
Datum: 31.05.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 489/16 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0531.2K489.16E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 28.8.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.1.2016 wird dahingehend geändert, dass die Steuerermäßigung nach § 35b des Einkommensteuergesetzes in Höhe von insgesamt 4.616 € angesetzt wird.

Die darüber hinausgehende Klage wird abgewiesen.

Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer für 2011 wird dem Beklagten übertragen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die Berechnung der Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35b des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Jahr 2011. 2

Die Kläger wurden für das Streitjahr als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 3
Der Kläger und sein Vater gründeten mit notariellem Vertrag vom 28.11.2008 die H GmbH (im Folgenden: GmbH), die am 9.2.2009 in das Handelsregister eingetragen wurde. Im Rahmen der Gründung brachte der Vater des Klägers sein Einzelunternehmen in die GmbH ein, an welcher der Kläger zu 49 % beteiligt war, der Vater zu 51 %. Dieser Vorgang wurde dem für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt erklärt. Schenkungsteuer fiel aufgrund des persönlichen Freibetrags nicht an.

Am 5.7.2009 starb der Vater. Infolge eines Vermächtnisses wurde auf den Kläger ein weiterer Anteil an der GmbH von 26 % übertragen. Sein Bruder schlug das auf ihn entfallende Vermächtnis aus, sodass der Kläger als Ersatz-Vermächtnisnehmer letztlich auch den restlichen Geschäftsanteil von 25 % erhielt.

Im Streitjahr 2011 veräußerte der Kläger seine Geschäftsanteile an einen fremden Erwerber und erzielte einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG i.H.v. 786.167 €. 5

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 30.12.2013 wurde die Erbschaftsteuer des Klägers auf 28.336 € festgesetzt. Dabei wurden die Vorgänge wie folgt der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterworfen: 6

Erwerb durch Vermächtnis (GmbH-Anteil)	322.570 €	7
Steuerbefreiung nach § 13a des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG)	- 53.040 €	
Erwerb von Todes wegen	269.530 €	
Gesamtwert der Vorerwerbe (§ 14 ErbStG)	+ 388.080 €	
Freibetrag gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG	- <u>400.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb (Bemessungsgrundlage)	257.600 €	
x Steuersatz von 11 %	= 28.336 €.	

Der Beklagte gewährte mit Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 16.6.2014 antragsgemäß die Steuerermäßigung bei einer Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35b EStG i.H.v. 13.809 €. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Nach erneuter Überprüfung war der Beklagte der Auffassung, dass die Steuerermäßigung auf 4.412 € zu kürzen sei, weil die der Erbschaftsteuer unterworfenen Einkünfte nicht – wie im Vorbescheid – mit dem einkommensteuerlichen Veräußerungsgewinn von 786.167 €, sondern mit der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage von 257.600 € zu berücksichtigen seien. Nach Anhörung der Kläger wurde die Einkommensteuerfestsetzung für 2011 mit Bescheid vom 28.8.2015 entsprechend geändert. 8

Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein, mit dem sie geltend machten, der Zweck des § 35b EStG bestehe darin, Härten zu mildern, die sich aus der Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer ergäben. Deshalb seien die Einkünfte, für die die Steuerermäßigung in Betracht komme, mit 657.600 € (erbschaftsteuerlicher Wertansatz vor Abzug des persönlichen Steuerfreibetrages nach § 16 Abs. 1 ErbStG) anzusetzen. 9

Im Einzelnen berechneten die Kläger (Bl. 20 der Gerichtsakte -GA-) und der Beklagte (laut Schreiben vom 10.9.2015; ESt-Akte; vgl. Bl. 19 d. GA) jeweils den Ermäßigungsbetrag nach § 35b EStG wie folgt: 10

