

5. Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer

§ 35b

Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
 zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014  
 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

<sup>1</sup>Sind 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. <sup>2</sup>Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Absatz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 und der steuerfreie Betrag nach § 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes hinzugerechnet werden.

Autor: Jan Schulz, LL.M., Potsdam  
 Mitherausgeber: Michael Wendt, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35b

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Grundinformation zu § 35b</b> ..... 1</p> <p><b>II. Rechtsentwicklung des § 35b</b> ..... 2</p> <p><b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 35b</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Bedeutung ..... 3</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Vereinbarkeit mit höherem Recht</p> <p style="padding-left: 40px;">a) Verfassungsmäßigkeit .. 6</p> <p style="padding-left: 40px;">b) Vereinbarkeit mit Unionsrecht ..... 7</p>		<p><b>IV. Geltungsbereich des § 35b</b> 8</p> <p><b>V. Verhältnis des § 35b zu anderen Vorschriften</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Verhältnis zum Verlustabzug nach § 10d ..... 9</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Verhältnis zur Abgeltungssteuer nach § 32d ..... 10</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Verhältnis zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a ..... 11</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Verhältnis zu § 175 AO .... 12</p>	

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Ermäßigung der Einkommensteuer bei Belastung  
mit Erbschaftsteuer**

	Anm.		Anm.
<b>I. Berücksichtigung bei der Einkommensermittlung . . .</b>	25	e) Zeitpunkt der Belastung . . .	32
<b>II. Einkünfte, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben</b>		f) Festsetzung der Erbschaftsteuer . . . . .	33
1. Einkünfte . . . . .	26	g) Fallgruppen der Doppelbelastung . . . . .	34
2. Erbschaftsteuer . . . . .	27	<b>III. Berücksichtigungszeitraum . . . . .</b>	40
3. Belastung mit Erbschaftsteuer		<b>IV. Erwerb von Todes wegen . . . . .</b>	41
a) Belastung dem Grunde und der Höhe nach . . . . .	28	<b>V. Antrag auf Ermäßigung . . . . .</b>	42
b) Laufende Einkünfte . . . . .	29	<b>VI. Rechtsfolge: Einkommensteuerermäßigung</b>	
c) Personelle Identität des Steuersubjekts . . . . .	30	1. Gegenstand der Ermäßigung . . . . .	43
d) Identität des Steuerobjekts . . . . .	31	2. Umfang der Ermäßigung . . . . .	44

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Prozentsatz der Ermäßigung**

	Anm.		Anm.
<b>I. Ermittlung des Prozentsatzes . . . . .</b>	50	<b>III. Steuerpflichtiger Erwerb . . . . .</b>	52
<b>II. Festgesetzte Erbschaftsteuer . . . . .</b>	51	<b>IV. Hinzurechnung von Freibeträgen . . . . .</b>	53

**D. ABC der Erbschaftsteuerermäßigung . . . . . 54**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35b**

**Schrifttum:** KLOTZ, Milderung der Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Einkommensteuergesetz, DStZ/A 1974, 347; MERTEN, Zur Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35 EStRG, FR 1975, 595; TRZASKALIK, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97; DAUTZENBERG/HEYERES, Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vor und nach Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit, StuW 1992, 302; MABBAUM, Die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, BB 1992, 606; LEY, Die Einkommensteuerermäßigung gem. § 35 EStG, KÖSDI 1994, 9866; GECK, Einkommensteuer und Erbschaftsteuer – die Crux der Doppelbelastung und ihre Milderung durch das EStG, ZEV 1996, 376; KROSCHEL/WELLISCH, Steuersystematische Überlegungen zu § 35 EStG, BB 1999, 2533; MELLINGHOFF, Das Verhältnis der Erbschaft-

steuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, DStJG 22 (1999), 127; SEER, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nun erneut auf dem Prüfstand des BVerfG!, GmbHR 2002, 873; CREZELIUS, Mehrfachbelastungen mit Erbschaftsteuer und Ertragsteuern nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006, BB 2007, Special 10 zu Heft 46, 1; HUBERT/REIMER, Mängel bei der Abstimmung von Erbschaftsteuer und Ertragsteuern, DStR 2007, 2042; RAUPACH, Der Verkehrswert als alleiniger Bewertungsmaßstab für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, DStR 2007, 2037; LANG, Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StuW 2008, 189; RÖDER, Verkehrswertnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, ZEV 2008, 169; CREZELIUS, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rechtssystem, ZEV 2009, 1; GAUB/SCHWARZ, Doppelbelastung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Rahmen der Abgeltungsteuer, BB 2009, 1387; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, Die Vermeidung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt nach Einführung des § 35b EStG, DB 2009, 584; SEER, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR 2009, 225; SEIFRIED, Steuerermäßigung bei Zusammentreffen von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer nach § 35b EStG, ZEV 2009, 285; BRON/SEIDEL, Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer – Teil I, ErbStB 2010, 48; BRUSCHKE, Ermäßigung der Einkommensteuer in Erbfällen (§ 35b EStG), ErbStB 2012, 217; CREZELIUS, Konkurrenz zwischen Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZEV 2015, 392; FRIZ, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, DStR 2015, 2409; LOOSE, Einkommensteuer als Nachlassverbindlichkeit, ZEV 2015, 397; KAHLE/GOLDSCHMIDT, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommensteuer, Ubg 2016, 49.

### I. Grundinformation zu § 35b

1

Die Vorschrift enthält eine StErmäßigung der ESt für solche Einkünfte, die bereits als Wertbestandteil eines Erwerbs von Todes wegen der ErbSt unterliegen haben, und soll damit die Doppelbelastung dieser Einkünfte mit ESt und ErbSt verringern. Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt. § 35b wurde durch das ErbStRG wiedereingeführt, nachdem die inhaltlich identische Regelung aus § 35 aF durch das StEntlG 1999/2000/2002 zwischenzeitlich aufgehoben wurde. Daher kann die Rspr. zu § 35 aF auch zur Auslegung des § 35b herangezogen werden. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die StErmäßigung sind in Satz 1 Halbs. 1 geregelt. Satz 1 Halbs. 2 sowie Satz 2 der Vorschrift bestimmen die Rechtsfolge.

### II. Rechtsentwicklung des § 35b

2

**EStG v. 10.8.1925** (RGL. I 1925, 189): Das EStG 1925 enthielt in § 31 erstmalig eine Regelung zur Vermeidung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt. Sie galt für Fälle der gesamten oder teilweisen Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs sowie für gewisse Veräußerungen von Gesellschaftsbeteiligungen, wenn der Veräußerer das BV innerhalb der letzten drei Jahre unentgeltlich erworben hatte. Waren diese Voraussetzungen erfüllt, kam es zu einer vollständigen Beseitigung der Doppelbelastung, indem die ESt auf die bereits mit ErbSt belasteten stillen Reserven entfiel.

**EStG v. 16.10.1934** (RGL. I 1934, 1005): Durch das EStG 1934 wurde die bisherige Regelung aufgeteilt und bei den jeweiligen Veräußerungstatbeständen geregelt (ua. §§ 16 Abs. 5, 17 Abs. 4). Trotz des veränderten Wortlauts sollten die neuen Regelungen dem bisherigen Recht entsprechen (Gesetzesbegr., RStBl. 1935, 33 [42]).

**StÄndG v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Mit dem StÄndG 1965 wurde der Berücksichtigungszeitraum von drei auf fünf Jahre angehoben. Die Erweiterung des Berücksichtigungszeitraums war nach Ansicht des Gesetzgebers erforderlich, um dem Zweck der Milderung der StBelastung besser gerecht zu werden (BTDrucks. IV/3189, 7).

**ESrRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Das ESrRG ersetzte die bisherigen Regelungen durch den neugefassten § 35 aF, der mit dem heutigen § 35b inhaltlich identisch ist. Damit wurde der Anwendungsbereich auf alle Einkunftsarten erweitert. Jedoch kam es durch die Einführung der verhältnismäßigen StErmäßigung nur noch zu einer teilweisen Beseitigung der Doppelbelastung. Der Gesetzgeber begründete dies mit dem „Nebeneinander von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer“ (BTDrucks. 7/2180, 21). § 35 aF soll allerdings besondere Härten bei der Doppelbesteuerung mildern (BTDrucks. 7/2180, 21). Darüber hinaus ist § 35 aF – im Gegensatz zur Vorgängervorschrift – nur noch auf Erwerbe von Todes wegen anwendbar.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Mit Wirkung ab VZ 1999 wurde § 35 aF rückwirkend und ersatzlos abgeschafft. Als Grund führte der Gesetzgeber schlicht Vereinfachungsgründe an (BTDrucks. 14/265, 184). In der Folgezeit kam es also zu einer Doppelbelastung mit ESt und ErbSt. Eine Vermeidung der Doppelbelastung nach § 12 Nr. 3 war nicht möglich, da die ErbSt nicht als abzugsfähige Personensteuer gilt (s. Anm. 3). Ebenso konnte die latente ESt nicht als aufschiebend bedingte Last iSd. § 6 BewG berücksichtigt werden (BFH v. 6.12.1989 – II B 70/89, BFH/NV 1990, 643).

**Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG v. 24.12.2008** (BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140): Nachdem das BVerfG das seinerzeit geltende ErbStG für verfassungswidrig erklärt hat (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192), sah sich der Gesetzgeber gezwungen, die Regeln der erbstl. Bewertung von Vermögensgegenständen neu zu regeln. Mit dem ErbStRG soll die Bewertung fortan auf Grundlage des gemeinen Werts geschehen. Dadurch werden von der ErbSt auch stille Reserven erfasst. Der Entwurf der BReg. zum ErbStRG (BTDrucks. 16/7918) sah zunächst keine Regelung zur Milderung der Doppelbesteuerung vor. § 35b wurde erst in der Beschlussempfehlung des FinAussch. des BTags (BTDrucks. 16/11075, 117 f.) ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht, um die Doppelbelastung mit ESt und ErbSt zu verringern (BTDrucks. 16/11107, 25). § 35b entspricht inhaltlich und nahezu wörtlich dem zuvor abgeschafften § 35 aF.

**ESrG v. 8.10.2009** (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346): Durch die Neufassung des ESrG wurden in § 35b Satz 2 lediglich redaktionelle Anpassungen vorgenommen („Absatz“ statt „Abs.“).

**ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Das ZollkodexAnpG hob Satz 3 der Vorschrift auf. Die Regelung schloss eine StErmäßigung nach den Sätzen 1 und 2 aus, wenn die ErbSt bereits als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a abgezogen wurde. Die Streichung hat keine praktische Bedeutung, da die Regelung seit der Wiedereinführung durch das ErbStRG ins Leere lief, denn seit 2008 sah § 10 Abs. 1 Nr. 1a den SA-Abzug der ErbSt nicht mehr vor (BTDrucks. 18/3441, 58).

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 35b

#### 1. Bedeutung

3

**Verringerung der Doppelbelastung:** § 35b bezweckt die Verringerung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt (BTDrucks. 16/11107, 25). Bei der Einführung der Regelung in § 35 aF hielt der Gesetzgeber eine erbstl. Belastung eines aus versteuertem Einkommen gebildeten Vermögens zwar für unbedenklich, eine Härtefallregelung sei allerdings erforderlich gewesen (BTDrucks. 7/2180, 21). Der BFH bestätigt die Ansicht des Gesetzgebers und spricht der ErbSt und der ESt grds. separate Besteuerungsgegenstände zu, so dass beide Steuern kumulativ erhoben werden dürfen (BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; BFH v. 23.2.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690). Der Gesetzgeber wertet die in § 35b geregelte Verringerung der Doppelbelastung als reine Billigkeitsregelung. Eine vollständige Anrechnung der ErbSt auf die ESt sei daher nicht notwendig.

**Im Regelfall tritt keine Doppelbelastung auf,** da sich die StLast grds. auf den Erblasser und den Erben aufteilt. Während der Erblasser seine eigene ESt trägt, wird die ErbSt vom Erben getragen. Zwar endet die EStpflicht des Erblassers mit seinem Tod, aber für seine bis dahin erzielten Einkünfte entsteht die ESt noch in seiner Person. Die noch nicht entrichtete ESt des Erblassers schuldet der Erbe (§ 45 AO), der sie aber im Gegenzug als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) bei der ErbSt abziehen kann.

**In Ausnahmefällen** kann es aber zu einer Doppelbelastung kommen, die durch das Aufeinandertreffen des erbstl. Stichtagsprinzips (§ 11 ErbStG) und des estl. Zuflussprinzips (§ 11 Abs. 1) bedingt ist. Solche Ausnahmefälle liegen vor allem vor bei der Realisierung stiller Reserven und rückständiger Forderungen, die Bestandteil des erbstl. Erwerbs waren (zu den Fallgruppen im Einzelnen s. Anm. 33).

**Minderung der Doppelbelastung nur durch § 35b:** Eine Berücksichtigung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt über die Regelung in § 35b hinaus ist nicht möglich.

► *Keine Heranziehung der Steuerbilanzwerte:* Die Doppelbelastung stiller Reserven wurde im bis zum 31.12.2008 geltenden ErbStRecht durch die Heranziehung der StBilanzwerte in der erbstl. Bemessungsgrundlage vermieden. Diese Vorgehensweise hat das BVerfG (v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192) allerdings als gleichheitswidrige Verschonung des BV bewertet.

► *Latente Einkommensteuer ist keine Nachlassverbindlichkeit:* Denkbar ist aber auch, latente ESt bei der erbstl. Veranlagung als Nachlassverbindlichkeit iSd. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG einzustufen, um auf diesem Wege einer Doppelbelastung zu entgehen. Der BFH (v. 5.7.1978 – II R 64/73, BStBl. II 1979, 23; BFH v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641; glA Loose, ZEV 2015, 397 [398]) will den Begriff der Nachlassverbindlichkeit jedoch nicht derartig ausweiten. Zwar könne die Bildung stiller Reserven durch den Erblasser verursacht sein, allerdings werde dadurch die spätere ESt nicht in der Person des Erblassers begründet. Vielmehr sei es eine estl. Schuld des Erben, die sich ausschließlich nach den für ihn geltenden Merkmalen (insbes. Höhe des Einkommens) richte.

► *Kein Abzug der Erbschaftsteuer als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben:* Bei der EStVeranlagung kann die entrichtete ErbSt auch nicht als WK bzw. BA abgezogen werden (STAHL in KORN, § 35b Rn. 3 [Stand 3/2011]). Es handelt sich viel-

mehr um nicht abzugsfähige Ausgaben, da die ErbSt eine sonstige Personensteuer iSd. § 12 Nr. 3 ist (s. § 12 Anm. 128 mwN). Eine Berücksichtigung als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a aF ist seit dem VZ 2008 nicht mehr möglich.

**Die praktische Bedeutung der Vorschrift** hat mit dem ErbStRG 2008 zugenommen, da fortan die erbstl. Bewertung des Nachlasses anhand des gemeinen Werts vorgenommen wird und so stille Reserven aufgedeckt werden. Der Gesetzgeber ging bei der Wiedereinführung der Vorschrift in § 35b von Mindereinnahmen iHv. 40 Mio. € aus (BTDrucks. 16/11107, 29). Allerdings führen die weitgehenden Verschonungsregelungen in §§ 13 ff. ErbStG idR nicht zum Aufdecken der stillen Reserven. Darüber hinaus scheidet die StErmäßigung nach § 35b bei Kapitalerträgen aus, die der Abgeltungsteuer unterlegen haben (s. Anm. 10). Daher kommt es nur in seltenen Fällen zu einer Doppelbelastung, so dass die Vorschrift eine geringe Bedeutung in der Praxis hat.

- 4 **Rechtspolitische Bewertung:** Wenngleich die Wiedereinführung des § 35b zur Vermeidung von Doppelbelastungen verfassungsrechtl. nicht erforderlich gewesen ist (s. Anm. 6), so ist die StErmäßigung doch begrüßenswert. Durch die schlichte Übernahme des Wortlauts des § 35 aF in der neuen Vorschrift übernimmt der Gesetzgeber zugleich alte Zweifelsfragen. Hinzu kommt, dass § 35b in einem neuen erbstl. Regelungsumfeld eingeführt wurde und sich daraus weitere Kritikpunkte ergeben.

► *Alte Zweifelsfragen:* Bereits bei § 35 Satz 1 aF wurde die Formulierung „Einkünfte, die als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben“ als missverständlich kritisiert. Hier hätte der Gesetzgeber durch eine Anpassung des Wortlauts in § 35b klarstellen können, dass er Wertbestandteile meint, die noch nicht in der Person des Erblassers, sondern erst beim Erben zu Einkünften führen. Außerdem überlässt der Gesetzgeber die Frage, wann eine tatbestandlich relevante Doppelbelastung vorliegt, weiterhin dem Diskurs der Rspr. und Wissenschaft. Eine Legaldefinition der Doppelbelastung hätte zu mehr Rechtssicherheit für den Stpfl. geführt.

► *Neue Kritikpunkte:* Obwohl § 35b zeitgleich mit den neuen erbstl. Verschonungsregelungen wiederingeführt wurde, erfolgte eine Anpassung an die neuen Fristen von sieben bzw. zehn Jahren in § 13a ErbStG nicht. Hingegen war § 35 aF noch mit der Fünfjahresfrist des § 13a ErbStG aF abgestimmt. Die fehlende Abstimmung kann nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass nach Ablauf des Zeitraums in § 35b die beim Erbfall vorhandenen und die beim Erben neu entstandenen stillen Reserven nicht mehr abgrenzbar seien (glA SEER, GmbHR 2009, 225 [236 f.]; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [588]). Zudem wird kritisiert, dass die Fälle der Abgeltungsteuer nicht § 35b unterliegen, obwohl solche Kapitalerträge Wertbestandteil eines Erwerbs von Todes wegen sein können. Die leerlaufende Verweisung in § 35b Satz 3 wurde inzwischen beseitigt.

- 5 **Reformvorschläge:** Die Unzufriedenheit mit der Vorschrift in § 35b mündet in verschiedenen Reformvorschlägen, die entweder auf der erbstl. oder der estl. Ebene ansetzen (ausführlich CREZELIUS, BB 2007, Special 10 zu Heft 46, 1 [18 f.]; RÖDER, ZEV 2008, 169 [171]).

