

Veronika Rodenhäuser

# Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht



**Nomos**



Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Dr. Schumacher & Partner,  
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

VRiBFH Michael Wendt, München

Band 20

Veronika Rodenhäuser

## Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht



**Nomos**



**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Halle-Wittenberg, Univ., Diss., 2019

u.d.T.: „Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht – Prinzipien des Einkommensteuerrechts und ihre Bedeutung für systemgerechte Lösungen in Fällen der erbrechtlichen Universalsukzession“

ISBN 978-3-8487-6144-9 (Print)

ISBN 978-3-7489-0267-6 (ePDF)

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit hat ihren Anfang genommen während meiner Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Deutsches und Internationales Finanz- und Steuerrecht am Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt. Sie wurde im Wintersemester 2018/2019 von der Juristischen und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg als rechtswissenschaftliche Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt Frau Professor Dr. Susanne Sieker, die die Arbeit auch nach ihrem Wechsel an die Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg all die Jahre weiter betreut hat und mir mit der Veranstaltung von Doktorandenseminaren die Möglichkeit gab, andere in ähnlichen Situationen mit spannenden steuerrechtlichen Problemen kennen zu lernen. Ebenfalls herzlich danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Marc Desens für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und die Aufnahme der Arbeit in die vorliegende Schriftenreihe.

Die Fertigstellung der Arbeit war eine Herausforderung neben Familie und Beruf, zugleich aber eine persönlich bereichernde und wertvolle Erfahrung. Meiner Familie und zahlreichen anderen Personen, die mich in vielfältiger Art und Weise während dieser Zeit unterstützt haben, möchte ich an dieser Stelle herzlich danken. Insbesondere meinem Ehemann und meiner Mutter, die mit ihrem steten motivierenden Zuspruch zum Gelingen der Arbeit beigetragen haben, danke ich von Herzen.

Ich widme die Arbeit meinem viel zu früh verstorbenen Vater, der mich in meiner Ausbildung immer sehr unterstützt hat.

Ober-Ramstadt, im September 2019

*Veronika Rodenhäuser*



# Inhaltsübersicht

Einführung	17
A. Steuerrechtliche Folgen im Erbfall	17
B. Ziel und Gang der Untersuchung	20
1. Teil System und Systembrüche des Einkommensteuerrechts in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge	25
A. Die Zurechnung von Einkünften im Erbfall	25
B. Die Behandlung personenbezogener Merkmale und subjektiver Tatbestandsmerkmale im Erbfall	47
C. Die personelle Zuordnung stiller Reserven	84
D. Die Vererbbarkeit von Verlusten im Erbfall	104
E. Ergebnis: Widersprüche in Rechtsprechung und Literatur bei der Behandlung einkommensteuerlicher Positionen in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge	117
2. Teil Systematische Ansätze für die Behandlung einkommensteuerlicher Positionen in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge	122
A. Rechtfertigung einer Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht?	122
B. Systemprägende Prinzipien des Einkommensteuerrechts und ihre Bedeutung für den Übergang einkommensteuerlicher Positionen im Erbfall	159
C. Die Zurechnungsgrundsätze des Einkommensteuerrechts als Ausfluss des Subjektsteuerprinzips	205
D. Ergebnis: Einkommensteuerrechtliche Positionen sind wegen der personalen Ausrichtung der Einkommensteuer grundsätzlich nicht übergangsfähig	220

## *Inhaltsübersicht*

3. Teil Folgerungen für die Behandlung einkommensteuerlicher Positionen im Erbfall	223
A. Die Zurechnung von Einkünften im Erbfall	223
B. Die Behandlung personenbezogener Merkmale und subjektiver Tatbestandsmerkmale im Erbfall	240
C. Die personelle Zuordnung stiller Reserven	255
D. Die Vererbbarkeit von Verlusten nach § 10d EStG im Erbfall de lege lata	266
E. Das Spannungsverhältnis zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer	301
F. Ergebnis	321
Thesen	324
Literaturverzeichnis	329