1.
Begünstigte, mit Erbschaftsteuer belasteter Einkünfte

steuerpflichtiger Erwerb laut Erbschaftsteuerbescheid 257.600 €

2.
Ermittlung des Prozentsatzes nach § 35b Satz 2 EStG

Festgesetzte Erbschaftsteuer 28.336 €

im Verhältnis zum Erwerb zuzüglich Freibetrag 657.600 €

= durchschnittlicher Erbschaftsteuersatz 4,31 %

3.
Ermittlung der Einkommenssteuer, die auf Einkünfte nach § 35b Satz 1 EStG entfällt/Auf tariflich besteuerte Einkünfte entfallende Einkommensteuer

Beklagter:

Einkünfte, für die die Steuerermäßigung in Betracht kommt 257.600 €

(Kläger: + Freibetrag i. H. v. 400.000 € 657.600
€)

x

um Steuerermäßigung gekürzte tarifliche Einkommensteuer 382.826 €

: Summe der Einkünfte
963.292 €

= Einkommensteuer auf begünstigte Einkünfte

Beklagter:
102.373 €

(Kläger:
261.340 €)

4. Anzusetzende Steuerermäßigung nach § 35b EStG laut Beklagter:	
Einkommensteuer auf begünstigte Einkünfte	102.343 €
x durchschnittlicher Erbschaftssteuersatz 4,31 %	
<u>Beklagter:</u> 4.412 €	
Anzusetzende Steuerermäßigung nach § 35b EStG laut Kläger:	
Einkommensteuer auf begünstigte Einkünfte	261.343 €
x durchschnittlicher Erbschaftssteuersatz 4,31 %	
<u>Kläger:</u> 11.262 €	

Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 15.1.2016 als unbegründet zurückgewiesen. Der Beklagte war weiterhin der Ansicht, dass die Steuerermäßigung nach § 35b EStG wegen der zusätzlichen Belastung mit Erbschaftsteuer zu Recht gekürzt worden sei. Nach Satz 1 dieser Vorschrift sei die Einkommensteuer, die auf Einkünfte entfalle, die sowohl bei der Einkommensermittlung berücksichtigt worden seien als auch der Erbschaftsteuer unterlegen hätten, um den nach Satz 2 ermittelten Prozentsatz (4,309 %) zu ermäßigen.

12

Im Streitfall sei die Veräußerung der teilweise durch Vermächtnis erworbenen Anteile an der GmbH (in welche das Einzelunternehmen eingebracht worden sei) mit 786.167 € bei der ertragsteuerlichen Einkommensermittlung berücksichtigt worden. Die Geschäftsanteile seien aufgrund des steuerpflichtigen Erwerbs (Vermächtnis und Vorschenkung) lediglich i.H.v. 257.600 € mit Erbschaftsteuer belastet gewesen.

13

Die Steuerermäßigung wegen der Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer komme nur insoweit in Betracht, als die Einkünfte auch tatsächlich der Erbschaftsteuer unterlegen hätten, d. h. es sei eine Doppelbesteuerung nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach zu fordern. Dies folge auch aus dem Zweck der Vorschrift, Doppelbelastungen zu vermeiden. Denn eine Doppelbelastung liege nur in dem Umfang vor, in dem ein zur Einkommensteuerfestsetzung führender Betrag bereits Erbschaftsteuer ausgelöst habe. Der Freibetrag i.H.v. 400.000 € sei daher nicht in die Berechnung der Steuerermäßigung einzubeziehen, weil er die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage gemindert habe.

14

Hiergegen richtet sich die Klage. Die Kläger sind der Ansicht, die Steuerermäßigung nach § 35b EStG sei mit 11.262 € anzusetzen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu der bis 1998 geltenden Steuerermäßigung (§ 35 EStG 1998) werde zur Ermittlung der

15

Ermäßigung nicht der tatsächliche Veräußerungsgewinn angesetzt, sondern der Betrag, der sich ergeben würde, wenn nur der erbschaftsteuerliche Wert des veräußerten Wirtschaftsguts als Veräußerungspreis erzielt worden wäre. Dies sei nicht der um die persönlichen Freibeträge ggf. anteilig geminderte Wert, sondern der Wert, mit dem die Wirtschaftsgüter nach Abzug der sachlichen Steuerbefreiungen bei der Ermittlung des Erwerbs von Todes wegen angesetzt würden. Der erbschaftsteuerliche Wertansatz verstehe sich vor Berücksichtigung von Freibeträgen. Diese würden erst im Rahmen der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 35b Satz 2 EStG berücksichtigt. Denn die Berücksichtigung der persönlichen Freibeträge bei der Erbschaftsteuer führe hiernach bereits zu einem geringeren Prozentsatz. Ggf. liege dieser bei null.

