

3. Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer

§ 35

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415),  
 aufgehoben durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999  
 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304)

*<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 anteilig entfällt, um den in Satz 2 bestimmten Hundertsatz ermäßigt. <sup>2</sup>Der Hundertsatz bemisst sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 Erbschaftsteuergesetz) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 und der steuerfreie Betrag nach § 5 des Erbschaftsteuergesetzes hinzugerechnet werden. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, soweit Erbschaftsteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abgezogen wird.*

Autor und Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 35

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu § 35</b> . . . . .	1	<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 35</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung der Einkommensteuerermäßigung bei Einkünften, die mit Erbschaftsteuer belastet sind</b>		1. Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer .	7
1. Rechtslage vor Inkrafttreten des § 35		2. Bedeutung des § 35 für das Verhältnis beider Steuern	
a) Rechtsentwicklung bis VZ 1974 . . . . .	2	a) Regelungsinhalt: Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer . . . . .	10
b) Regelung des § 16 Abs. 5 aF . . . . .	3	b) Systematische Bewertung des § 35 . . . . .	11
2. Rechtsentwicklung des § 35	4	c) Verfassungsrechtliche Bewertung des § 35 . . . . .	12
3. Abschaffung des § 35		<b>IV. Geltungsbereich des § 35</b> . .	15
a) Abschaffung mit Wirkung ab VZ 1999 . . . . .	5	<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	17
b) Grund und Bedeutung der Abschaffung . . . . .	6	<b>VI. Verfahrensfragen</b> . . . . .	20

**Erläuterungen zu § 35:  
Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zum System der Steuerermäßigung nach § 35</b> .....	25	7. Antrag auf Steuerermäßigung .....	48
<b>II. Satz 1: Bei Belastung mit Erbschaftsteuer wird Einkommensteuer auf anteilige Einkünfte um Hundertsatz ermäßigt</b>		8. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer als Rechtsfolge	
1. Berücksichtigung von Einkünften bei der Ermittlung des Einkommens .....	30	a) Bemessungsgrundlage: die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte, auf die begünstigten Einkünfte entfallende tarifliche Einkommensteuer .....	50
2. Begünstigungszeitraum: Veranlagungszeitraum oder vier vorangegangene Veranlagungszeiträume .....	31	b) Ermäßigung um Hundertsatz nach Satz 2 .....	52
3. Erwerb von Todes wegen ..	32	c) Beispiel zur Berechnung der Steuerermäßigung ...	53
4. „Einkünfte“, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben		<b>III. Satz 2: Bemessung des Hundertsatzes nach dem Verhältnis der festgesetzten Erbschaftsteuer zum Gesamterwerb</b>	
a) Begriff der Einkünfte iSd. § 35 .....	35	1. Bemessung des Hundertsatzes .....	60
b) Einkünfte, die der Erbschaftsteuer dem Grunde und der Höhe nach unterlegen haben .....	37	2. Erbschaftsteuerlicher Gesamterwerb .....	61
c) Ermittlung der Erbschaftsteuerbelastung der Einkünfte .....	38	3. Beispiel zur Berechnung des Hundertsatzes .....	62
5. Begriff der Erbschaftsteuer iSd. § 35 .....	40	<b>IV. Satz 3: Kein Abzug eines Ermäßigungsbetrags bei Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als dauernde Last</b>	
6. Der Erbschaftsteuer unterlegene Einkünfte		1. Vorbemerkung .....	65
a) Vorbemerkung .....	41	2. Satz 3 als Rechtsgrundlage für Sonderausgabenabzug bei laufender Besteuerung nach § 23 Abs. 1 ErbStG	
b) Erbschaftsteuerbelastung und Besteuerungsobjekt ..	42	a) Sonderausgabenabzug dem Grunde nach .....	67
c) Erbschaftsteuerbelastung und Besteuerungssubjekt ..	44	b) Umfang und Dauer des Sonderausgabenabzugs ..	68
d) Ermittlung der Steuerermäßigung bei Mehrfacherwerb .....	45	3. Satz 3 als Vorschrift zur Verhinderung einer Doppelbegünstigung .....	70
e) Verfahrensrechtliche Voraussetzungen der Erbschaftsteuerbelastung ...	47	<b>V. ABC zu § 35</b> .....	80



**Monographien und Spezialkommentare** (nachfolgend abgekürzt zitiert): FLICK/WASSERMAYER/BECKER, Kommentar zum Außensteuerrecht (Loseblatt); KAPP/EBELING, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Loseblatt); MOENCH/KIEN-HÜMBERT, Erbschaft- und Schenkungsteuer (Loseblatt); TROLL, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar (Loseblatt); LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; BERGANS, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 6. Aufl. 1992; JESSE, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?, Berlin 1992; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993; MEINCKE, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 10. Aufl. 1994; OBERMEIER, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 2. Aufl. 1995; TIEDTKE, Einkommensteuer und Bilanzrecht, 2. Aufl. 1995; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, Bergisch Gladbach ua. 1996; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996.

**Verwaltungsanweisungen:** H 213 e EStH 1996.

1

### I. Überblick zu § 35

Die Vorschrift ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) mit Wirkung vom VZ 1999 an ersatzlos abgeschafft worden (zur Bedeutung der Rechtsänderung vgl. Anm. 6). Für VZ von 1975 bis einschließlich 1998 regelt § 35 eine EStErmäßigung für solche Einkünfte, die als Wertbestandteil eines Erwerbs von Todes wegen der ErbSt. unterlegen haben. Ein solcher Fall liegt insbesondere vor, wenn vom Erblasser geschaffene stille Reserven ganz oder zum Teil bei der Bemessung der ErbSt. berücksichtigt worden sind und nach dem Erbfall estpfl. aufgedeckt werden oder wenn Forderungen des Erblassers nach dessen Tod eingezogen werden und erst bei Zufluß zu estpfl. Einkünften führen. Mit der Ermäßigung der ESt. sollen besondere Härten gemildert werden, die dadurch entstehen, daß in derartigen Fällen die latente ESt. bei der ErbSt. nicht als Nachlaßverbindlichkeit abgezogen werden kann. Die Höhe der Ermäßigung soll etwa dem Betrag entsprechen, um den die ErbSt. niedriger gewesen wäre, wenn die latente ESt. wie eine Nachlaßverbindlichkeit hätte abgezogen werden können.

**Satz 1** ordnet an, daß die ESt., die auf die begünstigten Einkünfte entfällt, auf Antrag um einen von Satz 2 genauer beschriebenen Hundertsatz ermäßigt wird. Begünstigt sind nach dem (mißverständlichen) Wortlaut der Vorschrift solche Einkünfte, die der ErbSt. als Erwerb von Todes wegen unterlegen haben, allerdings unter der weiteren Voraussetzung, daß dies im VZ oder den vorangegangenen vier VZ geschehen ist.

**Satz 2** definiert den Hundertsatz, um den die anteilige ESt. nach Satz 1 zu ermäßigen ist. Er bemißt sich nach dem durchschnittlichen ErbStSatz bezogen auf den erbstpflichtigen Erwerb zuzüglich bestimmter ErbStFreibeträge.

**Satz 3** regelt, daß die StErmäßigung nach Sätzen 1 und 2 nicht gewährt wird, wenn die ErbSt. als dauernde Last zum SA-Abzug führt. Damit wird eine doppelte Begünstigung vermieden. Zugleich soll die Vorschrift nach hM aber auch gesetzliche Grundlage für den Abzug der JahresErbSt. nach § 23 ErbStG als SA sein.

## II. Rechtsentwicklung der Einkommensteuerermäßigung bei Einkünften, die mit Erbschaftsteuer belastet sind

### 1. Rechtslage vor Inkrafttreten des § 35

**Schrifttum:** Bericht der Einkommensteuer-Kommission, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Schriftenreihe des BMF, Heft 7 (1963); SÖFFING, Zur Steuerbegünstigung von Gewinnen aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Anteilen am Betriebsvermögen, DB 1969, 2051; FRIEDRICH, Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer von Veräußerungsgewinnen i. S. §§ 16 Abs. 5, 34 EStG, DB 1970, 997; BROCKHOFF, Ermäßigung der Veräußerungsgewinn-Steuer um die Erbschaftsteuer, BB 1973, 192; KNOBBE-KEUK, Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer?, DB 1973, 634; MICHEL, Zur Doppelbelastung eines Vermögensanfalls mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, DVR 1973, 81; OSWALD, Bei der Ermäßigung der Einkommensteuer auf einen Veräußerungsgewinn gemäß §§ 16/5 und 17/3 EStG ist nicht nur eine inländische, sondern auch eine ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuer zu berücksichtigen, StBp. 1978, 16.

#### a) Rechtsentwicklung bis VZ 1974

2

Auch vor Inkrafttreten des § 35 hatte der Gesetzgeber eine Ermäßigung der ESt. vorgesehen, um einen Ausgleich für die Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt. zu schaffen. Als begünstigungswürdigen Fall einer solchen Doppelbelastung sah er in § 16 Abs. 5 aF dabei aber nur die estliche Aufdeckung stiller Reserven bei Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebs an, für dessen nicht weit zurückliegenden Erwerb der Stpfl. zuvor ErbSt. entrichtet hatte (s. Anm. 3).

**EStG 1925 v. 10. 8. 1925** (RGL. I, 189): § 31 Satz 1 regelte für den Fall einer Veräußerung des gewerblichen Betriebs oder Teilbetriebs, daß auf die anteilige ESt. für den Veräußerungsgewinn der Teil der ErbSt. angerechnet wurde, der auf die Differenz des BV zwischen der letzten EStVeranlagung des Rechtsvorgängers und der ErbStVeranlagung (sog. Konjunkturgewinn) entfiel. Voraussetzung für die antragsgebundene Anrechnung war, daß der Veräußerer das BV innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hatte.

**EStG 1934 v. 16. 10. 1934** (RGL. I, 1005; RStBl., 1261): Die Vorschrift wurde in § 16 Abs. 5 übernommen. Danach war auf Antrag die ESt. von Veräußerungsgewinnen zu ermäßigen oder zu erlassen, wenn der Stpfl. den veräußerten Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil am BV innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbs ErbSt. entrichtet hatte.

**StÄndG 1965 v. 14. 5. 1965** (BGBl. I, 377; BStBl. I, 217): Verlängerung der Begünstigungsfrist auf fünf Jahre; Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen aus LuF (§ 14) und selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 3) durch Verweisung auf § 16.

#### b) Regelung des § 16 Abs. 5 aF

3

Bis einschließlich VZ 1974 war der damalige § 16 Abs. 5 die einzige Vorschrift im EStG, die eine Regelung zum Verhältnis von ESt. und ErbSt. enthielt. Die Vorschrift lautete:

„Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb oder den veräußerten Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbs Erbschaftsteuer entrichtet hat.“

**Voraussetzungen teilweise enger als bei § 35:** Begünstigt waren nur Doppelbelastungen von Gewinnen durch Aufdeckung stiller Reserven bei Veräußerung



oder Aufgabe eines Betriebs. Nachträgliche Einnahmen blieben doppelt belastet. Demgemäß kam die Begünstigung nur bei Gewinneinkunftsarten in Betracht. Die StErmäßigung konnte nur derjenige in Anspruch nehmen, der selbst das BV innerhalb der Begünstigungsfrist erworben hatte (BFH v. 31. 3. 1977 IV R 179/73, BStBl. II, 609).

**Voraussetzungen teilweise weiter als bei § 35:** Die Begünstigungsfrist war unabhängig von Wj. und VZ und betrug genau fünf Kj. Die tatsächlich der ErbSt. unterlegenen stillen Reserven eines bestimmten WG oder einer wirtschaftlichen Einheit wurden saldiert; auch Minderwerte bei einzelnen WG konnten in einem solchen Fall zur Gewährung des § 16 Abs. 5 aF führen (BFH v. 15. 5. 1968 I 197/65, BStBl. II, 606). Schenkungen, für die der Stpfl. als Beschenkter SchenkSt. entrichtet hatte, führten in gleicher Weise zur StErmäßigung wie Erwerbe von Todes wegen.

**Rechtsfolgen günstiger als nach § 35:** Die Doppelbelastung wurde vollständig abgebaut, indem die gesamte anteilige ESt. durch die Ermäßigung entfiel (vgl. BFH v. 9. 9. 1988 III R 191/84, BFHE 154, 430). Besteuert wurden die stillen Reserven danach im Ergebnis immer mit dem ErbStSatz. War er höher als der EStSatz, so wurde die Ermäßigung nur nach dem EStSatz berechnet (BFH v. 15. 5. 1968 I 197/65, BStBl. II, 606; Abschn. 139 Abs. 8 EStR 1972). Auch ausländische ErbSt. führte zur Ermäßigung (BFH v. 29. 10. 1974 I R 126/73, BStBl. II 1975, 110).

Schon während der Geltung des § 16 Abs. 5 aF war die heute noch immer diskutierte Frage erörtert worden, ob die ErbSt. auf sämtliche stille Reserven eines WG, das auf den Stpfl. übergegangen war, angerechnet werden konnte, oder ob nur der bei der ErbSt. „aufgedeckte“ Teil der stillen Reserven zu begünstigen sei (vgl. FRIEDRICH, DB 1970, 997; zur heutigen Rechtslage s. Anm. 37).

**Abzug der JahresErbSt. nicht ausdrücklich geregelt:** Bei Wahl der laufenden Besteuerung nach § 23 ErbStG (§ 33 ErbStG aF) konnte die gesamte JahresErbSt. nach der damaligen Rspr. (RFH v. 14. 8. 1935, RStBl., 1496; BFH v. 15. 11. 1957 VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103 und v. 5. 4. 1965 VI 339/63 U, BStBl. III, 360) als SA abgezogen werden. Das galt auch im Fall der Schenkung. Eine dem heutigen § 35 Satz 3 entsprechende gesetzliche Regelung existierte nicht.

#### 4 2. Rechtsentwicklung des § 35

Anstelle der seit 1934 geltenden Vorschrift des § 16 Abs. 5 aF (vgl. zum Inhalt Anm. 3) wurde im Zusammenhang mit der StReform 1974 § 35 in das Gesetz eingefügt. Bis dahin enthielt § 35 in den VZ 1925 bis 1934 Regelungen zur sonstigen selbständigen Berufstätigkeit (s. § 18 Anm. 2; ferner STRUTZ, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1929, Bd. II Erl. zu § 35) und in den VZ 1935 bis 1973, die durch EStRG 1974 nach § 37 übernommenen Vorschriften zur Bemessung und Entrichtung der EStVorausZ. (s. § 37 Anm. 2).

**EStRG v. 5. 8. 1974** (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Mit Wirkung von VZ 1975 (§ 52 Abs. 1 EStG 1975) wurde § 16 Abs. 5 aF durch die Neuregelung in § 35 ersetzt. Der bisherige § 35 wurde zu § 37 (EStVorauszahlungen). Die neue Vorschrift war auf alle im VZ 1975 und später in die Summe der Einkünfte einzubeziehenden doppelt belasteten Einkünfte anzuwenden. Das galt auch für Fälle, in denen der Erwerb des BV vor 1975 stattgefunden hatte. Soweit durch die Neuregelung eine ungünstigere Rechtslage für die Stpfl. eingetreten war, lag darin

eine verfassungsrechtlich bedenkliche Rückwirkung (vgl. dazu ausführlich KIRCHHOF, DStR 1979, 275).

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 1978** (BGBl. I, 1849; BStBl. I, 479): Redaktionelle Folgeänderung durch Anpassung der Verweisung in Satz 3 auf den nunmehr in § 10 Abs. 1 Nr. 1 a (anstelle von Nr. 1) geregelten SA-Abzug von dauernden Lasten.

### 3. Abschaffung des § 35

#### a) Abschaffung mit Wirkung ab VZ 1999

5

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): § 35 wird ersatzlos aufgehoben. Die Aufhebung war schon im ersten Gesetzentwurf vorgesehen (Art. 1 Nr. 36, BTDrucks. 14/23, 14 und BTDrucks. 14/265, 15). Änderungen wurden insoweit im Gesetzgebungsverfahren nicht vorgenommen (vgl. Beschlußempfehlung FinAussch. v. 1. 3. 1999, BTDrucks. 14/442).

**Letztmalige Anwendung:** Da § 52 keine besondere Vorschrift zum Inkrafttreten enthält, ist nach § 52 Abs. 1 EStG idF d. StEntlG 1999/2000/2002 die StErmäßigung letztmals für den VZ 1998 anzuwenden. Das bedeutet, daß erbstbelastete Einkünfte, die bei der Ermittlung des Einkommens (vgl. Anm. 30) für 1999 und spätere VZ zu berücksichtigen sind, ungemildert der ESt. unterliegen. Maßgeblich dafür ist, wann die doppelt belasteten „Einkünfte“ (Anm. 35) nach den Vorschriften des EStG bezogen worden sind. Sind entsprechende Einkünfte auf mehrere VZ zu verteilen, wie etwa gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 bei Vereinnahmung von Forderungen im Rahmen eines ererbten nicht bilanzierenden landwirtsch. Betriebs im Wj. 1998/99, führt nur noch der in das Einkommen von VZ vor 1999 eingehende Teil der Einkünfte zur StErmäßigung.

**Der Entwurf für ein StSenkG** (BTDrucks. 14/2683) sieht vor, in § 35 eine Anrechnung der GewSt. auf die ESt. zu regeln (Art. 1 Nr. 21), die an die Stelle des § 32 c treten soll.

#### b) Grund und Bedeutung der Abschaffung

6

**In der Begründung zum Gesetzentwurf** wurde die Abschaffung mit Vereinfachungsgründen gerechtfertigt, obwohl dadurch eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Doppelbelastung von Einkünften mit ESt. und ErbSt. eintrete (BTDrucks. 14/23, 183). Die zu erwartenden Steuermehreinnahmen wurden auf lediglich 9 Mio. DM jährlich geschätzt.

**Aus steuersystematischer Sicht** bestehen keine Bedenken gegen die Abschaffung des § 35. Denn die Vorschrift regelt im wirtschaftlichen Ergebnis den Abzug der latenten ESt. bei der ErbSt., indem der sich insoweit als ErbStErsparnis ergebende Betrag als StErmäßigung von der ESt. abgezogen wird (vgl. Anm. 10). Die Vorschrift ist deshalb ein Fremdkörper im EStRecht und systematisch verfehlt (Anm. 11). Unter diesem Gesichtspunkt ist die Abschaffung des § 35 zu begrüßen (aA SCHÖN, Handelsblatt v. 21. 12. 1998, 47; KROSCHEL/WELLSCH, BB 1999, 2533, die eine an der Grenzsteuerbelastung orientierte Wiedereinführung des § 35 fordern; o.V., StWK Gr. 27, 665). Systemkonform müßte die Doppelbelastung durch Berücksichtigung der latenten EStBelastung bei der ErbStFestsetzung erfolgen. Die latente EStBelastung könnte wie eine Nachlaßverbindlichkeit behandelt werden und damit die Bemessungsgrundlage der ErbSt. mindern. Dabei wäre sowohl ein Abzug bei der erstmaligen ErbStFestsetzung denkbar als auch eine nach Anfall der ESt. vorzunehmende Änderung der ErbStVeranlagung. Allerdings würde damit das für die ErbSt. geltende

Stichtagsprinzip durchbrochen. Denkbar wäre es aber auch, die anfallende ESt. auf die ErbSt. anzurechnen.

**Vereinfachungsgesichtspunkte** sprechen ebenfalls für die Abschaffung der Regelung. Denn die verfahrensrechtliche Verknüpfung der Besteuerungsverfahren für die ESt. und die ErbSt. wirft Probleme auf (Anm. 20), die Berechnung des EStErmäßigung ist kompliziert (vgl. Anm. 52 ff.) und der nach Satz 3 zu gewährende SA-Abzug führt dazu, daß der Erbfall die EStFestsetzungen noch über viele Jahre beeinflusst.

**Neuer Rechtszustand bedeutet Doppelbelastung:** Nach dem ab 1999 geltenden Rechtszustand bleibt eine Doppelbelastung bestehen. Sie ist Folge der unterschiedlichen Besteuerungsgegenstände von ESt. und ErbSt. und dementsprechend im System beider Steuern begründet. Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ist eine Doppelbelastung abzulehnen. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz dürfte aber gleichwohl noch nicht vorliegen (aA o. V., StWK Gr. 27, 665; wohl auch JÜLICHER, IStR 1999, 202 [203] zu Zwischenberechtigten bei Trusts), denn nicht in jedem Fall muß eine systembedingte Doppelbelastung als verfassungswidrig angesehen werden (vgl. zB BVerfG v. 8. 1. 1999 1 BvL 14/98, NJW 1999, 1098). Eine sachliche Rechtfertigung für den Verzicht auf den Abzug der latenten EStBelastung bei der ErbSt. kann in dem erbstlichen Stichtagsprinzip gesehen werden. Außerdem dürfen nur tatsächlich bestehende Belastungen die ErbStBemessungsgrundlage mindern, während das tatsächliche Entstehen einer ESt. aber bei der ErbStVeranlagung idR noch nicht abgesehen werden kann. Eine rückwirkende Änderung der ErbStVeranlagung stößt wegen der ggf. sehr langen Frist bis zur estlichen Realisierung der Einkünfte auf administrative Schwierigkeiten.

