Urteil vom 28. November 2023, X R 20/21

Beginn des Begünstigungszeitraums für die Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer

ECLI:DE:BFH:2023:U.281123.XR20.21.0

BFH X. Senat

AO § 38, EStG § 35b S 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1 S 1, GG Art 14 Abs 2 S 2, EStG VZ 2017

vorgehend FG Hamburg, 23. August 2021, Az: 1 K 305/19

Leitsätze

Der Begünstigungszeitraum des § 35b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes beginnt mit Entstehung der Erbschaftsteuer (§ 9 des Erbschaftsteuergesetzes), regelmäßig mit dem Tod des Erblassers.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 23.08.2021 - 1 K 305/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2017 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Der Kläger ist der Alleinerbe der am ...2010 verstorbenen W, zu deren Nachlass unter anderem zwei Beteiligungen an Kommanditgesellschaften gehörten. Aufgrund einer nahezu sechs Jahre andauernden Erbenermittlung in einem mehrinstanzlichen Erbscheinverfahren sowie personeller Engpässe im Nachlassgericht wurde erst am 02.03.2016 ein Erbschein ausgestellt, der den Kläger als Alleinerben auswies. Bis zur Erteilung des Erbscheins war der Kläger aufgrund der Bestellung eines Nachlass- und Verfahrenspflegers daran gehindert, über den Nachlass zu verfügen. Im Erbschaftsteuerbescheid vom 17.11.2016 wurde Erbschaftsteuer festgesetzt, die nach dem Änderungsbescheid vom 22.05.2017 --auf der Grundlage eines erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs von ... €-- ... € betrug. Die Erbschaftsteuer hatte der Kläger bereits Ende Dezember 2016 entrichtet.

3 Mit Wirkung zum 01.01.2017 veräußerte der Kläger die KG-Beteiligungen. Der Veräußerungsgewinn betrug ... €.

4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2017 machten die Kläger hinsichtlich dieser Veräußerungen die Steuerermäßigung nach § 35b des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gewährte die Ermäßigung nicht. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Gerichtsbescheid vom 23.08.2021 - 1 K 305/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1887) unter Revisionszulassung ab. Die Gewährung der Steuerermäßigung nach § 35b EStG setze voraus, dass bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden seien, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen hätten. Dies sei hier nicht der Fall, da zwischen dem Tod der W und der Veräußerung der KG-Beteiligungen rund sechs Jahre vergangen seien. Einkünfte hätten in dem Zeitpunkt der Erbschaftsteuer "unterlegen", in dem die Erbschaftsteuer rechtlich entstanden sei. Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sei dies hier der Todestag der W im Jahr 2010 gewesen. Auf den Zeitpunkt der

Festsetzung der Erbschaftsteuer, der Erlangung der tatsächlichen Verfügungsgewalt über den Nachlass oder der Zahlung der Erbschaftsteuer komme es nicht an. Diese Auslegung entspreche dem Sinn und Zweck des § 35b Satz 1 EStG sowie dem gesetzgeberischen Willen. Da es mit der Zeit immer schwieriger werde, die im Veräußerungszeitpunkt noch bestehenden stillen Reserven zu ermitteln, die bereits der Erbschaftsteuer unterlegen hätten, sei aus Gründen der Praktikabilität ein fünfjähriger Zeitraum relevant. Nicht entscheidend sei, aus welchen Gründen die Veräußerung außerhalb dieses Zeitraums stattgefunden habe. Verfassungsrechtliche Bedenken bestünden nicht, da es keinen Verfassungssatz gebe, der eine Abstimmung der Steuern aufeinander verlange. Auch enthalte die Verfassung keine Höchstgrenze der steuerlichen Gesamtbelastung.

6 Mit ihrer Revision machen die Kläger geltend, das FG habe fehlerhaft im Rahmen einer Fiktion § 35b EStG mit § 9 Abs. 1 ErbStG verknüpft und deshalb auf den Zeitpunkt des Todes der Erblasserin als Beginn des Begünstigungszeitraums abgestellt. Der objektivierte gesetzgeberische Wille ergebe sich bereits aus der Überschrift des § 35b EStG. An ihr sei erkennbar, dass es auf den Zeitpunkt der Belastung durch die Erbschaftsteuer ankommen müsse. Denn sie spreche von einer "Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer" und nicht von einer "Steuerermäßigung beim Erwerb von Todes wegen". Wenn § 35b EStG davon ausgehe, dass die begünstigten Einkünfte der Erbschaftsteuer unterlegen haben müssen, bedeute das, dass der erbschaftsteuerpflichtige Erwerb allein nicht ausreiche.