Selbst wenn hier zwischen dem Erwerb von Todes wegen und der Schenkung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge zu differenzieren sei, so betrage der Steuerermäßigungsbetrag unverändert 11.262 €. Allerdings erhöhe sich der nach Satz 2 zu ermittelnde Prozentsatz auf 10,51 %. Für diesen Fall sei folgende Berechnung vorzunehmen:

<u>Schenkungen</u>	<u>Tod</u>	
588.000 €		322.570 €
Verschonungsbetrag (§ 13a ErbStG) €	- 53.040 €	<u>199.920</u>
Erwerb von Todes wegen		269.530 €
Vorerwerbe 388.080 €		
Freibetrag (§ 16 ErbStG) <u>388.080 €</u>	- 11.920 €	-
0 €		257.610 €
Gesamterwerb 0 %	657.610 €	100 %
Erbschaftsteuer 0 €	28.336 €	28.336 €
		10,51 %
Einkünfte, für die die Steuerermäßigung in Betracht kommt		269.530 €
x um Steuerermäßigung gekürzte tarifliche Einkommensteuer		382.826 €

: Summe der Einkünfte 963.292 €	
Einkommensteuer auf begünstigte Einkünfte	107.115 €
Steuerermäßigung nach § 35b EStG aufgerundet 11.262 €	

Die Kläger beantragen, 18

den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 28.8.2015 in Gestalt der 19
Einspruchsentscheidung vom 15.1.2016 dahingehend zu ändern, dass die Steuerermäßigung
gemäß § 35b EStG mit 11.262 € angesetzt wird;

hilfsweise, 20

die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidung. 24

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der 25
Gerichtsakte und der vom Gericht beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 26

Die Klage ist begründet, soweit die Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer 27
nach § 35b EStG in Höhe von 4.616 € (bislang 4.412 €) berechnet wird. In Höhe des
Differenzbetrages (204 €) ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2011
rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der
Finanzgerichtsordnung -FGO-). Darüber hinaus ist die Klage unbegründet.

1. Die Steuerermäßigung ist für das Jahr 2011 in Höhe von 4.616 € zu berücksichtigen. 28

a) Nach § 35b Satz 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung wird auf Antrag, wenn 29
bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden sind, die im
Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als
Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, die um sonstige
Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt,
um den in Satz 2 bestimmten Prozentsatz ermäßigt. Der Prozentsatz bestimmt sich gemäß
Satz 2 nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer 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.

Das Tatbestandsmerkmal „Einkünfte“ ist unzutreffend formuliert. Der Erbschaftsteuer 30
unterliegen keine Einkünfte, sondern die Bereicherung des Erwerbers, die aus
Vermögensgegenständen besteht (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG). Hiernach müssen
Vermögensgegenstände gegeben sein, welche der Erbschaftsteuer unterlegen haben und

erst nach dem Erbfall beim Erben zu Einkünften führen (z. B. Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH- vom 7.12.1990 X R 72/89, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1991, 350, zu § 35 EStG a. F.; Schulz in Herrmann/Heuer/Raupach -HHR-, Kommentar zum EStG, Loseblattsammlung, § 35b Rz. 26; Kulosa in Schmidt, Kommentar zum EStG, 36. Aufl., § 35b Rz. 8; jeweils m.w.N.).