[Anschluß S. E 7]



### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 35

#### 1. Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer

7

Bei Schaffung des § 35 ging der Gesetzgeber davon aus, es entspreche „dem Nebeneinander von ESt. und ErbSt. daß ein aus versteuertem Einkommen gebildetes Vermögen beim Übergang von Todes wegen oder bei der Schenkung auch mit ErbSt. belastet wird“ (BTDrucks. 7/2180 S. 21). Dieser Standpunkt ist allerdings in der Wissenschaft keineswegs unbestritten. Dort wird auch die Auffassung vertreten, die ErbSt. stehe nicht neben der ESt., sondern sei nur eine besondere Form der ESt. Diese Auffassung kann sich auf die SCHANZ'sche Reinvermögenszugangstheorie stützen (vgl. dazu Einf. ESt. Anm. 12), nach der auch das Geerbte und Geschenkte Einkommen ist. Ohne Bedeutung dafür ist, ob das Einkommen nur einmalig und auf welche Weise es erzielt wird; die Steuer rechtfertigt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Folgt man dieser Theorie, so müßten ESt. und ErbSt. vollständig aufeinander abgestimmt sein. Weder Lücken noch Überschneidungen dürften entstehen; die ErbSt. ließe sich gesetzestech-nisch in das EStG integrieren, wenn auch zu dem Preis eines noch höheren Komplizierungsgrads des EStG. Die Gegenansicht betont demgegenüber den Substanzsteuereffekt der ErbSt., deren Grundzweck die Umverteilung sei. Es werde nicht die Teilhabe am Markt belastet, sondern der Vermögenstransfer. Der Bereicherung des Empfängers müsse die Entreicherung beim Schenkenden bzw. Vererbenden gegenüber gestellt werden. ErbSt. und ESt. sind danach zwei verschiedene Steuern.

Auf den Einkommensaspekt berufen sich zB TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Band II S. 745 ff.; CREZELIUS, DStJG 17 (1994) S. 135 ff. (zT anders noch in BB 1979 S. 1342); FELIX, ZEV 1996 S. 410, 416; JESSE, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“? S. 107; MEINCKE, FS Tipke S. 391 ff.; RITTER, BB 1994 S. 2285, 2286 f. Eine Doppelbelastung mit ESt. und ErbSt. halten im Hinblick auf einen unterschiedlichen Besteuerungsgegenstand für zulässig zB BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 2; DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992 S. 302, 303; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 135 f.; KNOBBE-KEUK, IX S. 981 f.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 51; DERS., DStJG 17 S. 190; MASSBAUM, BB 1992 S. 606; TRZASKALIK, StuW 1979 S. 97 ff. Vgl. im einzelnen dazu auch Einf. ESt. Anm. 411 ff. mit Schriftumsnachweisen; TIPKE/LANG XV, § 8 Rz. 38 ff. u. § 12 Rz. 112. Das BVerfG bewertet den Leistungsfähigkeits- und damit den Einkommensaspekt stärker als den Umverteilungsaspekt der ErbSt. (Beschl. v. 22. 6. 95 2 BvR 552/91, BVerfGE 93 S. 165).

Wären nach der erstgenannten Einkommenstheorie auch Bereicherungen durch Erbschaft oder Schenkung als Einkommen iSd. des EStG geregelt, so könnten sich Überschneidungen beider Steuern, auch wenn sie in getrennten Gesetzen geregelt sind, nicht ergeben. Dem geltenden Recht liegt dieser Ansatz jedoch nicht zugrunde, wie § 35 zeigt. Beide Steuern knüpfen an verschiedenartige Tatbestände an, die zwar in der Regel, nicht jedoch in jedem Einzelfall eine Überschneidung ausschließen.

**Mögliche Überschneidungen beider Steuern** gibt es vor allem, soweit Einkommen iSd. EStG anfällt, das als Vermögenswert schon im Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Schenkung existiert hat und nach den Vorschriften des ErbStG zu erfassen war. Traditionell ist diese Fallkonstellation vom Gesetzgeber seit dem EStG 1925 (vgl. zur Rechtsentwicklung Anm. 2) dann angenommen worden, wenn zum Stichtag estverstrickte stille Reserven vorhanden waren, die erbstlich

ganz oder zum Teil aufgedeckt werden mußten. Bezieht man in die Betrachtung des Werts der Bereicherung ein, daß die stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt der ESt. unterliegen werden, so wird deutlich, daß eine ungemildert auf den Nennwert der stillen Reserven erhobene ErbSt. und die später auf die nämlichen stillen Reserven anfallende ESt. zu einer Doppelbelastung der infolge der Bereicherung eingetretenen Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen. Zu solchen Fällen kann es kommen bei Veräußerung oder Aufgabe eines erworbenen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. bei Veräußerung oder Entnahme von dazu gehörenden Einzelwirtschaftsgütern. Gleiches gilt bei Veräußerung wesentlicher Beteiligungen, einbringungsgeborener Anteile oder bei Verkauf sonstiger Vermögensgegenstände innerhalb der Spekulationsfrist, sowie bei nach der neueren Rspr. des BFH zur Gewinnrealisierung führender Erbauseinandersetzung. Eine weitere Fallgruppe zur Überschneidung beider Steuern führender Vorgänge sind vom Erblasser bzw. Schenkenden im Bereich der Einkunfterzielung begründete Forderungen, die estlich wegen des Zuflußprinzips erst nach dem Stichtag erfaßt werden. Schließlich kann es zu Doppelbelastungen bei Ansprüchen auf wiederkehrende Leistungen und Nutzungen kommen, soweit diese zum Stichtag kapitalisiert der ErbSt. unterliegen und ESt. auf den Kapitalwert erst durch den Zufluß beim Rechtsnachfolger anfällt oder wenn die laufende ErbBesteuerung nach § 23 ErbStG gewählt wird. Zu weiteren Einzelheiten vgl. Anm. 35 und Einf. ESt. Anm. 412.

**Methoden zur Vermeidung einer Doppelbelastung:** Will man die Doppelbelastung ausschließen, kann dies sowohl im Rahmen der ErbSt. als auch im Rahmen der ESt. geschehen.

► *Berücksichtigung auf der Ebene der ErbSt.:* Die latente EStBelastung könnte bei der ErbSt. wie eine Nachlaßverbindlichkeit behandelt werden und damit die Bemessungsgrundlage der ErbSt. mindern. Dabei wäre sowohl ein Abzug bei der erstmaligen ErbStFestsetzung denkbar als auch eine nach Anfall der ESt. vorzunehmende Änderung der ErbStVeranlagung. Schließlich könnte anfallende ESt. auch auf die ErbSt. angerechnet werden.

► *Berücksichtigung auf der Ebene der ESt.:* Die angefallene ErbSt. könnte als BA oder WK bei der Ermittlung der Einkünfte oder wie SA bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden und dadurch die EStBemessungsgrundlage mindern. Alternativ käme ein Abzug der auf die doppelt belasteten Einkünfte entfallenden ErbSt. von der ESt. in Betracht.

Ausführlich zu Methoden zur Milderung oder Vermeidung der Doppelbelastung Einf. ESt. Anm. 414 f.; CREZELIUS, BB 1979 S. 1342; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 238 ff.; KLOTZ, DStZ/A 1974 S. 347; MICHEL, DVR 1973 S. 81.

**Keine Beseitigung der Doppelbelastung nach geltendem Recht:** Wenngleich der Gesetzgeber die mögliche Doppelbelastung durchaus gesehen hat, sind von ihm keine Schritte zu ihrer Vermeidung unternommen worden; die generelle Doppelbelastung wird vielmehr für zutreffend gehalten. Bei der ErbSt. ist im Hinblick auf das Stichtagsprinzip der §§ 10, 11 ErbStG ein Abzug der latenten ESt. von der Bemessungsgrundlage nicht möglich (stRspr., zB RFH v. 22. 10. 30, StuW Nr. 1244; BFH v. 5. 7. 78 II R 64/73, BStBl. II 1979 S. 23 und v. 6. 12. 89 II B 70/89, BFH/NV 1990 S. 643); es handelt sich nicht um eine nach § 6 Abs. 2 BewG zu berücksichtigende Last (aA KNOBBE-KEUK, DB 1973 S. 634, 636; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 614). Auch eine Anrechnung der ErbSt. auf die ESt. ist nicht vorgesehen. Umgekehrt ist bei der ESt. nach § 12 Nr. 3 die ErbSt. als PersonenSt. (str., so jedenfalls BFH v. 9. 8. 83 VIII R 35/80, BStBl. II 1984 S. 27

und v. 14. 9. 94 I R 78/94, BStBl. II 1995 S. 207) im Grundsatz nicht von der Bemessungsgrundlage abziehbar. Auch eine Anrechnung der ErbSt. für die doppelt belasteten Einkünfte auf die ESt. findet nicht in voller Höhe statt. Einzige einschlägig Vorschrift ist § 35, der nur eine teilweise Anrechnung der ErbSt. auf die ESt. bzw. bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen einen teilweisen Abzug von der Bemessungsgrundlage zuläßt und damit lediglich eine Milderung der Doppelbelastung bewirkt (vgl. nachstehend Anm. 10; zur früher nach § 16 Abs. 5 aF in bestimmten Fällen eintretenden Beseitigung der Doppelbelastung s. Anm. 3).

**Bedeutung der Regelungen im JStG 1997 zum ErbStG und BewG für die Doppelbelastung:** Die Entscheidungen des BVerfG zur VSt. und ErbSt. v. 22. 6. 95 (2 BvL 37/91, BVerfGE 93 S. 121; 2 BvR 552/91, BVerfGE 93 S. 165) haben den Gesetzgeber gezwungen, die Einheitswerte für Grundbesitz anzuheben. Zum Ausgleich dafür sind die Freibeträge der §§ 16, 17 ErbStG erhöht worden. Außerdem enthält das JStG 1997 Veränderungen beim ErbStTarif (§ 19 ErbStG), der bei niedrigen Erwerben angehoben, bei hohen Erwerben jedoch abgesenkt worden ist; die StKlassen I und II wurden zusammengefaßt. Generelle Aussagen über die Auswirkung dieser Änderungen auf die Doppelbelastung lassen sich nur insofern machen, als durch die Anhebung der Einheitswerte häufiger stille Reserven als Wertbestandteil der ErbSt. unterliegen werden. Die durchschnittliche ErbStBelastung der stillen Reserven iSd. § 35 Satz 2 kann durch die erhöhten Freibeträge jedoch geringer sein, als nach bisherigem Recht. BV wird durch eine Erhöhung des Bewertungsabschlags und damit Verminderung der stpfl. Bereicherung nach § 13 a Abs. 2 ErbStG noch stärker privilegiert, was die Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt. verringert. Die durchschnittliche ErbStBelastung bleibt wegen Nichtberücksichtigung des Freibetrags nach § 13 a ErbStG für den Gesamterwerb (vgl. Anm. 61) insoweit jedoch gleich, so daß bei isolierter Betrachtung dieses Gesichtspunkts trotz geringerer ErbStBelastung die gleiche EStErmäßigung zu gewähren ist.

Einstweilen frei.

8–9

## 2. Bedeutung des § 35 für das Verhältnis beider Steuern

### a) Regelungsinhalt: Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer 10

Seit dem VZ 1975 kommt es in keinem Fall zu einer Beseitigung der Doppelbelastung von Einkünften, die sowohl der ErbSt. als auch der ESt. unterliegen (vgl. zu den Fallkonstellationen Anm. 35). Während früher zumindest in den Fällen einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung eine volle Anrechnung der ErbSt. auf die anteilige ESt. stattfand (vgl. zur früheren Rechtslage Anm. 3), sieht § 35 nur noch eine Teilanrechnung vor, allerdings nach hier vertretener Ansicht in allen Fällen einer Doppelbelastung. Dabei sind zwei verschiedene Methoden vorgesehen: Sätze 1 und 2 betreffen den Regelfall, in dem ErbSt. in einem Einmalbetrag festgesetzt worden ist; Satz 3 regelt die Anrechnung bei Wahl der laufenden Besteuerung nach § 23 Abs. 1 ErbStG.

**Nach den Sätzen 1 und 2 der Vorschrift** wird die anteilig auf die doppelt belasteten Einkünfte entfallende ESt., die nach Abzug aller sonstigen Ermäßigungen der ESt. verbleibt, um einen Prozentsatz ermäßigt, der etwa dem StSatz entspricht, mit dem die Einkünfte der ErbSt. unterlegen haben. Im Ergebnis wird dadurch erreicht, daß bei der ESt. ein Betrag abgezogen wird, um den die ErbSt.

niedriger gewesen wäre, wenn dort die latente EStBelastung hätte abgezogen werden können.

**Satz 3 des § 35** betrifft den Sonderfall einer laufenden ErbBesteuerung. Nach § 23 Abs. 1 ErbStG hat derjenige, der um einen Anspruch auf wiederkehrende Nutzungen und Leistungen bereichert ist, ein Wahlrecht, anstatt den Kapitalwert mit einem Einmalbetrag den Jahreswert jährlich zu versteuern. Die Rspr. billigt dieses Wahlrecht auch zu, wenn die Bereicherung in einer ratenweise zu tilgenden Forderung besteht. Für die JahresSt. wird die Anrechnung nach Satz 3 in der Weise gewährleistet, daß die auf doppelt belastete Einkünfte entfallende Jahres-ErbSt. als dauernde Last bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen wird. Dieses Verfahren hat im Grundsatz die gleiche Anrechnungswirkung, wie das Verfahren nach Sätzen 1 und 2 (vgl. i. e. Anm. 70).

**Wirtschaftliches Ergebnis des § 35:** Mit der gewählten Methode der EStErmäßigung hat der Gesetzgeber in der Sache eine der wirtschaftlichen Bereicherung entsprechende ErbStBesteuerung vorgesehen, die technisch aber durch einen Abzug bei der ESt. bewerkstelligt wird. Soweit die StErmäßigung durch Aufdeckung stiller Reserven oder durch Zufluß aufgrund ererbter Forderungen ausgelöst wird (s. Anm. 35), hat der Stpfl. innerhalb des 5 Jahreszeitraums auch Möglichkeiten der Gestaltung, denn er kann Einfluß darauf nehmen, daß die estlichen Einkünfte noch innerhalb des Begünstigungszeitraums (Anm. 31) bezogen werden.

#### 11 b) Systematische Bewertung des § 35

Will man das Verfahren der StErmäßigung und sein wirtschaftliches Ergebnis bewerten, so muß man zwischen dem Gesetzgebungsziel und seiner Umsetzung durch § 35 unterscheiden.

**Das gesetzgeberische Ziel,** die Doppelbelastung mit beiden Steuern bestehen zu lassen, aber die latente EStBelastung bei der ErbSt. zu berücksichtigen, erscheint finanzwissenschaftlich gerechtfertigt. Beide Steuern verfolgen unterschiedliche Zielsetzungen und knüpfen an unterschiedliche Tatbestandsmerkmale an. Eine vollständige Abstimmung ist kaum möglich. Das Bestehen der Doppelbelastung ist insoweit nicht zu beanstanden. Den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht es andererseits, bei der ErbSt. nur die Bereicherung zu erfassen, die nach Abzug der latenten EStBelastung verbleibt.

**Die inhaltliche Umsetzung des Gesetzgebungsziels** gibt allerdings Anlaß zur Kritik. In erster Linie erscheint es fragwürdig, die Begünstigung nur auf Erwerbe von Todes wegen zu beschränken. Das verschiedentlich vertretene Argument, bei einer Schenkung könne auf die Doppelbelastung Rücksicht genommen und diese eingeplant werden, greift uE nicht durch. Denn weder kann die individuell eintretende EStBelastung des Beschenkten ohne weiteres vorausgerechnet werden, noch ist angesichts der in den letzten Jahren geübten Gesetzgebungspraxis überhaupt vorzusehen, was innerhalb des Begünstigungszeitraums stpfl. sein wird und welche StSätze (einschließlich stl. Nebenleistungen) gelten werden. Auch RsprÄnderungen beeinträchtigen die Vorhersehbarkeit über einen Zeitraum von fünf Jahren. Unbefriedigend ist auch, daß wegen der Anknüpfung an den erstblichen Gesamterwerb (vgl. dazu Anm. 61) der Stpfl. so behandelt wird, als entfalle die latente ErbStBelastung auch auf den stfrei bleibenden Erwerb, obwohl der Abzug der ESt. von der ErbStBemessungsgrundlage zu einer Herabsetzung der ErbSt. in Höhe des vollen ErbStSatzes führen würde. In diesem Zusammenhang ist es zudem inkonsequent, daß nicht alle stfrei bleibenden Teile

des erbstlichen Erwerbs einbezogen werden. In ähnlicher Weise nicht konsequent ist es, daß die Steigerung der ErbStSatzes durch Überschreiten einer der Progressionsstufen in § 19 ErbStG nicht ausgeglichen wird. Hätte die Berücksichtigung der latenten EStBelastung zu einem stpfl. Erwerb mit einer niedrigeren Progressionsstufe geführt, so wird dieser Effekt durch das System der Hundertsatzberechnung nach § 35 Satz 2 nicht berücksichtigt. Soweit im übrigen die mißglückte Formulierung des Satzes 1 zu Zweifeln führt, können sich diese uE durch Auslegung beheben lassen (zB Begriff der Einkünfte, die der ErbSt. unterlegen haben, vgl. Anm. 35; Identität des Besteuerungssubjekts, vgl. Anm. 44; Identität des Besteuerungsobjekts, vgl. Anm. 42; Bedeutung des Satzes 3, vgl. Anm. 65). Zu Verfassungsfragen vgl. Anm. 12.

**Verfahrensrechtliche Umsetzung des Gesetzgebungsziels:** Die gewählte verfahrensrechtliche Methode kann kaum als besonders geglückt angesehen werden. § 35 ist eine EStTarifvorschrift, die inhaltlich eine die ErbStBemessungsgrundlage betreffende Frage betrifft. Systematisch sollte eine ErbStRegelung nicht im Rahmen des EStG, schon gar nicht im Rahmen einer EStTarifvorschrift gelöst werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn der estlichen Regelung nur schwer entnommen werden kann, welche inhaltliche Bedeutung sie hat. Auf der anderen Seite sind die Nachteile einer erbstlichen Regelung, die dem Stichtagsprinzip widersprechen würde, nicht zu verkennen. Dem Gesetzgeber muß deshalb zugestanden werden, daß er sich für einen gangbaren und administrativ zu bewältigenden Weg zur Realisierung seines materiellen Gesetzgebungsziels entschlossen hat.

Im Schrifttum wird die Regelung des § 35 vor allem inhaltlich als unbefriedigend angesehen (DAUTZENBERG/HEYERES, *StuW* 1992 S. 302, 312; HERZIG/MÜLLER, *DStR* 1990 S. 359, 367; JESSE, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?, S. 139; LEY, *KÖSDI* 1994 S. 9866, 9876; MASSBAUM, *BB* 1992 S. 606, 613; MEHNE, *DStR* 1992 S. 272, 279; MOENCH, *DStR* 1985 S. 551, 553: „Trostpflaster“). Systematische Bedenken äußern darüber hinaus FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 1c; JESSE aaO S. 139 f.; KNOBBE-KEUK aaO S. 982 f.; MEINCKE, *FS Tipke* S. 391, 400; REISS, *StRK-Anm. EStG* 1975 § 16 Abs. 1 Nr. 2 R. 33.

### c) Verfassungsrechtliche Bewertung des § 35

12

Die Vorschrift ist eine reine Fiskalzwecknorm. Sie muß sich deshalb vor allem am Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) messen lassen.

**Kein Verstoß gegen Gleichheitssatz durch Doppelbelastung:** § 35 entspricht in der hier vertretenen Auslegung uE dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als spezieller steuerrechtlicher Ausprägung des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG. Die Doppelbelastung des vom Erblasser erwirtschafteten Einkommens mit ESt. und ErbSt. ist vom StGesetzgeber gewollt und sachgerecht, denn beide Steuern erfassen unterschiedliche wirtschaftliche Vorgänge. Deshalb entspricht es dem Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung, auch in der Person des Erben anfallendes, aber vom Erblasser wirtschaftlich geschaffenes Einkommen mit beiden Steuern zu belasten. Um die erbliche Bereicherung zutreffend zu erfassen, erscheint es auch sachgerecht, die latente EStBelastung der Vermögenswerte, die sich estlich als Einkünfte darstellen, wie eine Nachlassverbindlichkeit zu behandeln. Nichts anderes bewirkt § 35 (vgl. Anm. 10). Dabei führen beide von § 35 vorgesehenen Möglichkeiten zur StErmäßigung (Einmalbetrag nach Sätzen 1 und 2; laufender Abzug nach Satz 3) zu einer betragsmäßigen in etwa identischen Steueranrechnung (vgl. Anm. 65).



**Kein Verstoß gegen Gleichheitssatz durch Beschränkung auf Erwerb von Todes wegen:** Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, auch in Fällen der Schenkung eine EStErmäßigung zu gewähren. Zwar rechtfertigt die estliche Einkünftezielung keine Unterscheidung danach, ob ihr ein Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden zugrunde liegt, denn dieser Gesichtspunkt hat keine Bedeutung für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einkünftebeziehers. Indessen ist § 35 insoweit nicht als estliche, sondern als erbstliche Fiskalzwecknorm anzusehen, denn inhaltlich wird die Behandlung der latenten ESt. als Nachlaßverbindlichkeit geregelt. Im Bereich des ErbSt.- bzw. SchenkStRechts kann der Gesetzgeber aber nicht nur nach der Höhe der Bereicherung und dem Verwandtschaftsgrad unterscheiden, sondern auch nach der Art des Bereicherung zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses. Eine Schenkung unter Lebenden darf daher anders besteuert werden als ein Erwerb von Todes wegen. Dementsprechend unterscheiden auch Vorschriften des ErbStG zwischen Erwerb von Todes wegen und Schenkungen (zB § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG, BFH v. 16. 4. 86 II R 135/83, BStBl. II S. 622; zu weiteren Fällen vgl. TROLL, ErbStG, § 1 Tz. 9). Auch wenn die Richtigkeit der Annahme, die latente EStBelastung könne bei einer Schenkung im vorhinein berücksichtigt werden, angesichts der praktischen Umsetzbarkeit einer solchen Berechnung bezweifelt werden kann (vgl. Anm. 11), dürfte sie doch als Gesichtspunkt für eine unterschiedliche Erb/SchenkStBehandlung ausreichend sein.