► *Der Abzug der latenten Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit* gem. § 10 Abs. 5 ErbStG wird als erbstl. Lösungsvorschlag vorgeschlagen (HUBERT/REIMER, DStR 2007, 2042 [2048]; KAHLE/GOLDSCHMIDT, Ubg 2016, 49 [59 f.]; KEB in KSM, § 35b Rn. A 213 [5/2011]; MABBAUM, BB 1992, 606 [614]; MEINCKE in MEINCKE, 16. Aufl. 2012, § 10 ErbStG Rn. 32; MELLINGHOFF in DStJG 22 [1999] 127 [161]; RAUPACH, DStR 2007, 2037 [2041]). Dieser Ansatz kann zur besseren

Vermeidung von Doppelbelastung führen und besticht mit dem Argument, dass der stpfl. Erbe streng genommen in Höhe der latenten ErbStSchuld nicht bereichert ist. Dagegen spricht allerdings, dass für latente ESt vom erbstl. Stichtagsprinzip abgewichen werden müsste und im Einzelfall umfangreiche Bewertungs- und Zuordnungsprobleme entstehen können.

► *Einkommensteuerliche Lösungen* sind daher zu bevorzugen. Zum Teil wird eine estl. Endbesteuerung des Erblassers vorgeschlagen (TRZASKALIK, StuW 1979, 97 [112]), was aber durch das Aufeinandertreffen von ESt des Erblassers und ErbSt des Erben zu einer unverhältnismäßigen Besteuerung führen kann. Ein weiterer estl. Ansatz sieht vor, die geerbten Vermögensgegenstände beim Erben mit dem Verkehrswert anzusetzen (KAHLE/GOLDSCHMIDT, Ubg 2016, 49 [60]; SEER, GmbHR 2002, 873 [878]). Dadurch würde man allerdings darauf verzichten, noch nicht versteuerte Vermögenszuwächse estl. zu erfassen, was hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips problematisch erscheint (glA KEB in KSM, § 35b Rn. A 212 [5/2011]).

► *Die vom Gesetzgeber gewählte einkommensteuerliche Lösung* mit einer StErmäßigung ist uE zutreffend. Durch eine StErmäßigung auf estl. Ebene kann eine Doppelbelastung in dem Zeitpunkt gemildert werden, in dem sie tatsächlich entsteht. Andererseits ist die StErmäßigung ein gangbarer Weg für alle Einkunftsarten.

## 2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

### a) Verfassungsmäßigkeit

**Leistungsfähigkeitsprinzip:** Aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG entspringt für den stl. Bereich das Prinzip, die StLast an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Stpfl. auszurichten (s. hierzu grundlegend Einf. ESt. Anm. 230 ff.). Ob in der stl. Doppelbelastung mit ErbSt und ESt ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt, ist umstritten.

► *Das BVerfG* (v. 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10, ZEV 2015, 426) hat sich hierzu im Rahmen eines Nichtannahmebeschlusses nur zurückhaltend geäußert und für den vorliegenden Sachverhalt (latente Zinsansprüche) keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG angenommen. Ob eine Doppelbelastung mit ErbSt und ESt überhaupt dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht, lässt das BVerfG offen, da ein solcher Widerspruch jedenfalls im vorliegenden Fall aufgrund der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt sei (krit. FRIZ, DStR 2015, 2409).

► *Der BFH* hält eine stl. Doppelbelastung zurecht für verfassungsrechtl. unbedenklich, denn beiden Steuern liegen unterschiedliche Besteuerungsgegenstände zugrunde: Während die ErbSt den unentgeltlichen Vermögenstransfer im Blick hat, erfasst die ESt den durch den Stpfl. erwirtschafteten Zuwachs an stl. Leistungsfähigkeit (BFH v. 22.10.2008 – X B 162/08, BFH/NV 2009, 156; BFH v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641; BFH v. 18.1.2011 – X R 63/08, BStBl. II 2011, 680). Somit liegen ErbSt und ESt auf „verschiedenen Ebenen“ (BFH v. 26.11.1986 – II R 190/81, BStBl. II 1987, 175).

► *Ein Teil der Literatur* beobachtet in jüngster Zeit aber eine Abkehr des BFH von seinem Grundsatz des Nebeneinanders von ErbSt und ESt (CREZELIUS, ZEV 2015, 392 [394 ff.]; FRIZ, DStR 2015, 2409; KAHLE/GOLDSCHMIDT, Ubg 2016, 49 [54 ff.]). Diskutiert wird auch, dass trotz unterschiedlicher Besteuerungsgegenstände nur eine einmalige Steigerung der Leistungsfähigkeit vorliege,

6

weshalb eine Doppelbelastung unzulässig sei (sehr ausführlich **KEB** in **KSM**, § 35b Rn. A 117 ff. mwN [5/2011]). Einer solchen Bemessung der Leistungsfähigkeit steht uE das in der Finanzverfassung des GG verankerte Vielsteuersystem entgegen. Danach darf sich der Gesetzgeber bei der Besteuerung an verschiedenen Indikatoren der Leistungsfähigkeit (Einkommen, Vermögen, Konsum) orientieren und hat bei der Auswahl der stl. Bemessungsgrundlage einen weitgehenden Gestaltungsspielraum (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655; BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509; BVerfG v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152; **HEY** in **TIPKE/LANG**, 22. Aufl. 2015, § 3, Rn. 60).

**Ein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot**, das ebenso aus Art. 3 Abs. 1 GG entspringt, wird nicht anzunehmen sein, denn es gibt keine verfassungsrechtl. Pflicht, alle Steuern zur Vermeidung von Lücken und Mehrfachbelastung aufeinander abzustimmen (BVerfG v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152; **BFH** v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641; aA **CREZELIUS**, **BB** 2007, Special 10 zu Heft 46, 1 [15 f.]).

**Ungleichbehandlung von Schenkung und Erwerb von Todes wegen**: Bedenken begegnet auch die tatbestandliche Ausgrenzung der Schenkung in § 35b Satz 1 (s. Anm. 39). Zwar ergibt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip keine gesetzgeberische Pflicht, bei Schenkungen eine etwaige Doppelbelastung mit ErbSt und ESt zu vermeiden (s.o.). Der Gesetzgeber muss allerdings den allgemeinen Gleichheitssatz beachten. Vor diesem Hintergrund wird vertreten, dass § 35b eine rechtl. relevante Ungleichbehandlung von Schenkungen unter Lebenden und Erwerben von Todes wegen hervorruft (**DERLIEN** in **LBP**, § 35b Rn. 8 [8/2009]; **STAHL** in **KORN**, § 35b Rn. 10 [Stand 3/2011]). Es liegt uE bereits keine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem iSd. Art. 3 Abs. 1 GG vor. Zwar handelt es sich bei beiden Sachverhalten um unentgeltliche Vermögensübertragungen. Jedoch sind die Sachverhalte nicht miteinander vergleichbar. Während eine Schenkung unter Lebenden vom Willen der Beteiligten abhängt, ist der Zeitpunkt des Vermögensübergangs bei einem Erwerb von Todes wegen unwillkürlich. Der maßgebliche Unterschied besteht demnach in der Planbarkeit der Schenkung unter Lebenden, die stl. Gestaltungen zulässt (glA **KLOTZ**, **DStZ/A** 1974, 347 [349]; **KULOSA** in **SCHMIDT**, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 13; aA **CREZELIUS**, **ZEV** 2009, 1; **HERZIG/JOISTEN/VOSSEL**, **DB** 2009, 584; **KROSCHEL/WELLISCH**, **BB** 1999, 2533 [2537 f.]; **MELLINGHOFF** in **DStJG** 22 [1999], 127 [149]).

**Vereinbarkeit mit Art. 6 Abs. 1 GG**: Die Vorschrift verstößt nicht gegen den verfassungsrechtl. gebotenen Schutz der Familie iSd. Art. 6 Abs. 1 GG. Hiergegen wird zwar vorgebracht, dass familienfremde Personen durch die Einteilung in erbstl. StKlassen (§ 15 ErbStG) eine höhere Ermäßigung bei ihrer estl. Veranlagung bekommen können als Familienmitglieder (**TRZASKALIK**, **StuW** 1979, 97 [112]). Eine solche Überlegung lässt allerdings außer Betracht, dass familienfremde Personen aufgrund ihrer erbstl. StKlasse eine höhere ErbSt entrichten müssen. Berücksichtigt man also die Gesamtbelastung mit ESt und ErbSt, liegt keine Diskriminierung der Familie vor (**KEB** in **KSM**, § 35b Rn. A 150 [5/2011]).

**Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG**: Die Eigentums- bzw. Erbrechtsgarantie ist durch § 35b nicht verletzt. Zwar kann es noch zu Doppelbelastungen mit ErbSt und ESt kommen. Art. 14 Abs. 1 GG wird im stl. Kontext allerdings nur dann herangezogen, wenn der Stpfl. übermäßig belastet wird und seine Vermögensverhältnisse in erdrosselnder Weise grundlegend beeinträchtigt werden.

Das Vererben darf nicht ökonomisch wertlos erscheinen (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671; BVerfG v. 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10, ZEV 2015, 426). Eine solche Wirkung kommt der Doppelbelastung mit ErbSt und ESt nur in seltenen Ausnahmefällen zu (KEB in KSM, § 35b Rn. A 156 [5/2011]; zweifelnd LANG, StuW 2008, 189 [202 f.]), die vom Gesetzgeber im Rahmen seiner Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis nicht geregelt werden müssen (BVerfG v. 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10, ZEV 2015, 426).

