemwidrig (CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1 [18 f.] sowie verschiedene Sachverständige in der Anhörung beim BTFinAussch. am 5.3.2008, Wortlautprotokoll 16/87, 16ff).

In diesem Zusammenhang dürfte zunächst die Technik des Gesetzgebers, die Belastungen aus einer Steuer durch eine Entlastungsmaßnahme bei einer anderen Steuer zu mildern, verfassungsrechtl. zulässig sein (s. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BGBl. I 2006, 1857 zu § 32c aF). Dies gilt selbst dann, wenn ErbSt. und ESt. als zwei „Leistungsfähigkeitssteuern“ anzusehen sein sollten. Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen innerhalb der gefundenen Lösung in § 35b bestehen zum einen wegen der tatbestandlichen Ausgrenzung von Schenkungen gegenüber Erbfällen in § 35b Satz 1 und zum zweiten wegen der unterschiedlichen Besteuerungsfolgen, die entstehen, wenn der Erbe mehr als vier Jahre nach dem Erbfall veräußert, eine relevante Doppelbelastung vorliegt und zudem die erbstl. Nachversteuerung ausgelöst wird. Zudem bestehen verfassungsrechtl. Zweifel, ob die Ermittlung des Entlastungssatzes in § 35b Satz 2 im Hinblick auf die Behandlung der Freibeträge folgerichtig ausgestaltet ist. Eine wesentliche Frage wirft die Ausgrenzung nicht veranlagter Veräußerungsgewinne bei den Einkünften aus Kapitalvermögen auf, die der Abgeltungsteuer unterliegen und für die § 35b dann keine Entlastung bietet (vgl. hierzu GAUSS/SCHWARZ, BB 2009, 1387 [1388]).

Art. 14 Abs. 1 GG: Schwierig zu beantworten ist die Frage, ob Art 14 GG, der eine Erdrosselungssteuer verbietet, betroffen ist, wenn eine Veräußerung die erbstl. Nachversteuerung auslöst und dem Erben kaum Liquidität aus dem Veräußerungspreis bleibt (vgl. nochmals das Beispiel von WINKELJOHANN in der schriftlichen Stellungnahme zur Anhörung beim BTFinAusschuss, Anlage 1). In diesen Fällen mag zwar die abgezinste kumulierte Verbindlichkeit aus ESt. und ErbSt. im Vergleich zur erbstl. Bemessungsgrundlage nicht erdrosselnd wirken (s. RAVE/MANNWEILER/KÜHNOLD, BB 2008, 753 [755]). Eine Erdrosselungswir-

kung kann uE dennoch eintreten, wenn der Ansatz des erbstl. gemeinen Werts zu einer tatsächlichen Doppelbelastung der stillen Reserven führt, die estl. beim Verkauf nochmals der Besteuerung unterliegen. Zwar hat BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 (BStBl. II 2007, 192) den Ansatz des gemeinen Werts für Zwecke der ErbSt. als verfassungsmäßig zwingend angesehen, es hat sich aber zu den Grenzen einer möglichen Doppelbesteuerung nicht geäußert (CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1 [14 f.]). In diesem Zusammenhang sind zahlreiche Fragen offen, insbes., welche Bedeutung die Planbarkeit der endgültigen Steuerbelastung hat (das Ob und Wann des Verkaufs) und wie festgestellt werden kann, ob die Besteuerung erdrosselnd wirkt (Betrachtung nur der Liquiditätsauswirkungen im Nachversteuerungszeitpunkt oder auch der zwischenzeitlichen Belastung der laufenden Erträge) sowie schließlich, ob § 35b als Kompensationsmaßnahme geeignet ist, die Doppelbelastung abzumildern.

b) Gemeinschaftsrechtskonformität

7

Erbschaftsteuerliche Gleichstellung von In- und Auslandsvermögen: Das neue ErbStRecht stellt inländ. und in EU-/EWR-Staaten belegenes Vermögen grundsätzlich gleich, indem es dieses Vermögen in die inländ. Bemessungsgrundlage einbezieht und hierfür ebenfalls die Verschonungsregeln für inländ. Vermögen gewährt.

Ausgrenzung nach DBA freigestellter Einkünfte: Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität wirft die Ausgestaltung des § 35b insoweit auf, als dieser verlangt, dass die begünstigungsfähigen Einkünfte im estl. „Einkommen“ enthalten sein müssen. Einkünfte aus ausländ. WG, die nach DBA freigestellt werden, profitieren nur mittelbar, indem sie über den Progressionsvorbehalt die „gekürzte tarifliche Einkommensteuer“ erhöhen, von der der StErmäßigungsbeitrag abzuziehen ist (s. auch zur Altregelung SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rn. 4 und zur Neuregelung SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 35 Rn. 3). Sie erhöhen als Teil des erbstl. Gesamterwerbs auch den Prozentsatz gem. § 35b Satz 2. Es ist uE zweifelhaft, ob § 35b angesichts dieser nur mittelbar gemilderten St-Belastung der ausländ. Einkünfte und Vermögenswerte als gemeinschaftsrechtskonform angesehen werden kann, da erbstl. dieselbe Belastung eintritt, die ausländ. Einkünfte über den Progressionsvorbehalt die ESt. erhöhen und § 35b hier überhaupt keine Minderung vorsieht. Als Gegenargument zu berücksichtigen ist jedoch, dass dies maßgeblich eine Folgewirkung der DBA-Freistellung ist und sowohl unbeschränkt als auch beschränkt Stpfl. die StErmäßigung zusteht.

Ausgrenzung ausländischer Erbschaftsteuer: Ausländ. ErbSt. ist nicht über § 35b anrechenbar, da der Gesetzgeber mit dem Verweis auf die ErbSt. uE nur die inländ. ErbSt. gemeint hat. Ausländ. ErbSt. wird gem. § 21 ErbStG angerechnet. Die Beschränkungen der deutschen Anrechnungsvorschrift sind mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar (EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08, FR 2009, 294 = DStR 2009, 373). Bei der Bemessung des Prozentsatzes gem. § 35b Satz 2 ist allerdings die nach § 21 ErbStG angerechnete ausländ. ErbSt. nicht zu berücksichtigen, dh. bei der Rechnung $[(\text{ErbSt.} \times 100) : \text{erbstl. Gesamterwerb} = \text{Prozentsatz}]$ ist die deutsche ErbSt. vor der Anrechnung gem. § 21 ErbStG maßgeblich, was den Prozentsatz erhöht. Die Nichtberücksichtigung der ausländ. ErbSt. ist uE in dem veränderten Umfeld der vollen Berücksichtigung des in- und ausländ. Erwerbs problematisch, wenn ein Ertragswertverfahren angewendet wird und estl. diese Einkünfte der deutschen Besteuerung ohne Ermäßigung gem. § 35b unterworfen werden.