**Verstoß gegen Gleichheitssatz durch unterschiedliche Behandlung von ErbStFreibeträgen:** Kein sachlicher Gesichtspunkt rechtfertigt uE jedoch die unterschiedliche Behandlung der ErbStFreibeträge bei der Bemessung des Hundertsatzes nach Satz 2 (vgl. Anm. 61). Es ist bereits kaum nachvollziehbar, warum der Hundertsatz nach dem durchschnittlichen StSatz auf den Gesamterwerb des Erben – also unter Einbeziehung steuerfrei bleibender Teile des Erwerbs – bemessen werden soll, denn die latente EStLast hätte im Fall ihrer Abziehbarkeit die ErbSt. in Höhe des ErbStSatzes nach § 11 ErbStG gemindert (vgl. Anm. 61). Keinerlei Gründe lassen sich jedenfalls für die unterschiedliche Behandlung der ErbStFreibeträge bei der Bestimmung des Gesamterwerbs erkennen. Das gilt auch im Hinblick auf die Freibeträge gem. § 13 Abs. 2 a ErbStG 1995 bzw. § 13 a ErbStG 1996 idF des JStG 1997, mit denen Betriebsvermögen und Anteile an KapGes. besonders begünstigt werden. Es ist insoweit schon äußerst zweifelhaft, ob dem BVerfG in seiner Forderung nach schonender Behandlung von gewerblichem BV bei der ErbSt. zugestimmt werden kann (BVerfG v. 22. 6. 95 2 BvR 552/91, BVerfGE 93 S. 165), denn ein Gewerbebetrieb ist in erster Linie privatnützig und nicht gemeinwohlorientiert. Selbst wenn dem BVerfG aber gefolgt und die erhöhte StFreistellung bei der ErbSt. akzeptiert werden könnte, ist eine Rechtfertigung für die zusätzliche Begünstigung durch § 35 nicht ersichtlich, so daß der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG insoweit verletzt ist.

**Verhältnis zu anderen Grundrechten:** Die StErmäßigung nach § 35 verstößt nicht gegen den von Art. 6 Abs. 1 GG gewährleisteten Schutz der Familie. Die Behandlung der latenten EStLast als Nachlaßverbindlichkeit hat für familienabhängige Tatbestandsmerkmale der ESt. wie der ErbSt. keine Bedeutung. Angeordnet wird nämlich die ErbSt., die bei Anwendung des nach dem Verwandtschaftsgrad konkret anzuwendenden ErbStSatzes erspart worden wäre. Es trifft deshalb nicht zu, daß familienfremde Personen estlich besser gestellt werden als familienangehörige (so aber TRZASKALIK, StuW 1979 S. 97, 112). Zwar fällt der Ermäßigungsbetrag bei Familienfremden absolut gesehen höher aus. Relativ werden aber alle Erwerber von Todes wegen unabhängig von den Familienverhältnis-

sen gleich behandelt, denn die höhere EStEntlastung ist eine zwangsläufige Folge des ausgleichenden höheren ErbStSatzes für Familienfremde. Nicht verletzt ist auch der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG (Garantie des Eigentums und Erbrechts). Im Gegenteil entspricht § 35 der Erbrechtsgarantie (vgl. dazu auch BVerfG v. 22. 6. 95 2 BvR 552/91, BVerfGE 93 S. 165), denn er bewirkt, daß es nicht zu einer Überbelastung des Erben kommt, der die latente ESt. nicht als Nachlaßverbindlichkeit bei der ErbStFestsetzung berücksichtigen lassen kann.

Zur für die jetzige Besteuerungspraxis nicht mehr bedeutsamen Frage, ob die Einführung des § 35 eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung bedeutet, vgl. die umfangreichen Ausführungen bei KIRCHHOF, DStR 1979 S. 275.

Einstweilen frei.

13–14

#### IV. Geltungsbereich des § 35

15

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt für Einkünfte aus allen Einkunftsarten. Sie setzt jedoch voraus, daß die Einkünfte tatsächlich doppelt mit ErbSt. und ESt. belastet sind (vgl. Anm. 37). Außerdem wird die StErmäßigung nur gewährt, wenn ein Erwerb von Todes wegen stattgefunden hat; für Schenkungen unter Lebenden wird die ESt. nicht ermäßigt (vgl. Anm. 32). Die Doppelbelastung führt nur dann zur Ermäßigung der ESt., wenn die Einkünfte im VZ der Entstehung der ErbSt. oder den folgenden vier VZ erzielt worden sind (vgl. Anm. 31).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Nur natürliche Personen können die StErmäßigung in Anspruch nehmen. Für KapGes. gilt sie nicht, denn § 35 ist im KStRecht nicht anwendbar, weil § 8 Abs. 1, § 49 KStG nicht auf die StErmäßigungsvorschriften des KStG verweisen (BFH v. 14. 9. 94 I R 78/94, BStBl. II 1995 S. 207). Personelle Identität zwischen ErbSt.- und EStSubjekt ist nicht erforderlich; sowohl Einzel- als auch Gesamtrechtsnachfolger des Erwerbers von Todes wegen erhalten die StErmäßigung (vgl. Anm. 44).

**Anwendung bei Auslandsbeziehungen:** Ausländische und im Inland nach DBA freigestellte Einkünfte werden nicht gem. § 35 begünstigt (vgl. Anm. 30). Die StErmäßigung wird auch bei beschränkter StPflicht gewährt; § 50 Abs. 1 Satz 5 enthält insoweit keine Einschränkungen. Aus § 35 Satz 2 folgt allerdings, daß nur nach dem deutschen ErbStG festgesetzte ErbSt. zu einer Ermäßigung der ESt. führen kann (vgl. Anm. 40). Ist auf die deutsche ErbSt. ausländische ErbSt. nach § 21 ErbStG angerechnet worden, so bleibt der angerechnete Betrag bei der Ermittlung des Hundertsatzes nach § 35 Satz 2 außer Betracht (vgl. Anm. 60). Insoweit führt mittelbar auch die ausländische ErbSt. zur EStErmäßigung. Zum Verhältnis des § 35 zu § 6 Abs. 3 Nr. 1 AStG vgl. Anm. 17.

Einstweilen frei.

16

#### V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

17

**Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 a (SA, dauernde Lasten):** Die JahresErbSt. gem. § 23 Abs. 1 ErbStG kann als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abgezogen werden, soweit die Voraussetzungen einer dauernden Last sowie weitere aus § 35 Sätzen 1 und 2 abzuleitende Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. dazu i. e. Anm. 67). Liegen die Voraussetzungen für den SA-Abzug vor, ist nach § 35 Satz 3 die StErmäßigung nach Sätzen 1 und 2 ausgeschlossen; ein Wahlrecht besteht nicht (vgl. Anm. 70).

**Verhältnis zu § 10 d (Verlustabzug):** Nach str. Rspr. des BFH kann der Erbe den vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug geltend machen. Obwohl der Verlustabzug durch die damit eintretende EStErsparnis den Wert des Erbanfalls erhöht, findet diese Bereicherung keine Berücksichtigung bei der ErbSt. Erzielt der Erbe Einkünfte, die zu einer Ermäßigung nach § 35 führen, erfährt er insoweit eine doppelte Begünstigung, weil sich der Verlustabzug nicht auf die Einkünfte und damit nicht auf die Bemessungsgrundlage für die StErmäßigung (vgl. Anm. 50) auswirkt. Dieses nicht einleuchtende Ergebnis würde vermieden, wenn der Verlustabzug nicht übertragbar wäre oder die latente EStBelastung gekürzt um die EStErsparnis aus Verlustabzügen bei der ErbStFestsetzung berücksichtigt würde.

Vgl. zum Verhältnis von Verlustabzug zu § 35 RING, DStZ 1981 S. 24, 26; zur Übertragbarkeit des Verlustabzugs auf den Erben § 10 d Anm. 119 ff. mwN.

**Verhältnis zu § 12 Nr. 3 (Abzugsverbot für PersonenSt.):** Zwar ist die ErbSt. nach hM eine PersonenSt. (vgl. BFH v. 9. 8. 83 VIII R 35/80, BStBl. II 1984 S. 27 und v. 14. 9. 94 I R 78/94, BStBl. II 1995 S. 207). Von dem Abzugsverbot für solche St. gem. § 12 Nr. 3 enthält jedoch § 35 Satz 3 eine spezialgesetzliche Ausnahme für die JahresErbSt. iSd. § 23 Abs. 1 ErbStG, die als SA abgezogen werden kann (vgl. Anm. 67).

**Verhältnis zu den Veranlagungsvorschriften:** Unter den Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) kann sich die getrennte Veranlagung als günstiger erweisen, so zB, wenn der andere Ehegatte Verluste oder einen Verlustabzug geltend macht, der bei einer Zusammenveranlagung zu einem zVE führen würde, das den Grundfreibetrag nicht übersteigt. Vorteile können sich auch aus der Anwendung der Grundtabelle bei der getrennten Veranlagung ergeben, weil der Ermäßigungsbetrag sich dadurch erhöht (vgl. zur Berechnung Anm. 50).

**Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften:** Sämtliche anderen Tarifvorschriften gehen § 35 vor. Das gilt sowohl für die Tarifregelungen im EStG (§§ 32 a, 32 b, 34, 34 b, 34 c Abs. 4, § 32 c), als auch alle StErmäßigungen innerhalb des EStG (§§ 34 c Abs. 1, 34 e, 34 f, 34 g) und in anderen Gesetzen, wie zB § 12 AStG, § 40 Abs. 4 KAGG, § 19 Abs. 1 AuslInvestmG, § 7 a FördGG, §§ 16, 17, 21, 22 BerlinFG. Die Ermittlung der anteiligen ESt. nach § 35 Satz 1 erfolgt auf der Grundlage des nach Berücksichtigung all dieser Regelungen ermittelten StBetrags. Eine nach § 31 Satz 5 nF vorzunehmende Verrechnung des Kindergelds wird allerdings nicht einbezogen (vgl. § 31 Anm. 16). Zur Anerkennung der ErbSt. als wirtschaftlicher Grund für außerordentliche Holznutzungen iSd. § 34 b Abs. 1 Nr. 1 vgl. § 34 b Anm. 40 „Steuerschulden“.

**Verhältnis zu den Zuschlagsteuern (§ 51 a):** § 35 mindert die Bemessungsgrundlage für ZuschlagSt. gem. § 51 a Abs. 2 und wirkt sich deshalb mindernd auf KiSt. und Solidarzuschlag aus.

**Verhältnis zur Gewerbesteuer:** Die latente GewStBelastung mit ErbSt. belegter „Einkünfte“ wird nicht gemildert, denn in die Bemessungsgrundlage für die ESt-Ermäßigung geht nur die anteilige tarifl. ESt. ein (vgl. Anm. 50).

**Verhältnis zum ErbStG:** § 35 regelt inhaltlich den Abzug der latenten EStBelastung von der Bemessungsgrundlage der ErbSt. (vgl. Anm. 10). Aus der Regelung einer ErbStFrage im EStRecht folgt, daß Vorschriften des ErbStG wesentliche Bedeutung für die EStErmäßigung haben. Dies sind vor allem:

- § 3 ErbStG (Erwerb von Todes wegen): StErmäßigung ist beschränkt auf Erwerbe von Todes wegen (vgl. Anm. 32)

- § 5 ErbStG (Zugewinnngemeinschaft): Der Zugewinnausgleichanspruch gehört zum Erwerb von Todes wegen (vgl. Anm. 32) und ist bei Bemessung des Hundertsatzes dem stpfl. Erwerb hinzuzurechnen (vgl. Anm. 61)
- § 9 ErbStG (Entstehung der ErbSt.): Beginn des Begünstigungszeitraums (vgl. Anm. 31)
- § 10 ErbStG (stpfl. Erwerb): Teil der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Hundertsatzes (vgl. Anm. 61)
- § 12 ErbStG (Bewertung): Nur der ErbSt. als Wertbestandteil unterlegene Einkünfte werden begünstigt (vgl. Anm. 37)
- §§ 13, 13 a ErbStG (ErbStBefreiungen): Bei Ermittlung des Gesamterwerbs werden Freibeträge nach diesen Vorschriften nicht hinzugerechnet (vgl. Anm. 61 u. 11)
- §§ 16, 17 ErbStG (persönl. ErbStFreibeträge): Die Freibeträge erhöhen den Gesamterwerb (vgl. Anm. 61)
- § 21 ErbStG (ausländische ErbSt.): Nach dieser Vorschrift angerechnete ausländische ErbSt. bleibt bei Bemessung des Hundertsatzes unberücksichtigt (vgl. Anm. 60)
- § 23 ErbStG (JahresErbSt.): JahresErbSt. kann unter bestimmten Voraussetzungen als SA abgezogen werden (vgl. Anm. 67).

**Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Nr. 1 AStG (Wegzugsbesteuerung):** Der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG unterliegt auch die schenkweise Übertragung wesentlicher Beteiligungen an inländischen KapGes. auf nicht unbeschränkt estpfl. Personen. Die ESt. ist auf Antrag zu ermäßigen oder erlassen, wenn für die Übertragung der Anteile ErbSt. zu entrichten ist. Diese Regelung betrifft im Unterschied zu § 35 nur Schenkungen unter Lebenden. UE richtet sich die Rechtsfolge (Ermäßigung oder Erlaß der ESt.) nicht nach § 35. Zwar war nach der bis 1974 geltenden Regelung des § 16 Abs. 5 aF zur Vermeidung einer Doppelbelastung bei Aufdeckung von stillen Reserven die ESt. ebenfalls zu ermäßigen oder erlassen (vgl. Anm. 3). Es ist jedoch nicht anzunehmen, daß das AStG die estliche Regelung im Sinne einer Rechtsfolgenverweisung für anwendbar erklären wollte, denn es fehlt jeder Hinweis auf das EStG. Deshalb ist nach Abschaffung des § 16 Abs. 5 aF auch nicht § 35 an die Stelle der von § 6 Abs. 3 Nr. 1 AStG vorgesehenen Ermäßigung getreten. Vielmehr ist die Regelung des AStG eigenständig und gilt deshalb immer noch mit gleichem Inhalt, wie früher § 16 Abs. 5 aF.

AA FLICK/WASSERMAYER/BECKER, Rz. 57; unklar HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 292 ff.

Einstweilen frei.

18–19

## VI. Verfahrensfragen

20

**Ermäßigung nur auf Antrag:** Die StErmäßigung nach § 35 wird nur auf Antrag gewährt (vgl. i. e. Anm. 48). Wird eine EStVeranlagung nicht von Amts wegen durchgeführt, so kann nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 die Veranlagung zum Zweck der Gewährung der StErmäßigung beantragt werden.

**Die ErbStFestsetzung ist Grundlagenbescheid für den EStBescheid,** denn sie ist bindend für die Höhe des Hundertsatzes nach Satz 2. Wird die ErbStFestsetzung geändert, ist nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO auch die EStFestsetzung im Hinblick auf den Ermäßigungsbetrag entsprechend zu ändern, sofern sich die

Änderung auf die ESt. auswirkt. Ein solcher Fall kann insbesondere eintreten, wenn die Behaltefrist nach § 13 a Abs. 5 ErbStG idF des JStG 1997 nicht eingehalten worden ist. War im Zeitpunkt der Bestandskraft der EStFestsetzung noch keine ErbStFestsetzung erfolgt, konnte die StErmäßigung nicht gewährt werden (vgl. Anm. 47); ein entsprechender Antrag (vgl. Anm. 48) wäre ins Leere gegangen. Ergeht später ein erstmaliger ErbStBescheid, so ist die EStFestsetzung auch in diesem Fall nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern. Das gilt selbst dann, wenn ein Antrag nach § 35 Satz 1 bei der ESt. vorher nicht gestellt worden war, aber innerhalb der Festsetzungsfrist nachgeholt wird (vgl. BFH v. 13. 12. 85 III R 204/81, BStBl. II 1986 S. 245 zum ebenfalls antragsgebundenen Pauschbetrag für Körperbehinderte).

GLA im Ergebnis RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 34. AA die hM, die den Erlaß eines geänderten ErbStBescheids nach bestandskräftiger EStFestsetzung für ein Ereignis mit stlicher Wirkung für die Vergangenheit iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO hält (FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 24; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9870; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 12; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 14). Ob auch ein erstmaliger ErbStBescheid eine solche Wirkung haben könnte, ist zweifelhaft, jedenfalls aber wohl zu verneinen, wenn bei der EStFestsetzung kein Antrag gestellt worden ist. War dem Stpfl. bei Eintritt der Bestandskraft des ErbStBescheids noch nicht bekannt, daß ErbSt. festzusetzen war, und hat er demzufolge keinen Antrag nach § 35 gestellt oder hat er den Antrag wegen noch nicht erfolgter ErbStFestsetzung im Hinblick auf das Fehlen der Voraussetzungen des § 35 Satz 1 bewußt nicht gestellt, könnte auf der Grundlage der hM keine nachträgliche Gewährung der StErmäßigung erfolgen.

**Keine gesonderte Feststellung:** Sind mehrere Personen an den begünstigten Einkünften beteiligt, gehört die Frage ihrer Begünstigungsfähigkeit nach § 35 ErbStG nicht zu den „anderen Besteuerungsgrundlagen“ iSd. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Das BetriebsstättenFA wird in der Regel keine größere Sachnähe haben, als das WohnsitzFA, denn für Grund und Umfang der Begünstigung kommt es nicht auf Verhältnisse der Personenmehrheit, sondern die individuelle Belastung mit ErbSt. beim Stpfl. oder seinem Rechtsvorgänger an. Im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung ist deshalb die Begünstigungsfähigkeit nach § 35 nicht zu berücksichtigen.

21–24 Einstweilen frei.

### Erläuterungen zu § 35: Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer

#### 25 I. Überblick zum System der Steuerermäßigung nach § 35

Werden von einem Stpfl. Einkünfte bezogen, die als Wertbestandteil bereits der ErbSt. unterlegen haben, so läßt § 35 in begrenztem Umfang eine Minderung der ESt. zu. Dabei sind zwei verschiedene Methoden zu unterscheiden, die sich gegenseitig ausschließen (Anm. 70):

**Nach den Sätzen 1 und 2 der Vorschrift** wird die anteilig auf die doppelt belasteten Einkünfte entfallende ESt., die nach Abzug aller sonstigen Ermäßigungen der ESt. verbleibt, um einen Prozentsatz ermäßigt, der etwa dem StSatz entspricht, mit dem die Einkünfte der ErbSt. unterlegen haben.

► **Voraussetzungen:** Die bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigten Einkünfte (Anm. 30) müssen innerhalb des Begünstigungszeitraums von fünf VZ (Anm. 31) als Erwerb von Todes wegen (Anm. 32) der ErbSt. (Anm. 40) als



Wertbestandteil (Anm. 35) unterlegen (Anm. 37 ff.) haben; die StErmäßigung muß beantragt worden sein (Anm. 48).

► *Rechtsfolge*: Die um sonstige StErmäßigungen gekürzte tarifl. ESt., die auf die begünstigten Einkünfte entfällt (Anm. 50), wird um einen Hundertsatz ermäßigt (Anm. 52, Beispiel Anm. 53), der dem Verhältnis der festgesetzten ErbSt. (Anm. 60) zum erbstlichen Gesamterwerb (Anm. 61) entspricht (vgl. Beispiel in Anm. 62).

**Satz 3 des § 35** gewährleistet den Abzug der ErbSt. als SA, wenn sie eine dauernde Last darstellt. Das kann dann nur der Fall sein, wenn zum Nachlaß wiederkehrende Nutzungen und Leistungen bzw. Kaufpreistraten gehören.

► *Voraussetzungen*: Der Stpfl. hat die jährliche ErbBesteuerung nach § 23 ErbStG für einen Erwerb von Todes wegen gewählt; die Aufwendungen für die ErbSt. stellen eine dauernde Last dar (Anm. 67).

► *Rechtsfolge*: Soweit die JahresErbSt. auf Einkünfte entfällt, welche zugleich der ESt. unterliegen, kann sie als SA abgezogen werden (Anm. 67).

**Wirtschaftliches Ziel des § 35** ist in beiden Fällen, den Stpfl. so zu stellen, als ob die latent auf der erbstlichen Bereicherung lastende ESt. bei der ErbStFestsetzung von der Bemessungsgrundlage hätte abgezogen werden können (vgl. Anm. 10). Technisch wird dieses Ziel – mit einigen Einschränkungen (vgl. Anm. 11) – dadurch verwirklicht, daß von der ESt. der Betrag abgezogen wird, um den die ErbSt. bei Berücksichtigung der latenten EStLast niedriger gewesen wäre.

Einstweilen frei.

26–29

## II. Satz 1: Bei Belastung mit Erbschaftsteuer wird Einkommensteuer auf anteilige Einkünfte um Hundertsatz ermäßigt

### 1. Berücksichtigung von Einkünften bei der Ermittlung des Einkommens 30

**Bei der Ermittlung des „Einkommens“** werden nach der Terminologie des ErbStG (§ 2 Abs. 4) die einzelnen Einkünfte berücksichtigt, die in den Gesamtbeitrag der Einkünfte und die Summe der Einkünfte – SdE – (§ 2 Abs. 3) eingehen. Das sind Einkünfte aller sieben in § 2 Abs. 1 bezeichneten Einkunftsarten. Nicht berücksichtigt werden dabei stfreie Einkünfte. Ausländische und im Inland nach DBA freigestellte Einkünfte können danach nicht gem. § 35 begünstigt werden (zur Gewährung der Begünstigung für ausländische ErbSt. vgl. Anm. 40). Derartige ausländische Einkünfte gehören auch nicht deshalb zu den begünstigten Einkünften, weil sie sich im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32 b auf die deutsche ESt. auswirken, denn sie bleiben estfrei und werden nur bei der Bemessung des Tarifs, nicht aber bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt (glA GECK, ZEV 1996 S. 376, 377; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 4).