7 Ferner sei der Gesamtzusammenhang zu betrachten. Ohne die Festsetzung der Erbschaftsteuer könne der Prozentsatz der Steuerermäßigung nicht ermittelt, die Begünstigung daher tatsächlich nicht gewährt werden.

8 Zudem spreche die Notwendigkeit, Vermögensgegenstände zum jeweiligen Vermögen des Erblassers beziehungsweise Erben zuzuordnen, gerade dagegen, auf den Todeszeitpunkt abzustellen. Eine Zuordnung sei erst mit Abgabe der Erbschaftsteuererklärung möglich, die ein entsprechendes Nachlassverzeichnis gemäß § 31 Abs. 2 ErbStG enthalten müsse. Erst ab diesem Zeitpunkt könne das Finanzamt wissen, ob eine Belastung mit Erbschaftsteuer vorliege und eine Steuerermäßigung im Sinne des § 35b EStG in Frage komme. Der Erbschaftsteuerbescheid entfalte mit seiner Bekanntgabe materielle Wirkung. Aber im Grunde entstünden erst mit der darauf folgenden Zahlung der finanzielle Aufwand und damit die tatsächliche Belastung mit Erbschaftsteuer, die im Rahmen des Leistungsfähigkeits- und Verhältnismäßigkeitsprinzips für die Vermeidung einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung relevant sein könne. Keine Alternative sei der Verweis auf mögliche Schadensersatzansprüche gegen im Rahmen der Erbenermittlung beziehungsweise Nachlassverwaltung involvierte Dritte einschließlich Behörden oder Gerichte. Ungeachtet der damit verbundenen hohen rechtlichen Hürden ändere diese Möglichkeit nichts an der vorliegenden steuerrechtlichen Problematik.

9 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 28.10.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 28.01.2019 dahingehend zu ändern, dass eine Steuerermäßigung nach § 35b EStG in Höhe von ... € gewährt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Mit der Wortwahl "unterlegen" habe der Gesetzgeber auf das rechtliche Entstehen der Erbschaftsteuer abstellen wollen. Bewusst habe er dabei einen fünfjährigen Begünstigungszeitraum gewählt, in dem Erbfälle regelmäßig steuerlich erfasst würden. Ausnahmen habe der Gesetzgeber in Kauf genommen. Im Übrigen verweist das FA auf die FG-Entscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

13 Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die beantragte Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer gemäß § 35b Satz 1 EStG nicht vorliegen (unten 1.). Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass in Bezug auf die im Streitjahr veräußerten Beteiligungen die aufgrund des Erwerbs von Todes wegen entstandene Erbschaftsteuerbelastung bei der Einkommensteuerfestsetzung unberücksichtigt bleibt (unten 2.).

14 1. Die tarifliche Einkommensteuer für das Streitjahr, die auf die Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligungen entfällt, ist nicht um hierauf entfallende Erbschaftsteuer zu ermäßigen. Denn diese Einkünfte haben nicht im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen.

15 a) 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 gemäß § 35b Satz 1 EStG auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um den in § 35b Satz 2 EStG bestimmten Prozentsatz ermäßigt. Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 ErbStG und der steuerfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzugerechnet werden (§ 35b Satz 2 EStG).

16 b) Begünstigt sind nach § 35b Satz 1 EStG "Einkünfte", die "als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben". Bei sinngemäßem Verständnis erfasst § 35b EStG dabei die Fälle, in denen der von Todes wegen hinzuerworbene Vermögensgegenstand --zum Beispiel nach einer einkommensteuerpflichtigen Veräußerung-- mit seinem Wert zusätzlich der Einkommensteuer unterworfen ist (so schon Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.12.1990 - X R 72/89, BFHE 163, 137, BStBl II 1991, 350, unter II.2. und vom 21.12.1994 - I R 79/94, BFHE 176, 417, BStBl II 1995, 321, unter II.1., jeweils zu § 35 EStG a.F. sowie nachfolgend auch BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 23/17, BFHE 261, 385, BStBl II 2018, 593, Rz 21). Die durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) eingeführte Vorschrift des § 35b EStG entspricht nahezu wörtlich der zwischen 1975 und 1998 geltenden und durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehobenen Bestimmung des § 35 EStG i.d.F. des Einkommensteuerreformgesetzes vom 05.08.1974 (BGBl I 1974, 1769) --EStG a.F.--. Dies war ausdrückliches Ziel des Gesetzgebers (vgl. Bericht des Finanzausschusses vom 26.11.2008, BTDrucks 16/11107, S. 25). Aus diesem Grunde ist die zu § 35 EStG a.F. ergangene Rechtsprechung des BFH im Grundsatz auch für das Verständnis und bei der Auslegung des § 35b EStG zu berücksichtigen (so schon BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 23/17, BFHE 261, 385, BStBl II 2018, 593, Rz 19).