IV. Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: Die Neuregelung ist in sachlicher Hinsicht auf vorübergehende Erbfälle beschränkt und gilt nicht für Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) und die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Sie gilt estl. für Einkünfte aus allen Einkunftsarten und setzt eine tatsächliche Doppelbelastung voraus. Voraussetzung ist allerdings, dass die Einkünfte veranlagt werden, was bei der Abgeltungsteuer nicht gegeben ist. Die Doppelbelastung führt nur dann zur StErmäßigung, wenn die Einkünfte im VZ der Entstehung der ErbSt. oder in den folgenden vier VZ erzielt worden sind. Für die GewSt. ist kein Entlastungsmechanismus vorgesehen.

Persönlicher Geltungsbereich: Wie nach § 35 aF für die VZ 1975–1998 können nur natürliche Personen die StErmäßigung nach § 35b in Anspruch nehmen. Für die KSt. greift sie nicht, weil § 8 Abs. 1 KStG nicht auf die StErmäßigungsvorschriften des EStG verweist (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; krit. HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [585]).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verlustabzug (§ 10d): Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04 (BStBl. II 2008, 809) geht der Verlustabzug des Erblassers nicht mehr auf den Erben über, sondern verfällt ersatzlos. Durch BMF v. 24.7.2008 (BStBl. I 2008, 809) wurde Vertrauensschutz gewährt und diese Rspr. erst auf Erbfälle nach Ablauf des 18.8.2008 angewendet. Die geänderte Rechtslage hat im Hinblick auf die Doppelbelastung die Konsequenz, dass der Erbe die nach dem Erbfall entstehenden Einkünfte aus realisierten stillen Reserven nicht mehr mit früheren negativen Einkünften des Erblassers verrechnen kann. Auch eine estl. Schlussbesteuerung des Erblassers wird nicht durchgeführt. Der Erbe erfährt im Hinblick auf § 35b nicht mehr eine doppelte Begünstigung, die bei § 35 aF Gegenstand der Kritik war (vgl. RING, DStZ 1981, 24 [26]). Der Verlustabzug des Erben selbst mindert als Abzugsposten vom Gesamtbetrag der Einkünfte das Begünstigungsvolumen, weil § 35b als StErmäßigung erst von der tariflichen ESt. abzuziehen ist, die nach Abzug des Verlustabzugs entsteht (vgl. auch HECHTNER, BB 2009, 486 [488]).

Begünstigung nicht entnommener Gewinne (§ 34a): Hat der Erblasser für VZ vor dem Erbfall die Begünstigung nach § 34a beantragt, gehen die nachversteuerungspflichtigen Beträge im Erbfall auf den Rechtsnachfolger über. Die latente EStSchuld aus der drohenden Nachversteuerung begründet keine Verbindlichkeit iSd. § 10 Abs. 5 ErbStG (CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1 [6]). Löst der Erbe mit einem Verkauf sowohl eine Nachversteuerung gem. § 34a als auch für Zwecke der ErbSt. aus, und geschieht dies im zeitlichen Anwendungsbereich des § 35b, gilt uE Folgendes: Der rückwirkende Wegfall der erbstl. Verschonungsregeln bewirkt auf den Todesstichtag eine höhere ErbStBemessungsgrundlage und verstärkt die Möglichkeit einer Doppelbelastung stiller Reserven bei der estl. Veräußerung (§ 16). Die Nachversteuerung gem. § 34a erhöht weder die laufenden gewerblichen Einkünfte (§ 15) noch das Veräußerungsentgelt (§ 16), jedoch die ESt. des VZ des Veräußerungsjahres und verhindert damit uU das Entstehen eines Anrechnungüberhangs aus § 35b.

§ 175 AO: Die ErbStFestsetzung ist Grundlagenbescheid für den EStBescheid, da sie für den Entlastungssatz in § 35b Satz 2 bindend ist. Wird nach Auslösen eines Nachversteuerungstatbestands in §§ 13a, 13b ErbStG die ErbSt. rückwirkend erhöht, ist auch der EStBescheid zu berichtigen, wenn die StErmäßigung beantragt wurde und doppelt belastete Einkünfte innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums gem. § 35b EStG vorliegen. Ergeht nach der EStFestsetzung, in der die doppelt belasteten Einkünfte des Erben ohne Antragstellung veranlagt worden sind, ein erstmaliger ErbStBescheid, kann der Antrag gem. Satz 1 nachgeholt werden (so die überwiegende Auffassung zu § 35 aF; vgl. SCHMIDT/GLAN-EGGER XV. § 35 Rn. 12).

Einstweilen frei.

10–14

Erläuterungen zu § 35b

I. Satz 1: Anteilige Ermäßigung der Einkommensteuer bei Belastung mit Erbschaftsteuer

1. Berücksichtigung von Einkünften bei der Ermittlung des Einkommens

15

Eingehen in das Einkommen: Bei der Ermittlung des Einkommens werden die Einkünfte berücksichtigt, die in den Gesamtbetrag der Einkünfte und in die Summe der Einkünfte eingehen (§ 2 Abs. 3 und Abs. 4). Auf den Ausschluss der nach DBA freigestellten Einkünfte und die daraus resultierenden Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität wurde unter Anm. 7 bereits hingewiesen.

Abgeltungsteuer: Ausgeschlossen aus dem Anwendungsbereich des § 35b sind Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, da diese nicht in das Einkommen eingehen (§ 2 Abs. 5b). Die Abgeltungsteuer gem. § 32d wird der tariflichen ESt. auf die anderen Einkünfte bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. zugerechnet. Es kommt damit nicht zu einer Entlastung von der ErbSt. im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer, da die Einkünfte nicht in das Einkommen eingehen und der Gesetzgeber in § 2 Abs. 5b Satz 2 die StErmäßigung des § 35b nicht aufgenommen hat (glA GAUSS/SCHWARZ, DB 2009, 1387 [1390]). Da Veräußerungsvorgänge bei Wertpapieren im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer durchweg versteuert werden (§ 20 Abs. 2) und der gemeine Wert für Zwecke der ErbSt. gem. § 11 Abs. 1 BewG sich regelmäßig aus der Notierung am Todesstichtag ergibt, ist eine Doppelbesteuerung der stillen Reserven in vielen Fällen denkbar (zu weiteren Fragen TOLKSDORF/SEIDLER/SIMON, ErbStB 2009, 28; GAUSS/SCHWARZ, DB 2009, 1387). Damit mildert § 35b nur bei Einkünften aus Kapitalvermögen eine drohende Doppelbelastung und ggf. Substanzbesteuerung nicht, was weitere verfassungsrechtl. Bedenken aufwirft. Es kann aber im Einzelfall sinnvoll sein, die Veranlagung der Kapitaleinkünfte zu beantragen, um in den Anwendungsbereich der StErmäßigung zu gelangen (GAUSS/SCHWARZ, DB 2009, 1387 [1390]). Entscheidend ist uE für die Verfassungsmäßigkeit, ob die Nichtanwendung des § 35b (Ungleichbehandlung) wegen der schedularen Besteuerung der Einkünfte gem. § 20 mit dem niedrigen Abgeltungsteuersatz gerechtfertigt werden kann und inwieweit die Doppelbelastung angesichts der Antragsmöglichkeit vermeidbar ist.