#### b) Vereinbarkeit mit Unionsrecht

7

Die Ausgestaltung des § 35b wird überwiegend für europarechtl. zulässig gehalten, insbes. verstoße sie nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 Abs. 1 AEUV (KEB in KSM, § 35b Rn. A 157 ff. [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 6). Hiergegen werden vereinzelt Bedenken ausgesprochen (STAHL in KORN, § 35b Rn. 14 f. [Stand 3/2011]). Zum einen sind nach DBA freigestellte Einkünfte aus ausländ. WG nicht vom Tatbestand des § 35b erfasst (s. Anm. 23), so dass sie nicht unmittelbar berücksichtigt werden können, sondern nur mittelbar über den ProgrVorb. die ESt erhöhen. Zum anderen ist ausländ. ErbSt nicht von der Vorschrift erfasst (s. Anm. 25), so dass sie bei der Berechnung der StErmäßigung außer Betracht bleibt.

### IV. Geltungsbereich des § 35b

8

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift findet nur Anwendung auf den Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Sie gilt nicht für Schenkungen unter Lebenden, Zweckzuwendungen und die Erbsatzsteuer für Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2–4 ErbStG). § 35b ist auf alle Einkunftsarten anwendbar, sofern tatsächlich eine Doppelbelastung vorliegt und die Einkünfte veranlagt werden. Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, werden aus diesem Grund nicht von § 35b erfasst. Die StErmäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die erzielten Einkünfte im VZ oder in den vorangegangenen vier VZ der ErbSt unterlegen haben.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die StErmäßigung wird nur natürlichen Personen gewährt. Auf KStSubjekte findet sie keine Anwendung, da § 35b als Tarifvorschrift keine Einkommensermittlungsvorschrift iSd. § 8 Abs. 1 KStG ist (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; krit. HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [585]; MELLINGHOFF in DStJG 22 [1999], 127 [150]).

### V. Verhältnis des § 35b zu anderen Vorschriften

#### 1. Verhältnis zum Verlustabzug nach § 10d

9

Früher ging bei Erbfällen ein nicht ausgenutzter Verlustabzug des Erblassers nach § 10d auf den Erben über und konnte von ihm bei seiner eigenen estl. Veranlagung geltend gemacht werden. Dadurch konnte es zu einer Doppelbegünstigung des Erben kommen, die in der Literatur kritisiert wurde. Einerseits wurde der geerbte Verlustabzug nicht als erbstl. Bereicherung erfasst. Andererseits minderte er auch nicht die „Einkünfte“ iSd. § 35 Satz 1 aF, so dass die StErmäßigung nicht verringert wurde. Mit dem Beschl. des GrS des BFH v. 17.12.2007 (GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608) hat das Gericht seine langjährige Rspr. geändert und entschieden, dass der Verlustabzug fortan mit dem Tod des Erblassers

sers untergeht. Infolgedessen kann es nicht mehr zu einer Doppelbegünstigung des Erben durch vererbten Verlustabzug kommen. Ein eigener Verlustabzug des Erben verringert als Abzugsposten vom Gesamtbetrag der Einkünfte das Begünstigungsvolumen des § 35b, da die StErmäßigung erst von der tariflichen ESt – also nach Berücksichtigung des Verlustabzugs – abzuziehen ist (STAHL in KORN, § 35b Rn. 8 [Stand 3/2011]).

## 10 2. Verhältnis zur Abgeltungsteuer nach § 32d

**Keine Steuerermäßigung bei Abgeltungsteuer:** Einkünfte, die der Abgeltungsteuer nach § 32d unterliegen, unterfallen nicht der StErmäßigung des § 35b (s. Anm. 23). Damit kommt es im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer nicht zu einer Entlastung von der ErbSt (vgl. BMF v. 22.12.2009 – IV C 1 - S 2252/08/10004, BStBl. I 2010, 94; aA STAHL in KORN, § 35b Rn. 18 [Stand 3/2011]; analoge Anwendung), was in bestimmten Fällen zu einer hohen Doppelbelastung führen kann (vgl. Beispiel bei DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 14 [8/2009]).

**Ein Antrag auf Veranlagung** der Kapitaleinkünfte gem. § 32d Abs. 6 kann daher im Einzelfall wirtschaftlich sinnvoll sein, da sich die StErmäßigung bei Veranlagung auch auf solche Kapitaleinkünfte erstreckt (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 9 [8/2009]; GAUB/SCHWARZ, DB 2009, 1387 [1390]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 6; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 35b Rn. 12 [3/2015]; SEIFRIED, ZEV 2009, 285 [287]; im Ergebnis ebenso KEB in KSM, § 35b Rn. A 27 f. [5/2011]). Der Anwendungsbereich des § 35b erstreckt sich auch nach der Aufhebung des § 2 Abs. 5b Satz 2 durch das StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) noch auf Veranlagungen nach § 32d. Bis dahin regelte die Vorschrift, dass Kapitaleinkünfte in Fällen der Pflichtveranlagung zum Regeltarif (§ 32d Abs. 2) und der Antragsveranlagung (§ 32d Abs. 6) ausnahmsweise bei der Einkünfteermittlung einzubeziehen sind. Im Gesetzgebungsverfahren wollte der Gesetzgeber die Ausnahme für § 32d Abs. 2 und 6 zunächst beibehalten (BTDrucks. 17/5125, 7, 34). Die gänzliche Aufhebung wird schließlich damit gerechtfertigt, dass Kapitalerträge bei Veranlagung nach § 32d Abs. 2 und 6 ohnehin der Regelbesteuerung unterliegen (BTDrucks. 17/6146, 13). Der Gesetzgeber wollte die Veranlagungsfälle des § 32d mit der Vereinfachung also nicht aus der Einkommensermittlung herausnehmen.

**Verhältnis zu § 32d Abs. 3 und 4:** In den Fällen der Erklärung nach § 32d Abs. 3 oder des Antrags nach § 32d Abs. 4 ist § 35b jedoch unanwendbar, da die Kapitalerträge nicht in das Einkommen gem. § 2 Abs. 4 einbezogen, sondern weiterhin nach § 32d Abs. 1 behandelt werden (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 6; aA GAUB/SCHWARZ, BB 2009, 1387 [1389]).

## 11 3. Verhältnis zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a

Sofern der Erblasser von der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a Gebrauch macht, wird der nicht entnommene Gewinn estl. zu einem Sondertarif iHv. 28,25 % besteuert (§ 34a Abs. 1 Satz 1). Bei einer späteren Entnahme des begünstigten Gewinns erfolgt eine Nachversteuerung iHv. 25 % (§ 34a Abs. 4 Satz 2). Solche nachversteuerungspflichtigen Beträge gehen im Erbfall auf den Erben als Rechtsnachfolger über (§ 34a Abs. 7 Satz 1). Die latente estl. Nachversteuerungsschuld stellt keine Nachlassverbindlichkeit iSd. § 10 Abs. 5 ErbStG

dar (CREZELIUS, BB 2007, Special 10 zu Heft 46, 1 [6]). Löst der Erbe durch Betriebsveräußerung oder -aufgabe eine Nachversteuerung aus (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1), so erhöht der Nachbesteuersbetrag uE nicht die Einkünfte iSd. § 35b Satz 1, weshalb hierfür keine StErmäßigung zu gewähren ist (ebenso KEB in KSM, § 35b Rn. A 30 [5/2011]; aA KAHLE/GOLDSCHMIDT, Ubg 2016, 49 [53]; SEIFRIED, ZEV 2009, 285 [288]; STAHL in KORN, § 35b Rn. 9 [Stand 3/2011]). Die Doppelbelastung kann allerdings dadurch reduziert werden, dass der Nachversteuerungsbetrag um denjenigen Betrag zu mindern ist, der zur Begleichung der ErbSt anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen worden ist (§ 34a Abs. 4 Satz 3). Darüber hinaus kann eine Doppelbelastung vermieden werden durch Antrag auf Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4, welcher im Erbfall auch vom Erben für den Erblasser gestellt werden kann. Die Nachversteuerung trifft somit die letzte estl. Veranlagung des Erblassers, so dass die ESt auf den Nachbesteuersbetrag als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 ErbStG abgezogen wird (vgl. hierzu § 34a Anm. 83).

#### 4. Verhältnis zu § 175 AO

12

Welche Auswirkungen eine Änderung des ErbStBescheids auf den EStBescheid hat, ist umstritten.

**Die Festsetzung der Erbschaftsteuer ist uE Grundlagenbescheid** iSd. § 171 Abs. 10 Satz 1 AO für den EStBescheid, da § 35b Satz 2 von der „festgesetzten Erbschaftsteuer“ spricht (glA BRON/SEIDEL, ErbStB 2010, 48 [51]; DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 27 [8/2009]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 10 [3/2015]). Demzufolge ist bei einer Änderung des ErbStBescheids – beispielsweise durch Auslösen eines Nachbesteuersstatbestands in §§ 13a, 13b ErbStG – auch der EStBescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu berichtigen. Die Gegenauffassung sieht in der Änderung oder Aufhebung des ErbStBescheids ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (FG Ba.-Württ. v. 27.8.2002 – 2 K 8/00, EFG 2002, 1569, rkr.; KEB in KSM, § 35b Rn. A 83f. [5/2011]; KÜLSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 10; LEY, KÖSDI 1994, 9866 [9870]; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 175 AO Rn. 3 [8/2014]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 35b Rn. 27 [Stand 12/2015]).

**Bedeutung des Meinungsstreits:** Die Unterscheidung zwischen Grundlagenbescheid und rückwirkendem Ereignis ist maßgeblich für den Zeitraum, innerhalb dessen der Antrag gem. § 35b gestellt werden kann (vgl. KEB in KSM, § 35b Rn. A 85 [5/2011]). Ergibt ein erstmaliger ErbStBescheid erst nach der Festsetzung der ESt, in der doppelt belastete Einkünfte des Erben ohne Antragstellung veranlagt wurden, kann der Antrag nach § 35b Satz 1 nachgeholt werden.