17 c) Einkünfte haben in dem Zeitpunkt "der Erbschaftsteuer unterlegen", in dem die Erbschaftsteuer für den korrespondierenden Erwerb nach Maßgabe von § 38 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 9 ErbStG rechtlich entstanden ist (zum Entstehungszeitpunkt unten aa). Während die Gesetzesfassung des § 35b EStG mit der Überschrift mehrdeutig ist (unten bb), spricht die Gesetzessystematik einschließlich der Notwendigkeit, die Berechnung der Ermäßigung auch tatsächlich durchführen zu können, für eine Anknüpfung an den Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer (unten cc). Weder aus dem Normzweck noch aus der Gesetzgebungsgeschichte ist etwas Gegenteiliges herzuleiten (unten dd).

18 aa) Gemäß § 38 AO entsteht der Steueranspruch als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das (Einzelsteuer-)Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Dieser Entstehungszeitpunkt wird hinsichtlich der Erbschaftsteuer durch § 9 ErbStG bestimmt (allgemeine Meinung, vgl. nur Drüen in Tipke/Kruse, § 38 AO Rz 14; Schlücke in Gosch, AO § 38 Rz 94). Nach dem Grundtatbestand des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftsteuer bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers. Dieser materielle Steueranspruch ist unabhängig von der Steuerfestsetzung (vgl. BFH-Urteile vom 06.02.1990 - VII R 86/88, BFHE 160, 108, BStBl II 1990, 523, unter II.1.b bb; vom 29.02.2012 - II R 19/10, BFHE 237, 188, BStBl II 2012, 489, Rz 19; für Erstattungsansprüche s. BFH-Urteil vom 15.10.2019 - VII R 31/17, BFHE 266, 121, BStBl II 2023, 262, Rz 19 und statt vieler Drüen in Tipke/Kruse, § 38 AO Rz 10, m.w.N.).

19 bb) Der Wortlaut des § 35b Satz 1 EStG einschließlich der amtlichen Überschrift der Norm ist nicht eindeutig.

20 (1) Mit der Formulierung "der Erbschaftsteuer unterlegen" kann der Zeitpunkt der Entstehung, aber auch der Zeitpunkt der Festsetzung der Erbschaftsteuer gemeint sein.

21 Demgegenüber bestehen nach dem Gesetzeswortlaut keine Anhaltspunkte dafür, dass damit der Zeitpunkt der Klärung der Erbenstellung, der Erlangung der tatsächlichen Verfügungsmacht über den Nachlass oder gar der Zahlung der Erbschaftsteuer gemeint sein könnte. Diese Zeitpunkte sind lediglich (mittelbare) Folgen des Todes des Erblassers beziehungsweise der Festsetzung der Erbschaftsteuer. Wann der Erbgang endgültig geklärt ist, hat allenfalls Einfluss auf den möglichen Festsetzungszeitpunkt der Erbschaftsteuer (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO). Die tatsächliche Zugriffsmöglichkeit auf den Nachlass hat demgegenüber grundsätzlich keine erbschaftsteuerliche Bedeutung. Schließlich wäre es eine Überdehnung des Wortlauts anzunehmen, ein Vorgang "unterliege" der Steuer

noch nicht einmal bei einer durchsetzbaren Zahlungspflicht, sondern erst mit Zahlung, zumal der Zeitpunkt der Zahlung auch willkürlich sein kann.

22 (2) Soweit die Kläger darauf verweisen, dass im Rahmen der Auslegung des § 35b Satz 1 EStG auch die Überschrift der Norm in den Blick zu nehmen sei, die ausdrücklich auf eine "Belastung mit Erbschaftsteuer" abstellt, führt dies nicht zu einem anderen Ergebnis.