Einkünfte sind solche gem. § 2 Abs. 2, dh. nach Saldierung der Einnahmen mit WK bzw. BA. Begünstigungsfähig sind im ersten Schritt nur die Einnahmen des Stpfl., die der Doppelbelastung unterliegen. Diesen müssen uE, wenn es sich

nur teilweise um doppelt belastete Einnahmen handelt, die WK bzw. BA der Einkunftsart anteilig zugerechnet und mit diesen saldiert werden. Nur ein positiver Restbetrag geht in das Einkommen ein.

Kein Verlustausgleich bei Ermittlung der Einkünfte: Der Verlustausgleich mit anderen Einkünften (horizontal und vertikal) ist uE nicht vorzunehmen. Die Formulierung „Einkünfte ... sind bei Ermittlung des Einkommens berücksichtigt worden ...“ unterscheidet sich von der Formulierung in anderen StErmäßigungen, etwa „Einkünfte,... die im zu versteuernden Einkommen enthalten sind ...“ (vgl. zB §§ 34, 34a). Bei den letztgenannten Regelungen ist ein Verlustausgleich vorzunehmen, um die begünstigungsfähigen Einkünfte zu ermitteln. Dies ist bei § 35b nicht der Fall: Zugunsten der Stpfl. kann uE davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber bewusst eine andere Formulierung gewählt hat und es mit dem Merkmal des „Berücksichtigens“ für § 35b als ausreichend ansieht, wenn die doppelt belasteten Einkünfte in die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte eingegangen sind (aA SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 35b Rn. 3). Der Verlustausgleich beeinflusst die StErmäßigung des § 35b ohnehin mittelbar nachteilig, weil in diesem Fall das Anrechnungsvolumen geschmälert wird und ein Anrechnungsüberhang entstehen kann.

16 2. Begünstigungszeitraum

Beginn des Begünstigungszeitraums: Der Erbfall bzw. die gem. § 3 ErbStG mit dem Todesstichtag des Erblassers (§ 9 ErbStG) gleichgestellten Vorgänge markieren den Beginn des Begünstigungszeitraums. Die begünstigungsfähigen doppelt belasteten Einkünfte müssen im VZ des Erbfalls oder in den vier folgenden VZ zufließen. Entsteht die ErbSt. zB am 1.1.2009, dauert der Begünstigungszeitraum bis zum 31.12.2013. Bei Versterben am 31.12.2009 endet der Begünstigungszeitraum ebenfalls am 31.12.2013, beträgt also faktisch nur vier Jahre.

Bedeutung der einkommensteuerlichen Zuflussregelungen: Es gelten die allgemeinen Zuflussregelungen. Bei abweichendem Wj. kann sich der Begünstigungszeitraum verkürzen, wenn der estl. Vorgang, der zur Doppelbelastung führt, nach Ablauf des Wj. im letzten VZ des Begünstigungszeitraums eintritt. Dies ist der Fall, weil im VZ des letzten Begünstigungsjahres nur die Einkünfte einbezogen werden, die in den Gewinn des abweichenden Wj. eingehen (§ 4a Abs. 2).

Keine Abstimmung mit erbschaftsteuerlichen Nachversteuerungsfristen der Verschonungsregelungen: s. Anm. 3.

3. Nach Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterliegende Einkünfte

17 a) Der Erbschaftsteuer unterliegende Einkünfte

Fallgruppenbildung:

► *Erwerb von Todes wegen:* Gemeint sind die Fälle des § 3 ErbStG (zur Ausgrenzung von Schenkungen s. Anm. 3).

► *Erbschaftsteuer:* Gemeint ist nur inländ. ErbSt. (vgl. zu gemeinschaftsrechtl. Bedenken Anm. 7).

► *Missglückte Formulierung des Gesetzes:* Es gibt keine „Einkünfte, die auch der ErbSt. unterliegen“ (glA SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 35b Rn. 5). Gemeint waren schon nach § 35 aF Vermögensbestandteile, die noch nicht in der Person des Erblassers, sondern erst nach dem Erbfall zu Einkünften führten und der

ErbSt. unterlagen. Dies ist nach der weiterhin gültigen Systematisierung zu § 35 aF auch im neuen Recht bei den folgenden Fallgruppen relevant (zu Einzelfällen CREZELIUS, BB-Special 10 zu Heft 46/2007, 1 [2 ff.]).

- *Fallgruppe 1*: stille Reserven, die der ErbSt. als Bestandteil der Bereicherung unterlegen haben und vom Erwerber realisiert werden;
- *Fallgruppe 2*: Forderungen des Erblassers, die als Bestandteil des erbstl. Erwerbs versteuert wurden und erst beim Rechtsnachfolger zufließen;
- *Fallgruppe 3*: Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen und Nutzungen, die zum erbstl. Erwerb gehören und beim Erwerber der ESt. unterliegen.

Unterliegen von Einkünften im Hinblick auf Nämlichkeit und Identität:

► *Nämlichkeit des Wirtschaftsguts*: Zu § 35 aF war str., ob das mit ErbSt. belastete nämliche WG der estl. Besteuerung unterliegt. Diese Diskussion ist uE durch das Prinzip des abgeltenden Gesamtwerts bei der ErbSt. im neuen Recht entschärft, weil es in vielen Bereichen keine für Zwecke der ErbSt. einzeln bewerteten WG mehr gibt. Soweit dies der Fall ist und sich die Frage stellen kann, wird auch für die neue Rechtslage daran festgehalten, dass das Gesetz die Nämlichkeit des WG nicht verlangt und demnach auch Einkünfte aus ErsatzWG im Begünstigungszeitraum unter § 35b fallen können.

► *Identität des Besteuerungsobjekts*: UE ist auch unter § 35b an der zur alten Rechtslage vertretenen Auffassung festzuhalten, dass eine Identität von Schuldner der ErbSt. und Schuldner der ESt. nicht verlangt werden kann (entgegen H 213e EStH 1995 „Frühere Erbfälle“; glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [587]; SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 35b Rn. 13). Dies ist im Hinblick auf die Möglichkeit verschiedener Steuersubjekte nach einer Erbauseinandersetzung notwendig. Problematisch und unklar ist allerdings die Ermittlung des Prozentsatzes gem. Satz 2 beim Mehrfacherwerb.