Einstweilen frei.

13–24

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Ermäßigung der Einkommensteuer bei Belastung mit  
Erbschaftsteuer****25 I. Berücksichtigung bei der Einkommensermittlung**

Die StErmäßigung gilt nur für solche Einkünfte, die bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden. Gemäß § 2 Abs. 4 ermittelt sich das Einkommen aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte, in den zuvor die Summe der Einkünfte eingeflossen ist (§ 2 Abs. 3). Es werden grds. alle sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 erfasst.

**Steuerfreie Einkünfte** fließen nicht in die Summe der Einkünfte ein. Hierzu zählen zum einen ausländ. Einkünfte, die nach DBA in Deutschland freigestellt sind. Die Berücksichtigung solcher Einkünfte auf den ProgrVorb. nach § 32b ist in diesem Zusammenhang irrelevant, da § 32b nur der Ermittlung des estl. Tarifs, nicht aber der Einkommensermittlung dient (KEB in KSM, § 35b Rn. B 6a mwN [5/2011]). Zum anderen werden Einkünfte, die nach §§ 3, 3b, 3c stfrei sind, außer Acht gelassen. Das ist vor allem relevant für Einkünfte, die dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 unterfallen und deshalb nur iHv. 60 % bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden (SEIFRIED, ZEV 2009, 285 [287]).

**Einkünfte, die der Abgeltungsteuer nach § 32d unterliegen**, sind ebenso vom Anwendungsbereich des § 35b ausgeschlossen. Solche Einkünfte sind wegen § 2 Abs. 5b nicht als Einkünfte iSd. § 2 Abs. 2 zu behandeln und werden daher nicht in die Einkommensermittlung einbezogen. Werden die Einkünfte allerdings gem. § 32d Abs. 2 oder 6 veranlagt, ist § 35b anwendbar (s. Anm. 10).

**Verlustausgleich:** Positive Einkünfte sind auch dann bei der Einkommensermittlung berücksichtigt worden, wenn sie bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte durch einen horizontalen oder vertikalen Verlustausgleich mit negativen Einkünften derselben oder einer anderen Einkunftsart teilweise ausgeglichen wurden (glA KEB in KSM, § 35b Rn. B 5 [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 6; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 12 [3/2015]; STAHL in KORN, § 35b Rn. 17 [Stand 3/2011]). Die positiven Einkünfte können sogar vollständig ausgeglichen worden sein, denn § 35b Satz 1 verlangt nur, dass die Einkünfte „berücksichtigt“ worden sind. Diese Wortwahl unterscheidet sich von der Formulierung in anderen StErmäßigungsvorschriften (vgl. zB §§ 34, 34a: „in dem zu versteuernden Einkommen [...] enthalten“). Zugunsten des Stpfl. kann uE daher angenommen werden, dass der Gesetzgeber bewusst eine andere Wortwahl getroffen hat und es für das Tatbestandsmerkmal „berücksichtigt“ ausreichend ist, wenn die doppelt belasteten Einkünfte in die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte eingegangen sind. Führt der Verlustausgleich jedoch insgesamt zu einer negativen Summe der Einkünfte, entfaltet § 35b keine Wirkung, da in diesem Fall keine anteilige ESt anfällt, die ermäßigt werden könnte (KEB in KSM, § 35b Rn. B 5 [5/2011]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 12 [3/2015]).

**Der Verlustabzug gem. § 10d** hingegen hat keine Auswirkungen auf das Tatbestandsmerkmal, denn er ist erst nach Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigen.

**II. Einkünfte, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben****1. Einkünfte**

26

Das Tatbestandsmerkmal „Einkünfte“ ist unzutreffend formuliert, denn der ErbSt unterliegen keine Einkünfte, sondern die Bereicherung des Erwerbers (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), die aus Vermögensgegenständen besteht. Aus dem Zweck des § 35b ergibt sich, dass vielmehr Vermögensgegenstände gemeint sind, die der ErbSt unterlegen haben und noch nicht in der Person des Erblassers, sondern erst nach dem Erbfall beim Erben zu Einkünften führen (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 17 [8/2009]; FISCHER in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 35b Rn. 2; KEB in KSM, § 35b Rn. B 16 [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 8; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 35b Rn. 14 [3/2015]; STAHL in KORN, § 35b Rn. 19 [Stand 3/2011]). Solche estl. relevanten Einkünfte können entstehen

- durch Transformation der Vermögensgegenstände in Geld (zB Veräußerung eines WG mit stillen Reserven oder Einziehung einer Forderung);
- durch Überführung ins PV mit ihrer Substanz (zB Entnahme eines WG oder Betriebsaufgabe);
- aus wiederkehrenden Leistungen und Ansprüchen aus Nutzungsrechten (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 8; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 35b Rn. 14 [3/2015]).

In zeitlicher Hinsicht darf die Realisierung der Erträge nicht bereits beim Erblasser estl. erfasst worden sein und muss wirtschaftlich und rechtl. auf die Zeit bis zum Erbfall entfallen (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 8 mit Beispiel; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 35b Rn. 16 [3/2015]). Wertveränderungen nach dem Zeitpunkt der Entstehung der ErbSt sind für die StErmäßigung unbeachtlich.

**2. Erbschaftsteuer**

27

§ 35b Satz 1 verlangt, dass Einkünfte „der Erbschaftsteuer unterlegen haben“. Damit bezieht sich die Vorschrift jedenfalls auf die inländ. ErbSt nach dem ErbStG. Ob darüber hinaus auch ausländ. ErbSt gemeint sein soll, ist umstritten. Der BFH (v. 29.10.1974 – I OR 126/73, BStBl. II 1975, 110) hat dies in einer älteren Entsch. zur StErmäßigung nach § 16 Abs. 5 aF mit der Begr. bejaht, dass nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift ein Härtefallausgleich für die Doppelbelastung mit ErbSt und ESt gewährt werden solle. Dabei mache es für den Stpfl. keinen Unterschied, ob die Doppelbelastung durch inländ. oder ausländ. ErbSt bewirkt werde. Diese Begr. wird teilweise auf die Nachfolgeregelungen in § 35 aF und § 35b übertragen (BRON/SEIDEL, ErbStB 2010, 48 [51]; DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 25 [8/2009]; GECK, ZEV 1996, 376 [378]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 10; LEY, KÖSDI 1994, 9866 [9871]; MABBAUM, BB 1992, 606 [610 f.]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 35b Rn. 28 [Stand 12/2015]). Dem ist uE nicht zuzustimmen. Bereits aus § 35b Satz 2, in dem nur Vorschriften des deutschen ErbStG genannt werden, lässt sich durch systematische Auslegung ableiten, dass § 35b Satz 1 nur auf die inländ. ErbSt Bezug nehmen will. Ein derartiger Verweis auf Vorschriften des ErbStG war in § 16 Abs. 5 aF nicht enthalten, weshalb sich eine unmittelbare Übertragung der BFH-Entsch. auf § 35b verbietet (glA Hess. FG v. 18.2.1982 – X 184/78, EFG 1982, 570, rkr.;

BRUSCHKE, ErbStB 2012, 217 [220]; KEB in KSM, § 35b Rn. B 21 f. [5/2011]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 41 [3/2015]).

## 28 3. Belastung mit Erbschaftsteuer

### a) Belastung dem Grunde und der Höhe nach

Die Vermögensgegenstände, aus denen Einkünfte zufließen, müssen der ErbSt „unterlegen haben“, dh., sie müssen mit ErbSt belastet sein. Erst daraus ergibt sich eine Doppelbelastung mit ErbSt und ESt, die von § 35b gemildert werden soll. Welche Anforderungen an die Belastung mit ErbSt von der Vorschrift im Einzelnen aufgestellt werden, ist umstritten.

**Belastung auch der Höhe nach erforderlich (streitig):** Von der Rspr. (BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; FG Münster v. 20.9.1985 – XIII-VII 3891/82 E, EFG 1986, 186, rkr.; FG Köln v. 8.10.1987 – 7 K 408/82, EFG 1988, 179, rkr.) und dem überwiegenden Teil der Literatur (DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992, 302 [307]; DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 26 [8/2009]; KEB in KSM, § 35b Rn. B 30 [5/2011]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 20 [3/2015]) wird gefordert, dass die Einkünfte sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als Wertbestandteil der ErbSt unterlegen haben müssen. Dem wird teilweise entgegengehalten, dass eine Besteuerung dem Grunde nach ausreiche, denn der Wortlaut des § 35b Satz 1 spreche nicht von „Einkünften, soweit sie der Erbschaftsteuer unterlegen haben“, sondern lediglich von „Einkünften, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben“ (LEY, KÖSDI 1994, 9866 [9870]; MABBAUM, BB 1992, 606 [609]). Nach dem Zweck der Vorschrift ist uE eine ErbSt-Besteuerung dem Grunde und der Höhe nach erforderlich, da eine zu mindernde Doppelbelastung nur in dem Umfang vorliegen kann, in dem sie auch tatsächlich aufgetreten ist. Sofern man Einkünfte berücksichtigen würde, die nicht mit ErbSt vorbelastet wären, käme es zu einer ungerechtfertigten Besserstellung des Erben gegenüber anderen Stpfl. (glA DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 26 [8/2009]; KEB in KSM, § 35b Rn. B 30 [5/2011]).