23 (a) Zunächst dient diese Formulierung der Abgrenzung der --begünstigten-- Erbschaftsteuerbelastung von der --nicht begünstigten-- Schenkungsteuerbelastung. Höchstrichterlich geklärt ist, dass aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 35b Satz 1 EStG ("Erwerb von Todes wegen") Einkünfte, die sich bei Vermögensgegenständen ergeben, die einer Vorbelastung mit Schenkungsteuer unterlegen haben, nicht begünstigt sind (vgl. nur BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 23/17, BFHE 261, 385, BStBl II 2018, 593, Rz 22).

24 (b) Weiter verdeutlicht die Überschrift, dass --wie schon im Fall des § 35 EStG a.F.-- der Hinzuerwerb tatsächlich mit Erbschaftsteuer belastet worden sein muss (vgl. für § 35 EStG a.F. BFH-Urteil vom 07.12.1990 - X R 72/89, BFHE 163, 137, BStBl II 1991, 350, unter II.2.; ferner BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 23/17, BFHE 261, 385, BStBl II 2018, 593, Rz 24 für § 35b EStG). Daran fehlt es, wenn der hinzuerworbene Vermögensgegenstand keine Belastung mit Erbschaftsteuer ausgelöst hat, etwa aufgrund eines Freibetrags nach § 16 ErbStG (BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 23/17, BFHE 261, 385, BStBl II 2018, 593, Rz 24). Lediglich die tatsächlich anfallende Erbschaftsteuer will § 35b EStG ausgleichen. Eine darüber hinausgehende Bedeutung kommt der Überschrift nicht zu. Insbesondere sagt sie nichts darüber aus, wann überhaupt erstmals eine "Belastung" eintritt. Folglich trifft sie auch keine Aussage über den Beginn des Begünstigungszeitraums.

25 cc) Die Gesetzessystematik, konkret das Zusammenspiel von § 35b EStG mit den Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, spricht für eine Anknüpfung an § 9 ErbStG. Denn die in § 35b EStG vorgesehene Steuerermäßigung lässt sich nach Grund und Umfang nur dann sachgerecht ermitteln, wenn man auf den Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer abstellt. § 35b EStG muss handhabbar bleiben. Eine Auslegung, die in der Rechtsanwendung zu nicht oder nur schwer lösbaren Problemen führte, wäre eine der Funktionalität der Einkommensbesteuerung widersprechende Auslegung.

26 (1) Aus diesem Grunde muss der Ermäßigungszeitraum zu einem klar definierten Zeitpunkt beginnen, der einfach feststellbar ist, aber auch über den Einzelfall hinaus eine gewisse Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet. Dies ist regelmäßig der Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer, meist also der Todestag des Erblassers oder der Erblasserin. Dagegen variiert der Zeitpunkt der Festsetzung der Erbschaftsteuer je nach Einzelfall deutlich stärker. Im Fall von Änderungen des Erbschaftsteuerbescheids gibt es zudem mehrere Festsetzungszeitpunkte. Hier bliebe aber unklar, an welchen Zeitpunkt anzuknüpfen wäre. Soweit eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung zu einer Änderung des Ermäßigungsbetrags führt, stehen die Änderungsvorschriften der Abgabenordnung zur Verfügung. Es ist aber kein sachgerechtes Kriterium dafür ersichtlich, wie in einem solchen Fall der Ermäßigungszeitraum bestimmt werden sollte.

27 Diesen Überlegungen steht nicht entgegen, dass, wie die Kläger meinen, eine Ermäßigung nach § 35b Satz 2 EStG erst berechenbar wäre, wenn die Erbschaftsteuer festgesetzt oder zumindest die Erbschaftsteuererklärung abgegeben worden ist. Stehen in dem Zeitpunkt, in dem der Einkommensteuerbescheid erlassen wird, einzelne Besteuerungsgrundlagen --hier die Höhe des etwaigen Ermäßigungsbetrags-- noch nicht fest, kann auch dieser Unsicherheit mit entsprechenden verfahrensrechtlichen Mitteln im Rahmen der Einkommensbesteuerung ohne Weiteres Rechnung getragen werden. Schon um die Vorschrift auch tatsächlich anwenden zu können, erscheint es deshalb geboten, § 35b Satz 1 EStG so auszulegen, dass der fünfjährige Begünstigungszeitraum wie vom FG angenommen bereits mit der Entstehung der Erbschaftsteuer beginnt (so auch die allgemeine Ansicht in der Literatur, vgl. nur Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 35b Rz 12; Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 35b EStG Rz 29; Fischer in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 35b Rz 2; Schultewolter in Bordewin/Brandt, § 35b EStG Rz 26, jeweils m.w.N.).