„Einkünfte“ sind Bemessungsgrundlage für die StErmäßigung, also der Gewinn bzw. der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2). Sind die Einkünfte negativ, werden sie zwar bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt. Es ergibt sich dann aber keine anteilige ESt., die auf diese Einkünfte entfällt (vgl. Anm. 50) und die ermäßigt werden könnte. Sind die begünstigten Einkünfte zwar positiv, werden sie aber bei der Ermittlung der SdE durch Verluste aus anderen Einkunftsarten teilweise ausgeglichen, so hindert das die Begünstigung nicht, sofern es überhaupt zu einer ermäßigungsfähigen ESt. kommt (vgl. Anm. 50). Die begünstigten Einkünfte können auch Teile der Einkünfte aus einer Einkunftsart sein, wenn nicht die gesamten Einkünfte der

betreffenden Einkunftsart mit dem Erbgang in Zusammenhang stehen (vgl. BFH v. 10. 3. 88 IV R 226/85, BStBl. II S. 832) bzw. nur zum Teil der ErbSt. unterlegen haben (vgl. Anm. 37). Abzustellen ist auf die nach estlichen Vorschriften ermittelten Einkünfte, die in die SdE eingehen, ggf. nach Abzug von im Rahmen der Einkunftsermittlung zu berücksichtigenden Freibeträgen (zB § 16 Abs. 4). Ohne Bedeutung für die Begünstigungsfähigkeit von Einkünften ist der Verlustabzug nach § 10 d, denn er ist nicht Bestandteil der Einkünfteermittlung, sondern wird wie Sonderausgaben behandelt (vgl. Anm. 17).

**Einkommen des Erwerbers:** Nur Einkünfte, die bei der Einkommensbesteuerung eines Erwerbers von Todes wegen berücksichtigt werden, sind von § 35 begünstigt. Zur Frage der Personenidentität von ErbStbelastetem und Einkünftebezieher vgl. Anm. 44. Die bei der EStBesteuerung des Erblassers berücksichtigten Einkünfte führen zu einer als Nachlaßverbindlichkeit bei der ErbStFestsetzung abziehbaren EStSchuld und haben deshalb für den Erwerber keine Doppelbelastung zur Folge. War der Erblasser an einer PersGes. beteiligt, für die bei Tod eines Gesellschafters die Fortsetzung durch die verbliebenen Gesellschafter vereinbart ist (Fortsetzungsklausel), so ist der Erblasser mit dem Tod aus der Gesellschaft ausgeschieden und die stillen Reserven sind noch in seiner Person realisiert; für den Erben scheidet die Anwendung des § 35 aus (BFH v. 15. 4. 93 IV R 66/92, BStBl. II 1994 S. 227).

### 31 2. Begünstigungszeitraum: Veranlagungszeitraum oder vier vorangegangene Veranlagungszeiträume

Nur Einkünfte, für die innerhalb eines bestimmten Zeitraums die Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt. eintritt, werden nach § 35 begünstigt. Der Begünstigungszeitraum umfaßt den VZ, in dem die Einkünfte bei der Ermittlung des estlichen Einkommens berücksichtigt werden (vgl. Anm. 30) und die vier vorangegangenen VZ. VZ ist das Kj. (§ 25 Abs. 1). Nur soweit die Einkünfte innerhalb dieses Zeitraums der ErbSt. unterlegen haben (vgl. dazu Anm. 35 ff.), kann die Tarifiermäßigung gewährt werden. Die Befristung findet ihre sachliche Rechtfertigung in Praktikabilitätsabwägungen, weil sich mit zunehmendem Zeitablauf immer schwerer feststellen läßt, ob vom Erben erzielte Einkünfte bereits der ErbSt. unterlegen haben, zB wenn stille Reserven eines geerbten Betriebsvermögens aufgedeckt werden. Nicht zutreffend dürfte demgegenüber die Erwägung sein, daß die Mehrzahl der begünstigungswürdigen Fälle innerhalb des Begünstigungszeitraums abgewickelt sein wird.

GLA DAUTZENBERG/HEYERFS, StuW 1992 S. 302, 309; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 611; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 17; G. SÖFFING in LADFMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 24. AA KLOTZ, DStZ/A 1974 S. 347, 349, der sich auch dazu äußert, warum der Begünstigungszeitraum fünf VZ betragen soll: der Fünfjahreszeitraum ist in Anlehnung an die Vorgängervorschrift in § 16 Abs. 5 aF (vgl. Anm. 3) vorgesehen worden, allerdings in Verkennung der Konsequenz der Neuregelung, daß der Zeitraum nicht immer fünf Jahre beträgt (vgl. nachstehend unter „Dauer des Begünstigungszeitraums“).

**Zeitpunkt der ErbStBelastung:** Die Formulierung des § 35 knüpft nicht an einen der im Besteuerungsverfahren verwendeten Begriffe an, die zur Festlegung eines Zeitpunkts dienen könnten (zB Entstehung, Festsetzung, Zahlung). Nach zutreffender allgem. Meinung entspricht es dem Zweck der Befristung, als maßgeblichen Zeitpunkt auf die Entstehung der ErbSt. abzustellen. Gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsteht die ErbSt. in der Regel am Todestag des Erblassers. In Einzelfällen wird die Entstehung des StAnspruchs nach dieser Vorschrift

allerdings weit hinausgeschoben, zB im Fall der Nacherbfolge (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h). Für den Begünstigungszeitraum ohne Bedeutung ist, wann die ErbSt. festgesetzt oder gezahlt worden ist, auch im Fall zinsloser Stundung nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG.

GLA BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 68; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 20; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 6; GECK, ZEV 1996 S. 376, 379; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 260 Fn. 328; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9873; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 611; RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 30; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 17; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 22; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 9.

Daß eine Festsetzung der ErbSt. aber überhaupt stattgefunden hat, ist gleichwohl Voraussetzung für die Tarifiermäßigung (vgl. Anm. 47).

**Die Dauer des Begünstigungszeitraums** hängt vor allem davon ab, wann im Kj. die ErbSt. entstanden ist. Dadurch kann sich der Zeitraum von fünf Jahren bis auf vier Jahre verkürzen.

**Beispiel:** Entstehung der ErbSt. am 1. 1. 01. Bis zum 31. 12. 05 erzielte Einkünfte sind begünstigt; der Zeitraum beträgt fünf Jahre. Entsteht die ErbSt. statt dessen am 31. 12. 01, verkürzt sich der Begünstigungszeitraum auf vier Jahre.

**Abweichende Wj.** haben Auswirkung auf den Begünstigungszeitraum.

► *Einkünfte aus Gewerbebetrieb:* Bei einem Gewerbetreibenden verkürzt sich der Zeitraum um so mehr, je eher im Kj. das Wj. endet, denn im VZ der Einkünfterzielung wird nur der Gewinn des ablaufenden Wj. berücksichtigt (§ 4 a Abs. 2 Nr. 2). Die Verkürzung tritt allerdings dann nicht ein, wenn die Einkünfte durch Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs im ganzen entstehen, denn dann ist ein im Veräußerungs-/Aufgabezeitpunkt endendes Rumpfwj. zu bilden (glA LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9873).

**Beispiel:** Entstehung der ErbSt. am 31. 12. 01, abweichendes Wj. vom 1. 4. bis 31. 3. Der Begünstigungszeitraum läuft regelmäßig bis zum 31. 3. 05 und beträgt dann nur 3 Jahre und 3 Monate. Wird der Betrieb am 31. 12. 05 aufgegeben, ist der Aufgabegewinn im VZ 05 zu besteuern und deshalb begünstigt.

► *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:* Durch ein abweichendes Wj. kann sich der Begünstigungszeitraum auch verlängern. Denn die Einkünfte des VZ setzen sich in diesem Fall anteilig aus den Gewinnen des ablaufenden und beginnenden VZ zusammen (§ 4 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1). Demzufolge sind auch Geschäftsvorfälle des gesamten Wj., das im fünften auf den VZ der ErbStBelastung folgenden VZ abläuft, begünstigt (glA BALDI in FROTSCHER, § 35 Anm. 69; aA G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 23 a). Ausgenommen sind davon lediglich Gewinne iSd. § 14 (Veräußerungs- oder Aufgabegewinne), die nach § 4 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 in jedem Fall dem Gewinn des mit dem VZ identischen Kj. zugeordnet werden.

**Beispiel:** Entstehung der ErbSt. am 1. 1. 01, abweichendes Wj. 1. 7. bis 30. 6. (§ 4 a Abs. 1 Nr. 1). Der Begünstigungszeitraum für Einkünfte, die keine Gewinne iSd. § 14 sind, läuft bis zum 30. 6. 06 und beträgt 5 Jahre und 6 Monate. Würde es sich um einen Forstbetrieb mit Wj. vom 1. 10. bis 30. 9. (§ 8 c Abs. 1 Nr. 2 EStDV) handeln, liefe der Begünstigungszeitraum sogar erst am 30. 9. 06 ab.

### 3. Erwerb von Todes wegen

Begünstigt sind nur Einkünfte, die als Erwerb von Todes wegen der ErbSt. unterliegen haben. Damit verweist § 35 auf § 3 ErbStG, der eine Definition der erbstrechtlichen Erwerbe von Todes wegen enthält. Der Katalog des § 3 ErbStG

ist abschließend (BFH v. 6. 3. 91 II R 69/87, BStBl. II S. 412). Als Erwerb von Todes gilt danach

- der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB), auf Grund Erbersatzanspruchs (§§ 1934 a ff. BGB), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB) oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB);
- der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB);
- die sonstigen Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden;
- jeder Vermögensvorteil, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tod von einem Dritten unmittelbar erworben wird;
- der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung;
- der Erwerb infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung, es sei denn daß eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt;
- der Erwerb, der im Zusammenhang mit der Genehmigung einer Zuwendung des Erblassers dadurch erfolgt, daß Leistungen an andere Personen angeordnet oder zur Erlangung der Genehmigung freiwillig übernommen werden;
- die Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruchs oder eines Vermächtnisses;
- die Abfindung, die für ein aufschiebend bedingtes, betagtes oder befristetes Vermächtnis, für das die Ausschlagungsfrist abgelaufen ist, vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses gewährt wird;
- das Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben;
- der Erwerb eines Vertragserben von dem Beschenkten aufgrund beeinträchtigender Schenkungen des Erblassers;
- der Erwerb durch Übergang des Anteils am Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft (§ 4 ErbStG).

**Zugewinnausgleichsanspruch:** Zum Erwerb von Todes wegen iSd. § 35 gehört auch der erbstlich nach § 5 ErbStG stfrei bleibende fiktive (§ 5 Abs. 1 ErbStG) bzw. tatsächlich ausgeglichene (§ 5 Abs. 2 Alt. 2 ErbStG) Anspruch auf Zugewinnausgleich. Verstirbt ein Partner einer im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 BGB) stehenden Ehe, so stellt das ErbStRecht den Teil des Nachlasses stfrei, der von dem überlebenden Ehegatten selbst „erarbeitet“ ist. Der Umfang der StFreistellung bestimmt sich nach der Höhe des Anspruchs, den der überlebende Ehegatte im Fall der Scheidung als Zugewinnausgleichsanspruch gem. § 1371 Abs. 2 BGB im Zeitpunkt des Erbfalls hätte geltend machen können. Für die EStErmäßigung nach § 35 Satz 2 wird dieser Betrag bei der Bemessung des Hundertsatzes dem stpfl. Erwerb hinzugerechnet (vgl. Anm. 61); es wird also unterstellt, die ErbSt. entfielen anteilig auch auf diesen Betrag, mit der Folge, daß ein niedrigerer durchschnittlicher StSatz für die Berechnung des Ermäßigungsbetrags zugrunde gelegt wird. Das kann es rechtfertigen, den Zugewinnausgleichsanspruch im Rahmen des § 35 auch als Bestandteil des Erwerbs von Todes wegen anzusehen, obwohl eine unmittelbare ErbStBelastung diesbezüglich nicht besteht. Der Betrag iSd. § 5 ErbStG wird insoweit ebenso behandelt wie die Freibeträge nach §§ 16, 17 ErbStG. Dadurch wird im übrigen auch eine praktisch schwierige Aufteilung der übergegangenen Vermögenswerte in einen begünstigungsfähigen und einen nicht begünstigungsfähigen Teil vermieden.

GIA die hM: BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 32; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 2c; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer

und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 250 Fn. 305; KLOTZ, DStZ/A 1974 S. 347, 349; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 608; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 16. AA LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9872 f., die aber konsequenterweise auch in Höhe der Freibeträge nach §§ 16, 17 ErbStG keinen Erwerb von Todes wegen annehmen dürfte.

**Kein Erwerb von Todes wegen** sind nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut *Schenkungen unter Lebenden* (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und *Zweckschenkungen* (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), und zwar auch dann, wenn die Schenkung im Wege vorweggenommener Erbfolge stattgefunden hat. Bei Schaffung des § 35 ist der Gesetzgeber damit bewußt von der früheren Regelung in § 16 Abs. 5 aF (vgl. Anm. 3) abgerückt, die auch in Schenkungsfällen Anwendung fand. Dabei ließ er sich von der Vorstellung leiten, bei Rechtsgeschäften unter Lebenden könne die Doppelbelastung durch entsprechende Vertragsgestaltung vermieden werden, zB indem der Schenker die SchenkSt. übernimmt (vgl. KLOTZ, DStZ/A 1974 S. 347, 349) oder unter Berücksichtigung der 10-Jahresfrist der § 14 ErbStG mehrfach Teilübertragungen vornimmt. Zweifel an der Richtigkeit dieser Vorstellung sind sicher ebenso berechtigt wie der Hinweis auf die Behinderung der wirtschaftspolitisch wünschenswerten frühzeitigen Übergabe der Betriebe auf den Nachfolger (vgl. DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992 S. 302, 305 und 308; s. i. ü. Anm. 11). Dies alles kann aber nicht zu einer erweiternden Auslegung des § 35 führen, da sein Wortlaut insoweit eindeutig ist. Auch verfassungsrechtlich erscheint mit Rücksicht auf die besseren Gestaltungsmöglichkeiten bei Rechtsgeschäften unter Lebenden die unterschiedliche Behandlung nicht sachwidrig, so daß ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG nicht vorliegt (vgl. Anm. 12).

Daß möglicherweise eine verfassungswidrige Rückwirkung im Zusammenhang mit dem Ausschluß der Begünstigung für Rechtsgeschäft unter Lebenden vorlag (vgl. KIRCHHOFF, DStR 1979 S. 275), hat heute keine praktische Bedeutung mehr.

Fällt ein Erwerb von Todes wegen mit einer Schenkung zusammen, sind die jeweils übergegangenen Vermögenswerte zu trennen. Nur Einkünfte im Zusammenhang mit den von Todes wegen erworbenen Vermögenswerten sind für die StErmäßigung zu berücksichtigen (BFH v. 10. 3. 88 IV R 226/85, BStBl. II S. 832).

Nicht von Todes wegen iSd. § 3 ErbStG erworben werden aus einem Anstellungsverhältnis folgende Hinterbliebenenbezüge (BFH v. 20. 5. 81 II R 11/81, BStBl. II S. 715 und v. 13. 12. 89 II R 23/85, BStBl. II 1990 S. 322). Zur Frage, ob eine Rente der ErbSt. iSd. § 35 unterliegt, vgl. nachfolgend Anm. 35.

Einstweilen frei.

33–34

#### 4. „Einkünfte“, die der Erbschaftsteuer unterliegen haben

##### a) Begriff der Einkünfte iSd. § 35

35

Begünstigt werden nur solche estlichen Einkünfte, die dem Grunde nach der ErbSt. unterliegen haben (zur Frage, in welcher Höhe die Einkünfte der ErbSt. unterliegen haben vgl. Anm. 37 f.).

„Einkünfte“ im estlichen Sinn unterliegen allerdings nicht der ErbSt., denn Besteuerungsgegenstand der ErbSt. ist die Bereicherung durch Erwerb von Todes wegen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Mit der sprachlich mißglückten Formulierung (RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER S. 13, 34) des Gesetzes gemeint sind nach allgemeiner Meinung als Wertbestandteil der erbstlichen Bereicherung der ErbSt. unterworfenen Vermögenswerte, die noch nicht in der Person des Erblassers, sondern erst nach dem Erbfall zu Einkünften führen („Vermögenswerte,



die zu Geld werden<sup>45</sup>). Im wesentlichen können dazu drei Fallgruppen unterschieden werden:

**Stille Reserven**, die der ErbSt. als Bestandteil der Bereicherung unterlegen haben und vom Erwerber realisiert werden, zB bei

- Veräußerung oder Aufgabe eines erworbenen Betriebs, Teilbetriebs (BFH v. 7. 12. 90 X R 72/89, BStBl. II 1991 S. 350) oder Mitunternehmeranteils,
- Veräußerung von zum BV eines erworbenen Betriebs gehörenden Einzelwirtschaftsgütern,
- Entnahme von zum BV eines erworbenen Betriebs gehörenden Einzelwirtschaftsgütern,
- Veräußerung wesentlicher Beteiligungen iSd. § 17 (BFH v. 10. 3. 88 IV R 226/85, BStBl. II S. 832),
- Veräußerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 UmwStG bzw. der Veräußerung gleichstehende Vorgänge nach § 21 Abs. 2 UmwStG,
- Auflösung einer vom Erblasser gebildeten Rücklage, die bei der Einheitsbewertung des BV nicht abziehbar ist (zB Preissteigerungsrücklage, FG Hamb., EFG 1984 S. 505, rkr.; zu weiteren nicht abziehbaren Rücklagen vgl. Abschn. 41 Abs. 4 VStR),
- Veräußerung von Vermögensgegenständen durch den Erwerber von Todes wegen innerhalb der für den Erblasser geltenden Spekulationsfrist nach § 23 (BFH v. 18. 9. 64 VI 300/63 U, BStBl. III S. 647; v. 21. 3. 69 VI R 208/67 BStBl. II S. 520; vgl. a. § 23 Anm. 91).
- Erbauseinandersetzung mit Gewinnrealisierung: Nach der geänderten Rspr. des BFH zu den ertragsteuerlichen Folgen der Erbauseinandersetzung (Beschl. v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837) bilden Erbfall und Erbauseinandersetzung keine rechtliche Einheit. Die Auseinandersetzung kann deshalb zur Realisierung stiller Reserven in der Person eines oder mehrerer Erben führen, zB bei Realteilung mit Betriebsaufgabe, bei Realteilung mit Abfindung, bei Verkauf von Erbteilen oder bei Ausscheiden des Miterben gegen Abfindung. Das gilt nicht nur für BV, sondern in den Fällen der §§ 17 und 23 sowie bei einbringungsgeborenen Anteilen iSd. § 21 UmwStG auch bei PV (vgl. zu den Fällen der Gewinnrealisierung BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9869; zur Inanspruchnahme der StErmäßigung durch den Erben vgl. Anm. 45). Ist der Erblasser im Hinblick auf eine Fortsetzungsklausel mit dem Tod aus einer PersGes. ausgeschieden, werden die stillen Reserven noch in seiner Person realisiert, so daß für den Erben die Anwendung des § 35 ausscheidet (BFH v. 15. 4. 93 IV R 66/92, BStBl. II 1994 S. 227).

**Forderungen**, die Bestandteil des erbstlichen Erwerbs sind und erst beim Erwerber im Hinblick auf das Zuflußprinzip (§ 11 Abs. 1) zu estlichen Einkünften führen, zB

- Forderungen aus betrieblichen Vorgängen eines nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden, Land- und Forstwirts oder selbständig Tätigen,
- Gehaltsansprüche, Dividenden- und Zinsforderungen, rückständige Mietforderungen, soweit sie in der Person des Erblassers entstanden sind, aber dem Erwerber zufließen (bei jährlichen Zahlungen zeitanteilig auf die Zeit bis zum Erbfall entfallende Beträge; vgl. zu Zinsen OFD Frankfurt v. 17. 7. 95, ESt-Kartei HE § 43 EStG Karte 9; OFD Münster v. 6. 11. 96, FR 1996 S. 868),
- Zahlungen zur Erfüllung des Ausgleichsanspruchs nach § 89 HGB an die Erben eines Handelsvertreters,

- Gewinne durch den Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zum BV-Vergleich durch den Erwerber.

**Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen und Nutzungen**, die zum erblichen Erwerb gehören und beim Erwerber als Einkünfte der ESt. unterliegen, wenn der Erwerber bei der ErbSt.

- Sofortversteuerung mit dem Kapitalwert und nicht die laufende Versteuerung wählt (§ 23 Abs. 1 ErbStG),
- nach Wahl der laufenden Besteuerung die JahresSt. gem. § 23 Abs. 2 ErbStG mit dem Kapitalwert ablöst.

Zur Frage, ob wiederkehrende Leistungen doppelt belastet sind, wenn sie bei der ESt. nur mit dem Ertragsanteil erfaßt werden s. Anm. 38; zum Abzug der ErbSt. als SA bei Wahl der laufenden Besteuerung vgl. Anm. 65 ff.

**Überhöhte Testamentsvollstreckervergütung:** Nach Auffassung des BFH ist die vom Erblasser angeordnete Vergütung des Testamentsvollstreckers in vollem Umfang bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu erfassen, auch soweit sie die angemessene Höhe iSd. § 2221 BGB übersteigt (Urt. v. 6. 9. 90 IV R 125/89, BStBl. II S. 1028). Zivilrechtlich stellt der unangemessene Teil der Vergütung ein Vermächtnis dar (BRANDNER in Münchener Kommentar zum BGB, 2. Aufl. 1989, § 2221 Rz. 4), das beim Testamentsvollstrecker als Erwerb von Todes wegen zu einer ErbStBelastung führen kann. Insoweit handelt es sich dann um doppelt belastete Einkünfte, für die die StErmäßigung nach § 35 zu gewähren ist.

Nach Auffassung von MEINCKE, FS Tipke S. 391, 399 ist eine Doppelbelastung dadurch zu vermeiden, daß die ErbSt. in einem solchen Fall zurücktritt.