Doppelbelastung dem Grunde und der Höhe nach notwendig:

► *Keine Doppelbelastung bis zur Höhe des einkommensteuerlichen Buchwerts und einkunftsartenspezifischer Freibeträge*: Notwendig ist uE, dass die estl. zu entlastenden Einkünfte dem Grunde und der Höhe nach der Doppelbelastung unterliegen (glA SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 35b Rn. 5). Die Betrachtung ist uE auf der Ebene der estl. Bemessungsgrundlage durchzuführen. Bezogen auf die Fallgruppe der doppelt belasteten stillen Reserven liegt bis zur Höhe des estl. Buchwerts des Erblassers keine tatbestandlich relevante Doppelbelastung vor. Einkunftsartenspezifische Freibeträge (§ 16 Abs. 4) mindern die Doppelbelastung ebenfalls.

► *Doppelbelastung von angewandter erbschaftsteuerlicher Bewertungsmethode im Einzelfall abhängig*: Ein wesentlicher Kritikpunkt ist, dass der Gesetzgeber keine Legaldefinition der tatbestandlich relevanten Doppelbelastung in die Norm aufgenommen hat (vgl. Anm. 3). Zwar hat bereits zu § 35 aF eine Fallgruppenbildung stattgefunden. Angesichts des veränderten erbstl. Bewertungsumfelds mit seiner Vielfalt an möglichen Bewertungsmethoden muss es jedenfalls innerhalb der Fallgruppe, ob stille Reserven doppelt belastet sind, zu einer Einzelfallprüfung kommen, um zu ermitteln, ob angesichts der gewählten erbstl. Bewertungsmethode estpfl. Einkünfte doppelt belastet sind. Hier ist für BV je nach Einzelfall festzustellen, ob eine Bewertung anhand des vorrangigen stichtagsnahen Verkaufs, einer branchenüblichen Bewertungsmethode, eines individuellen Ertragswerts oder des vereinfachten Ertragswertverfahrens durchgeführt wurde (§ 11 Abs. 2 BewG). Besondere Fragen werden hier individuelle Ertragswertermittlungen nach IDW S1 und Bewertungen nach branchenüblichen Metho-

den, etwa EBIT-Multiples aufwerfen, die für Zwecke der ErbSt. herangezogen werden dürfen.

► *Einfluss der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln auf die Doppelbelastung stiller Reserven:* Bei Anwendung der erbstl. Verschonungsregeln für BV (§§ 13a, 13b ErbStG) ist zunächst zu ermitteln, nach welcher Verschonungsvariante eine Freistellung des Steuerwerts von der erbstl. Bemessungsgrundlage (85 %/100 %) erfolgt. Bei Anwendung des gleitenden Verschonungsabzugsbetrags gem. § 13a Abs. 2 ErbStG kann dieser Wert zwischen 85 % und 100 % liegen. Solange keine Nachversteuerung stattfindet, liegt in Höhe der erbstl. Bemessungsgrundlagen-Freistellung keine doppelte Belastung künftiger stiller Reserven vor. Kommt es zur Nachversteuerung, erhöht sich die erbstl. Bemessungsgrundlage rückwirkend. Es hängt dann die Anwendung des § 35b davon ab, ob im Einzelfall ein estl. Realisationsvorgang eine Nachversteuerung innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums des Satzes 1 ausgelöst hat. Ist dies der Fall, können estpfl. Einkünfte auf Grundlage der erhöhten erbstl. Bemessungsgrundlage von einer höheren StErmäßigung profitieren. Eine Nachversteuerung außerhalb dieses Zeitraums hat trotz rückwirkend erhöhter erbstl. Bemessungsgrundlage keine Entlastung gem. § 35b zur Folge.

► *Einfluss erbschaftsteuerlicher Freibeträge:* In Höhe der Freibeträge werden erbstl. stille Reserven dauerhaft verschont und einer möglichen Doppelbelastung entzogen. Dies hat Bedeutung, wenn etwa nach neuem Recht bewertetes BV, das den sog. „Verwaltungsvermögenstest“ gem. § 13b Abs. 2 ErbStG nicht besteht, keiner Verschonungsregelung unterliegt und nur durch den persönlichen Freibetrag erbstl. entlastet wird.

► *Einfluss der Streichung des § 25 ErbStG und faktisch geänderte erbschaftsteuerliche Wertermittlung bei gemischten Schenkungen:* Im neuen ErbStRecht können Nießbrauchsbelastungen zwar bereicherungsmindernd abgezogen werden. Diese Änderung wird für den Regelfall der Übertragung von Vermögensgegenständen unter Lebenden unter Nießbrauchsvorbehalt Bedeutung erlangen, wenn der übergehende Vermögensgegenstand veräußert wird. Da Schenkungen tatbestandlich außerhalb des Anwendungsbereichs der Regelung liegen, können Doppelbelastungen in Nießbrauchsfällen eingegrenzt werden. Dies gilt auch für Übertragungen gegen Versorgungsleistungen, die nicht gem. § 25 ErbStG aF dem Abzugsverbot unterfielen, sondern weiterhin als gemischte Schenkungen zu behandeln sind. Zukünftig wird bei verkehrswertnaher Bewertung des übergehenden Vermögens der Verkehrswert der Leistung des Schenkers regelmäßig dem Steuerwert entsprechen und die schenkungstl. Bemessungsgrundlage aus dem „Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten“, dh. dem Verkehrswert des übergehenden Vermögens abzüglich des Barwerts der Versorgungsleistungen resultieren. In Höhe der abziehbaren Versorgungsleistungen werden stille Reserven erbstl. verschont.

Doppelbelastung im Sinne des Satzes 1 vorrangig nur bei einkommensteuerlichen Veräußerungsgewinnen:

► *Erbschaftsteuerliche Vorwegversteuerung künftiger Gewinne:* Das Problem einer wirtschaftlichen Doppelbelastung laufender Erträge wird durch die geänderten erbstl. Regelungen aufgeworfen, wenn Ertragsaussichten in das Bewertungsverfahren Eingang finden (§ 11 Abs. 2 BewG). Dies kann bei Bewertungen anhand eines stichtagsnahen Verkaufs der Fall sein, wenn der Kaufpreis auf zukunftsorientierten Ertragswerten beruht, ebenso bei den übrigen ertragswertorientierten Methoden, die in § 11 Abs. 2 BewG genannt werden, wenn dabei kein oder

nur ein unzureichender Ertragsteueraufwand berücksichtigt wird oder wenn im vereinfachten Ertragswertverfahren das Betriebsergebnis (§ 201 BewG) vor Kapitalisierung höher oder genauso hoch wie die späteren estpfl. Einkünfte des Rechtsnachfolgers ist. Betroffen sind vor allem übergehende freiberufliche und gewerbliche Betriebe, Anteile an KapGes. und fremdvermietete Immobilien, die einem eigenen Ertragswertverfahren in § 185 BewG unterliegen.