**Ermittlung der Höhe der Belastung:** Folgt man der hier vertretenen Auffassung, muss im nächsten Schritt ermittelt werden, in welcher Höhe Einkünfte als Wertbestandteil der ErbSt unterlegen haben. Die erstl. Bewertung der Wertbestandteile folgt § 12 ErbStG in Verbindung mit den Vorschriften des BewG. Dabei kann die Bewertung von BV im Einzelfall problematisch sein. Im Grundsatz ist der gemeine Wert maßgeblich, also derjenige Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 1 und 2 BewG).

**Doppelbelastung bei Ertragswertverfahren:** Dieser Grundsatz gilt auch für Anteile an KapGes. Lässt sich der gemeine Wert allerdings nicht an Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, so ist eine Gesamtbewertung anhand der Ertragsaussichten oder einer anderen im Geschäftsverkehr üblichen Methode vorzunehmen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Die mittels Ertragswertverfahren prognostizierten Erträge erhöhen mit ihrem Barwert den gemeinen Wert und unterliegen insoweit der ErbSt (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 30 [8/2009]; KEB in KSM, § 35b Rn. B 34 [5/2011]), so dass § 35b auf die Barwerte anzuwenden ist. Es fehlt aber eine Doppelbelastung, soweit beim Ertragswertverfahren eine latente Ertragsteuerbelastung berücksichtigt wurde. Das ist zB der Fall beim Bewertungsverfahren nach IDW Standard S 1 (idF 2008), das eine Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung durch „anlassbezogene Typisierungen der

steuerlichen Verhältnisse der Anteilseigner“ vorsieht (IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, WPg Supplement 3/2008, 68 Rn. 29). Auch beim vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG liegt keine Doppelbelastung vor, soweit zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands ein pauschaler Abzug iHv. 30 % vorgenommen wird (§ 202 Abs. 3 BewG). In beiden Fällen unterliegen damit nur die Nettobeträge der ErbSt, weshalb auch nur insoweit § 35b angewendet werden kann (glA KEB in KSM, § 35b Rn. B 34 [5/2011]). Sollte die tatsächliche EStBelastung den pauschalierten oder typisierten Wert übersteigen, ist § 35b auf den überschreitenden Teil anzuwenden (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 30 [8/2009]; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [587]).

**Bei der Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter** aus dem BV ergeben sich Schwierigkeiten, die erbstl. Belastung der stillen Reserven zu ermitteln, denn der Wert des BV folgt für erbstl. Zwecke aus dem Grundsatz der Gesamtbewertung. Eine Einzelbewertung jedes EinzelWG im BV wird idR nicht vorgenommen. Zum Teil wird vorgeschlagen, eine Aufteilung der stillen Reserven des gesamten BV nach dem Verhältnis der Buchwerte der EinzelWG vorzunehmen (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 29 [8/2009]). Eine solche Vorgehensweise kann jedoch allenfalls zu Näherungswerten führen. Wenn kein Einzelwert des veräußerten oder entnommenen WG zum Zeitpunkt des Erbanfalls vorhanden ist, wird der genaue Anteil der erbstl. Belastung für das EinzelWG kaum zu ermitteln sein (glA HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [586]).

**Werden sachliche Erbschaftsteuerbefreiungen** nach §§ 13 ff. ErbStG gewährt, unterliegen die betroffenen Vermögensgegenstände der ErbSt nur anteilig, so dass darin enthaltene Einkünfte auch nur insoweit für die StErmäßigung berücksichtigt werden können. Persönliche StBefreiungen nach §§ 5, 16 und 17 ErbStG sind uE für die Belastung mit ErbSt iSd. § 35b Satz 1 unbeachtlich (glA KEB in KSM, § 35b Rn. B 27 [5/2011]). Sie sind nur bei der Ermittlung des erbstl. Gesamterwerbs nach § 35 Satz 2 relevant (s. Anm. 50).

### b) Laufende Einkünfte

29

Laufende Einkünfte, die aus einem geerbten Vermögensgegenstand (zB Urheberrecht) zufließen, werden von § 35b nicht begünstigt, denn systematisch betrachtet unterliegen der ErbSt nur einzelne Vermögensgegenstände. Das gilt unabhängig davon, ob die laufenden Einkünfte herangezogen wurden, um den Verkehrswert des Vermögensgegenstands zu ermitteln (BFH v. 21.12.1994 – I R 79/94, BStBl. II 1995, 321; KEB in KSM, § 35b Rn. B 43 [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 8; krit. KROSCHEL/WELLISCH, BB 1999, 2533 [2537]). Hingegen werden wiederkehrende Nutzungen und Leistungen von § 35b begünstigt, denn der ErbSt unterliegen hierbei die zugrundeliegenden Zahlungsansprüche selbst, auch wenn sie gem. § 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 13 BewG mit ihrem Kapitalwert am Todestichtag zu erfassen sind (glA KEB in KSM, § 35b Rn. B 45 [5/2011]).

### c) Personelle Identität des Steuersubjekts

30

Die personelle Identität von Schuldner der ErbSt und Schuldner der ESt kann uE nicht verlangt werden (glA BRON/SEIDEL, ErbStB 2010, 48 [51]; DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992, 302 [305 f.]; DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 37 f. [8/2009]; GECK, ZEV 1996, 376 [378]; HERZIG/JOISTEN/VOSSEL, DB 2009, 584 [587]; KEB in KSM, § 35 Rn. B 51 f. [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 11; LEY, KÖSDI 1994, 9866 [9871 f.]; MABBAUM, BB 1992, 606 [610];

SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 35b Rn. 26 [3/2015]). Aus dem Wortlaut des § 35b Satz 1 ergibt sich – anders als in der Vorgängervorschrift in § 16 Abs. 5 aF (vgl. hierzu BFH v. 31.3.1977 – IV R 179/73, BStBl. II 1977, 609) – kein Erfordernis einer personellen Identität des StSubjekts (aA KLOTZ, DStZ/A 1974, 347 [349]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 35b Rn. 29 [12/2015]). Vielmehr bezieht sich die Vorschrift auf die Bemessungsgrundlage und fordert deren Identität bei erbstl. und estl. Veranlagung. Bedeutsam wird die Diskussion, wenn die Einkünfte erst realisiert werden, nachdem der Vermögensgegenstand zur Erfüllung eines Vermächtnisses estpfl. aus dem BV entnommen werden musste oder ein weiteres Mal übertragen wurde (zB durch erneuten Erwerb von Todes wegen).

### 31 d) Identität des Steuerobjekts

Genauso wenig fordert der Wortlaut des § 35b Satz 1, dass die estpfl. Einkünfte in Gestalt des nämlichen WG der ErbSt unterlegen haben müssen (glA KEß in KSM, § 35b Rn. B 53 ff. [5/2011]; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 35b Rn. 27 [3/2015]). Demnach können auch Einkünfte aus ErsatzWG unter § 35b fallen. Die Diskussion ist uE durch das erbstl. Prinzip der Gesamtbewertung seit dem ErbStRG von untergeordneter Bedeutung, weil eine Einzelbewertung von WG für erbstl. Zwecke nur noch selten durchgeführt wird.

### 32 e) Zeitpunkt der Belastung

Hinsichtlich der Frage, ab welchem Zeitpunkt die ErbStbelastung vorliegt, ist der Wortlaut des § 35b nicht eindeutig. Er knüpft nicht an die für das Besteuerungsverfahren üblichen Begriffe „Entstehung“, „Festsetzung“ oder „Zahlung“ an. Nach allgemeiner Auffassung ist der Zeitpunkt der Entstehung der ErbSt maßgeblich (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 39 [8/2009]; KEß in KSM, § 35b Rn. B 55 ff. [5/2011]; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 35b Rn. 29 [3/2015]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 35b Rn. 31 [12/2015]). Grundsätzlich entsteht die ErbSt mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; zu den Ausnahmen vgl. MEINCKE in MEINCKE, 16. Aufl. 2012, § 9 ErbStG Rn. 16 ff.). Das Wahlrecht gem. § 23 ErbStG ändert nichts an der Entstehung der ErbSt im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, denn es regelt nur eine abweichende Zahlungsweise der ErbSt (BFH v. 6.6.1951 – III 140/50 S, BStBl. III 1951, 142; KEß in KSM, § 35b Rn. B 56 [5/2011]).

### 33 f) Festsetzung der Erbschaftsteuer

Aus verfahrensrechtl. Sicht erfordert § 35b die förmliche Festsetzung der ErbSt (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 27 [8/2009]; KEß in KSM, § 35b Rn. B 58 [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 10; MABBAUM, BB 1992, 606 [608]). Das ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 35b Satz 2, der von „festgesetzter Erbschaftsteuer“ spricht. Solange keine ErbSt festgesetzt ist, kann zunächst keine StErmäßigung gewährt werden. Die Bestandskraft des ErbSt-Bescheids ist nicht erforderlich (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 10). Der spätere Erlass eines ErbStBescheids führt wegen seiner Funktion als Grundlagenbescheid (s. Anm. 12) auch nach Eintritt der Bestandskraft zur Berichtigung des EStBescheids.