# Inhaltsverzeichnis

Einführung	17
A. Steuerrechtliche Folgen im Erbfall	17
B. Ziel und Gang der Untersuchung	20
1. Teil System und Systembrüche des Einkommensteuerrechts in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge	25
A. Die Zurechnung von Einkünften im Erbfall	25
I. Die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben	25
1. Zurechnungsprobleme bei Eintritt des Erbfalls zwischen Erwirtschaftung und Erhalt der Einnahmen	27
a) Unvollkommene steuerliche Sachverhalte in Erbfällen	27
b) Zwei Methoden zeitlicher Zuordnung von Einkünften	28
c) Folgerungen der unterschiedlichen Einkünfteermittlung für den Erbfall	31
aa) Überschussermittlung	31
bb) Betriebsvermögensvergleich	32
2. Die Bedeutung der Zurechnungsfrage	34
a) Auswirkungen auf der Einnahmenseite	34
b) Auswirkungen auf der Ausgabenseite	35
aa) Laufende Aufwendungen	35
bb) Negative Einnahmen	36
II. Die Frage der Zurechnung von Einkünften im Falle der Gesamtrechtsnachfolge in ein Rechtsverhältnis	38
1. Die Zurechnung von Einkünften bei einer Gesamtrechtsnachfolge in ein Rechtsverhältnis am Beispiel von Einkünften aus Kapitalvermögen	39
2. Aufteilung pro rata temporis wie in den Fällen der Einzelrechtsnachfolge?	41
III. Zusammenfassung	45

B. Die Behandlung personenbezogener Merkmale und subjektiver Tatbestandsmerkmale im Erbfall	47
I. Die Bestimmung der Einkunftsart	48
II. Die Übertragbarkeit von privaten Aufwendungen am Beispiel außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG und des Großspendenabzugs nach § 10 b EStG	53
1. Die Inanspruchnahme außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG	53
2. Die Übertragbarkeit von Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke nach § 10 b Abs. 1 EStG	57
III. Die Inanspruchnahme von Freibeträgen und anderen steuerlichen Vergünstigungen	61
1. Die steuerliche Behandlung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 und der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG im Erbfall	61
2. Die Behandlung sonstiger steuerlicher Vergünstigungen im Erbfall	67
IV. Steuerliche Auswirkungen subjektiver Tatbestandsmerkmale im Erbfall am Beispiel der Einkünfteerzielungsabsicht	71
1. Die Bestimmung der Totalerfolgsprognose zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht	71
2. Personenübergreifende Betrachtungsweise der Totalerfolgsprognose im Erbfall?	74
V. Zusammenfassung	82
C. Die personelle Zuordnung stiller Reserven	84
I. Die Entstehung stiller Reserven	85
II. Der sog. „Grundsatz der Personenidentität stiller Reserven“	87
III. Der Erbfall ein Realisationstatbestand?	89
IV. Die interpersonelle Übertragung stiller Reserven auf den Erben	93
1. Veräußerungs- oder Aufgabegewinne nach dem Erbfall	93
2. Die Veräußerung von ererbten Anteilen an Kapitalgesellschaften	97
3. Private Veräußerungsgeschäfte des Erben nach § 23 EStG	99
V. Zusammenfassung	104
D. Die Vererbbarkeit von Verlusten im Erbfall	104
I. Die steuerliche Behandlung von Verlusten im Erbfall	105
1. Der Verlustabzug nach § 10d EStG	105