**Bewertung der erblichen Bereicherung nach dem Ertragswertverfahren** bedeutet nicht zugleich, daß die späteren Einkünfte in der Hand des Erwerbers bereits der ErbSt. unterlegen haben. Entscheidend ist nicht das Bewertungsverfahren, sondern der materielle Gehalt des Vermögensbestandteils, der erblich als erworben behandelt wird. Nur wenn es sich materiell um eine Art Vorwegnahme späterer Einkunftserzielung handelt, haben Einkünfte der ErbSt. unterlegen. Daran fehlt es jedenfalls dann, wenn die späteren Einkünfte des Erwerbers auf in dessen Person entstandenen Ansprüchen beruhen. Deshalb beinhaltet zB der Erwerb eines nach dem Ertragswert bewerteten Grundstücks (§§ 78 ff. BewG) nicht eine ErbBesteuerung der späteren Vermietungseinkünfte. Gleiches gilt auch bei vom Erblasser geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern, deren erblicher Kapitalwert anhand des Ertragswerts ermittelt wird, wie etwa im Fall von Erfindungen und Urheberrechten (BFH v. 21. 12. 94 I R 79/94, BStBl. II 1995 S. 321; H 213 e EStH 1995; OBERMEIER, Rz. 2190).

Einstweilen frei.

36

## b) Einkünfte, die der Erbschaftsteuer dem Grunde und der Höhe nach unterlegen haben

37

Nachdem sich durch Auslegung der Vorschrift vergleichsweise einfach und eindeutig erschließen läßt, in welchen Fällen spätere erbliche Einkünfte dem Grunde nach der ErbSt. unterlegen haben (vgl. vorstehend Anm. 35), besteht Streit darüber, ob § 35 darüber hinaus verlangt, daß die Einkünfte auch der Höhe nach der ErbSt. unterlegen haben. Diese Frage ist von hoher praktischer Bedeutung:

**Beispiel:** Zum erblichen Erwerb gehört ein Betriebsgrundstück mit einem Buchwert von 200 000 DM, einem Verkehrswert von 500 000 DM und einem Einheitswert von 100 000 DM. Der Erbe entnimmt das Grundstück kurz nach dem Erbfall. Bei der EStFestsetzung wird ein Entnahmegewinn von 300 000 DM erfaßt. In die Bemessungs-

grundlage für die ErbSt. ist das Grundstück nur mit 140 000 DM eingegangen (§ 12 Abs. 2 u. 5 ErbStG iVm. §§ 19 Abs. 1 Nr. 1, 99 Abs. 3, 121 a BewG). Damit hat es zwar dem Grunde, nicht aber der Höhe nach der ErbSt. unterlegen.

**Betragsmäßiger Umfang:** Der Begriff des „Unterliegens“ beinhaltet nach der uE zutreffenden Ansicht des BFH (Urt. v. 7. 12. 90 X R 72/89, BStBl. II 1991 S. 350) und der FinVerw. (H 213 e EStH 1995, Beispiel B) nicht nur eine Besteuerung dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach.

► *Auslegung nach Wortlaut und Gesetzeszweck:* Estliche Einkünfte des Erwerbers von Todes wegen haben nur insoweit der ErbSt. unterlegen, als sie auch betragsmäßig in die Bemessungsgrundlage für die ErbSt. eingegangen sind. Mit dem Wortlaut der Vorschrift („sind Einkünfte berücksichtigt worden, die der ErbSt. unterlegen haben“) ist uE nur diese hier vertretene Auffassung vereinbar. Sie folgt im übrigen auch aus dem Zweck des § 35, die Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt. zu vermindern (vgl. Anm. 10). Eine Doppelbelastung besteht aber nur in dem Umfang, wie der zur EStFestsetzung führende Betrag bereits ErbSt. ausgelöst hat.

GLA FG Köln, EFG 1988 S. 179, rkr.; BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 62; BAUER, StbJb. 1991/92 S. 285, 290; BIERGANS, S. 1570; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 11; BORDEWIN/OEPEN, DStZ 1976 S. 59, 71; DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992 S. 302, 307; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 13; GECK, ZEV 1996 S. 376, 378; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 248; KLOTZ, DStZ/A 1974 S. 347, 350; OBERMEIER, Rz. 2186; RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 44; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 13; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 11; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 7.

Die Gegenansicht (KNOBBE-KEUK IX. S. 983, 984; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9870; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 609; TIEDTKE, S. 639; WEBER-GRELLET, DStZ 1992 S. 600; hier bis Lfg. 127) argumentiert in erster Linie mit dem Wortlaut, denn es heiße nicht „Einkünfte, soweit diese der ErbSt. unterlegen haben“. UE ergibt sich aus dem auf „Einkünfte“ bezogenen Relativpronomen „die“, daß die estlichen Einkünfte auch dem Umfang nach der ErbSt. unterlegen haben müssen, denn der gerade im ErbStRecht ungebräuchliche Begriff „Einkünfte“ betrifft nicht nur Art, sondern auch Höhe einer StBemessungsgrundlage. Nicht gefolgt werden kann auch der Auffassung, es entspreche Sinn und Zweck des § 35, eine Erfassung bei der ErbSt. dem Grunde nach ausreichen zu lassen, weil eine Gleichstellung desjenigen, der nach Eintritt des Erbfalls Gewinne realisiere, mit demjenigen, der dies bereits vorher vollzogen habe, beabsichtigt sei (MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 609 r. Sp.; TIEDTKE S. 639); der Gesetzgeber habe nämlich beabsichtigt, den bei der ErbStFestsetzung unterlassenen EStAbzug nachzuholen (WEBER-GRELLET, DStZ 1992 S. 600). Sinn des Gesetzes ist es vielmehr, besondere Härten zu mildern, die daraus resultieren, daß in bestimmten Fällen die später entstehende EStSchuld wegen des Stichtagsprinzips nicht bei der ErbSt. abziehbar ist (BTDDrucks. 7/2180 S. 21; vgl. Anm. 7). Eine solche „besondere Härte“ liegt aber nur insoweit vor, als tatsächlich ein Betrag beiden Steuern unterliegt (BFH v. 7. 12. 90 X R 72/89, BStBl. II 1991 S. 350, 353). Die vollständige Gleichstellung der Gewinnrealisierung vor und nach dem Erbfall war nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt, denn dann hätte er die prinzipbedingte Doppelbelastung ganz abschaffen müssen.

► *Historische Auslegung:* Der Wortlaut des § 35 ist auch vor dem Hintergrund der früheren Regelung in § 16 Abs. 5 aF (vgl. dazu Anm. 3) zu sehen. Damals war nach der Rspr. des BFH ErbSt. anzurechnen, die auf die saldierten stillen Reserven eines WG bzw. einer wirtschaftl. Einheit entfiel, deren Erwerb durch den

Stpfl. der ErbSt. unterlegen hatte. Auf die EinzelWG war dabei nicht abzustellen, so daß etwa Minderwerte bei Grundstücken – Einheitswert niedriger als Buchwert – nicht zu einer Versagung der StErmäßigung beim späteren Verkauf führten (vgl. zB BFH v. 15. 5. 68 I 197/65, BStBl. II S. 606). Diese Gesetzesauslegung entsprach nicht der Auffassung der FinVerw. und war auch im Schrifttum umstritten (vgl. SÖFFING, DB 1969 S. 2051; FRIEDRICH, DB 1970 S. 997). Die EStKommission hatte 1964 zur Klarstellung vorgeschlagen, die Formulierung in § 16 Abs. 5 dahingehend zu ändern, daß nur die ErbSt. anzurechnen ist, die auf „den Teil des Vermögens entfällt, der auch zu einem Veräußerungsgewinn geführt hat“ (BMF-Schriftenreihe, Heft 7 S. 182 f.). Der Gesetzgeber hat sich in § 35 statt dessen zu der Formulierung „Einkünfte, die der ErbSt. unterlegen haben“ entschlossen, was darauf schließen läßt, daß die Verwendung des Begriffs „Einkünfte“ anstelle von „Teil des Vermögens“ deutlich machen sollte, daß nur konkret eintretende Doppelbelastungen begünstigt sein sollten.

### c) Ermittlung der Erbschaftsteuerbelastung der Einkünfte

38

Die Ermittlung des Betrags, in dessen Höhe die Einkünfte der ErbSt. unterlegen haben, geschieht in der Weise, daß eine estliche Einkünftermittlung mit den Werten simuliert wird, die bei der ErbStFestsetzung angesetzt worden sind. Die Unterschiedlichkeit der Bemessungsgrundlagen bei ESt. und ErbSt. wirkt sich dabei auf die Höhe des Betrags der Einkünfte unmittelbar aus, wie zB bei der erbstlichen Bewertung mit dem Einheitswert. Die Anhebung der Einheitswerte für Grundstücke durch das JStG 1997 führt dazu, daß in einem größerem Umfang Einkünfte der ErbSt. unterliegen, weil sich bei Vorhandensein stiller Reserven die Differenz zwischen Buchwert und ErbStWert erhöht (vgl. Anm. 7). Umgekehrt kommt es seit dem 1. 1. 93 bei BV mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke seltener dazu, daß Einkünfte erbstbelastet sind, denn seit diesem Zeitpunkt sind die Gegenstände des BV mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen (sogenannte verlängerte Maßgeblichkeit, § 12 Abs. 5 ErbStG iVm. § 98 a BewG; vgl. GEBEL, DStR 1996 S. 1385 u. DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992 S. 302, 312). Da eine Doppelbelastung mit beiden Steuern nur denkbar ist, wenn bei Ansatz der ErbStWerte ESt. angefallen wäre, können nur positive Ergebnisse für die StErmäßigung nach § 35 herangezogen werden.

**Beispiel:** Im voranstehenden Beispiel (Anm. 37) soll der Buchwert des Grundstücks im Zeitpunkt des Erbfalls 100 000 DM betragen haben. Wären estliche Einkünfte anhand der für die ErbSt. maßgebenden Werte zu ermitteln, würde die Differenz von 1,4-fachem Einheitswert (140 000 DM) und Buchwert anzusetzen sein (40 000 DM). In dieser Höhe haben die stillen Reserven im Grundstück der ErbSt. unterlegen. Beträgt der Buchwert wie im Ausgangsfall 200 000 DM, haben keine positiven Einkünfte der ErbSt. unterlegen.

**Beispiel:** Der Erblasser hatte eine Honorarforderung aus freiberuflicher Tätigkeit von 120 000 DM. Mit dem in Zahlungsschwierigkeiten geratenen Schuldner war vereinbart, daß der Betrag unverzinst in drei Jahresraten von je 40 000 DM gezahlt werden sollte. Der Erbe vereinnahmt die dritte Rate. Der ErbSt. hat der Betrag von 40 000 nicht in voller Höhe unterlegen, denn Bemessungsgrundlage ist der Gegenwartswert der Forderung (§ 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 12 Abs. 3 BewG: Abzinsung mit einem Zinssatz von 5,5 vH; vgl. Beispiele in Ländererlaß v. 12. 10. 94, BStBl. I S. 775).

**Wertveränderungen** zwischen dem Zeitpunkt des Erbfalls und der estlichen Einkünfterzielung haben keine Bedeutung für die Ermittlung des Betrags, mit dem die Einkünfte der ErbSt. unterlegen haben. Es ist immer allein der Wert im Zeitpunkt des Erbfalls entscheidend.

**Beispiel:** Zum Nachlaß gehört eine wesentliche Beteiligung, für die der Erblasser Anschaffungskosten in Höhe von 100 000 DM aufgewendet hatte. Im Zeitpunkt des Erbfalls betrug der für die ErbSt. maßgebliche gemeine Wert (§ 12 Abs. 1 a ErbStG iVm. § 11 Abs. 2 BewG) 300 000 DM. Bei Veräußerung durch den Erben nach drei Jahren wird ein Erlös von 400 000 DM erzielt. Die Einkünfte des Erben haben in Höhe von 200 000 DM der ErbSt. unterlegen.

**Wiederkehrende Leistungen und Nutzungen** unterliegen der ErbSt. mit dem Kapitalwert (§ 12 Abs. 1 ErbSt. iVm. § 13 BewG). Soweit sie auch der ESt. in voller Höhe unterliegen (zB bei durch Vermächtnis zugewendetem Nießbrauch) ist in bezug auf den Kapitalanteil eine Doppelbelastung gegeben, die zur Gewährung der StErmäßigung führt. Nicht begünstigt ist dann der Ertragsanteil, der bei lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a bzw. § 55 EStDV ermittelt werden kann. Bei sonstigen zeitlich beschränkten Ansprüchen muß die Aufteilung in Kapital- und Ertragsanteil mangels einer entsprechenden Regelung im EStG nach Anlage 9 a BewG vorgenommen werden. Unterliegen die Leistungen der ESt. aber nur mit dem Ertragsanteil, weil es sich um Renten iSd. § 22 Abs. 1 Satz 3 Buchst. a handelt, haben diese Einkünfte der ErbSt. nicht unterlegen, denn der Ertragsanteil entsteht jeweils im Jahr des Bezugs und bleibt bei der Ermittlung der erbtlichen Bemessungsgrundlage (Kapitalwert) deshalb unberücksichtigt. Wird gem. § 23 ErbSt. die laufende Versteuerung gewählt, so wird die Doppelbelastung dadurch gemildert, daß die ErbSt. nach § 35 Satz 3 als SA abziehbar ist (vgl. Anm. 65 ff.).

39 Einstweilen frei.

#### 40 5. Begriff der Erbschaftsteuer iSd. § 35

ErbSt. iSd. Vorschrift ist nur die Steuer nach dem deutschen ErbStG. Haben die Einkünfte einer ausländischen ErbSt. unterlegen, ist uE die StErmäßigung nicht zu gewähren. Der Gesetzgeber hat augenscheinlich nur die Doppelbelastung im Zusammenhang mit deutscher ErbSt. beseitigen wollen, wie sich aus der Regelung in Satz 2 zur Bemessung des Hundertsatzes ergibt, die konkret Bezug auf Freibeträge nach dem deutschen ErbStG nimmt. Hätte eine Ermäßigung auch bei ausländischer ErbSt. stattfinden sollen, wäre eine diesbezügliche Vorschrift zur Bemessung des Hundertsatzes notwendig gewesen. Eine durch analoge Anwendung des Satzes 2 zu füllende Lücke des Gesetzes kann aus diesem Grunde nicht angenommen werden. Sie wäre im übrigen auch praktisch nicht durchführbar. Denn es bedürfte schwieriger Analysen des ausländischen ErbStRechts, um zB feststellen zu können, wie hoch der dortige erbtliche Gesamterwerb (vgl. Anm. 61) ist, ob nach dem ausländischen Recht die latente EStBelastung Berücksichtigung findet und inwieweit der ErbStSatz im Zusammenhang mit anderen ggf. zugleich anfallenden St. (etwa ESt./KSt., GrESt., KVSt.) steht.

GIA Hess. FG v. 18. 2. 82, EFG S. 570, rkr.; BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 65; nicht eindeutig SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 12. Die Gegenansicht (BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 26; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 18; GECK, ZEV 1996 S. 376, 378; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 294; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9871; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 610; RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 21; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 13; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 6; hier bis Lfg. 127) argumentiert zu Unrecht mit einem zu § 16 Abs. 5 aF (vgl. Anm. 3) ergangenen Urte. des BFH v. 29. 10. 74 I R 126/73, BStBl. II 1974 S. 110 (mit zustimmender Anm. OSWALD, StBp. 1978 S. 16). Dort hatte der BFH auch die Anrechnung ausländischer ErbSt. zugelassen. Der Wortlaut des § 16 Abs. 5 aF sah eine StErmäßigung vor, „wenn der Stplf. ... infolge des Erwerbs



ErbSt. entrichtet hat“. Die Berechnung der StErmäßigung beschrieb das Gesetz nicht. Aus dem Gesetzestext ergab sich insoweit im Unterschied zu § 35 keinerlei Hinweis darauf, daß nur die deutsche ErbSt. gemeint sein könnte.

Zur Frage, wie sich nach § 21 ErbStG angerechnete ausländische ErbSt. auf die Bemessung des Hundersatzes nach Satz 2 auswirkt, vgl. Anm. 60.

## 6. Der Erbschaftsteuer unterlegene Einkünfte

### a) Vorbemerkung

41

Die StErmäßigung bezieht sich auf Einkünfte, „die der Erbschaftsteuer unterlegen haben“. Diese gesetzlich vorgesehene Entlastung mit Erbschaftsteuer belasteter Einkünfte wirft die Fragen auf, ob die StErmäßigung nur gewährt wird,

- ▶ wenn auch das mit ErbSt. belastete Wirtschaftsgut estl. Einkünfte auslöst (Frage nach der Nämlichkeit des Besteuerungsobjekts; s. Anm. 42);
- ▶ wenn der mit ErbSt. belastete Stpfl. auch die Einkünfte erzielt (Frage nach der personellen Identität des Steuerschuldners; s. Anm. 44 f.) und
- ▶ wenn Erbschaftsteuer tatsächlich festgesetzt oder gezahlt wurde (Frage nach der Erbschaftsteuerbelastung in verfahrensrechtlicher Hinsicht; s. Anm. 47).

### b) Erbschaftsteuerbelastung und Besteuerungsobjekt

42

Im Unklaren läßt der Gesetzeswortlaut, ob die Einkünfte der ErbSt. in Gestalt desselben StObjekts unterlegen haben müssen. Nicht identische StObjekte liegen etwa dann vor, wenn stille Reserven eines Vermögensgegenstands in die Bemessungsgrundlage für die ErbSt. eingegangen sind, estlich aber nach Übertragung der stillen Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut durch dessen Veräußerung oder Entnahme realisiert werden. UE ist eine Identität des Besteuerungsobjekts nicht erforderlich. Das Gesetz regelt die Frage der Identität des StObjekts nicht, sondern verlangt nur die Nämlichkeit der „Einkünfte“. Diese ist auch bei Übertragung der stillen Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut gegeben, denn die der ESt. unterliegenden stillen Reserven sind nicht in der Hand des Erben, sondern in der Hand des Erblassers angesammelte stille Reserven (glA FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 3 c).

**Beispiel:** Zu dem ererbten Betriebsvermögen gehört ein unbebautes Grundstück (Buchwert 10 000 DM, Einheitswert 20 000 DM), das für den Straßenbau benötigt wird. Der bereits dem Erblasser angedrohten Enteignung kommt der Erbe durch Verkauf des Grundstücks zuvor und überträgt die stillen Reserven von 200 000 DM gem. R 35 EStR auf ein sogleich angeschafftes Ersatzgrundstück (AK 300 000 DM). Nach drei Jahren entnimmt der Erbe das Ersatzgrundstück zum Teilwert von 350 000 DM. Die durch die Entnahme aufgedeckten stillen Reserven von 250 000 DM stammen in Höhe von 200 000 DM aus dem ererbten Grundstück. Sie haben mit 28 000 ./ 10 000 DM (1,4-facher Einheitswert ./ Buchwert) der ErbSt. unterlegen. Für einen Teilbetrag des Entnahmegewinns von 18 000 DM kann die StErmäßigung gewährt werden. Hätte der Erblasser noch zu Lebzeiten das Straßenbaugrundstück verkauft und eine Rücklage gebildet, die vom Erben auf das Ersatzgrundstück übertragen worden wäre, so hätten die stillen Reserven in Höhe von 200 000 DM der ErbSt. unterlegen, denn die Rücklage für Ersatzbeschaffung gehört zur erbstlichen Bemessungsgrundlage (vgl. GEBEL, DStR 1996 S. 1385, 1389).

Einstweilen frei.

43

## 44 c) Erbschaftsteuerbelastung und Besteuerungssubjekt

Der Gesetzeswortlaut gibt keine eindeutige Antwort auf die Frage, ob die Einkünfte der ErbSt. bei demselben StSubjekt unterlegen haben müssen, bei dem sie auch zu estlichen Einkünften führen.

**Keine Identität des Besteuerungssubjekts erforderlich:** Nach Auffassung der FinVerw. muß zwischen den Schuldern der ESt. und der ErbSt. personelle Identität bestehen. Keine StErmäßigung soll danach gewährt werden, wenn nach dem ersten Erwerb von Todes wegen weitere Erwerbe stattgefunden haben (H 213 e EStH 1995 „Frühere Erbfälle“).

*UE* läßt sich weder aus dem Wortlaut noch dem Zweck der Vorschrift das Erfordernis einer Identität des Besteuerungssubjekts ableiten. Die in Satz 1 genannten Tatbestandsvoraussetzungen für die StErmäßigungen weisen keinerlei Bezug zu der Person des ErbStpfl. auf. Es reicht demzufolge vielmehr aus, wenn die vom EStpfl. bezogenen Einkünfte als Erwerb von Todes wegen der ErbSt. in der Person eines Dritten unterlegen haben. Die gesetzgeberische Zielsetzung der StErmäßigung fordert keine einschränkende Auslegung dahingehend, daß personelle Identität der mit ErbSt. und ESt. belasteten Person vorliegen muß. Einen Bedarf für die Ermäßigung der ESt. sah der Gesetzgeber deshalb, weil bestimmte Einkünfte dadurch doppelt belastet werden, daß sie bei der ErbSt. als Wertbestandteil erfaßt werden, wegen des Stichtagsprinzips aber die latente ESt. nicht abgezogen werden kann (vgl. Anm. 7). Diese doppelte Besteuerung lastet auf den Einkünften, gleich in welcher Person später die ESt. tatsächlich entsteht; ob diese Person zugleich Subjekt beider StFestsetzungen ist, hat für den Belastungseffekt keine Bedeutung (s. Vergleichsrechnung bei DAUTZENBERG/HEYERES, *StuW* 1992 S. 302, 304).

**Die FinVerw.** stützt sich für ihre entgegengesetzte Auffassung zu Unrecht auf ein BFH-Urt. v. 31. 3. 77 (IV R 179/73, BStBl. II S. 609), das zur Vorgängervorschrift des § 35 (§ 16 Abs. 5 aF; vgl. dazu Anm. 3) ergangen ist.

**Der BFH** entschied, die ESt. auf einen Veräußerungsgewinn könne nur wegen der von demselben Stpfl. als StSchuldner getragenen ErbSt. ermäßigt werden. Entscheidend für dieses Ergebnis war aber der Wortlaut des § 16 Abs. 5 aF, wonach die ESt. auf den Veräußerungsgewinn ermäßigt wurde, wenn *der Stpfl.* den veräußerten Betrieb erworben und infolge des Erwerbs ErbSt. entrichtet hatte. Diese Bezugnahme auf die Person des Stpfl. ist bei Schaffung des § 35 weggefallen, so daß das Urteil des BFH für die jetzige Rechtslage keine Bedeutung mehr hat.