### 34 g) Fallgruppen der Doppelbelastung

Es werden verschiedene Formen der wirtschaftlichen Doppelbelastung mit ErbSt und ESt diskutiert (vgl. KEß in KSM, § 35b Rn. B 74 ff. [5/2011]). Die folgenden Fallgruppen haben die größte Bedeutung:

**Stille Reserven** treten vor allem bei BV auf, da der Erbe für Zwecke der ESt die Buchwerte des Erblassers übernimmt (§ 6 Abs. 3) und erbstl. den gemeinen Wert ansetzen muss (§ 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 9 Abs. 1 BewG). Gleiches gilt wegen § 17 Abs. 2 Satz 5 auch für Anteile an KapGes. gem. § 17, die gem. § 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG mit dem gemeinen Wert der ErbSt unterfallen. Bei privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2, § 23 können stille Reserven aufgedeckt werden, sofern die Veräußerung innerhalb der Mindesthaltefristen geschieht. Auch einbringungsgeborene bzw. sperrfrist-behaftete Anteile nach dem UmwStG können stille Reserven enthalten (HUBER/REIMER, DStR 2007, 2042 [2045]).

**Rückständige Forderungen**, die bereits beim Erblasser entstanden sind, aber erst beim Erben als Einkünfte zufließen, werden nach § 24 Nr. 2 estl. erfasst. Gleichzeitig werden sie in die erbstl. Veranlagung einbezogen (§ 12 ErbStG). Das zeitliche Auseinanderfallen von Einkünfteerzielung und Zufluss wirkt sich allerdings nur bei der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 und bei den Überschusseinkünften aus. Bei einer GE durch Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 wird die Doppelbelastung vermieden.

**Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen** sind für erbstl. Zwecke mit dem Kapitalwert zu erfassen (§ 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 13 BewG). Ob eine Doppelbelastung mit ErbSt und ESt vorliegt, ist unterschiedlich zu beurteilen. Unterliegen wiederkehrende Leistungen mit ihrem Ertragsanteil der ESt, werden sie nicht doppelt belastet, da der Ertragsanteil erst 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 daher doppelt belastete Einkünfte.

Einstweilen frei.

35–39

### III. Berücksichtigungszeitraum

40

Die StErmäßigung gilt für Einkünfte, die im VZ oder in den vorangegangenen vier VZ der ErbSt unterlegen haben. Maßgeblich für den Beginn des Berücksichtigungszeitraums ist die Entstehung der ErbSt, nicht deren Festsetzung (s. Anm. 31); VZ ist das Kj. (§ 25 Abs. 1). Die mit ErbSt vorbelasteten Einkünfte müssen dem Stpf. im VZ des Erbfalls oder in den vier folgenden VZ zufließen. Die Dauer des Berücksichtigungszeitraums hängt vom Zeitpunkt des Erbfalls ab und kann bis zu fünf Kj. betragen (Erbfall am 1.1.2016; Veräußerung des WG am 31.12.2020). Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb oder LuF, die nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermittelt werden, kann sich die Dauer des Berücksichtigungszeitraums wegen § 4a Abs. 2 verändern (vgl. im Einzelnen SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 31 [3/2015]).

### IV. Erwerb von Todes wegen

41

**Nur bei Erwerben von Todes wegen** kommt die StErmäßigung in Betracht. Damit verweist die Vorschrift auf §§ 3 und 4 ErbStG. Erfasst sind somit vor allem der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB), aufgrund geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB) und durch Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB). Die in § 3 ErbStG enthaltene Aufzählung ist abschließend (vgl. BFH v. 6.3.1991 – II R 69/87, BStBl. II 1991,

412). Die Ausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners aus fiktivem Zugewinnausgleich gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG zählt uE entgegen dem eindeutigen Wortlaut auch zum Erwerb von Todes wegen iSd. § 35b Satz 1 (glA DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 15 [8/2009]; KEB in KSM, § 35b Rn. B 18 [5/2011]; KLOTZ, DStZ/A 1974, 347 [349]; MABBAUM, BB 1992, 606 [608]; aA LEY, KÖSDI 1994, 9866 [9872 f.]). Mit Blick auf § 35b Satz 2, der zur Ermittlung des Prozentsatzes der Ermäßigung den stfreien Betrag nach § 5 ErbStG hinzurechnet, dürfte dies dem Gesetzeszweck entsprechen.

**Zuwendungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) und die Besteuerung von Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)** werden dagegen nicht von § 35b erfasst. Eine analoge Anwendung des § 35b auf diese Sachverhalte kommt nicht in Betracht (glA DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 16 [8/2009]). Hierzu fehlt es bereits an einer planwidrigen Regelungslücke, da sich der Gesetzgeber bei der Einführung des § 35 aF bewusst und in Abgrenzung zur Vorgängervorschrift in § 16 Abs. 5 aF nur für die Aufnahme des Erwerbs von Todes wegen entschieden hat (s. Anm. 2).

42

## V. Antrag auf Ermäßigung

Die StErmäßigung wird nur auf Antrag des Stpfl. gewährt. Zuständig ist das WohnsitzFA. Der Antrag kann entweder formlos oder im Mantelbogen der ESt-Erklärung ESt 1A (für VZ 2015 in Zeile 78) formularmäßig gestellt werden. Er ist nicht fristgebunden und kann noch bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG, nicht mehr jedoch im Revisionsverfahren nachgeholt werden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Die StErmäßigung kann nur im Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden. Zu diesem Zweck können LStpfl. nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 die Veranlagung beantragen.

## VI. Rechtsfolge: Einkommensteuerermäßigung

### 43 1. Gegenstand der Ermäßigung

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen vor, wird die um sonstige StErmäßigungen gekürzte tarifliche ESt, die auf die mit ErbSt vorbelasteten Einkünfte entfällt, um den Prozentsatz gem. § 35b Satz 2 ermäßigt.

**Die tarifliche Einkommensteuer** bildet den Ausgangspunkt für die Ermittlung des Ermäßigungsgegenstands. Sie ergibt sich aus der Anwendung der Tarifformel aus § 32a Abs. 1 (bei Zusammenveranlagung aus § 32a Abs. 5) auf das zvE gem. § 2 Abs. 5. Sofern tarifliche Sondervorschriften nach §§ 32b, 34, 34a und 34b eingreifen, ist die tarifliche ESt vorrangig nach diesen Vorschriften zu ermitteln (vgl. § 32a Abs. 1 Satz 2).

**Kürzung um sonstige Steuerermäßigungen:** Von der so ermittelten tariflichen ESt werden anschließend die sonstigen StErmäßigungen abgezogen. Zu den sonstigen StErmäßigungen zählen insbes. die StErmäßigungen um ausländ. Steuern (§ 34c), für eigengenutztes Wohneigentum (§ 34f), für Zuwendungen an politische Parteien (§ 34g), wegen GewSt (§ 35) und wegen haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35a). Die StErmäßigung nach § 35b wird erst nach den sonstigen StErmäßigungen berücksichtigt, was zur Minderung des Abzugsvolumens

bei § 35b führt. Zuschläge, die nach § 2 Abs. 6 der tarifliche ESt hinzugerechnet werden, bleiben wegen des eindeutigen Wortlauts des § 35b außer Betracht (glA KEß in KSM, § 35b Rn. C 4 [5/2011]).

**Ermittlung der anteiligen Einkommensteuer auf doppelt belastete Einkünfte:** Für die Ermittlung desjenigen Anteils der gekürzten tariflichen ESt, der auf die doppelt belasteten Einkünfte entfällt, gibt § 35b eine Verhältnisrechnung vor. Der Aufteilungsmaßstab lässt sich der Vorschrift allerdings nicht entnehmen. Nach allgemeiner Ansicht werden die doppelt belasteten Einkünfte iSd. § 35b zur Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 ins Verhältnis gesetzt (FG Hamb. v. 23.2.1982 – II 192/82, EFG 1984, 505, rkr.; DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 43 [8/2009]; KEß in KSM, § 35b Rn. C 8 [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 22; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 37 [3/2015]; STAHL in KORN, § 35b Rn. 36 [3/2011]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 35b Rn. 44 [12/2015]; aA LEY, KÖSDI 1994, 9866 [9876]; MERTEN, FR 1975, 595 [597]: Gesamtbetrag der Einkünfte). Damit wird die ESt auf doppelt belastete Einkünfte folgendermaßen berechnet:

$$\text{ESt auf doppelt belastete Einkünfte} = \frac{\text{doppelt belastete Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}} \times \text{gekürzte tarifliche ESt}$$

## 2. Umfang der Ermäßigung

44

Die Höhe des Ermäßigungsbetrags ergibt sich aus der Multiplikation der ESt auf doppelt belastete Einkünfte mit dem nach § 35b Satz 2 bestimmten Prozentsatz. Der hiernach ermittelte Ermäßigungsbetrag wird von der tariflichen ESt abgezogen. Dadurch kann es allenfalls zu einer Minderung der tariflichen ESt auf 0 € kommen. Eine StErstattung sowie ein Vor- oder Rücktrag ungenutzter anteiliger ESt ist nicht möglich (BRUSCHKE, ErbStB 2012, 217 [219]; DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 49 [8/2009]; KEß in KSM, § 35b Rn. C 13 [5/2011]).

Einstweilen frei.

45–49

### C. Erläuterungen zu Satz 2: Prozentsatz der Ermäßigung

#### I. Ermittlung des Prozentsatzes

50

Der in § 35b Satz 2 bestimmte Prozentsatz ist maßgeblich für die Ermittlung des Umfangs der StErmäßigung. Der Prozentsatz ergibt sich aus dem Verhältnis der festgesetzten ErbSt zum erbstl. Gesamterwerb. Der erbstl. Gesamterwerb setzt sich zusammen aus dem erbstl. Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG erhöht um die Freibeträge aus §§ 16 und 17 ErbStG sowie den fiktiven Zugewinnausgleich nach § 5 ErbStG (s. Anm. 49 f.).