2. Die Frage der Vererbbarkeit von Verlusten nach § 10d EStG	107
a) Die Bedeutung der Vererbbarkeit von Verlusten	107
b) Meinungsstand zur Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG	109
II. Zusammenfassung	116
E. Ergebnis: Widersprüche in Rechtsprechung und Literatur bei der Behandlung einkommensteuerlicher Positionen in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge	117
2. Teil Systematische Ansätze für die Behandlung einkommensteuerlicher Positionen in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge	122
A. Rechtfertigung einer Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht?	122
I. Die Bedeutung und Reichweite des zivilrechtlichen Prinzips der Universalsukzession im Einkommensteuerrecht	123
1. Das zivilrechtliche Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge	123
a) Regelungsgehalt und Regelungsziele des § 1922 BGB	124
b) Grundsätzliche Vererbbarkeit vermögensrechtlicher Positionen	126
c) Gesamtrechtsnachfolge in Schuldverhältnisse und unvollkommene Rechtsbeziehungen	128
d) Zusammenfassung	129
2. Der Übergang einkommensteuerlicher Positionen aufgrund des zivilrechtlichen Prinzips der Universalsukzession?	130
a) Grenzen der Übertragbarkeit der zivilrechtlichen Universalsukzession auf das Einkommensteuerrecht aufgrund der Zuordnung des Steuerrechts zum öffentlichen Recht	130
aa) Die grundsätzliche Anerkennung einer Rechtsnachfolge im öffentlichen Recht	130
bb) Der Übergangsgrund in Erbfällen	132
cc) Kriterien für die Übergangsfähigkeit einer öffentlich-rechtlichen Position	135
b) Anwendung des § 1922 BGB im Einkommensteuerrecht?	136

c) Art. 14 GG als Ausdruck eines allgemeinen Fortsetzungsgedankens?	138
3. Zwischenergebnis	139
II. Steuerrechtliche Bestimmungen mit Rechtsnachfolgebezug und ihre Aussagekraft für eine „steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge“	142
1. Der Regelungsgehalt des § 45 AO	143
2. Die Buchwertverknüpfung als Synonym der Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht?	145
3. Die Fortführung der Abschreibungen des Erblassers	149
4. Die Vorschrift des § 24 Nr. 2 HS. 2 EStG als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsnachfolgegedankens im Einkommensteuerrecht?	154
5. Zusammenfassung	155
III. Zwischenergebnis: Kein allgemeines Prinzip einer Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht	155
B. Systemprägende Prinzipien des Einkommensteuerrechts und ihre Bedeutung für den Übergang einkommensteuerlicher Positionen im Erbfall	159
I. Prinzipien als notwendige Voraussetzung für ein systemgerechtes Steuerrecht	160
1. Das „Innere System“ als Grundlage des Systemgedankens im Steuerrecht und das Gebot der Folgerichtigkeit	160
a) Systemdenken im Steuerrecht	160
b) Prinzipien als Leitlinien und tragende Elemente des Systems	163
aa) Der Prinzipienbegriff	163
bb) Die Funktion von Prinzipien	164
cc) Prinzipienhierarchie	167
2. Folgerungen aus dem Systemgedanken	169
a) Systembindung und das Gebot der Folgerichtigkeit	169
b) Bedeutung für die Rechtsanwendung	173
3. Zusammenfassung	175
II. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	178
1. Das Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab im Rahmen des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes	178
2. Die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Ableitung konkreter Rechtsfolgen	181

III. Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips in sachlicher Hinsicht	184
1. Das Nettoprinzip	184
2. Das Realisationsprinzip	188
3. Totalitätsprinzip und Periodizitätsprinzip	190
IV. Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips in persönlicher Hinsicht - Der Grundsatz der Individualbesteuerung - sog. Subjektsteuerprinzip	194
1. Die Verankerung des Grundsatzes der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht	195
a) Der Begriff „Individualbesteuerung“	195
b) Der Personensteuercharakter der Einkommensteuer	196
2. Das Verhältnis des Grundsatzes der Individualbesteuerung zum Leistungsfähigkeitsprinzip	198
a) Legitimation und verfassungsrechtliche Herleitung des Grundsatzes der Individualbesteuerung	198
b) Folgerungen für die Reichweite des Prinzips der Individualbesteuerung	201
V. Zwischenergebnis	202
C. Die Zurechnungsgrundsätze des Einkommensteuerrechts als Ausfluss des Subjektsteuerprinzips	205
I. Funktionsweise und Bedeutung der Zurechnung im Allgemeinen	206
II. § 2 Abs. 1 EStG als allgemeine Regel für die persönliche Einkünftezurechnung im Einkommensteuerrecht	207
III. Der Tatbestand des Erzielens von Einkünften	209
1. Der steuerliche Einkommenstatbestand	209
2. Die Bedeutung des Realisationszeitpunktes für die Frage der persönlichen Zurechnung?	212
a) Realisation der Einkünfte bei bilanzieller Gewinnermittlung	212
b) Realisation der Einkünfte bei der Überschussrechnung	213
aa) Der Zufluss als Tatbestandsmerkmal des Einnahmenbegriffs bei der Überschussrechnung	213
bb) Das Verhältnis von Zufluss und persönlicher Zurechnung	216
cc) Die tatbestandsmäßige Handlung als maßgebliches Zurechnungskriterium	218
IV. Zwischenergebnis	219