► *Erbschaftsteuerlich abgeltender Gesamterwerb*: Die erbstl. Bewertung ist nunmehr geprägt vom Grundsatz der Ermittlung eines abgeltenden Gesamtwerts, wenn ein Ertragswertverfahren zur Anwendung kommt. Dieser Grundsatz wird nur durch die Einzelbewertung einzelner WG dort durchbrochen, wo es das Gesetz vorsieht (etwa beim SonderBV gem. § 97 Abs. 1a BewG, Mindestwert und in Fällen des § 200 Abs. 2–4 BewG, vgl. HÜBNER, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, 486). Ist eine ertragswertorientierte Bewertung einer Sachgesamtheit (Betrieb/Mitunternehmeranteil) gem. § 12 Abs. 3 ErbStG iVm. §§ 11 Abs. 2, 95, 97, 109 BewG oder bei Anteilen an KapGes. durchzuführen, umfasst dieser Wert den Wert aller WG des Einzelunternehmerischen BV oder des Gesamthandsvermögens. Dementsprechend ist es kaum möglich, stillen Reserven, die bei Entnahmen einzelner WG aufgedeckt werden, überhaupt einen erbstl. Belastungswert zuzuweisen, der für die Frage einer estl. Belastung derselben stillen Reserven vorgreiflich ist (vgl. Anm. 3 und das folgende Stichwort in dieser Anm.).

► *Grundsätzliche Anknüpfung des § 35b an den zivilrechtlichen Nachlassgegenstand*: UE unterliegen laufende Einkünfte zwar einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, wenn der Nachlassgegenstand erbstl. in einem Ertragswertverfahren bewertet wird. Die Methodik der erbstl. Bewertung nach Ertragsaussichten führt für diese zu einer erbstl. Vorwegversteuerung künftiger laufender Erträge. Über § 35b ist uE dennoch regelmäßig keine Entlastungsmöglichkeit laufender Erträge eröffnet. Entscheidend ist uE, dass § 12 ErbStG an den zivilrechtl. Nachlassgegenstand anknüpft (zB Betrieb eines Einzelunternehmers, Anteil an PersGes. oder KapGes.). Doppelt belastete Einkünfte iSd. Vorschrift können daher uE vorwiegend nur Einkünfte sein, die entstehen, wenn der Nachlassgegenstand selbst weitergegeben wird. Dies sind regelmäßig nur Einkünfte aus Veräußerungs- und Betriebsaufgabevorgängen (§§ 16, 17, 23). Daher werden uE beim Rechtsnachfolger weder laufende Einkünfte gem. § 15, noch Dividenden im Anwendungsbereich des Teileinkünfteverfahrens (§ 20 Abs. 3, § 32d Abs. 2 Nr. 3), noch Mieteinkünfte gem. § 21 durch § 35b entlastet. Liegt ein Veräußerungsgewinn vor und überschreitet der gemeine Wert den ertragstl. Buchwert am Todesstichtag, kann es zu einer tatbestandlich relevanten Doppelbelastung kommen. Denn in diesem Fall kann vom Veräußerungspreis bei der estl. Einkünfteermittlung nur der Buchwert abgezogen werden. Bei Anwendung des § 6b auf den Veräußerungsgewinn ist uE auch bei einer späteren Veräußerung des ErsatzWG im Begünstigungszeitraum eine tatbestandliche Doppelerfassung gegeben, soweit beide Veräußerungen innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums des § 35b Satz 1 stattfinden. Zu den Ausnahmen hiervon bei den Fallgruppen 2 und 3 vgl. Anm. 24f.).

► *Aufdeckung stiller Reserven bei Entnahmen betrieblicher Wirtschaftsgüter*: Einzelne WG eines BV werden im erbstl. Ertragswert abgeltend erfasst. Entnahmen einzelner WG sind damit zwar wirtschaftlich doppelt belastet, weil sie im abgeltenden erbstl. Wert anteilig belastet sind und einen Entnahmegewinn auslösen können. Laufende Einkünfte aus Entnahmen sind uE jedenfalls dann keine doppelt belasteten Einkünfte iSd. § 35b, wenn das entnommene WG nicht selbst als erbstl. Nachlassgegenstand bewertet wurde und nicht mit einem eigenständigen

Wert in die erbstl. Bemessungsgrundlage eingegangen ist (etwa das Grundstück des im Ertragswertverfahren bewerteten Betriebs). Bei anderer Auffassung wäre aus dem erbstl. Steuerwert, ggf. nach Verschonungsabschlügen, ein Teilbetrag zu ermitteln, mit dem das WG in die erbstl. Bemessungsgrundlage eingegangen ist. Denkbar wäre hier der fiktive Wertansatz, mit dem ein WG bei Ermittlung des erbstl. Mindestwerts anzusetzen wäre (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) oder bei WG gem. § 200 Abs. 2–4 BewG, für die ein einzelner gemeiner Wert ermittelt wird. Eine Doppelbelastung läge vor, soweit der erbstl. Wert den ertragstl. Buchwert des EinzelWG beim Erbfall überstiege. HERZIG/JOISTEN/VOSSEL (DB 2009, 584 [586]) sehen das Problem, eine wirtschaftliche Doppelbelastung bei der Veräußerung und Entnahme von betrieblichen EinzelWG anhand des anteiligen Werts aus dem Ertragswert eines gesamten Betriebs zu ermitteln, uE zutreffend als kaum lösbar an. Liegt ausnahmsweise ein erbstl. Einzelwert für ein später entnommenes EinzelWG vor, kann § 35b Satz 1 greifen.

18–19 Einstweilen frei.