*Für Begünstigung des Mehrfacherwerbs die hM:* BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 37; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 18; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 4; GECK, *ZEV* 1996 S. 376, 378; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 255 ff.; LEY, *KÖSDI* 1994 S. 9866, 9872, nach der sich im übrigen aus den EStH nicht ein Ausschluß des § 35 bei Mehrfacherwerb ergeben soll; MASSBAUM, *BB* 1992 S. 606, 610; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 14; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 21; TIEDTKE, S. 638; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 11; unentschieden RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 27 f. AA KLOTZ, *DStZ/A* 1974 S. 347, 349; KNOBBE-KEUK IX. S. 983, 984; wohl auch DAUTZENBERG/HEYERES, *StuW* 1992 S. 302, 308 f. Bereits unter der Geltung des § 16 Abs. 5 aF für Anerkennung eines Zweiterwerbs BROCKHOFF, *DB* 1973 S. 192.

## 45 d) Ermittlung der Steuerermäßigung bei Mehrfacherwerb

Die StErmäßigung kann uE von demjenigen in Anspruch genommen werden, der als Gesamtrechtsnachfolger oder Einzelrechtsnachfolger des ursprünglichen

Erwerbers von Todes wegen in seiner Person die Einkünfte erzielt. Ob der Zweiterwerber, bei dem sich die Einkünfte estlich realisieren, seinerseits wiederum von Todes wegen oder im Wege einer Schenkung erworben hat, ist für die Anwendbarkeit des § 35 unerheblich. Es reicht aus, daß die Einkünfte ursprünglich als Erwerb von Todes wegen der ErbSt. unterlegen haben (s. auch Anm. 44).

**Bei der Bemessung des Hundertsatzes** nach Satz 2 kann allerdings im Fall des Zweiterwerbs durch Schenkung die SchenkSt. nicht berücksichtigt werden. Im Fall eines Zweiterwerbs von Todes wegen sind uE beide ErbSt. für die Ermäßigung heranzuziehen (durch Addition der Hundertsätze, vgl. Anm. 52). Das folgt aus dem Zweck der Vorschrift, die ESt. für bestimmte Einkünfte zu mildern, die dadurch doppelt belastet werden, daß sie bei der ErbSt. als Wertbestandteil erfaßt werden, wegen des Stichtagsprinzips dort aber die latente ESt. nicht abgezogen werden kann (vgl. Anm. 7). Die EStErmäßigung erfolgt dazu in der Höhe, um die sich die ErbSt. vermindert hätte, wenn die ESt. hätte abgezogen werden können. Werden Einkünfte erst nach mehrfachem Erwerb von Todes wegen realisiert, hat sich der systembedingte Doppelbelastungseffekt mehrfach eingestellt, denn bei jedem der Erwerbe von Todes wegen haben die Einkünfte der ErbSt. unterlegen, wobei jeweils die latente ESt. nicht abgezogen werden konnte. Das Ziel des § 35, die Einkünfte – nicht die Person des Erben – so zu stellen, als wäre die ESt. abziehbar gewesen, kann deshalb nur dann erreicht werden, wenn die ESt. um die in allen Fällen des Erwerbs von Todes wegen „zu viel“ angefallene ErbSt. ermäßigt wird.

**Beispiel:** Ein im Dezember verstorbener Arzt wurde von seiner Ehefrau als Alleinerbin beerbt; Erbe der im folgenden Juni verstorbenen Ehefrau ist der gemeinsame Sohn. Honorarforderungen des Arztes sind zT zu Lebzeiten der Ehefrau, zT nach ihrem Tode eingegangen. Bei der EStVeranlagung für die Ehefrau ist die StErmäßigung für die bis zu deren Tod realisierten Forderungen zu gewähren. Der Sohn erhält die StErmäßigung für die nach dem Tod seiner Mutter erfüllten Honorarforderungen seines Vaters. Der Ermäßigungshundertsatz ergibt sich aus der Summe der Hundertsätze aus der ErbStFestsetzung gegenüber seiner Mutter und seiner eigenen ErbStVeranlagung.

Soweit im Schrifttum ein Zweiterwerb als unschädlich angesehen wird (s.o. Anm. 44), gilt das allgemein sowohl für einen Erwerb von Todes wegen als auch für eine Schenkung. Einigkeit besteht auch darüber, daß eine ggf. angefallene SchenkSt. nicht zur Bemessung des Hundertsatzes nach Satz 2 heranzuziehen ist. Streitig ist jedoch bei einem Zweiterwerb von Todes wegen, ob mit der hier vertretenen Auffassung jede angefallene ErbSt. (FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 4; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 256) oder nur die letzte ErbSt. (BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 18; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9872; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 610; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 11; hier bis Lfg. 127) für den Ermäßigungs-Hundertsatz zu berücksichtigen ist. Die letztgenannte Meinung stellt uE zu Unrecht darauf ab, daß der Zweiterwerber mit der ersten ErbSt. nicht belastet sei, weil diese entweder den zweiten Nachlaß bereits gemindert habe oder als Nachlaßverbindlichkeit abzuziehen sei (LEY, aaO). Einerseits ist der Zweiterwerber gleichwohl mit der vom Ersterwerber auf die latente EStBelastung zu zahlenden ErbSt. wirtschaftlich belastet, weil er entweder einen entsprechend geminderten Nachlaß erhält oder die (erste) ErbSt. noch zahlen muß, andererseits seine eigene ErbStSchuld nur in Höhe seines persönlichen ErbStSatzes auf diesen Betrag gemindert wird. Andererseits kommt es auf die Belastung einer bestimmten Person nicht an; entscheidend ist die Belastung der Einkünfte.

**Verschiedene Steuersubjekte bei Erbaueinandersetzung:** Nach der jüngsten Rspr. des BFH zu den estlichen Folgen der Erbaueinandersetzung (Beschl. v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837; vgl. dazu BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62) kann der Fall eintreten, daß eine Person Einkünfte durch Realisierung stiller Reserven aus Nachlaßgegenständen erzielt, während eine andere Person ErbStSchuldner im Hinblick auf dieselben Nachlaßgegenstände ist. So verhält es sich, wenn der Erblasser an einem Gegenstand des BV einschließlich des SonderBV ein Sachvermächtnis ausgesetzt hat. Estlich bedeutet die Erfüllung des Vermächtnisses eine zur Aufdeckung der stillen Reserven führende Entnahme des Erben (vgl. BMF, aaO Tz. 67), während der Vermächtnisnehmer ErbSt. als Erwerber von Todes wegen zu zahlen hat. Gleiches gilt im Fall eines Vorausvermächtnisses über ein WG des BV, wenn der Bedachte das WG nicht zum Buchwert in ein eigenes BV überführt (vgl. BMF, aaO Tz. 72 ff.). Da eine Identität der Besteuerungssubjekte nicht erforderlich ist, kann uE in solchen Fällen derjenige, in dessen Person sich die Einkünfte realisieren, die StErmäßigung nach § 35 in Anspruch nehmen, denn diese Einkünfte haben der ErbSt. „unterlegen“.

GIA HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 257; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9872; MEINCKE, FS Tipke S. 391, 398; REISS, StRK-Anm. EStG 1975 § 16 Abs. 1 Nr. 2 R. 33; aA BAUER, StJb. 1991/92 S. 285, 291; DERS., StJb. 1992/93 S. 127, 143; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 10 a; GECK, ZEV 1996 S. 376, 378; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 14.

46 Einstweilen frei.

#### 47 e) Verfahrensrechtliche Voraussetzungen der Erbschaftsteuerbelastung

Was verfahrensrechtlich Voraussetzung für ein „Unterliegen“ ist, regelt die Vorschrift nicht. Nach uE zutreffender hM haben nur solche Einkünfte der ErbSt. unterlegen, für die eine ErbStFestsetzung stattgefunden hat. Eine potentielle Belastung mit ErbSt. ist nicht ausreichend. Das folgt aus der Formulierung des Satzes 2, in der die „festgesetzte ErbSt.“ genannt ist. Die Festsetzung ist dann erfolgt, wenn der ErbStBescheid wirksam bekanntgegeben worden ist; ob Bestandskraft eingetreten ist, hat insoweit keine Bedeutung (zur Frage einer der EStFestsetzung nachfolgenden Festsetzung der ErbSt. vgl. Anm. 20).

GIA BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 49; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 13; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9870; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 608; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 12; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 14.

*Zahlung der ErbSt.* ist darüber hinaus nicht erforderlich. Deshalb wird die Anwendbarkeit des § 35 nicht dadurch ausgeschlossen, daß die ErbSt. nach § 227 AO erlassen worden ist (aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 13). Soweit ein Erlaß der ErbSt. gem. § 163 AO erfolgt, hat er allerdings Auswirkungen auf die ErbStFestsetzung und damit auf die StErmäßigung. Zur Maßgeblichkeit der Zahlung im Fall des SA-Abzugs nach Satz 3 vgl. Anm. 67.

#### 48 7. Antrag auf Steuerermäßigung

Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt. Grund dafür, die Ermäßigung nicht von Amts wegen vorzunehmen, dürfte die im Regelfall bestehende Unkenntnis der EStVeranlagungsstelle von den ErbStVorgängen sein, denn die ErbStVeranlagung wird meist von organisatorisch speziell eingerichteten und häufig für mehrere FA-Bezirke zuständigen Stellen vorgenommen (BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 71).

**Kein besonderes Verfahren:** Der Antrag ist formfrei im EStVeranlagungsverfahren zu stellen. Das gilt auch dann, wenn die zu begünstigenden Einkünfte im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erzielt werden (vgl. Anm. 20). Da es sich bei § 35 um eine Tarifvorschrift handelt (vgl. Anm. 11), kann die StErmäßigung nicht in einem besonderen Verfahren außerhalb der EStFestsetzung vorgenommen werden (vgl. BFH v. 8. 10. 70 IV R 69/70, BStBl. II 1971 S. 16, der in gleicher Weise für die frühere Regelung in § 16 Abs. 5 aF entschieden hat; vgl. Anm. 3).

**Keine besondere Frist:** Eine Frist für den Antrag sieht das Gesetz nicht vor. Daraus, daß im Revisionsverfahren ein Antrag wegen § 118 Abs. 2 FGO nicht mehr gestellt werden kann, ergibt sich aber, daß er spätestens bis zum Schluß der mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellt werden muß. War die ErbSt. bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgesetzt, kann der Antrag uE nach Ergehen des ErbStBescheids (Grundlagenbescheid) bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist nachgeholt werden (vgl. Anm. 20). Wird eine Veranlagung zur ESt. nicht von Amts wegen durchgeführt, so kann nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 die Veranlagung zum Zweck der Gewährung der StErmäßigung beantragt werden (vgl. § 46 Anm. 152 zur alten Fassung des § 46 Abs. 2 und Anm. 171 ff. zur geltenden Fassung). Ein solcher Antrag ist durch Abgabe einer StErklärung bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden zweiten Kj. zu stellen und schließt den nach § 35 erforderlichen Antrag ein.

Einstweilen frei.

49

## 8. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer als Rechtsfolge

a) **Bemessungsgrundlage: die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte, auf die begünstigten Einkünfte entfallende tarifliche Einkommensteuer**

50

Ermäßigt wird nach § 35 Sätze 1 und 2 die um sonstige StErmäßigungen gekürzte tarifl. ESt. Auf den Teil dieses StBetrags, der auf die begünstigten Einkünfte (vgl. Anm. 35) entfällt, wird der nach Satz 2 zu ermittelnde Hundertsatz angewendet (vgl. Anm. 60).

**Tarifliche ESt.** ist die sich aus §§ 32 a, 32 b, 34, 34 b und 34 c Abs. 4 ergebende Steuer (vgl. § 2 Anm. 590) nach Abzug des Entlastungsbetrags gem. § 32 c (vgl. § 32 c Anm. 22).

**Sonstige StErmäßigungen** sind sowohl solche, die im EStG geregelt sind (§§ 34 c Abs. 1, 34 e, 34 f, 34 g), als auch solche aus anderen Gesetzen, wie zB § 12 AStG, § 40 Abs. 4 KAGG, § 19 Abs. 1 AuslInvestmG, § 7 a FördG, §§ 16, 17, 21, 22 BerlinFG.

**Bei Ermittlung der festzusetzenden ESt. auf die tarifl. ESt. vorzunehmende Zuschläge** werden nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift in die Bemessungsgrundlage für § 35 nicht einbezogen, wie zB NachSt. gem. § 10 Abs. 5, Verrechnung des Kindergelds nach § 31 Satz 5 nF (vgl. § 31 Anm. 16).

**Die auf die begünstigten Einkünfte entfallende ESt.** ist die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der StErmäßigung. Die für das gesamte zVE geltende und um die sonstigen StErmäßigungen gekürzte tarifl. ESt. ist zu diesem Zweck im Regelfall in zwei Teilbeträge aufzuteilen.

► *Ausnahmsweise keine Aufteilung der ESt. erforderlich:* Von dem Grundsatz, daß die ESt. zur Berechnung der StErmäßigung nach § 35 aufzuteilen ist, gibt es Ausnahmen in folgenden Fällen:

- ▷ Es sind lediglich nach § 35 begünstigte Einkünfte erzielt worden.
- ▷ Die anderen Einkünfte sind in ihrer Summe negativ. Dann entfällt die gesamte ESt. auf die begünstigten Einkünfte, und zwar uE auch für den Fall, daß die tarifl. ESt. der Höhe nach durch die nicht begünstigten Einkünfte beeinflusst ist.

**Beispiel:** Der Nachlaß besteht aus einem land- und forstwirtschaftl. Betrieb. Der Erbe entnimmt ein mit 1 DM bilanziertes Grundstück, woraus sich begünstigte Einkünfte von 50 000 DM ergeben. Im übrigen wird ein laufender Verlust aus dem Betrieb von 80 000 DM erzielt. Außerdem hat der Erbe dem ermäßigten StSatz nach § 34 Abs. 1 unterliegende Einkünfte aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs iHv. 70 000 DM. SA und agB betragen 10 000 DM. Da für die Berechnung des ermäßigten StSatzes Verluste und Abzüge bei der Ermittlung des Einkommens jeweils zunächst mit den am höchsten besteuerten positiven Einkünften zu verrechnen sind (vgl. BFH v. 26. 1. 95 IV R 23/93, BStBl. II S. 467, 470, R 197 Abs. 1 EStR 1993), ist auf das ganze zVE der ermäßigte StSatz anzuwenden. Insoweit steht die tarifl. ESt. mit nicht nach § 35 begünstigten Einkünften in Zusammenhang. Gleichwohl ist für Zwecke des § 35 davon auszugehen, daß die ESt. in voller Höhe auf die begünstigten Einkünfte entfällt, denn wären die Einkünfte nicht entstanden, hätte ein vollständiger Verlustausgleich mit dem Veräußerungsgewinn stattgefunden und eine ESt. wäre nicht festgesetzt worden.

- ▷ Die auf die begünstigten Einkünfte entfallende ESt. ist bereits aus anderen Gründen gesondert zu ermitteln. Diese Steuer ist die anteilig auf die begünstigten Einkünfte entfallende ESt., denn die gesetzliche Formulierung „anteilig“ ist nicht gleichbedeutend mit „prozentual“ (aA LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9876). Ein solcher Fall liegt etwa dann vor, wenn (nur) die begünstigten Einkünfte dem ermäßigten StSatz des § 34 unterliegen, also beispielsweise bei Veräußerung des gesamten ererbten Gewerbebetriebs. Werden dem Stpfl. aber zugleich sonstige StErmäßigungen gewährt, so sind diese von der gesondert ermittelten ESt. abzuziehen, soweit sie anteilig darauf entfallen (zB bei StErmäßigung für Parteispenden nach § 34 g; zum Verhältnis von § 35 zu § 34 g vgl. Anm. 17).
- ▶ **Aufteilungsmaßstab:** Das Gesetz regelt nicht, nach welchem Maßstab die Aufteilung vorzunehmen ist. Die deshalb streitige Frage nach der Bezugsgröße für die Aufteilung ist uE dahingehend zu beantworten, daß das Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte (SdE) maßgebend ist. Um die Steuer zu ermitteln, die auf die begünstigten „Einkünfte anteilig entfällt“ müssen begünstigte und nicht begünstigte Einkünfte so unverfälscht wie möglich einander gegenübergestellt werden, also ohne nicht zu der Einkunftsermittlung gehörende Abzüge. Unbeeinflusst von nicht einkunftsbezogenen Elementen ist lediglich die SdE gem. § 2 Abs. 3. Diese Betrachtungsweise hat zur Folge, daß sämtliche bis zur Ermittlung des zVE vorzunehmenden Abzüge den begünstigten und nicht begünstigten Einkünften in gleicher Weise entsprechend deren Anteil an der SdE zugerechnet werden. Ein Abstellen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) würde demgegenüber zu dem sachlich nicht gerechtfertigten Ergebnis führen, daß Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) und Altersentlastungsbeitrag (§ 24 a) ausschließlich den nicht begünstigten Einkünften zuzuordnen wären, alle anderen Abzüge aber sowohl den begünstigten und nicht begünstigten Einkünften. Wollte man auf den Anteil am zVE abstellen, würden sämtliche Abzüge nur den nicht begünstigten Einkünften zuzurechnen sein, was noch weniger einsichtig wäre.

GIA FG Hamb. v. 23. 2. 84, EFG S. 505, rke; BAUER, StbJb. 1991/92 S. 285, 289; BIERGANS S. 1569; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 23; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 8 e; GECK, ZEV 1996 S. 376, 379; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 612; RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 37; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 30, der auch die Ermittlung des Anteils am zVE für mit dem

Gesetzeswortlaut vereinbar hält; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 14. Die Gegenansicht stellt auf den GdE ab (BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 83; KLOTZ, DStZ/A 1974 S. 347, 350, allerdings mit einem Beispiel auf S. 349, in dem vom zVE ausgegangen wird; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9876; MERTEN, FR 1975, 595, 597; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 21) und stützt sich auf eine Gesetzesanalogie zu § 34 c Abs. 1 Satz 2, der die Ermittlung der anteiligen ausländischen Einkünfte nach dem Verhältnis zum GdE ausdrücklich regelt. Dabei wird allerdings übersehen, daß § 34 c Abs. 1 Satz 2 durch das StÄndG 1992 geändert worden ist und nun die SdE zum Aufteilungsmaßstab erklärt. Dies spricht deshalb umgekehrt ebenso für die hier vertretene Ansicht wie § 32 c Abs. 3 Satz 1, der die anteiligen gewerblichen Einkünfte ebenfalls nach ihrem Verhältnis zur SdE bestimmt.

Die anteilige ESt. wird deshalb nach folgender Formel berechnet:

$$\frac{\text{begünstigte Einkünfte} \times \text{tarifl. ESt.}}{\text{SdE}} = \text{ESt. auf begünstigte Einkünfte}$$

► *Aufteilung, wenn mehrere StErmäßigungen zu gewähren sind:* Sind neben § 35 weitere StErmäßigungen zu gewähren, werden diese in der Regel durch Anwendung der Verhältniszahl auf die um jene StErmäßigungen gekürzte tarifl. ESt. den jeweiligen Einkünften anteilig zugerechnet. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist jedoch dann zu machen, wenn die StErmäßigung sich konkret auf bestimmte Einkünfte bezieht (zB § 34 e und § 32 c); der entsprechende Betrag ist in einem solchen Fall in vollem Umfang von der tarifl. ESt., die auf diese Einkünfte entfällt, abzuziehen.

**Beispiel:** Der Stpfl. hat einen land- und forstwirtschaftl. Betrieb geerbt. Er entnimmt ein Grundstück, woraus sich nach § 35 begünstigte Einkünfte von 30 000 DM ergeben. Außerdem macht er aus diesem Betrieb im VZ einen laufenden Gewinn von 10 000 DM und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 100 000 DM. Der Stpfl. hat Anspruch auf die StErmäßigung für Einkünfte aus LuF nach § 34 e, die zu 75 vH auf die begünstigten Einkünfte entfällt. Die Ermäßigung nach § 34 e ist in diesem Umfang von der anteiligen und nur um ggf. andere StErmäßigungen gekürzten tarifl. ESt., die auf die begünstigten Einkünfte entfällt, abzuziehen. Wäre anstelle eines laufenden Gewinns ein laufender Verlust von 10 000 DM erzielt worden, so entfiere der Ermäßigungsbetrag gem. § 34 e vollständig auf die begünstigten Einkünfte.

Einstweilen frei.

51

## b) Ermäßigung um Hundertsatz nach Satz 2

52

Die EStErmäßigung für die doppelt belasteten Einkünfte erfolgt, indem die auf die begünstigten Einkünfte entfallende ESt. (vgl. Anm. 50) mit einem Hundertsatz multipliziert und der sich dabei ergebende Betrag von der tarifl. ESt. abgezogen wird.

**Ermäßigung** bedeutet, daß die ESt. niemals unter 0 DM gemindert werden kann. Im Rahmen des von § 35 vorgesehenen Systems kann ein solcher Fall im übrigen bereits deshalb nicht eintreten, weil die Ermäßigung immer einen Bruchteil der um die übrigen StErmäßigungen gekürzten tarifl. ESt. ausmacht, also höchstens die gesamte Steuer betragen kann.

**Der Hundertsatz** soll dem StSatz entsprechen, mit dem der erbstliche Gesamterwerb zur ErbSt. herangezogen worden ist. Im Ergebnis spiegelt der Ermäßigungsbetrag dann den Betrag wieder, um den die ErbSt. niedriger gewesen wäre, wenn die jetzt auf die begünstigten Einkünfte anfallende ESt. bei der ErbStFestsetzung wie eine Nachlaßverbindlichkeit abziehbar gewesen wäre (vgl. Anm. 10). Die Ermittlung des Hundertsatzes ist in Satz 2 der Vorschrift geregelt (vgl. Anm. 60).