D. Ergebnis: Einkommensteuerrechtliche Positionen sind wegen der personalen Ausrichtung der Einkommensteuer grundsätzlich nicht übergangsfähig	220
3. Teil Folgerungen für die Behandlung einkommensteuerlicher Positionen im Erbfall	223
A. Die Zurechnung von Einkünften im Erbfall	223
I. Der Anwendungsbereich des § 24 Nr. 2 HS 2 EStG im System des Einkommensteuerrechts	224
1. Die Vorschrift des § 24 Nr. 2 HS 2 EStG als besondere Zurechnungsvorschrift in Fällen der gespaltenen Tatbestandsverwirklichung	224
a) Die Auffassung der Finanzrechtsprechung und der herrschenden Meinung im Schrifttum	224
b) Einwände gegen die herrschende Auffassung	225
c) Stellungnahme	227
aa) Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs auf zugeflossene Einkünfte	227
bb) Die konstitutive Bedeutung des § 24 Nr. 2 HS 2 EStG	229
2. Die Reichweite des § 24 Nr. 2 HS 2 EStG	232
a) Abgrenzung zu originären Einkünften des Erblassers	233
aa) Schuldrechtlicher Leistungsaustausch bei ehemaliger Tätigkeit	233
bb) Dauerschuldverhältnisse	234
b) Abgrenzung zu originären Einkünften des Erben	235
II. Folgerungen aus der rechtsbegründenden Wirkung des § 24 Nr. 2 HS 2 EStG	235
1. Verwertungs- und Abwicklungshandlungen des Erben	236
2. Sonstige steuerliche Merkmale	238
III. Ergebnis	239
B. Die Behandlung personenbezogener Merkmale und subjektiver Tatbestandsmerkmale im Erbfall	240
I. Personenbezogene Merkmale bei den Einkunftsarten	240
II. Private Aufwendungen nach § 33 EStG und der Großspendenabzug nach § 10b EStG	241
III. Freibeträge und andere steuerliche Vergünstigungen	243

IV. Die Zurechnung von subjektiven Tatbestandsmerkmalen am Beispiel der Einkünfteerzielungsabsicht	245
1. Kein Anwendungsfall des § 24 Nr. 2 HS 2 EStG	245
2. Der subjektive Liebhabereibegriff	247
3. Der zweigliedrige Liebhabereibegriff	251
4. Zwischenergebnis	253
V. Ergebnis	254
C. Die personelle Zuordnung stiller Reserven	255
I. Keine Einkünfte aus früherer Tätigkeit i.S.v. § 24 Nr. 2 HS 2 EStG	255
II. Die Bedeutung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG im System des Einkommensteuerrechts	256
1. Der Übergang stiller Reserven nach § 6 Abs. 3 S. 1 i.V.m. S. 3 EStG	256
2. Kein genereller Vorrang des Realisationsprinzips	260
III. Der Gesamtrechtsnachfolger bei privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG	261
IV. Ergebnis	264
D. Die Vererbbarkeit von Verlusten nach § 10d EStG im Erbfall de lege lata	266
I. Der Regelungsgehalt des § 10 d EStG	266
1. Wortsinn und Historie	266
2. Die Ratio des § 10d EStG	267
a) Milderung des Periodizitätsprinzips	267
b) Zurechnung des Verlusts	268
c) Die Reichweite des § 10d EStG im Hinblick auf das Nettoprinzip	269
d) Zwischenergebnis	273
3. Systematische Gesichtspunkte	274
a) Der Verlustabzug als vermögenswerte Rechtsposition?	274
b) Übergang der Verlustabzugsmöglichkeit als logische Konsequenz der Buchwertwertknüpfung	276
c) Enteignungsgleicher Eingriff?	280
4. Ergebnis	282
II. Analoge Anwendung des § 24 Nr. 2 EStG?	283
III. Analoge Anwendung umwandlungssteuerlicher Vorschriften?	283