20 **b) Einzelfragen zur Fallgruppe der doppelt belasteten stillen Reserven**

Anwendung auf übergehende Anteile an Personengesellschaften:

► *Erbstliches Nebeneinander von abgeltendem Ertragswert und Einzelwerten:* ErbStl. wird der Ertragswert zunächst auf der Gesellschaftsebene ermittelt und dann dem vererbten Gesellschaftsanteil zugeordnet wird (§ 97 Abs. 1a, 1b BewG). Bei gewerblichen PersGes. wird die erbstl. Bemessungsgrundlage eines Anteils vor Abzug der Verschonungsabschlüge und des persönlichen Freibetrags wie folgt ermittelt (vgl. HÜBNER, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, 497 ff.):

Schritt 1:	Ertragswert der Gesellschaft gem. §§ 199 ff. BewG
	– Summe der Kapitalkonten aller Gesellschafter
	= verbleibender Ertragswert der Gesellschaft
Schritt 2:	Anteil des Erblassers in % × verbleibender Ertragswert der Gesellschaft
	+ Wert des Erblasser-Kapitalkontos im Todeszeitpunkt
	= erbstl. Wert des Erblassers am Gesamthandsvermögen
Schritt 3:	+ gemeiner Wert der WG des SonderBV (§ 97 Abs. 1a BewG)/ggf. anteilig des jungen Verwaltungsvermögens und nicht notwendigen BV (§ 200 BewG)
Schritt 4	= ErbStl. Steuerwert des Gesellschaftsanteils

► *Keine Entlastung laufender Einkünfte des Gesellschafters:* UE unterliegen die laufenden Einkünfte des Mitunternehmers wegen des abgeltenden Gesamtwerts im Ertragswertverfahren zwar einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, soweit der estl. Durchschnittsteuersatz des Erben den pauschalen Ertragsteueraufwand von 30 % überschreitet (§ 202 Abs. 3 BewG) bzw. wenn das für Zwecke der ErbSt. angesetzte Betriebsergebnis gem. § 201 BewG vor Kapitalisierung niedriger oder ebenso hoch ist wie die laufenden Einkünfte, die der Erbe nach dem Erbfall erzielt. Die gem. § 35b zu entlastenden Einkünfte sind uE grundsätzlich aber nur die Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne gemäß § 16 (vgl. Anm. 17).

► *Ermittlung der Doppelbelastung gem. Satz 1 bei Veräußerung des Gesellschaftsanteils:* Wird der Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben, sind zur Ermittlung doppelt belasteter Einkünfte der Buchwert im Todeszeitpunkt und ggf. der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 abzuziehen. Bis zur Höhe des estl. Buchwerts am Todes-

stichtag zuzüglich des etwaigen Freibetrags gem. § 16 Abs. 4 liegt keine Doppelbelastung vor. Von dem übersteigenden Betrag sind die Verschonungsbeträge der §§ 13a, 13b ErbStG und der persönliche Freibetrag des Erben abzuziehen, da in dieser Höhe die stillen Reserven erbstl. nicht belastet worden sind. Löst die Veräußerung die erbstl. Nachversteuerung innerhalb der Fünf-Jahres-Frist aus, ist nur der endgültig verbleibende Verschonungsabschlag heranzuziehen. In den Genuss einer StErmäßigung werden somit nur Mitunternehmeranteile mit sehr hohen erbstl. Steuerwerten kommen.

► *Behandlung der einzelbewerteten Wirtschaftsguts des Mitunternehmers:* Es gehen trotz des grundsätzlich abgeltenden Erwerbs aller WG des Gesamthandsvermögens einzelne WG mit dem gemeinen Wert als einzelne Bewertungseinheit in die erbstl. Bemessungsgrundlage ein (SonderBV gem. § 97 Abs. 1a BewG sowie die in § 200 Abs. 2 bis 4 BewG genannten WG). Diese sind gem. § 35b doppelt belastet, wenn sie entnommen oder veräußert werden. Eine Doppelbelastung entsteht, soweit der gemeine Wert bei der ErbSt. höher ist als der ertragstl. Buchwert im Todeszeitpunkt. Unklar ist auch hier, inwieweit ein anteiliger erbstl. Verschonungsabschlag für dieses WG zu berücksichtigen ist, um die zutreffende erbstl. Vorbelastung zu ermitteln.

► *Anwendung bei gesellschaftsvertraglichen Ausschluss- und nicht vollzogenen Eintrittsklauseln:* Die vorgenannten Grundsätze gelten dann, wenn ein Gesellschaftsanteil als zivilrechtl. Nachlassgegenstand übergeht. Ist aber eine Ausschlussklausel vereinbart, dass der Erblasser im Todeszeitpunkt gegen Abfindung aus der Gesellschaft ausscheidet, erben die Rechtsnachfolger nur einen Abfindungsanspruch, der erbstl. zum gemeinen Wert erfasst wird und keiner Verschonung unterliegen kann und nur mit dem persönlichen Freibetrag entlastet wird. Estl. wird der Vorgang noch als Veräußerung des Erblassers gem. § 16 angesehen. Liegt die Abfindung unter dem Steuerwert des Anteils, verwirklichen die Mitgesellschafter des Erblassers einen eigenen erbstl. Besteuerungstatbestand (§ 3 Nr. 2 ErbStG). In diesem Fall kann uE § 35b auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn des Erblassers gem. § 16 EStG inklusive des Entnahmegewinns im SonderBV anlässlich des Erbgangs Anwendung finden. Dies gilt uE auch für Eintrittsklauseln, wenn später kein Eintritt des Erben erfolgt.

Anwendung bei Veräußerungsgewinnen gemäß § 17 und bei der Abgeltungsteuer:

► *Wesentliche Beteiligungen:* § 35b erfasst Veräußerungsgewinne gem. § 17, soweit diese im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens in das Einkommen eingehen. In der erbstl. Bemessungsgrundlage werden diese Anteile mit einem eigenständigen gemeinen Wert erfasst (§ 11 Abs. 2 BewG). Ist der ertragstl. Buchwert im Todeszeitpunkt niedriger als der gemeine Wert, kommt es bei Veräußerungsvorgängen und Liquidationen zu Doppelbelastungen iSd. § 35b Satz 1. Dividenden als laufende Einkünfte unterliegen uE mangels Doppelbelastung dem Grunde nach nicht § 35b Satz 1. Ist eine erbstl. Verschonungsregel anzuwenden, ist der endgültig verbleibende, verschonte Betrag dem ertragstl. Buchwert im Todeszeitpunkt hinzuzurechnen und vom Veräußerungspreis abzuziehen, um die tatsächlich doppelt belasteten Einkünfte zu ermitteln (vgl. dazu das uE unzutreffende Beispiel von RICHTER/ST. VISKORF/PHILLIPP, BB-Beilage 2/2009, 1 [13], die für Zwecke des § 35b Satz 1 weder das Teileinkünfteverfahren berücksichtigen noch tatsächlich der Höhe nach doppelt belastete Einkünfte ermitteln).

► *Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren des Privatvermögens im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer:* Hier kann eine Doppelbelastung auftreten, soweit die Veräuße-

rungsgewinne einerseits oberhalb des Buchwerts im Veräußerungszeitpunkt und oberhalb des persönlichen Freibetrags für ErbStzwecke liegen. § 35b läuft leer, wenn die ESt. abgeltend durch den KapErtrStAbzug erhoben wird. Es muss innerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 35b die Möglichkeit der Antragsveranlagung gewählt werden (vgl. zu den verfassungsrechtl. Bedenken Anm. 6 und vertiefend GAUSS/SCHWARZ, BB 2009, 1387).