b) Hier ist ein solcher Fall der vom Gesetzgeber nicht gewollten Doppelbelastung gegeben. Der erbschaftsteuerliche Erwerb des Klägers führte bei ihm im übernächsten Jahr 2011 zu Einkünften i. S. des EStG. Im Rahmen der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG sind Vermögensgegenstände berücksichtigt worden, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben. 31

aa) Die Steuerermäßigung gemäß § 35b EStG ist jedoch nur insoweit zu berücksichtigen, als der Kläger der Erbschaftsteuer unterlegene Vermögensteile als Erwerb von Todes wegen erhalten hat. Dies trifft nicht auf alle Erwerbe des Klägers zu. 32

Schenkungen werden nicht nach § 35b EStG begünstigt, auch nicht Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (z. B. Keß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff -K/S/M-, Kommentar u. a. zum EStG, Loseblattsammlung, § 35b Rz. B 17, 19; Kulosa in Schmidt, § 35b EStG Rz. 13; Schallmoser in Blümich, Kommentar u. a. zum EStG, Loseblattsammlung, § 35b Rz. 23). Gegenstand der Erbschaftsteuer ist nach §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung durch Erbfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs. 33

Im Streitfall hat der Kläger im Jahr 2009 durch Vermächtnisse GmbH-Anteile in Höhe von 51 % erworben. GmbH-Anteile in Höhe von 49 % waren dem Kläger Monate zuvor vom Erblasser im Wege der vorweggenommenen Erbfolge geschenkt worden, sodass diese nicht nach § 35b EStG begünstigt sind. 34

bb) Die Unterscheidung zwischen Schenkungen und Erwerben von Todes wegen für die Steuerermäßigung des § 35b EStG ist verfassungsgemäß. Der Grund für die Beschränkung des § 35b EStG auf die Erbschaftsteuer ist gerechtfertigt, weil bei Schenkungen wesentlich größere Gestaltungsspielräume bestehen. Während die Belastung mit Erbschaftsteuer auf Grund des Erwerbs von Todes wegen zwangsläufig ist, folgt die Schenkungsteuer willentlichen Gestaltungen (Zuwendungen unter Lebenden) und ist dem Grunde nach nicht zwangsläufig, sondern vermeidbar (FG des Saarlandes, Urteil vom 16.11.2011 1 K 1071/08, Entscheidungen der FG -EFG- 2012, 922; Kulosa in Schmidt, § 35b EStG Rz. 13). 35

cc) Der Umstand, dass die geschenkten Vermögensgegenstände als Vorerwerbe bei der Erbschaftsbesteuerung berücksichtigt wurden (§ 14 Abs. 1 ErbStG) und erst zusammen mit den Vermächtnissen zu einer Erbschaftsteuerfestsetzung führten, rechtfertigt hier kein anderes Ergebnis. Fällt der Erwerb von Todes wegen mit Schenkungen zusammen, kommt nur eine anteilige Ermäßigung nach § 35b EStG in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 10.3.1988 IV R 226/85, BStBl II 1988, 832; Maßbaum, Betriebsberater -BB- 1992, 606, 608). 36

Zwar könnte im Streitfall eine Milderung der Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer dem Sinn und Zweck der Vorschrift entsprechen, zumal der Erbfall im Jahr der Schenkung eintrat. Insofern entstand auch hier eine Situation, die nicht gestaltbar war. 37

Eine solche Auslegung widerspricht jedoch dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift. Nach § 35b Satz 1 EStG müssen die Vermögenswerte „als“ Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Ein solcher Erwerb ist hier nicht gegeben, soweit der 38

Kläger zu Lebzeiten des Vaters an der GmbH beteiligt wurde. Dem Vorerwerb durch Schenkung wird durch den nachfolgenden Erwerb von Todes wegen im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG nicht der Charakter des Schenkungserwerbs genommen. Jeder Erwerbsvorgang wird als selbständiger Einzelerwerb betrachtet (Meincke, Kommentar zum ErbStG, 16. Aufl., § 14 Rz. 3; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, Kommentar zum ErbStG, § 14 Rz. 1, 3).