IV. Die Vereinbarkeit der fehlenden Vererblichkeit des Verlustabzugs mit verfassungsrechtlichen Vorgaben	284
V. Ergebnis	289
VI. Lösungsmöglichkeiten de lege ferenda	292
1. Schlussbesteuerung des Erblassers im Wege einer Entstrickungsbesteuerung	292
2. Wahlrecht zur Aufstockung der Buchwerte	296
3. Uneingeschränkte oder ausgedehnte Verlustrücktragsmöglichkeit	297
4. Ausnahmen bei „objektbezogenen Verlusten“	299
5. Ergebnis	300
E. Das Spannungsverhältnis zwischen Einkommen- und Erbchaftsteuer	301
I. Das Verhältnis von Einkommen- und Erbschaftsteuer im Steuersystem	302
1. Grundsätzliches Exklusivitätsverhältnis	302
2. Systembedingte Doppelbelastungen von Einkommen- und Erbschaftsteuer	304
3. Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer bei latenten Einkommensteuerlasten	305
II. Auflösung der Doppelbelastung beim Übergang latenter Einkommensteuerlasten im Erbfall	307
1. Abzug latenter Einkommensteuerlasten als Nachlassverbindlichkeit i.S.v. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	308
2. Die gesetzliche Regelung des § 35 b EStG	310
3. Verfassungsrechtliche Würdigung	312
4. Auflösung der Doppelbelastung de lege ferenda	317
F. Ergebnis	321
Thesen	324
Literaturverzeichnis	329



# Einführung

## A. Steuerrechtliche Folgen im Erbfall

„Die Deutschen werden ein Volk von Erben“<sup>1</sup>. Untermauert wird diese Aussage mit folgenden Zahlen: Im Jahr 2011 soll das jährliche Gesamterbe in Deutschland 233 Milliarden Euro betragen haben<sup>2</sup>. Nach neuesten Studien dürfte das Erbvolumen in Deutschland sogar um gut ein Viertel größer sein als bisher angenommen<sup>3</sup>. Berechnungen mit Blick auf das künftige Transfervolumen legen nahe, dass in der aktuellen Dekade jährlich 200 bis 300 Milliarden Euro vererbt oder verschenkt werden beziehungsweise zwischen 2015 und 2024 rund 3,1 Billionen Euro insgesamt<sup>4</sup>.

Auf dieses Vermögen will auch der Fiskus zugreifen. Steuerrechtliche Folgen hat der Erbfall aber nicht nur im Hinblick auf die Erbschaftsteuer, wie man allgemein annehmen möchte. Auch für die Einkommensteuer ist der Erbfall von Bedeutung. Wie schon der Reichsfinanzhof im Jahre 1930 festgestellt hat, schließen sich Erbschaftsteuer und Einkommensteuer nicht wie selbstverständlich aus:

*„Wenn auch Erbfälle Gegenstand der Erbschaftsteuer sind, so schließt dies doch nicht ohne weiteres aus, dass die durch den Tod eines Erblassers ausgelösten Vorgänge auch einkommensteuerrechtliche Wirkungen haben können.“<sup>5</sup>*

Die Aussage, das Einkommensteuergesetz beachte den erbrechtlichen Erwerb grundsätzlich nicht<sup>6</sup>, ist daher irreführend. Dass es überhaupt zur Konkurrenz zwischen Erbschaftsteuer und Einkommensteuer kommen kann, mag auf den ersten Blick verwundern, da die persönliche Einkommensteuerpflicht des Erblassers nicht über seinen Tod hinausgeht, sondern