Fremdvermietete und selbstgenutzte Wohnimmobilien: UE sind Mieteinkünfte des Rechtsnachfolgers gem. § 21 nicht doppelt belastet, wenn ein Mietwohngrundstück gem. § 182 Abs. 3 BewG im Ertragswertverfahren bewertet wird. Nur ein Veräußerungsgewinn gem. § 23 kann iSv. § 35b doppelt belastet sein, soweit der gemeine Wert (unter Berücksichtigung eines endgültig verbleibenden Verschonungsabschlags gem. § 13c ErbStG) den ertragstl. Buchwert im Todeszeitpunkt übersteigt. Selbstgenutzte Wohnimmobilien, bei denen die erbstl. Begünstigung für die Kernfamilie in Anspruch genommen wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b, 4c ErbStG) können zwar bei Verstoß gegen die Behaltensfrist rückwirkend in die erbstl. Bemessungsgrundlage eingehen, unterliegen aber keiner Doppelbesteuerung, weil estl. Veräußerungsgewinne für selbstgenutzte Wohnimmobilien nicht stbar sind (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3).

21–23 Einstweilen frei.

24 c) Einzelfragen zur Fallgruppe der gespaltenen Tatbestandsverwirklichung

Gespaltene Tatbestandsverwirklichung (§ 24 Nr. 2): Gemeint sind Fälle sog. gespaltenen Tatbestandsverwirklichung (vgl. BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 80). Stirbt ein „Überschussrechner“, bevor er die von ihm durch eine Erwerbstätigkeit iSv. § 2 Abs. 1 erlangten Forderungen eingezogen (Zufluss iSv. § 11 Abs. 1) oder die von ihm begründeten und bei ihrer Erfüllung zu Erwerbsaufwand führenden Verbindlichkeiten beglichen hat (Abfluss iSv. § 11 Abs. 2), so hat er den Tatbestand der Einkünftezielung insoweit (noch) nicht vollständig verwirklicht. Auch der Erbe erfüllt den Einkünftezielungstatbestand in diesen Fällen nur fragmentarisch; denn seine Tätigkeit beschränkt sich auf die Einziehung der bereits in der Person des Erblassers begründeten Forderungen sowie auf die Begleichung der entsprechenden Nachlassverbindlichkeiten. Für diese regelt § 24 Nr. 2 zur Schließung einer sonst bestehenden Besteuerungslücke konstitutiv, dass die vom Rechtsvorgänger erfüllten Tatbestandsmerkmale dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden. Dies kann bei betrieblichen Einkünften und Überschusseinkünften der Fall sein.

Betriebliche Einkünfte: Erfasst werden auch Gewinne aus dem Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zum BV-Vergleich und Forderungen des nicht bilanzierenden Erblassers, die nach dem Todestag zufließen (vgl. SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 35b Rn. 6, 9 und 10).

25 d) Fallgruppe der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen von Todes wegen

Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen aufgrund Erbfalls nach dem 31.12.2008: Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen können auch aufgrund eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung dem Rechtsnachfolger eingeräumt werden. Im Hinblick auf § 35b Satz 1 und § 52 Abs. 50c können doppelt belastete wiederkehrende Einkünfte uE nur solche sein, die auf einem Erwerb von Todes wegen beruhen, der nach dem 31.12.2008 eintritt.

Doppelbelastung der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen iSd. Satzes 1: Diese sind auch im neuen ErbStRecht gem. § 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 13 BewG mit dem Kapitalwert gem. § 13 BewG am Todesstichtag zu erfassen. Unterliegen sie tatsächlich auch der ESt., ist eine Doppelbelastung mit ESt. und ErbSt. gegeben. Hierbei ist im Einzelfall zu unterscheiden: Wiederkehrende Leistungen, die mit dem Ertragsanteil der ESt. unterliegen, werden nicht doppelt belastet, weil der Ertragsanteil im jeweiligen Bezugsjahr entsteht und nur der Kapitalwert Gegenstand der ErbSt. war. Wiederkehrende Leistungen, die bei Zufluss voll der ESt. unterliegen, wurden mit dem Kapitalwert der ErbSt. unterworfen und sind doppelt belastete Einkünfte gem. § 35b Satz 1.

Einstweilen frei.

26–29

4. Ermäßigung der anteiligen tariflichen Einkommensteuer auf Antrag 30

Antrag auf Steuerermäßigung: Die StErmäßigung muss formfrei im EStVeranlagungsverfahren beantragt werden. Zuständig ist das WohnsitzFA. Der Antrag kann für die VZ des Begünstigungszeitraums jeweils bis zum Eintritt der Bestandskraft gestellt werden.

Ausgestaltung als Steuerermäßigung: Die Ausgestaltung der Vorschrift als StErmäßigung bedeutet, dass bei einer zu niedrigen tariflichen ESt. trotz Doppelbelastung die anteilige ErbSt. nicht erstattet wird, da der Gesetzgeber eben keine Anrechnungslösung gewählt hat. Damit entfalten die persönlichen Verhältnisse des Erben sachwidrig Einfluss auf die Ermäßigung. Nicht genutzte anteilige ErbSt. (sog. Anrechnungsüberhang) verfällt bei § 35b wie bei anderen Steuerermäßigungen (vgl. zu § 35 nF BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7; v. 11.11.2008 – X R 55/06, BFH/NV 2009, 379; zu § 35a BFH v. 29.1.2009 – VI R 44/08, BFH/NV 2009, 825).

Gekürzte tarifliche Einkommensteuer: Tarifliche ESt. ist die Steuer, die sich bei Anwendung des StSatzes nach § 32a Abs. 1 bzw. Abs. 5 auf das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 Satz 1) unter Berücksichtigung tariflicher Sondervorschriften wie §§ 32b, 34, 34a, 34b ergibt. Von dieser kann der Ermäßigungsbetrag abgezogen werden. In § 2 Abs. 6 Satz 1 hat der Gesetzgeber festgelegt, dass die tarifliche ESt. zuerst um die anzurechnenden ausländ. Steuern (§ 34c) und danach um StErmäßigungen zu mindern ist. § 2 Abs. 6 Satz 1 regelt damit die Abzugsreihenfolge aller StErmäßigungsbeträge im Verhältnis zu anderen Abzugsposten von der tariflichen ESt. Innerhalb der abziehbaren StErmäßigungen gilt die in § 35b Satz 1 geregelte Reihenfolge, nach der alle anderen StErmäßigungen vorrangig von der tariflichen ESt. abzuziehen sind. § 35b kommt neben anderen Begünstigungsvorschriften wie den Ermäßigungen gem. §§ 34, 34a zur Anwendung, welche zu einer niedrigeren tariflichen ESt. führen und das Abzugsvolumen mindern.