Zudem wird eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung nicht von der aus der Gesetzesbegründung ersichtlichen Intention des § 35b EStG gedeckt. 39

Der Gesetzgeber hat zum Ausdruck gebracht, dass die Steuerermäßigung des § 35b EStG auf bestimmte Fälle beschränkt ist, und zwar auf Fälle, in denen beim „Erben“ Einkünfte tatsächlich mit Einkommensteuer belastet werden, die zuvor als Vermögen bereits der Erbschaftsteuer unterlagen (vgl. Bericht des Finanzausschusses vom 26.11.2008 Bundestags (BT) - Drucks. 16/11107, S. 25). Eine umfassende Milderung der Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer war nicht beabsichtigt, auch keine Beseitigung der Doppelbelastung (vgl. auch Bericht des Finanzausschusses vom 31.5.1974 BT-Drucks. 7/2180, S. 21, zu § 35 EStG a. F.; vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 7.12.1990 X R 72/89, BStBl II 1991, 350 Rz. 31). 40

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen bei der hier vertretenen Auslegung nicht. Eine Doppelbelastung eines Lebensvorgangs mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits ist angesichts der unterschiedlichen Besteuerungsgegenstände grundsätzlich hinzunehmen (BFH-Urteil vom 5.8.1992 II B 170/91, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 1993, 371; Beschlüsse vom 22.10.2008 X B 162/08, BFH/NV 2009, 156; vom 16.2.2012 II B 91/11, BFH/NV 2012, 952; FG des Saarlandes, Urteil vom 16.11.2011 1 K 1071/08, EFG 2012, 922; FG Nürnberg, Urteil vom 12.1.2016 1 K 1589/15, zitiert nach juris). Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (z. B. Beschluss vom 8.1.1999 1 BvL 14/98, BStBl II 1999, 152) hat der Gesetzgeber bei der Wahl des Steuergegenstandes einen weiten Gestaltungsspielraum mit der Folge, dass es keinen Verfassungsrechtssatz des Inhalts gibt, dass alle Steuern aufeinander abgestimmt werden müssen, also etwa keine Lücken entstehen dürfen bzw. eine mehrfache Belastung vermieden werden muss. 41

Im Übrigen ist es nach Ansicht des Bundesfinanzhofs sogar verfassungsgemäß, überhaupt keinen Ausgleich der Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer zu gewähren (BFH-Urteil vom 18.1.2011 X R 63/08, BStBl II 2011, 680). Eine gesetzliche Steuerermäßigung im EStG bei Belastung mit Erbschaftsteuer war für die Jahre 1999 bis 2008 nicht vorgesehen. Nach den Gesetzesmaterialien wurde § 35 EStG a. F. „aus Vereinfachungsgründen“ ab dem Jahr 1999 aufgehoben (BT-Drucks. 14/23, S. 183). 42

c) Bei der Berechnung der Vermögensteile, die als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, ist im Rahmen des § 35b EStG zu beachten, dass der persönliche Steuerfreibetrag nach § 16 ErbStG den Gesamterwerb nicht mindert. 43

Der Senat folgt dabei der herrschenden Meinung (z. B. BFH-Urteil vom 7.12.1990 X R 72/89, BStBl II 1991, 350, zu § 35 EStG a. F.; Keß in K/S/M, § 35b EStG Rz. B 28; Schulz in H/H/R, § 35b EStG Rz. 28; Kulosa in Schmidt, § 35b EStG Rz. 8; Derlien in Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum EStG, Loseblattsammlung, § 35b Rz. 26; Hechtner, BB 2009, 486, 488; a. A. Maßbaum, BB 1992, 606), wonach die begünstigten Einkünfte auch tatsächlich der Erbschaftsteuer unterlegen haben müssen. Eine nur abstrakte erbschaftsteuerliche Belastung der Einkünfte reicht nicht aus. Denn eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Doppelbelastung 44

liegt nur in dem Umfang vor, in dem ein zur Einkommensteuerfestsetzung führender Betrag bereits Erbschaftsteuer ausgelöst hat. Ansonsten würden alle Einkünfte, die mit einem erbschaftsteuerbelasteten Vorgang in Zusammenhang stehen, ungerechtfertigt privilegiert (BFH in BStBl II 1991, 350 Rz. 24).