- 
- 1 Pressemitteilung der Deutschen Gesellschaft für Erbrechtswissenschaften vom 01.06.2011.
  - 2 Pressemitteilung der Deutschen Gesellschaft für Erbrechtswissenschaften vom 01.06.2011 basierend auf Ergebnissen der Allensbachumfrage der Postbank.
  - 3 Wochenbericht Nr. 27.2017 des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung.
  - 4 Stefan Bach und Andreas Thiemann (2016): Hohe Erbschaftswelle, niedriges Erbschaftsteueraufkommen. DIW Wochenbericht Nr. 3, 63–71.
  - 5 RFH, Urt. v. 28.02.1930 - VI A 266/30, RStBl. 1930, 202.
  - 6 RFH, Urt. v. 28.05.1930 - VI A 626 -628/30, RStBl 1930, 583; Theis, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, S. 8.

mit dessen Tod erlischt<sup>7</sup>. Der Erbgang ist ein Vorgang der privaten, das Einkommen nicht betreffenden Sphäre<sup>8</sup>. Durch den Erbfall selbst entsteht deshalb auch keine Einkommensteuer<sup>9</sup>. Zu Spannungen zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer kommt es aber immer dann, wenn der Erblasser seine „Geschäfte“ nicht zu Ende geführt hat<sup>10</sup>, der Erbe zum Beispiel fällige Honorarforderungen des Erblassers einzieht, im Rahmen dessen Aufwendungen tätig oder Betriebsvermögen des Erblassers veräußert. Anders als im Normalfall sind in diesen Fällen zwei Rechtssubjekte an einem steuerrechtlichen Sachverhalt beteiligt. Der Erblasser hat zwar mit der Verwirklichung des einkommensteuerlichen Tatbestandes begonnen, der Einkünftetatbestand wird aber erst in der Person des Erben vollendet. Neben Abgrenzungsproblemen zur Erbschaftsteuerpflicht stellt sich in diesen Fällen für das Einkommensteuerrecht die Frage, wem Einnahmen oder Aufwendungen zuzurechnen sind und wessen persönliche Verhältnisse für die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts relevant sind. So ist bei der Rechtsnachfolge, d.h. bei der Frage, ob Berechtigungen und Verpflichtungen von einem Rechtssubjekt auf ein anderes übergehen<sup>11</sup>, zu entscheiden, ob der Rechtsübergang sich auch auf einkommensteuerliche Positionen wie Freibeträge, verbliebene Verlustabzüge oder stille Reserven bezieht, was letzten Endes die Wahl zwischen dem Erlöschen der Rechte und Pflichten oder dem Übergang und der Neuentstehung in der Person des Erben bedeutet.

Diese Arbeit soll sich auf die Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen beschränken. Andere Fälle der Gesamtrechtsnachfolge werden nicht in die Untersuchung einbezogen. Dabei stellt sich das Problem, dass der Begriff der Gesamtrechtsnachfolge im Erbfall ein zivilrechtliches Prinzip ist. Für die durch den Erbfall ausgelöste Gesamtrechtsnachfolge hat der BFH den Gedanken der Gesamtrechtsnachfolge aus dem bürgerlichen Recht in das Einkommensteuerrecht übertragen:

*„Der Erbe setzt nicht nur zivilrechtlich, sondern auch einkommensteuerrechtlich die Person des Erblassers fort. Er tritt in jeder Beziehung in dessen*

---

7 Rauch, in: Blümich, EStG, § 1 Rn. 90.

8 Theis, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, S. 8.

9 Söffing, DB 1991, 773, 775; Kobar, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 65.

10 Trzsaskalik, StuW 1979, 97.

11 Vgl. die Definition der Rechtsnachfolge bei Remmert, in: Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 18 Rn. 16.

*Rechtsstellung und ist wie der Rechtsvorgänger zu behandeln ... Erblasser und Erbe bilden gedanklich eine Person*<sup>12</sup>.

Später umschreibt der BFH die steuerrechtlichen Folgen bei der Gesamtrechtsnachfolge des Erben so:

*„Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger nicht nur verfahrensrechtlich, sondern in die gesamte materielle einkommensteuerliche Rechtsstellung des Erblassers ein*<sup>13</sup>.