28 (2) Zudem stellt nur die Anknüpfung an den Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer sicher, dass der Umfang einer etwaigen Doppelbelastung innerhalb des Begünstigungszeitraums auch tatsächlich noch ermittelt werden kann. Das zeigt sich auch im Streitfall, in dem hätte festgestellt werden müssen, in welchem Umfang die der Einkommensbesteuerung unterworfenen stillen Reserven auch bereits im Rahmen des Erbanfalls vorhanden waren und erbschaftsteuerpflichtig gewesen sind. Je länger der maßgebende Stichtag zurückliegt, desto größere Schwierigkeiten können sich diesbezüglich ergeben.

29 dd) Der Sinn und Zweck der Vorschrift, wie er sich aus ihrer Entstehungsgeschichte ergibt, steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Das gilt insbesondere auch für Konstellationen, in denen --wie im Streitfall-- die Erbschaftsteuer so spät festgesetzt wird, dass wegen Ablaufs des Ermäßigungszeitraums eine Doppelbelastung nicht mehr ausgeglichen werden kann.

30 (1) § 35b EStG soll der "Doppelbelastung" bestimmter Vermögenswerte mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer Rechnung tragen (vgl. nur BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 23/17, BFHE 261, 385, BStBl II 2018, 593, Rz 24, unter Hinweis auf den Bericht des Finanzausschusses vom 26.11.2008, BTDrucks 16/11107, S. 25). Dies sichert rechtstechnisch die in § 35b Satz 2 EStG vorgegebene Rechenformel. Jedoch macht schon die zeitliche Begrenzung der Steuerermäßigung in § 35b Satz 1 EStG auf lediglich fünf Veranlagungszeiträume deutlich, dass der Gesetzgeber diese Doppelbelastung nicht in jedem Fall beseitigen wollte. Auch der Finanzausschuss formuliert in seinem Bericht vom 26.11.2008 (BTDrucks 16/11107, S. 25) dementsprechend, "[d]ie Regelung verringert Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer". Es geht folglich gerade nicht darum, jede Doppelbelastung auszuschließen, sondern nur darum, Härten zu vermeiden.

31 (2) Auch die teilweise längeren Fristen des Erbschaftsteuerrechts, innerhalb derer es zu einer Nachversteuerung kommen kann, zeigen, dass der Gesetzgeber in manchen Fällen eine Doppelbelastung bewusst in Kauf genommen hat. Noch heute ist die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 Satz 1 Nr. 2, 6 ErbStG an eine Lohnsummen- und Behaltensfrist von sieben Jahren geknüpft, die über die zeitliche Begrenzung des § 35b EStG hinausgeht. Eine Doppelbelastung kann deshalb im Fall der rückwirkenden Nachversteuerung des Unternehmensvermögens ohne Abmilderung eintreten (so zu Recht Schultewolter in Bordewin/Brandt, § 35b EStG Rz 26).

32 d) Auf den vorliegenden Fall angewandt bedeutet dies, dass eine Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35b Satz 1 EStG schon deshalb ausscheidet, weil der Kläger die KG-Beteiligungen außerhalb des dort genannten fünfjährigen Zeitraums nach dem Tod der W veräußert hat.

33 e) Da es schon vom Wortlaut des § 35b Satz 1 EStG her auf ein Verschulden nicht ankommt, ist es vorliegend auch unerheblich, dass der Erbschein erst sechs Jahre nach dem Tod der Erblasserin erstellt worden ist und der Kläger erst nach Erteilung des Erbscheins die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, um die es geht, überhaupt erzielen konnte.

34 f) In Bezug auf den Fünf-Jahres-Zeitraum des § 35b Satz 1 EStG scheidet eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 Abs. 1 Satz 1 AO schon im Ansatz aus. Selbst wenn das Ende des Fünf-Jahres-Zeitraums zugleich als Ablauf einer Frist zu verstehen sein sollte, handelte es sich um eine materiell-rechtliche Ausschlussfrist, die keine "gesetzliche Frist" im Sinne des § 110 AO darstellt (vgl. insoweit nur BFH-Urteil vom 14.05.2002 - VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293, unter 2.).

35 2. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn aufgrund der Begrenzung des Begünstigungszeitraums des § 35b Satz 1 EStG auf fünf Jahre --wie vorliegend-- zum einen der Erwerb der Beteiligungen mit Erbschaftsteuer und zum anderen ihre Veräußerung mit Einkommensteuer belastet wird. Weder ist der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt, noch ist eine etwaige verfassungsrechtlich zu beachtende Belastungsgrenze überschritten.