Hierzu gehören sachliche Erbschaftsteuerbefreiungen nach §§ 13 ff. ErbStG, z. B. § 13a ErbStG (Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften), welche den Steuerermäßigungsbetrag nicht erhöhen dürfen. Eine solche Begünstigung wird von den Klägern auch nicht beantragt. 45

Entgegen der Ansicht des Beklagten gilt dies aber nicht für die persönlichen Steuerbefreiungen – hier für Kinder des Erblassers nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.H.v. 400.000 €. Dieses Ergebnis entspricht der Systematik des § 35b Satz 1 und 2 EStG (Keß in K/S/M, § 35b EStG Rz. B 27; Schulz in H/H/R, § 35b EStG Rz. 28; Hechtner, BB 2009, 486, 488). Im Gegensatz zu den sachlichen Steuerbefreiungen werden die persönlichen Steuerbefreiungen bei der Berechnung des Ermäßigungsprozentsatzes in Satz 2 - zu Ungunsten des Steuerpflichtigen – hinzugerechnet. Die Hinzurechnung der persönlichen Freibeträge nach Satz 2 führt bereits zu einer erheblichen Minderung der Steuerermäßigung (Kulosa in Schmidt, § 35b EStG Rz. 8; Beispiel bei Herzig/Joisten/Vossel, Der Betrieb -DB- 2009, 584, 589). 46

d) Der Prozentsatz i. S. des § 35b Satz 2 EStG beträgt 4,31 %. Hierbei ist der erbschaftsteuerliche Gesamterwerb (hier i.H.v. 657.610 €) zu berücksichtigen (Herzig/Joisten/Vossel, DB 2009, 584, 589). Denn der steuerpflichtige Erwerb gemäß § 10 Abs. 1 ErbStG ist u. a. die Bereicherung des Erwerbers zuzüglich hinzuzurechnender Vorerwerbe nach § 14 ErbStG. Die festgesetzte Erbschaftsteuer beträgt 28.336 €. Sie entfällt nach den Regelungen des ErbStG auf den Gesamterwerb und ist demgemäß anteilig auf den Erwerb von Todes wegen (41 %) und den Vorerwerb (59 %) aufzuteilen. 47

e) Nach alledem ist die Steuerermäßigung wie folgt zu berechnen: 48

Schenkung	Tod	
588.000 €	322.570 €	
Verschonungsbetrag (§ 13a ErbStG) €	- 53.040 €	- 199.920
Erwerb von Todes wegen	269.530 €	
Vorerwerbe 388.080 €		
Gesamterwerb 59 %	657.610 €	41 %

49

Erbschaftsteuer 16.722 €	28.336 €	11.614 €
4,31 %		
Einkünfte, für die die Steuerermäßigung in Betracht kommt		269.530 €
x um Steuerermäßigung gekürzte tarifliche Einkommensteuer		382.826 €
: Summe der Einkünfte 963.292 €		
Einkommensteuer auf begünstigte Einkünfte		107.115 €
Steuerermäßigung nach § 35b EStG aufgerundet 4.616 €		

2. Die Übertragung der Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer stützt sich auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 50
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Hiernach können einem Beteiligten die Kosten des Verfahrens ganz auferlegt werden, wenn der andere nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. Dies ist hier der Fall. Bei einer Kostenverteilung nach 136 Abs. 1 Satz 1 FGO hätte der Beklagte weniger als 5 % (hier 3 %) der Kosten zu tragen (vgl. Ratschow in Gräber, Kommentar zur FGO, 8. Aufl., § 136 Rz. 6). 51
4. Die Revision war zuzulassen. Die Rechtsfrage, ob bei der Bemessung der steuerlich nach § 35b EStG zu berücksichtigenden Erbschaftsteuer auch der Vorerwerb, der einen Schenkungsvorgang betrifft, Berücksichtigung finden muss, hat grundsätzliche Bedeutung (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 52