**Die Berechnungsformel** sieht also folgendermaßen aus:

$$\text{Prozentsatz} = \frac{\text{festgesetzte ErbSt}}{\text{erbstl. Gesamterwerb}} \times 100$$

Damit entspricht der Prozentsatz nicht dem konkreten erbstl. StSatz nach § 19 ErbStG, sondern nur dem durchschnittlichen ErbStSatz, dem der gesamte erbstl. Erwerb unterlegen hat.

**Bei mehrfachen Erwerben** (zB durch erneuten Erwerb von Todes wegen) ist der Prozentsatz des Stpfl. mit dem Prozentsatz seines Rechtsvorgängers für dessen Erwerb zu addieren (glA KEß in KSM, § 35b Rn. D 6 [5/2011]).

51

## II. Festgesetzte Erbschaftsteuer

Die festgesetzte ErbSt – also der Zähler in der Berechnungsformel für den Prozentsatz nach § 35b Satz 2 – ergibt sich aus dem ErbStBescheid. Die Bestandskraft des ErbStBescheids ist für die StErmäßigung nicht erforderlich. Ebenso ist es irrelevant, ob die ErbSt bereits bezahlt oder erlassen wurde (KEß in KSM, § 35b Rn. D 7 [5/2011]). Da der ErbStBescheid im estl. Veranlagungsverfahren die Funktion eines Grundlagenbescheids hat (s. Anm. 12), ist er für die Festsetzung der ESt bindend.

52

## III. Steuerpflichtiger Erwerb

Für den stpfl. Erwerb verweist § 35b Satz 2 auf § 10 Abs. 1 ErbStG. Beim Erwerb von Todes wegen gilt als stpfl. Erwerb der nach § 12 ErbStG zu ermittelnde Wert des gesamten Vermögensanfalls abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten iSd. § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG. Hierbei werden gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG iVm. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Freibeträge nach §§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 und 18 ErbStG vom Vermögensanfall abgezogen. Der Wert des Gesamterwerbs ist auf volle 100 € abzurunden (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG).

53

## IV. Hinzurechnung von Freibeträgen

**Zur Ermittlung des erbschaftsteuerlichen Gesamterwerbs** – also des Nenners in der Berechnungsformel für den Prozentsatz in § 35b Satz 2 – werden zum stpfl. Erwerb die Freibeträge nach §§ 16 und 17 ErbStG sowie der stfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzugerechnet. § 16 ErbStG bestimmt einen Freibetrag, der nach StKlasse und Verwandtschaftsgrad gestaffelt ist. In § 17 ErbStG ist der besondere Versorgungsfreibetrag für Ehegatten bzw. Lebenspartner und Kinder geregelt. § 5 ErbStG stellt den fiktiven Zugewinnausgleich von Ehegatten bzw. Lebenspartnern von der ErbSt frei. Da diese StBefreiungen an die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. anknüpfen, können sie als persönliche StBefreiungen charakterisiert werden. Die persönlichen Freibeträge dürfen zum stpfl. Erwerb allerdings nur hinzugerechnet werden, soweit sie im Rahmen der ErbStFestsetzung tatsächlich berücksichtigt wurden (DERLIEN in LBP, § 35b Rn. 46 [8/2009]; KEß in KSM, § 35b Rn. D 14 [5/2011]; MABBAUM, BB 1992, 606 [612]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b Rn. 39 [3/2015]; STAHL in KORN, § 35b Rn. 38 [3/2011]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 35b Rn. 45 [12/2015]).

**Die sachlichen Erbschaftsteuerbefreiungen nach §§ 13, 13a, 13c und 18 ErbStG** werden nicht hinzugerechnet. Die Anordnung in § 35b Satz 2 ist diesbezüglich eindeutig und lässt nur die Erhöhung um die persönlichen ErbSt-Befreiungen zu. Diese Unterscheidung wird zum Teil kritisiert (vgl. MABBAUM, BB 1992, 606 [612]; MERTEN, FR 1975, 595 [597]). Die unterschiedliche Behandlung von sachlichen und persönlichen ErbStBefreiungen ist uE aber gerechtfertigt.

tigt. Die sachlichen StBefreiungen beziehen sich auf konkrete Vermögensgegenstände und Einkünfte hieraus haben insoweit schon nicht der ErbSt unterliegen (s. Anm. 27), so dass sie mangels Doppelbelastung nicht von der StErmäßigung erfasst werden (glA KEB in KSM, § 35b Rn. D 17 ff. [5/2011]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 35b Rn. 23; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 35b Rn. 45 [12/2015]).

## D. ABC der Erbschaftsteuerermäßigung

54

**Abgeltungsteuer:** Siehe Anm. 10 und 25.

**Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Siehe Anm. 40.

**Antrag:** Siehe Anm. 42.

**Ausländische Erbschaftsteuer:** Siehe Anm. 27.

**Betriebsausgaben:** Entrichtete ErbSt kann nicht als BA bei der EStVeranlagung abgezogen werden (s. Anm. 3).

**Buchwertfortführung:** Durch die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 für estl. Zwecke kann es bei der Aufdeckung der stillen Reserven zu einer Doppelbelastung mit ErbSt und ESt kommen (s. Anm. 34).

**Entnahme** eines WG aus dem geerbten BV kann zur Aufdeckung stiller Reserven führen, die mit ErbSt vorbelastet sind. Die Bewertung einzelner entnommener WG bereitet Schwierigkeiten, da das BV für erbstl. Zwecke einer Gesamtbewertung unterlag (s. Anm. 28).

**Erbauseinandersetzung** und Erbfall sind strechtl. getrennt zu betrachtende Vorgänge (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Daher kann es bei der Erbauseinandersetzung zur estpfl. Aufdeckung stiller Reserven kommen, die mit ErbSt vorbelastet sind.

**Erbbauzinsen**, die bei der ErbStVeranlagung mit ihrem Kapitalwert angesetzt wurden, werden als wiederkehrende Leistungen (s. Anm. 34) von § 35b erfasst.

**Erläss:** Wird die festgesetzte ErbSt erlassen, haben die Einkünfte dennoch der ErbSt „unterlegen“ iSd. § 35b Satz 1 (glA KEB in KSM, § 35b Rn. B 59 [5/2011]; aA SCHALLMOSEER in BLÜMICH, § 35b Rn. 21 [3/2015]). Auch für die Ermittlung des Prozentsatzes nach § 35b Satz 2 ist ein Erlass unbeachtlich (s. Anm. 51).

**Festsetzung:** Siehe Anm. 33 und 51.

**Fortsetzungsklausel:** Sofern dem Erblasser aufgrund einer Fortsetzungsklausel beim Ausscheiden aus seiner PersGes. infolge seines Todes ein Abfindungsanspruch zustand, führt dieser Anspruch noch zu einem estpfl. Veräußerungsgewinn beim Erblasser. Der Erbe kann die StErmäßigung nach § 35b daher in diesem Fall nicht beanspruchen (BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227).

**Gewinnausschüttungen** werden nur dann als rückständige Forderung von § 35b erfasst, wenn sie vor dem Todeszeitpunkt beschlossen waren und die entsprechende Forderung vererbt wurde. Unterliegen die Gewinnausschüttungen allerdings der Abgeltungsteuer, kann die StErmäßigung nicht gewährt werden (s. Anm. 10 und 25).

**Grundlagenbescheid (§ 175 AO):** Siehe Anm. 12.

**Jahreserbschaftsteuer (§ 23 ErbStG):** Siehe Anm. 32.

**Nachlassverbindlichkeit:** Siehe Anm. 3.

**Nießbrauch:** Wiederkehrende Leistungen aufgrund von Nießbrauchrechten werden von § 35b begünstigt. Die Doppelbelastung mit ErbSt und ESt ergibt sich aus der erbstl. Bewertung mit dem Kapitalwert (§ 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 13 Abs. 1 BewG) und der estl. Veranlagung in voller Höhe im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart.

**Schenkung** (Zuwendung unter Lebenden): Siehe Anm. 6 und 41.

**Steuerbefreiung:**

- ▶ *Persönliche Steuerfreibeträge:* Siehe Anm. 28 und 53.
- ▶ *Verschonungsregeln (§§ 13 ff. ErbStG):* Siehe Anm. 28 und 53.

**Steuerermäßigung:** Siehe Anm. 43.

**Steuererstattung:** Siehe Anm. 44.

**Stille Reserven:** Siehe Anm. 34.

**Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a):** Siehe Anm. 11.

**Unternehmensbewertung:**

- ▶ *IDW Standard S 1 (idF 2008):* Siehe Anm. 28.
- ▶ *Vereinfachtes Ertragswertverfahren (§§ 199 ff. BewG):* Siehe Anm. 28.

**Urheberrecht:** Siehe Anm. 28.

**Verlustabzug (§ 10d):** Siehe Anm. 9 und 25.

**Verlustausgleich:** Siehe Anm. 25.

**Werbungskosten:** Siehe „Betriebsausgaben“.

**Wiederkehrende Leistungen:** Siehe Anm. 34.

**Zahlung:** Die Zahlung der festgesetzten ErbSt ist für die Anwendung des § 35b irrelevant (s. Anm. 51).

**Zuwendung unter Lebenden:** Siehe Anm. 6 und 41.

**Zweckzuwendung:** Siehe Anm. 41.