**Beispiel:** Vgl. nachfolgendes Berechnungsbeispiel (Anm. 53). Dort ergibt sich eine Ermäßigung von 2 058 DM. Wäre die anteilige ESt. bei der ErbStFestsetzung wie eine

Nachlaßverbindlichkeit abgezogen worden, so hätte sich die ErbSt. um 2 250 DM vermindert (vgl. Berechnungsbeispiel Anm. 62). Die Differenz zwischen beiden Beträgen folgt daraus, daß der Hundertsatz nicht dem ErbStSatz entspricht, sondern einen durchschnittlichen StSatz unter Einbeziehung des erbstfreien Erwerbs darstellt (vgl. auch die von MEHNE, DSStR 1992 S. 273, 276, angestellte Berechnung zu Beispiel A in H 213 e EStH 1995).

53 c) **Beispiel zur Berechnung der Steuerermäßigung**

Der Stpfl. hat einen Gewerbebetrieb mit einem Einheitswert von 1 500 000 DM von seinem Vater geerbt. Dazu gehört ua. ein unbebautes Betriebsgrundstück mit einem Einheitswert von 100 000 DM und einem Buchwert von 50 000 DM. Kurz nach dem Erbfall entnimmt der Stpfl. 1996 das Grundstück zu einem Teilwert von 200 000 DM. Die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen im VZ 1996 im übrigen 50 000 DM, während aus Vermietung und Verpachtung Verluste von 40 000 DM erzielt werden. Die Ehefrau unterhält einen land- und forstw. Betrieb mit nach § 4 Abs. 3 ermittelten Einkünften im VZ von 10 000 DM. SA und agB sind iHv 14 000 DM abziehbar.

*Ermittlung der tarifl. ESt.:*

Einkünfte aus LuF	10 000 DM
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	200 000 DM
Einkünfte aus VuV	./.. 40 000 DM
SdE/GdE	170 000 DM
SA, agB	./.. 14 000 DM
Einkommen/zvE	156 000 DM
ESt. lt. Splittingtab.	42 332 DM
- StErmäßigung gem. § 34 e	./.. 2 000 DM
tarifl. ESt. ohne § 35	40 332 DM

*Ermittlung der ESt., die auf nach § 35 begünstigte Einkünfte entfällt:*

Entnahmegewinn 150 000 DM	
der ErbSt. unterlegen 1,4 × Einheitswert 100 000 DM	140 000 DM
Buchwert	./.. 50 000 DM
begünstigte Einkünfte	90 000 DM
anteilige ESt.	$\frac{90\,000 \times 42\,332}{170\,000} = 22\,411 \text{ DM}$

*Ermittlung der Ermäßigung. (Hundertsatz 9,18 vH; vgl. Berechnung zu Beispiel Anm. 62)*

anteilige ESt. 22 411 DM × 9,18 vH	= 2 058 DM
festzusetzende ESt.	= 38 274 DM

54–59 Einstweilen frei.

**III. Satz 2: Bemessung des Hundertsatzes nach dem Verhältnis der festgesetzten Erbschaftsteuer zum Gesamterwerb**

60 **1. Bemessung des Hundertsatzes**

Satz 2 der Vorschrift regelt, wie der Hundertsatz zu bemessen ist, um den die ESt., die auf die begünstigten Einkünfte entfällt, nach Satz 1 gekürzt wird. Zur Bemessung ist die festgesetzte ErbSt. zum erbstlichen Gesamterwerb ins Verhältnis zu setzen.

**Der Hundertsatz** ist nichts anderes als der ErbStSatz, dem der gesamte Erwerb von Todes wegen durch den Stpfl. unterlegen hat. Er ist aber nicht identisch mit dem StSatz nach § 19 ErbStG, sondern soll dem durchschnittlichen StSatz entsprechen, mit dem der erbstliche Gesamterwerb, dh. die Summe aus stpfl. und



stfreiem Erwerb zur ErbSt. herangezogen worden ist. Zur Ermittlung des Gesamterwerbs s. nachstehend „erbstlicher Gesamterwerb“. In Fällen des zweifachen Erwerbs von Todes wegen (vgl. Anm. 32) ergibt sich der für die Kürzung nach Satz 1 maßgebende Hundertsatz durch Addition der für den Erwerb des Stpfl. und den Erwerb seines Rechtsvorgängers zu ermittelnden Hundertsätze, da uE die ErbSt. für beide Erwerbe zur EStErmäßigung führen muß (vgl. Anm. 45). Für die Dauer des Begünstigungszeitraums nach Satz 1 (vgl. Anm. 31) bleibt der Hundertsatz unverändert, es sei denn es fände zwischenzeitlich ein zu berücksichtigender Zweiterwerb statt (vgl. Anm. 45).

**Bemessung:** Rechnerisch wird der Hundertsatz dadurch ermittelt, daß festgesetzte ErbSt. (vgl. Anm. 47) zu dem erbstlichen „Gesamterwerb“ (vgl. Anm. 61) ins Verhältnis gesetzt wird. Der Hundertsatz kann nicht aus dem ErbStG oder dem ErbStBescheid abgelesen werden, weil er ein nur für Zwecke des § 35 zu errechnender Wert ist. Die Größe „erbstlicher Gesamterwerb“ existiert im ErbStRecht nicht, sie ergibt sich nur aus der Definition in Satz 2. Es gilt die Formel

$$\frac{\text{ErbSt.} \times 100}{\text{Gesamterwerb}} = \text{Hundertsatz}$$

Der danach ermittelte Hundertsatz ist auf zwei Dezimalstellen aufzurunden.

**Die festgesetzte Erbschaftsteuer** ist für die Bemessung des Hundertsatzes maßgebend. Es handelt sich um die Steuer, die in dem ErbStBescheid gegen den Stpfl. – bzw. im Fall des Zweiterwerbs (vgl. Anm. 45) gegen den Rechtsvorgänger des Stpfl. und im Fall des Sachvermögens aus Betriebsvermögen (vgl. Anm. 45) gegen den Bedachten – festgesetzt worden ist. Die Festsetzung ist dann erfolgt, wenn der ErbStBescheid wirksam bekanntgegeben worden ist; ob Bestandskraft eingetreten ist, hat insoweit keine Bedeutung. Ebensowenig kommt es darauf an, ob die Steuer gezahlt oder nach § 227 AO erlassen worden ist (vgl. Anm. 47). Zum ErbStBescheid als Grundlagenbescheid vgl. Anm. 20. Da die StErmäßigung nicht für Einkünfte gewährt wird, die der ausländischen ErbSt. unterlegen haben (vgl. Anm. 40), ist auch nach § 21 ErbStG angerechnete ErbSt. nicht für die Bemessung des Hundertsatzes zu berücksichtigen. Maßgeblich ist vielmehr die ErbSt., die ohne Anrechnung festzusetzen gewesen wäre. Nicht zur festgesetzten ErbSt. iSd. § 35 Satz 2 gehört auch die JahresErbSt., die gem. § 23 ErbStG festgesetzt wird; insoweit findet ein SA-Abzug statt (§ 35 Satz 3, vgl. Anm. 65 ff.).

## 2. Erbschaftsteuerlicher Gesamterwerb

61

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die anteilig auf die begünstigten Einkünfte entfallende ESt. um den StSatz gekürzt werden, den der Stpfl. durchschnittlich für jede DM des erworbenen Vermögens zu zahlen hatte, gleich ob eine StBefreiung bestand oder nicht. Deshalb beschreibt Satz 2 den Betrag, zu dem die ErbSt. ins Verhältnis gesetzt wird, als die Summe aus erbpflichtigem Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) und Freibeträgen nach §§ 16 und 17 ErbStG sowie stfreiem Betrag nach § 5 ErbStG, was sich auch kurz mit dem Begriff „Gesamterwerb“ (BMF v. 29. 11. 74, BStBl. I S. 946, 968) zusammenfassen läßt.

**Stpfl. Erwerb iSd. § 10 Abs. 1 ErbStG** ist im Fall eines Erwerbs von Todes wegen der Wert des gesamten Vermögensanfalls nach § 12 ErbStG abzüglich der Nachlaßverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG, soweit die steuerfreien Beträge nach §§ 5, 13, 16, 17 und 18 ErbStG überschritten sind. Der auf 100 DM abgerundete stpfl. Erwerb ist Bemessungsgrundlage für die festgesetzte ErbSt.

und ist deshalb grundsätzlich dem ErbStBescheid zu entnehmen. Der der ErbStFestsetzung zugrunde liegende erbpflichtige Erwerb ist auch dann maßgebend, wenn er unzutreffend ermittelt worden sein sollte. Das ist mittelbare Folge des Umstands, daß der ErbStBescheid Grundlagenbescheid für die StErmäßigung nach § 35 ist (vgl. Anm. 20) und damit auch die unzutreffend festgesetzte ErbSt. (vgl. Anm. 40) für die Berechnung der StErmäßigung herangezogen werden muß. Dementsprechend werden bei der Ermittlung des Gesamterwerbs nur die Freibeträge hinzugerechnet, die bei der ErbStFestsetzung tatsächlich berücksichtigt worden sind.

Nicht zum stpfl. Erwerb gehört allerdings der Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen, für die die laufende Besteuerung nach § 23 ErbStG beantragt wird (vgl. Anm. 65). Der Kapitalwert wird in einem solchen Fall zwar bei der Berechnung des stpfl. Erwerbs berücksichtigt, um den zutreffenden StSatz ermitteln zu können. Er fließt aber nicht in die ErbStFestsetzung für die stichtagsbezogene ErbSt. ein.

GLA KLOTZ, DStZ/A 1974 S. 347, 350.

**Erbschaftsteuerfreier Erwerb:** Dem stpfl. Erwerb sind für die Bemessung des Hundertsatzes die Freibeträge nach § 16 ErbStG (nach StKlassen gestaffelter persönlicher Freibetrag) und § 17 ErbStG (Versorgungsfreibetrag für Ehegatten und Kinder) sowie der stfreie Betrag nach § 5 ErbStG (fiktiver Zugewinnausgleich, vgl. Anm. 32) hinzuzurechnen. Ebenso wie der stpfl. Erwerb sich nach dem ErbStBescheid bestimmt, sind die Freibeträge nur insoweit hinzuzurechnen, als sie bei der ErbStFestsetzung (Grundlagenbescheid, vgl. Anm. 20) gewährt worden sind. Es widerspräche nämlich dem gesetzgeberischen Ziel, die tatsächliche Doppelbelastung zu mindern, wenn Freibeträge hinzugerechnet würden, die sich in Wirklichkeit nicht ausgewirkt haben.

GLA BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 86; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 9 c; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9877; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 612; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 25; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 33; TIEDTKE S. 638; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 15; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 24.

Nicht hinzuzurechnen sind nach dem eindeutigen Wortlaut des § 35 Satz 2 der für natürliche Personen ohnehin nicht einschlägige Freibetrag nach § 18 ErbStG sowie die Freibeträge nach §§ 13, 13 a ErbStG (zB für gewerbliches BV, Hausrat, Kunstgegenstände und Kulturgüter).

**Systematische Bedenken:** Der Ansatz des Gesetzes, auch den erbstbefreiten Teil des Erwerbs von Todes wegen bei der Bemessung des Hundertsatzes mit einzubeziehen, erscheint systematisch verfehlt. Wenn das Ziel des § 35 sein soll, den Stpfl. so zu stellen, als wenn die latente ESt. bei der ErbSt. wie eine Nachlaßverbindlichkeit abgezogen werden könnte (vgl. Anm. 10), dann dürfte nur der erbpflichtige Erwerb iSd. § 10 Abs. 1 ErbStG für die Verhältnisrechnung herangezogen werden. Im Ergebnis wäre dann der Hundertsatz des § 35 Satz 2 identisch mit dem ErbStSatz nach § 19 ErbStG. Denn würde die ESt. abgezogen werden können, würde sie den erbpflichtigen Erwerb in voller Höhe mindern und sich damit auf die ErbSt. in Höhe des StSatzes nach § 19 ErbStG und nicht nur in Höhe des durchschnittlichen StSatzes auswirken (vgl. Beispiel in Anm. 52).

GLA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 25; JESSE, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“? S. 135; aA KLOTZ (DStZ/A 1974 S. 347, 349), der es für richtig hält, gedanklich zu unterstellen, daß der fiktive Abzug der latenten EStBelastung bei der ErbSt. anteilig beim stpfl. Erwerb und den Freibeträgen erfolgt. Eine solche Durchschnittsbetrachtung könnte uE nur dann gerechtfertigt sein, wenn die ESt. um die anteilige ErbSt. auf die Einkünfte ermäßigt

würde (ähnlich wie nach § 16 Abs. 5 aF, vgl. dazu Anm. 3); sie hat keine Berechtigung bei der von § 35 vorgesehenen Ermäßigung um die anteilige ErbSt. auf die ESt.

Folgt man andererseits der Vorstellung des Gesetzgebers, nur die durchschnittliche ErbStBelastung zu berücksichtigen, ist kein sachlicher Grund dafür zu erkennen, daß nicht auch die Freibeträge (einschl. des ab 1996 geltenden Bewertungsabschlags für gewerbliches BV) nach §§ 13, 13 a ErbStG hinzugerechnet werden. Billigkeitserwägungen können uE dafür nicht herangezogen werden, wenn gleichzeitig die Hinzurechnung des Versorgungsfreibetrags vom Gesetz offenbar nicht als unbillig angesehen wird. Diese Ungleichbehandlung ist uE auch verfassungsrechtlich bedenklich (vgl. Anm. 12).

GLA LANG, *StuW* 1974 S. 293, 317 Fn. 244; MERTEN, *FR* 1975 S. 595, 597; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 25. AA BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 86 mit dem Hinweis, die in § 13 stfrei gestellten Wirtschaftsgüter könnten nicht zu Einkünften iSd. § 35 führen. Das ist uE einerseits jedenfalls seit 1994 nicht mehr richtig, denn nach § 13 Abs. 2 a ErbStG wird bei Erbfällen nach dem 1. 1. 94 auch für BV ein Freibetrag gewährt. Andererseits trifft das Argument auch deshalb nicht zu, weil sich die hinzuzurechnenden Freibeträge ebensowenig auf bestimmte Wirtschaftsgüter beziehen, die zu Einkünften iSd. § 35 führen könnten.

### 3. Beispiel zur Berechnung des Hundertsatzes

62

Im Berechnungsbeispiel aus Anm. 53 soll der Stpfl. im Jahr 1995 neben dem Gewerbebetrieb noch Hausrat im Wert von 10 000 DM und Barvermögen von 100 000 DM von seinem Vater geerbt haben. Die Bestattungskosten betragen 15 000 DM.

#### *Erbschaftsteuerfestsetzung:*

Betriebsverm. (Einheitsw. incl. Grdstk.)	1 500 000 DM	
Freibetrag § 13 Abs. 2 a	<u>./.. 500 000 DM</u>	1 000 000 DM
Hausrat	10 000 DM	
Freibetrag § 13 Nr. 1 a ErbStG		
höchstens 40 000 DM	<u>./.. 10 000 DM</u>	0 DM
Barvermögen		100 000 DM
Nachlaßverbindlichkeit § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG		<u>./.. 15 000 DM</u>
	Gesamterwerb	1 085 000 DM
Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG		<u>./.. 90 000 DM</u>
	stpfl. Erwerb	995 000 DM
ErbSt. (StSatz 10 vH, § 19 Abs. 1 ErbStG)		99 500 DM

#### *Ermittlung des Hundertsatzes*

$$\text{Hundertsatz} = \frac{99\,500 \times 100}{1\,085\,000} = 9,18$$

Einstweilen frei.

63–64

## IV. Satz 3: Kein Abzug eines Ermäßigungsbetrags bei Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als dauernde Last

### 1. Vorbemerkung

65

Nach Satz 3 der Vorschrift wird die StErmäßigung aufgrund der Sätze 1 und 2 nicht gewährt, soweit die ErbSt. als dauernde Last gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abgezogen wird. Ohne sie ausdrücklich zu erwähnen, ist mit dieser Regelung die Vorschrift des § 23 ErbStG angesprochen.

**Jahressteuer nach § 23 ErbStG:** Im Regelfall ist die ErbSt. eine einmalige Steuer auf den stpfl. Erwerb, der stichtagsbezogen (§ 11 ErbStG) ermittelt wird. Das gilt auch für wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, die nach § 12 ErbStG iVm. §§ 13, 14 BewG mit dem Kapitalwert in die Bemessungsgrundlage eingehen. Ist in solchen Fällen die zu zahlende ErbSt. höher als der verfügbare Teil der Bereicherung, müßte bei sofortiger Zahlungspflicht der Stpfl. auf die eigene Vermögenssubstanz zurückgreifen. Um ihm dies zu ersparen, räumt § 23 Abs. 1 ErbStG die Wahl einer laufenden Besteuerung ein. Diese erfolgt in der Weise, daß nach dem Stichtagsprinzip unter Ansatz des Kapitalwerts der Nutzung und Leistung ein ErbStSatz (§ 19 ErbStG) ermittelt und die Steuer für jedes Jahr der Laufzeit unter Anwendung dieses Satzes auf den Jahreswert der Nutzung und Leistung einschließlich des Ertragsanteils jährlich im voraus festgesetzt wird. Eine entsprechende Anwendung des § 23 ErbStG soll auch bei Restkaufpreisforderungen zulässig sein (vgl. FG Hamburg v. 27. 9. 77, EFG 1978 S. 25, insoweit bestätigt durch BFH v. 9. 12. 81 II R 143/77 nv).

**Doppelbelastung auch bei Jahressteuer möglich und durch SA-Abzug zu mildern:** Da ein Abzug der auf die laufenden Nutzungen entfallenden ESt. vom Jahreswert nicht möglich ist (BFH v. 8. 6. 77 II R 79/69, BStBl. II 1977 S. 562 mwN), kann es auch bei Wahl der JahresSt. zu einer Doppelbelastung von Einkünften mit ESt. und ErbSt. kommen. Die Rspr. hat deshalb seit jeher auch vor Geltung des § 35 den Abzug der ErbSt. als dauernde Last zugelassen, um die als ungerechtfertigt angesehene Doppelbelastung zu beseitigen (vgl. RFH v. 14. 8. 35, RStBl. S. 1496; BFH v. 15. 11. 57 VI 79/55 U, BStBl. III 1958 S. 103 und v. 5. 4. 65 VI 339/63 U, BStBl. III S. 360). Bis zum Inkrafttreten des § 35 wurde dabei die ErbSt. in voller Höhe zum Abzug als SA zugelassen (vgl. Anm. 3). § 35 hat insoweit zu einer Änderung der Rechtslage geführt, als nur noch ein anteiliger Abzug in Betracht kommt (vgl. Anm. 67).

**Zweifache Bedeutung des § 35 Satz 3:** Die Regelung hat wörtlich genommen nur den einen Regelungsinhalt, eine Doppelbegünstigung durch Gewährung der StErmäßigung nach Sätzen 1 und 2 zu vermeiden, wenn bereits die ErbSt. zu einer Minderung der EStBemessungsgrundlage geführt hat, weil sie bereits als SA abgezogen worden ist (vgl. zu diesem Regelungsinhalt Anm. 70). Im Hinblick darauf, daß die ErbSt. nach neuerer Ansicht des BFH (Urt. v. 9. 8. 83 VIII R 35/80, BStBl. II 1984 S. 27) eine PersonenSt. ist und deshalb unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 fällt, hat der BFH dem § 35 Satz 3 noch eine zweite Bedeutung beigemessen. Er hält sie iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a für eine spezialgesetzliche Rechtsgrundlage des SA-Abzugs. In nachstehender Anm. 67 werden deshalb die Voraussetzungen für den SA-Abzug erläutert.

66 Einstweilen frei.

## 2. Satz 3 als Rechtsgrundlage für Sonderausgabenabzug bei laufender Besteuerung nach § 23 Abs. 1 ErbStG

### 67 a) Sonderausgabenabzug dem Grunde nach

Besteht die erbstliche Bereicherung ganz oder teilweise in Ansprüchen auf wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, so kann nach § 23 Abs. 1 ErbStG der Stpfl. insoweit anstelle der grundsätzlich vorzunehmenden Einmalbesteuerung mit dem Kapitalwert die laufende Besteuerung mit dem Jahreswert wählen. In diesem Fall zahlt er für die Laufzeit der Ansprüche (bzw. bis zur Abwahl der laufenden Besteuerung gem. § 23 Abs. 2 ErbStG) jährlich ErbSt. auf den Jahres-

wert, und zwar einschließlich des Zinsanteils. § 35 Satz 3 setzt voraus, daß diese Steuer als dauernde Last iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a zum SA-Abzug führen kann, denn nur dann sind Fälle der zu verhindernden Doppelbegünstigung denkbar.

**Kein Abzugsverbot nach § 12 Nr. 3:** Der Abzug der ErbSt. als SA ist nicht durch § 12 Nr. 3 EStG ausgeschlossen. Selbst wenn man die ErbSt. als PersonenSt. ansieht (str., so jedenfalls BFH v. 9. 8. 83 VIII R 35/80, BStBl. II 1984 S. 27 und v. 14. 9. 94 I R 78/94, BStBl. II 1995 S. 207) und sie deshalb unter den Regelungsbereich des § 12 Nr. 3 fiel, wäre § 35 Satz 3 nach der zutreffenden Rspr. des BFH (Urt. v. 23. 2. 94 X R 123/92, BStBl. II S. 690; als obiter dictum bereits im Urt. v. 7. 12. 90 X R 72/89, BStBl. II 1991 S. 350, 354) als spezialgesetzliche Ausnahme von dem Abzugsverbot anzusehen.