Ermittlung der anteiligen Einkommensteuer auf die doppelt belasteten Einkünfte: Sind nur doppelt belastete Einkünfte gem. § 35b vorhanden oder sind die anderen Einkünfte negativ, entfällt die gesamte ESt. auf die Einkünfte gem. § 35b Satz 1. In anderen Fällen sind die begünstigten Einkünfte iSd. § 35b Satz 1 gesondert zu ermitteln, und die anteilige ESt. ist nach folgender Formel zu berechnen (glA HECHTNER, BB 2009, 486 [488]; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [588]):

(begünstigte Einkünfte gem. § 35b Satz 1 × tarifliche ESt.) : Summe der Einkünfte
= ESt. auf begünstigte Einkünfte

Prozentsatz gemäß Satz 2: Die anteilige ESt. auf die begünstigten Einkünfte wird um den Prozentsatz gem. Satz 2 gekürzt.

31 Einstweilen frei.

II. Satz 2: Bemessung des Prozentsatzes nach dem Verhältnis der festgesetzten Erbschaftsteuer zum Gesamterwerb

32 1. Ermittlung des Prozentsatzes

Der Prozentsatz entspricht dem ErbStSatz, dem der gesamte Erwerb im Durchschnitt unterlegen hat. Maßgebend ist hierfür die festgesetzte ErbSt. Diese kann wegen der erbstl. Verschonungsregeln stark schwanken, wenn zunächst eine weitgehende Freistellung erfolgt ist und anschließend die Verschonung wieder entfällt. Der ErbStBescheid ist Grundlagenbescheid für den EStBescheid, in dem ein Prozentsatz gem. Satz 2 ermittelt werden muss. Der Prozentsatz berechnet sich nach folgender Formel (glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [588]; HECHTNER, BB 2009, 486 [488]):

$(\text{festgesetzte ErbSt.} \times 100) : \text{Gesamterwerb gem. Satz 2} = \text{Prozentsatz}$

33 2. Erbschaftsteuerlicher Gesamterwerb

Definition des Gesamterwerbs: Satz 2 knüpft an einen erbstpfl. Gesamterwerb an, den das ErbStG nicht vorsieht. Der Gesamterwerb gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG umfasst beim Erwerb von Todes wegen den Wert des gesamten Vermögensanfalls mit den Steuerwerten nach § 12 ErbStG, soweit er der Besteuerung unterliegt, abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 3–9 ErbStG). Einer „Besteuerung unterliegt“ iSd. § 10 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG der um die Beträge gem. §§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 und 18 ErbStG gekürzte gesamte Vermögensanfall.

Behandlung der Freibeträge: Bei der Ermittlung des Gesamterwerbs sind laut § 35b Satz 2 Freibeträge gem. §§ 16, 17 ErbStG und für den fiktiven Zugewinnausgleich gem. § 5 ErbStG hinzuzurechnen. UE ist wegen der Bezugnahme auf die festgesetzte ErbSt. eine Hinzurechnung nur in dem Umfang vorzunehmen, in dem die erwähnten Freibeträge bei der Veranlagung tatsächlich genutzt wurden (glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [589] mit Beispiel). Eine zum alten Recht diskutierte Schwachstelle besteht im neuen Recht insofern weiter (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rn. 23), als im Zähler der Verhältnisrechnung nach Satz 2 der tatsächlich genutzte und veranlagte Verschonungsabschlag (§§ 13a, 13c ErbStG) keine Berücksichtigung als erbstfreier Erwerb findet und nicht neben den anderen Freibeträgen dem Gesamtbetrag hinzugerechnet werden muss.

34–36 Einstweilen frei.

37 III. Satz 3: Kein Abzug einer Steuerermäßigung bei Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als dauernde Last

Erbschaftsteuerliches Wahlrecht in § 23 ErbStG: Die erbstl. Belastung kann durch das Wahlrecht in § 23 ErbStG gemindert werden, wenn statt der Sofortversteuerung der Jahreswert der wiederkehrenden Nutzung und Leistung versteuert wird. Wird die Jahresversteuerung gem. § 23 ErbStG gewählt, liegt bei

voll estpfl. wiederkehrenden Leistungen ebenfalls eine Doppelbelastung iSd § 35b Satz 1 vor (glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [590]; BFH v. 23.2.1994 – X R 123/92 BStBl. II 1994, 690).

Sonderausgabenabzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a: In BFH v. 23.2.1994 – X R 123/92 (BStBl. II 1994, 690) wurde ausgeführt, § 35 Satz 3 aF iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 1a sei eine spezialgesetzliche Ausnahme zu § 12 Nr. 3, nach dem die ErbSt. bei der ESt. nicht abziehbar ist; daher sei ein SA-Abzug der JahresErbSt. bei der ESt. zugelassen. Dies ist eine Rechtsgrundverweisung, so dass nach Einführung des § 35b Satz 3 die tatbestandlichen Voraussetzungen des derzeitigen § 10 Abs. 1 Nr. 1a zusätzlich erfüllt sein müssen, um den SA-Abzug der ErbSt. zu erreichen, so dass der SA-Abzug mit Abschaffung des § 35 aF entfallen ist (glA Nds. FG v. 12.6. 2008 – 11 K 312/06, DStRE 2009, 272; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [590 f.]). Zu dieser Frage ist für die VZ bis 2008 beim BFH das Verfahren X B 161/08 anhängig.

Verweisung in Satz 3 im neuen Recht läuft leer: Satz 3 soll eine Doppelbegünstigung ausschließen, die im alten Recht entstehen konnte, wenn die ErbSt. gem. § 23 ErbStG als SA abgezogen werden konnte UE kann im neuen Recht auch nach Wiedereinführung des § 35b Satz 3 keine Konkurrenz zwischen SA-Abzug der ErbSt. und Entlastung gem. § 35b Satz 1 mehr in Betracht kommen, weil § 10 Abs. 1 Nr. 1a einen SA-Abzug der ErbSt. tatbestandlich nicht zulässt (glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [590 f. mit eingehender Diskussion]; HÜBNER, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, 396). Damit ist auch für die JahresErbSt. gem. § 23 ErbStG eine StErmäßigung gem. § 35b Satz 1 zu gewähren (glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [592]). Hierzu sind die Renteneinkünfte uE in voller Höhe in die begünstigungsfähigen Einkünfte gem. Satz 1 einzubeziehen.

