

ERBSCHAFTSTEUER

§ 35b EStG: ESt-Ermäßigung bei Belastung mit ErbSt

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

Die ESt-Ermäßigung bei Belastung mit ErbSt umfasst keine Einkünfte, die mit SchenkSt vorbelastet sind, sondern nur mit ErbSt belastete. Der persönliche Freibetrag ist bei einem Erwerb, der sowohl der SchenkSt als auch der ErbSt unterlegen hat, zur Ermittlung der ESt-Ermäßigung aufzuteilen.

1. Sohn erbt und veräußert GmbH-Anteile

Dem Urteil des BFH (13.3.18, IX R 23/17, Abruf-Nr. 203019) lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger K und sein Vater V gründeten im Jahr 2008 eine GmbH. Im Zuge der Gründung brachte V sein Einzelunternehmen in die GmbH ein, an der K zu 49 % und V zu 51 % beteiligt war. SchenkSt fiel wegen des persönlichen Freibetrags (FB) nicht an. Im Jahr 2009 starb V, K erhielt vermächtnisweise dessen GmbH-Anteile. Im Streitjahr 2011 veräußerte K seine Anteile und erzielte einen Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG) von 786.167 EUR. Die ErbSt wurde auf 28.336 EUR festgesetzt. Das FA gewährte wegen der Doppelbelastung mit ErbSt und ESt die Steuerermäßigung nach § 35b EStG.

Streitig: Auf welcher Bemessungsgrundlage ist Ermäßigung nach § 35b EStG zu ermitteln?

■ Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35b EStG

	Kläger	FA
durchschnittlicher ErbSt-Satz: 28.336 EUR / 657.600 EUR = (Gesamtwert des Erwerbs einschließlich Vorerwerb und vor Abzug des FB gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG)	4,31 %	4,31 %
Einkünfte, für die die Steuerermäßigung in Betracht kommt	657.600 EUR	257.600 EUR
tarifliche ESt	382.826 EUR	382.826 EUR
Summe der Einkünfte	963.292 EUR	963.292 EUR
ESt auf begünstigte Einkünfte (382.826 EUR / 963.292 EUR = 39,74 %)	39,74 % * 657.600 EUR = 261.340 EUR	39,74 % * 257.600 EUR = 102.373 EUR
Steuerermäßigung nach § 35b EStG (4,31 %)	11.262 EUR	4.412 EUR

Das FG Düsseldorf (31.5.17, 2 K 489/16 E, ErbBstg 17, 241 f.) gab der Klage teilweise statt. Begünstigt sei nur der Erwerb von Todes wegen, nicht der Vorerwerb durch Schenkung. Die Steuerermäßigung sei daher nur anteilig zu gewähren.

■ Steuerermäßigung nur anteilig für den Erwerb von Todes wegen

	Tod	Schenkung	
Verschonungsbetrag (§ 13a ErbStG)	322.570 EUR	588.000 EUR	910.570 EUR
Erwerb von Todes wegen	<u>./.</u> 53.040 EUR	<u>./.</u> 199.920 EUR	
Vorerwerbe	(41 %) 269.530 EUR	(59 %) 388.080 EUR	

Gesamterwerb (269.530 EUR + 388.080 EUR =)			657.610 EUR
ErbSt	(41 %) 11.614 EUR	(59 %) 16.722 EUR	28.336 EUR
ESt auf begünstigte Einkünfte (§ 35b EStG): (269.530 EUR * 382.826 EUR / 963.292 EUR =)			107.115 EUR
Steuerermäßigung nach § 35b EStG: 4,31 % * 107.115 EUR =			4.616 EUR

2. Nur die mit ErbSt belasteten Einkünfte relevant

Sind bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden, die im VZ oder in den vorangegangenen 4 VZ als Erwerb von Todes wegen der ErbSt unterlegen haben, wird gemäß § 35b S. 1 EStG auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche ESt, die auf diese Einkünfte entfällt, um den in § 35b S. 2 EStG bestimmten Prozentsatz ermäßigt. Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte ErbSt zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 und der steuerfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzugerechnet werden (§ 35b S. 2 EStG). Nicht nach § 35b S. 1 EStG begünstigt sind Einkünfte, die mit SchenkSt vorbelastet sind. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen dagegen nicht.

Ermäßigungs-
prozentsatz nach
§ 35b S. 2 EStG

■ Leitsätze: BFH vom 13.3.18, IX R 23/17

1. Die nach § 35b S. 1 EStG begünstigten Einkünfte müssen aus der Veräußerung eines Vermögensgegenstands herrühren, der sowohl von Todes wegen erworben worden ist als auch tatsächlich der ErbSt unterlegen hat; der in Anspruch genommene persönliche Freibetrag (§ 16 ErbStG) ist anteilig abzuziehen.
2. Die auf die begünstigten Einkünfte anteilig entfallende ESt ist nach dem Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) zu ermitteln.
3. Beim Zusammentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorerwerben ermittelt sich der Ermäßigungsprozentsatz des § 35b S. 2 EStG durch Gegenüberstellung der anteiligen, auf die von Todes wegen erworbenen Vermögensteile entfallenden ErbSt und des Betrags, der sich ergibt, wenn dem anteiligen steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) der anteilige Freibetrag nach § 16 ErbStG hinzugerechnet wird.