Zustimmend R 87 Abs. 2 EStR 1993, H 213 e EStH 1995 sowie im Ergebnis auch nahezu das gesamte Schrifttum: BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 75; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 28 f.; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 19 ff.; GECK, ZEV 1996 S. 376, 377; HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 272; JESTÄDT, DStR 1993 S. 1620; DERS., ZEV 1995 S. 19, 20; KAPP/EBELING, § 23 Rz. 26; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9874; LIST, DB 1994 S. 599; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 613; MEINCKE, § 23 Rz. 9; MOENCH/KIEN-HÜMBERT, § 23 Rz. 20; OBERMEIER, KFR 1994 S. 255; DERS., Rz. 2196; RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 45; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 35 Rz. 27; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 38; TIEDTKE S. 639; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 16; TROLL, § 23 Tz. 10. AA CLASSEN in LADEMANN/SÖFFING, § 12 Rz. 63; SÖHN in KIRCHHOF/SÖHN, § 10 Rz. D 180.

**Die weiteren Voraussetzungen des SA-Abzugs** werden in Satz 3 nicht geregelt. Insoweit gelten einerseits die allgemein für einen SA-Abzug bestehenden Voraussetzungen. Andererseits müssen die für die Ermäßigung nach Sätzen 1 und 2 geltenden Tatbestandsmerkmale entsprechend angewendet werden.

► *ErbSt. iSd. § 23 ErbStG:* Die ErbSt. muß nach § 23 Abs. 1 ErbStG nach dem Jahreswert festgesetzt worden sein. Übt der Stpfl. im Fall wiederkehrender Nutzungen oder Leistungen bzw. ratenweise zu tilgenden Forderungen (vgl. Anm. 65) sein Wahlrecht nicht aus oder wählt er ausdrücklich die Einmalversteuerung, so wird die ErbSt. nach dem Kapitalwert mit einem einmalig zu zahlenden Betrag festgesetzt. In diesem Fall kommt nur die StErmäßigung nach § 35 Sätze 1 und 2 in Betracht (vgl. Anm. 38). Gleiches gilt in dem VZ, in dem der Stpfl. die JahresSt. nach § 23 Abs. 2 ErbStG mit dem Kapitalwert abgelöst hat. Ohne Bedeutung ist, ob die ErbStFestsetzung in zutreffender Höhe erfolgt ist (glA OBERMEIER, Rz. 2199).

► *Dauernde Last:* § 35 enthält keine Aussage zu der Frage, ob die gezahlte ErbSt. eine dauernde Last ist. Abziehbar kann sie deshalb nur sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für eine dauernde Last (vgl. § 10 Anm. 41) erfüllt sind (glA KAPP/EBELING, § 23 Rz. 26; TROLL, § 23 Tz. 10). Das ist bei der ErbSt. nach § 23 ErbStG dann der Fall sein, wenn sie für eine längere Zeit zu zahlen ist. Das Merkmal einer Zahlung „über längere Zeit“ wird in der Regel bei 10-jähriger Mindestlaufzeit als erfüllt angesehen (vgl. § 10 Anm. 42), wobei diese Grenze nicht starr zu handhaben ist. Für die Beurteilung der ErbStZahlung als dauernde Last bedeutet das, daß der der JahresErbSt. unterworfenen Anspruch auf Nutzungen oder Leistungen auf Lebenszeit oder für einen Mindestzeitraum von 10 Jahren besteht. Beläuft er sich zB nur auf drei Jahre kommt uE kein Abzug als dauernde Last in Betracht.

In den von der Rspr. entschiedenen Fällen war diese Voraussetzung nie problematisch. Entweder handelte es sich um Ansprüche auf Lebenszeit (RFH v. 14. 8. 35, RStBl.

S. 1496; BFH v. 15. 11. 57 VI 79/55 U, BStBl. III 1958 S. 103 und v. 5. 4. 65 VI 339/63 U, BStBl. III S. 360) oder die Mindestlaufzeit von 10 Jahren war deutlich überschritten (BFH v. 23. 2. 94 X R 123/92, BStBl. II S. 690; Kaufpreiskonten, die auf eine Dauer von über 24 Jahren zu zahlen waren). Der dem letztgenannten Urteil beigegebene amtliche Leitsatz läßt allerdings nicht erkennen, daß der BFH eine Prüfung der allgemeinen Voraussetzungen einer dauernden Last überhaupt für notwendig hält.

► *Aufwendungen:* Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 sind SA nur „Aufwendungen“ (vgl. § 10 Anm. 15). Es kann deshalb nur die tatsächlich gezahlte ErbSt. abgezogen werden; im Unterschied zur Ermäßigung nach § 35 Satz 1 und 2 reicht die Festsetzung nicht aus (vgl. Anm. 47). Auch nachentrichtete Beträge für JahresSt. früherer Jahre sind abziehbar (glA KAPP/EBELING, § 23 Rz. 28; TROLL, § 23 Tz. 10). An Aufwendungen fehlt es im übrigen nicht etwa deshalb, weil die JahresErbSt. als Gegenleistung für die Bereicherung von Todes wegen anzusehen wäre (so FG Rhld.-Pf. v. 6. 1. 92, EFG 1993 S. 75, rkr.), denn zwischen StRechtsverhältnis und dem dem Erwerb zugrunde liegenden Rechtsverhältnis besteht keine Gegenseitigkeit.

► *Erwerb von Todes wegen:* Da die StErmäßigung nach Satz 1 nur im Fall eines Erwerbs von Todes wegen gewährt wird (vgl. Anm. 32), kann auch ein aus Satz 3 abgeleiteter Abzug der ErbSt. als SA nur möglich sein, wenn ein Erwerb von Todes wegen vorliegt.

glA BFH, UrT. v. 23. 2. 94 X R 123/92, BStBl. II S. 690; BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 28; KAPP/EBELING, § 23 Rz. 26; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9875; MOENCH/KIENHÜMBERT, § 23 Rz. 20; OBERMEIER, Rz. 2199. AA DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992 S. 302, 310; TROLL, § 23 Tz. 10, der bei Übernahme der SchenkSt. durch den Schenker diesem den SA-Abzug zugestehen will, obwohl nur der Beschenkte das Wahlrecht zur laufenden Besteuerung ausüben kann.

## 68 b) Umfang und Dauer des Sonderausgabenabzugs

**Umfang des SA-Abzugs:** Der Höhe nach kann im Hinblick auf die gesetzgeberische Zielsetzung bei Schaffung des § 35, die Doppelbelastung von „Einkünften“ zu mildern (vgl. Anm. 35), als SA dementsprechend nur die laufende ErbSt. in der Höhe abziehbar sein, wie sie auf eine Bereicherung entfällt, die wertgleich als Bestandteil der stpfl. Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der ESt. eingegangen ist (BFH v. 23. 2. 94 X R 123/92, BStBl. II S. 690; vgl. auch § 10 Anm. 60 „ErbSt.“). Das entspricht der Rechtslage bei Wahl der erbstlichen Einmalbesteuerung, bei der die StErmäßigung nach Sätzen 1 und 2 auch nur insoweit gewährt wird, als die laufenden Bezüge nicht allein mit dem Ertragswert der ESt. unterliegen (vgl. Anm. 38). Bei Wahl der laufenden ErbStBesteuerung kann deshalb nur die ErbSt. als SA abgezogen werden, die auf den zugleich der ErbSt. und der ESt. unterliegenden Teil des Jahreswerts entfällt. Dabei ist zu beachten, daß der ErbSt. bei Wahl der laufenden Besteuerung auch der Ertragsanteil der laufenden Nutzung oder Leistung unterliegt.

glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 28; KAPP/EBELING, § 23 Rz. 26; LEY, KÖSDI 1994 S. 9866, 9875; MOENCH/KIENHÜMBERT, § 23 Rz. 20; OBERMEIER, KFR 1994 S. 255; DERS. Rz. 2199; PAUS, FR 1993 S. 417 f.; TROLL, § 23 Tz. 10. AA das übrige Schrifttum, das im Hinblick auf die frühere Rspr. des BFH (zB UrT. v. 5. 4. 65 VI 339/63 U, BStBl. III S. 360) die gesamte jährliche ErbSt. als dauernde Last zum Abzug zulassen will: BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 75; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 20, insoweit im Widerspruch zu Rz. 19 Abs. 1; JESSE, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“? S. 134; KLOTZ, DSzZ/A 1974 S. 347, 350; LIST, DB 1994 S. 599; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 613; MEINCKE, § 23 Rz. 9; POGGE-V. STRANDMANN/KIESCHKE, DSzZ/A 1974 S. 331, 340; RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 45; SCHMIDT/GLANEGGER

XV. § 35 Rz. 27; G. SÖFFING in LADEMANN/SÖFFING, § 35 Rz. 38; TISCHER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 35 Rz. 16; hier bis Lfg. 127 und in Einf. ESt. Anm. 412. Bereits lange vor Inkrafttreten des § 35 war diskutiert worden, ob der SA-Abzug nicht nur anteilig zu gewähren sei (vgl. FG Hamburg v. 28. 8. 63, EFG 1964 S. 167, rkr.; THEIS, FR 1959 S. 45; MICHEL, DVR 1973 S. 81, 82). Die Besteuerungspraxis hatte sich dann aber für die Stpfl. günstigen damaligen Rspr. des BFH angeschlossen.

**Beispiel:** Dem Stpfl. ist ein Rentenanspruch vermacht worden; für die ErbSt. hat der Stpfl. die laufende Besteuerung gewählt. Der ErbSt. unterliegt der Jahreswert der Rente in voller Höhe, der ESt. nur iHd. Ertragsanteils nach § 22 Nr. 1. Der Ertragsanteil ist doppelt belastet, so daß die darauf entfallende ErbSt. als SA abgezogen werden kann. Der abziehbare Betrag ergibt sich durch Anwendung des Hundertsatzes gem. § 22 Nr. 1 auf die JahresErbSt.

**Dauer des SA-Abzugs:** Eine zeitliche Begrenzung für den Abzug als dauernde Last existiert nicht. Insbesondere ist nicht der Begünstigungszeitraum nach Satz 1 entsprechend für den SA-Abzug maßgebend. Einerseits gelten für die laufende ErbBesteuerung weder die zur Rechtfertigung des Fünfjahreszeitraums herangezogenen Argumente (vgl. Anm. 31). Denn die Sachverhaltsermittlung ist nicht durch Zeitablauf erschwert, weil der Umfang der doppelt belasteten Einkünfte in jedem Jahr festgestellt werden kann, und es steht fest, daß die Realisierung der doppelt belasteten Einkünfte fortwährend stattfindet. Andererseits besteht ein besonderes Bedürfnis zur Milderung der Doppelbelastung, weil – im Unterschied zur Einmalbesteuerung – auch der Ertragsanteil der ErbSt. unterliegt.

GLA iE DAUTZENBERG/HEYERES, StuW 1992 S. 302, 310.

Einstweilen frei.

69

### 3. Satz 3 als Vorschrift zur Verhinderung einer Doppelbegünstigung

70

Die Regelung in Satz 3 ist zwingend erforderlich, um eine doppelte Begünstigung zu vermeiden. Diese träte ansonsten dadurch ein, daß die Bemessungsgrundlage für die ESt. infolge des SA-Abzugs und zusätzlich die festzusetzende ESt. durch Abzug des Ermäßigungsbetrags gemindert würden.

**Kein Wahlrecht:** Der Stpfl. kann nicht zwischen dem SA-Abzug und der Ermäßigung nach Sätzen 1 und 2 wählen. Der SA-Abzug ist vorrangig, denn er ist nicht von einem Antrag abhängig wie § 35, sondern von Amts wegen zu gewähren. Allerdings ist der SA-Abzug die Folge eines vom Stpfl. ausgeübten Wahlrechts, nämlich der Wahl zwischen Einmalbesteuerung oder laufender Besteuerung nach § 23 ErbStG. Bei Ausübung dieses Wahlrechts müssen neben den erbstlichen Aspekten auch die estlichen bedacht werden.

**Betragsmäßiger Vergleich des Sonderausgabenabzugs mit dem Ermäßigungsbetrag:** Der Abzug der ErbSt. als SA führt in der Regel zu der gleichen Minderung der ESt., wie sie durch Abzug des Ermäßigungsbetrags in demselben VZ eintreten würde (GLA HEYERES, S. 289). Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn zugleich eine andere StErmäßigung zu gewähren ist. Bezieht sich diese konkret auf die begünstigten Einkünfte, wird durch die Minderung der Bemessungsgrundlage der ESt. eine höhere Begünstigung erreicht; im umgekehrten Fall ist die Begünstigung geringer (vgl. zur Auswirkung anderer StErmäßigungen bei Anwendung der Sätze 1 und 2 Anm. 50). Bei Ausübung des erbstlichen Wahlrechts muß zur Bewertung der estlichen Folgen allerdings die gesamte Laufzeit der wiederkehrenden Nutzung oder Leistung betrachtet werden. Hier können sich erhebliche Belastungsunterschiede ergeben, weil bei erbstlicher Einmalbesteuerung der estliche Begünstigungszeitraum beschränkt ist (vgl. Anm. 31), während

der SA-Abzug bei Wahl der laufenden Besteuerung unbegrenzt in Anspruch genommen werden kann. Zu berücksichtigen sind auch der Zins- und Progressionseffekte. Eine steueroptimale Gestaltung kann nur bei genauer Einzelfallanalyse gefunden werden.

Im Schrifttum wird überwiegend die Auffassung vertreten, die laufende Besteuerung sei unter estlichen Gesichtspunkten immer vorteilhaft (BALDI in FROTSCHER, § 35 Rz. 76; DAUTZENBERG/HEYERES, StW 1992 S. 302, 309; FUMI in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 35 Rz. 19 Abs. 2 u. 20; KAPP/EBELING, § 23 Rz. 29; MASSBAUM, BB 1992 S. 606, 613; RIEDEL in DANKMEYER/GILOY, § 35 Rz. 45; eingeschränkt bei BLÜMICH/STUHRMANN, § 35 Rz. 29: grundsätzlich vorteilhaft). Diese Meinung beruht allerdings auf der uE unzutreffenden Prämisse, es sei in jedem Fall die gesamte jährliche ErbSt. als SA abziehbar (vgl. vorstehend Anm. 67). Eine Übersicht über die zu berücksichtigenden Vor- und Nachteile geben MOENCH/KIEN-HÜMBERT, § 23 Rz. 21 ff.; ausführlich zu Zins- und Progressionseffekt DAUTZENBERG/HEYERES, StW 1992 S. 302, 310 ff. u. HEYERES, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996 S. 273 ff. u. 289 ff.

71–79 Einstweilen frei.

80

### V. ABC zu § 35

**Antrag:** Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt, vgl. Anm. 48.

**Ausländische Erbschaftsteuer** führt nicht zur EStErmäßigung (vgl. Anm. 40). Nach § 21 ErbStG angerechnete ausländische ErbSt. bleibt für die Bemessung des Hundertsatzes unberücksichtigt, vgl. Anm. 60.

**Begünstigungszeitraum:** Nur Einkünfte, die erzielt werden im VZ des Erbfalls oder den folgenden vier VZ, sind begünstigt, vgl. Anm. 31.

**Bemessungsgrundlage** für die StErmäßigung ist die anteilige ESt., die auf die begünstigten Einkünfte entfällt (vgl. Anm. 50). Berechnungsbeispiel s. Anm. 53.

**Besteuerungsgegenstand:** Zum Verhältnis der Besteuerungsgegenstände von ESt. und ErbSt. vgl. Anm. 7.

**Dauernde Last:** Die JahresErbSt. gem. § 23 ErbStG kann eine dauernde Last sein und ist unter bestimmten Voraussetzungen als SA abziehbar, vgl. Anm. 67.

**Ehegattenveranlagung:** Die Wahl der getrennten Veranlagung kann vorteilhaft sein, vgl. Anm. 17 „Verhältnis zu Veranlagungsvorschriften“.

**Einkünfte** iSd. § 35 sind Vermögenswerte, die als Wertbestandteil der ErbSt. unterlegen haben („Vermögenswerte, die zu Geld werden“); vgl. Anm. 35 zu Fallgestaltungen, in denen solche Einkünfte erzielt werden und Anm. 37 f. zur Höhe der begünstigten Einkünfte.

**Entnahmegewinne** des Erben, die auf vom Erblasser gebildeten stillen Reserven beruhen, können zu begünstigten Einkünften führen, vgl. Anm. 35.

**Erbauseinandersetzung mit Gewinnrealisierung** führt zu begünstigten Einkünften (Anm. 35); das gilt auch bei Sachverhältnis aus BV, wenn EStSchuldner und ErbStSchuldner nicht identisch sind (Anm. 45).

**Erwerb von Todes wegen:** Begünstigt sind nur doppelt belastete Einkünfte im Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen, Schenkungen führen nicht zur StErmäßigung (vgl. Anm. 32). Zur Begünstigung bei mehrfachem Erwerb von Todes wegen vgl. Anm. 44 f.

**Festsetzung:** Nur die festgesetzte ErbSt. kann zur EStErmäßigung führen, vgl. Anm. 47.



**Forderungen**, die Bestandteil des erblichen Erwerbs sind und erst beim Erwerber im Hinblick auf das Zuflußprinzip (§ 11 Abs. 1) zu estlichen Einkünften führen, gehören zu den begünstigten Einkünften, vgl. Anm. 35. Bei ratenweise zu tilgenden Forderungen kann JahresErbSt. als SA abgezogen werden, vgl. Anm. 65 f.

**Fortsetzungsklausel:** Die stillen Reserven werden in der Person des Erblassers realisiert und sind deshalb nicht begünstigt, vgl. Anm. 30.

**Gehaltsansprüche** des Erblassers führen beim Erben zu begünstigten Einkünften, vgl. Anm. 35.

**Gesamterwerb:** Summe aus erbpflichtigem Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) und Freibeträgen nach §§ 16, 17 ErbStG sowie stfreiem Betrag nach § 5 ErbStG, vgl. Anm. 61.

**Gesonderte Feststellung:** Über die Begünstigungsfähigkeit von Einkünften ist nicht im Rahmen der gesonderten Einkünftefeststellung, sondern ausschließlich bei der EStFestsetzung zu entscheiden, vgl. Anm. 20.

**Grundlagenbescheid:** Der ErbStBescheid ist uE Grundlagenbescheid für die StErmäßigung, vgl. Anm. 20.

**Handelsvertreter:** Zahlungen zur Erfüllung des Ausgleichsanspruchs nach § 89 HGB an die Erben sind begünstigt, vgl. Anm. 35.

**Hundertsatz:** Die auf die begünstigten Einkünfte entfallende ESt. wird um einen Hundertsatz ermäßigt, der dem durchschnittlichen ErbStSatz für erbpflichtige und erbstfreie Bereicherung entspricht, vgl. Anm. 52 und 60. Berechnungsbeispiel s. Anm. 62.

**Jahressteuer nach § 23 ErbStG:** Bei Wahl der laufenden Versteuerung gem. § 23 ErbStG kann die JahresSt. als SA bei der ESt. abgezogen werden, soweit sie auf begünstigte Einkünfte entfällt, vgl. Anm. 65 ff.

**Latente Einkommensteuerbelastung:** Bei der ErbSt. kann die latente EStBelastung von übergebenen Vermögensgegenständen nicht berücksichtigt werden (vgl. Anm. 7). § 35 führt zu einer Minderung der ESt. um etwa den Betrag, in Höhe dessen die ErbSt. niedriger gewesen wäre, wenn die latente ESt. wie eine Nachlaßverbindlichkeit hätte abgezogen werden können, vgl. Anm. 52.

**Personenidentität** zwischen ErbStSchuldner und EStSchuldner ist uE nicht erforderlich, vgl. Anm. 44.

**Rücklage:** Auflösung einer vom Erblasser gebildeten Rücklage, die bei der Einheitsbewertung des BV nicht abziehbar ist, führt zu begünstigten Einkünften, vgl. Anm. 35.

**Schenkung:** Begünstigt sind nur doppelt belastete Einkünfte im Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen, Schenkungen führen nicht zur StErmäßigung (vgl. Anm. 32). Zur Unschädlichkeit einer Schenkung als Zweiterwerb vgl. Anm. 44 f.

**Sonderausgaben:** Die JahresErbSt. gem. § 23 ErbStG kann eine dauernde Last sein und ist unter bestimmten Voraussetzungen als SA abziehbar, vgl. Anm. 67.

**Stille Reserven**, die nach dem Erbfall aufgedeckt werden, können zu doppelt belasteten Einkünften führen, vgl. Anm. 35. Zur Begünstigung, wenn stille Reserven auf ErsatzWG übertragen worden sind, vgl. Anm. 42.

**Testamentsvollstreckervergütung:** Eine überhöhte Vergütung unterliegt der ErbSt. als Vermächtnis und der ESt. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit; sie ist deshalb begünstigt, vgl. Anm. 35.

**Übergangsgewinne**, die beim Erben durch Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zum BV-Vergleich entstehen, sind begünstigt, soweit sie auf bis zum Erbfall nicht realisierten Forderungen des Erblassers beruhen, vgl. Anm. 35.

**Veräußerungsgewinne** des Erben, die auf vom Erblasser gebildeten stillen Reserven beruhen, können zu begünstigten Einkünften führen, vgl. Anm. 35.

**Wahlrecht:** Zwischen StErmäßigung und SA-Abzug kann bei laufender Erb-Besteuerung nicht gewählt werden; es kommt nur Abzug als SA in Betracht (vgl. Anm. 70).

**Wesentliche Beteiligungen** des Erblassers, die vom Erben veräußert werden, können zu begünstigten Veräußerungsgewinnen führen, vgl. Anm. 35.

**Wiederkehrende Leistungen und Nutzungen** sind doppelt belastet, soweit bei erbstlicher Einmalversteuerung auch der Kapitalanteil der ESt. unterliegt (Anm. 38). Bei Wahl der JahresSt. liegt Doppelbelastung für Ertragsanteil vor, so daß die anteilige JahresSt. als SA abgezogen werden kann (Anm. 67).

**Zinsansprüche** des Erblassers, die erst nach dem Tod gutgeschrieben werden, führen beim Erben zu begünstigten Einkünften, vgl. Anm. 35.