36 a) Die kumulierte Belastung des Steuerpflichtigen für die übergehende Vermögenssubstanz mit Erbschaftsteuer einerseits und des buchmäßigen Veräußerungsgewinns mit Einkommensteuer andererseits widerspricht schon deshalb nicht dem aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) hergeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip, weil der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungspielraum bei der Wahl des Steuergegenstandes hat (vgl. nur Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17.11.1998 - 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1999, 295, unter III.1.b bb). Ein Verfassungssatz, der den Gesetzgeber bei der Wahl des Steuergegenstandes verpflichtet, Steuern so aufeinander abzustimmen, dass keine mehrfachen Belastungen entstehen, existiert nicht (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.01.1999 - 1 BvL 14/98, BStBl II 1999, 152; Senatsurteil vom 18.01.2011 - X R 63/08, BFHE 232, 441, BStBl II 2011, 680, Rz 26, m.w.N.). Während die Einkommensteuer den durch den Steuerpflichtigen erwirtschafteten Zuwachs an steuerlicher Leistungsfähigkeit erfasst, besteuert die Erbschaftsteuer den unentgeltlichen Vermögenstransfer (so schon Senatsbeschluss vom 22.10.2008 - X B 162/08, BFH/NV 2009, 156, unter 3.). Die beiden Steuerarten betreffen also "verschiedene Ebenen" (BFH-Urteil vom 26.11.1986 - II R 190/81, BFHE 148, 324, BStBl II 1987, 175, unter II.1.d).

37 b) Eine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ("Halbteilungsgrundsatz") lässt sich aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 GG nicht herleiten (BVerfG-Beschluss

vom 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, HFR 2006, 507, unter C.II.2.a, dort für die Gesamtbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer; ebenso bereits BFH-Urteil vom 11.08.1999 - XI R 77/97, BFHE 189, 413, BStBl II 1999, 771). Daher kann auch eine Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer nicht die Eigentums- beziehungsweise Erbrechtsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 GG verletzen, zumal die beiden Steuerarten an vollkommen unterschiedliche Vorgänge anknüpfen. Es fehlt an der erdrosselnden Wirkung der Steuern, da auch durch die Kombination beider Steuern der wirtschaftliche Erfolg nicht grundlegend beeinträchtigt wird (so schon Senatsurteil vom 18.01.2011 - X R 63/08, BFHE 232, 441, BStBl II 2011, 680, Rz 27). Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, muss die tatsächliche steuerliche Belastung des Klägers im Zusammenhang mit den erzielten Veräußerungsgewinnen erheblich unter der im Klageverfahren seitens der Kläger behaupteten Steuerbelastung von 73,9 % gelegen haben. Sie bewegt sich deshalb jedenfalls noch im verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Bereich.

38 c) Soweit vertreten wird, dass die zeitliche Begrenzung des Begünstigungszeitraums auf fünf Jahre verfassungsrechtlich zweifelhaft sei (so Füssenich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35b Rz B 61a und B 62, unter Bezugnahme auf Mellinghoff, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft 22 [1999], 127 [145]), vermag der Senat dem aus den vorgenannten Gründen nicht zu folgen. Zwar müssen sich nicht in jedem Fall die dargestellten Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Umfangs der Doppelbelastung realisieren. So erscheint es durchaus möglich, dass die Ermittlung der erbschaftsteuerlich vorbelasteten stillen Reserven im Einzelfall keine größeren Probleme bereitet. Verfassungsrechtlich geboten ist eine Ausdehnung des zeitlichen Begünstigungszeitraums jedoch nicht. Denn wie bereits dargelegt ist eine solche Abstimmung der Steuern aufeinander nicht nötig. Auch die gänzliche Abschaffung der Ermäßigungsvorschrift des § 35 EStG a.F. wäre deshalb nicht verfassungswidrig gewesen (vgl. Senatsbeschluss vom 18.01.2011 - X R 63/08, BFHE 232, 441, BStBl II 2011, 680, Rz 26). Folglich kann der Gesetzgeber, der mit der Einfügung des § 35b EStG lediglich Härten in Bezug auf eine solche Doppelbesteuerung abmildern wollte, unter Praktikabilitätsgründen eigene zeitliche Grenzen der Begünstigung schaffen.

39 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de