Die nach § 35b S. 1 EStG begünstigten Einkünfte müssen bei ihrem Hinzuerwerb tatsächlich mit ErbSt belastet worden sein (BFH 7.12.90, X R 72/89, BStBl II 91, 350). Sind wie im Streitfall in die Bemessungsgrundlage der ErbSt sowohl nach § 35b S. 1 EStG begünstigte als auch nach § 35b S. 1 EStG nicht begünstigte Einkünfte eingegangen, ist der persönliche FB gemäß § 16 ErbStG im Verhältnis der Einkünfte zueinander aufzuteilen und anteilig bei den jeweiligen Einkünften abzuziehen.

Freibetrag wird
zwischen Schenkung
und Erwerb
von Todes wegen
aufgeteilt

■ Ermittlung der Begünstigung im Streitfall

	Erwerb von Todes wegen	Vorerwerb (Schenkung)
Steuerbefreiung (§ 13a ErbStG)	322.570 EUR <u>./ 53.040 EUR</u>	588.000 EUR <u>./ 199.920 EUR</u>
Gesamterwerb 657.610 EUR	269.530 EUR	388.080 EUR
	= 40,99 % des Gesamterwerbs	= 59,01 % des Gesamterwerbs
persönlicher FB (§ 16 ErbStG) *	40,99 % von 400.000 EUR = 163.960 EUR	59,01 % von 400.000 EUR = 236.040 EUR
Erwerb von Todes wegen, der der ErbSt unterlegen hat begünstigte Einkünfte * um Steuerermäßigung gekürzte tarifliche ESt / Summe der Einkünfte: 105.570 EUR * 382.826 EUR / 963.292 EUR = = anteilige begünstigte ESt	105.570 EUR 41.955 EUR	
* Nach § 35b S. 2 EStG ist der persönliche FB nach § 16 ErbStG dem steuerpflichtigen Erwerb in voller Höhe hinzuzurechnen. Sind in die Bemessungsgrundlage der ErbSt sowohl nach § 35b S. 1 EStG begünstigte als auch nach § 35b S. 1 EStG nicht begünstigte Einkünfte eingegangen und ist der persönliche FB nach § 16 ErbStG deshalb bei der Ermittlung der nach § 35b S. 1 EStG begünstigten Einkünfte verhältnismäßig aufgeteilt worden, ist nur der anteilige FB nach § 16 ErbStG hinzuzurechnen.		

Den Ermäßigungsprozentsatz ermittelt der BFH auf anderem Wege als K, das FA oder das FG, er kommt aber hier auf dasselbe Ergebnis.

■ Berechnung des BFH

anteilige ErbSt		28.336 EUR x 0,4099 = 11.615 EUR (aufgerundet)
begünstigte Einkünfte	105.570 EUR	
anteiliger FB	163.960 EUR	269.530 EUR
Ermäßigungsprozentsatz	11.615 EUR / 269.530 EUR	= 4,31 %
Steuerermäßigung	41.955 EUR * 4,31 %	= 1.808 EUR *
* An einer höheren ESt-Festsetzung ist der BFH wegen des Verböserungsverbots gehindert, sodass es bei der vom FA gewährten Steuerermäßigung verbleibt.		

3. Praxishinweis

Wie aus dem Urteil hervorgeht, müssen die begünstigten Einkünfte tatsächlich der ErbSt unterlegen haben. Sachliche ErbSt-Befreiungen nach §§ 13 ff. ErbStG, z.B. § 13a ErbStG, dürfen die Steuerermäßigung daher nicht erhöhen. Wurde die Verschonungsregelung nach § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG beansprucht, wonach 85 % des Vermögens steuerfrei bleiben, wirkt sich dies auf die Ermäßigung nach § 35b EStG deutlich aus: Wird nach dem Erwerb ein Vermögensgegenstand (VG), der keine wesentliche Betriebsgrundlage i.S. des § 13a Abs. 6 Nr. 1 ErbStG ist, für 100 TEUR veräußert, wird für Zwecke des § 35b EStG angenommen, dass der VG nur mit 15 %, also mit 15 TEUR der ErbSt unterlag. Liegt der Buchwert des veräußerten VG unterhalb von 15 TEUR, entfällt die Ermäßigung nach § 35b EStG. Entsprechendes gilt, wenn die nach dem ErbStG steuerbare Bereicherung wegen des persönlichen FB nicht zu einer Belastung mit ErbSt geführt hat, in diesem Fall kommt § 35b S. 1 EStG nicht zur Anwendung.

Sachliche Steuerbefreiungen (ErbStG) dürfen Ermäßigung (EStG) nicht erhöhen