Diese von der Literatur als Fortsetzungsthese<sup>14</sup> benannte Linie der Rechtsprechung hat Ring zu der zugespitzten Frage veranlasst, ob es denn eine „einkommensteuerliche Seelenwanderung“ gäbe<sup>15</sup>. Ruppe hat die Sorge, dass diese Auffassung zu einer „undifferenzierten Nachfolgeeuphorie“ im Einkommensteuerrecht führt<sup>16</sup>. Die Gefahr, dass man sich bei der steuerlichen Beurteilung von Sachverhalten mit einer oberflächlichen zivilrechtlichen Würdigung des Sachverhalts zufriedengibt und daraus unmittelbar steuerliche Konsequenzen ableitet, ist nicht von der Hand zu weisen. Problematisch ist insbesondere, dass zur Lösung steuerrechtlicher Probleme in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen nicht die Systematik des Einkommensteuerrechts, sondern die zivilrechtliche Beurteilung herangezogen wird<sup>17</sup>. Ohne eine theoretische Basis, von der aus die vielfältigen Einzelfälle beurteilt werden können, ist nicht auszuschließen, dass sich die im Einzelfall gefundenen Lösungen widersprechen und es schwierig wird, eine konkrete Rechtsfolge für den Einzelfall zu prognostizieren.

Diese theoretische Basis liefern die dem Einkommensteuerrecht zugrundeliegenden Prinzipien. Sie bilden die notwendigen Strukturen und schaffen eine konkrete Ordnung, die im Steuerrecht Voraussetzung für Akzeptanz und Einsicht des Einzelnen in die Notwendigkeit seines Beitrags zur

---

12 BFH, Urt. v. 21.03.1969 - VI R 208/67, BStBl II 1969, 520, 522; ähnlich BFH Urt. v. 17.05.1972 - I R 126/70, BStBl II 1972, 621, 622; Urt. v. 10.08.1972 - VIII R 1/67, BStBl II 1973, 9, 10; **kritisch** zu dieser „mystischen Übersteigerung des Fortsetzungsgedankens“: Marotzke, in: Staudinger, BGB, § 1922 Rn. 46.

13 BFH, Urt. v. 22.01.1993- II R 92/89, BFH/NV 1993, 455.

14 Ruppe, in: DStJG Band 10 (1987), S. 45, 51.

15 Ring, DStZ 1981, 24, 27.

16 Ruppe, in: DStJG Band 10 (1987), S. 45, 54.

17 So Werndl, in: K/S/M, EStG, § 6 B 150 zum rechtspolitischen Hintergrund von § 7 Abs. 1 EStDV a.F., jetzt § 6 Abs. 3 EStG.

Staatsfinanzierung ist<sup>18</sup>, auch wenn es in der Realität gar nicht möglich zu sein scheint, die vielen Wünsche und Forderungen, die an die Steuerpolitik herangetragen werden, in ein System einzupassen<sup>19</sup>. Steuersystematische Mängel hingegen fordern die verfassungsrechtliche Prüfung geradezu heraus<sup>20</sup>. Die Arbeit geht daher der Frage nach, ob und inwieweit aus den zivilrechtlichen Regelungen der §§ 1922 und 1967 BGB steuerliche Rechtsfolgen abgeleitet werden können oder ob es sich nicht vielmehr als notwendig erweist, bei der rechtlichen Beurteilung in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge steuerrechtliche Normen und Prinzipien des Einkommensteuerrechts genauer zu betrachten und damit mehr Rechtssicherheit zu schaffen.

### *B. Ziel und Gang der Untersuchung*

Obwohl die mit einem Erbfall verbundenen steuerlichen Belastungen für den Erben enorm sein können, wie der jüngste Beschluss des Großen Senats des BFH zur Vererblichkeit des Verlustabzugs zeigt<sup>21</sup>, wird die Rechtsnachfolge im Steuerrecht immer noch eher beiläufig behandelt. Die vielfältigen Beiträge in der Literatur, die sich mit dem Problem der Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht beschäftigt haben<sup>22</sup>, lassen einen Gesamtüberblick und damit einhergehend eine weitergehende Systematisierung vermissen. Vielmehr werden Einzelprobleme isoliert vonein-

---

18 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Aufl., S. 67, 68; Birk, DStR 2009, 877, 881; ders. in: FS Schaumburg, Ordnungsmuster im Steuerrecht - Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen, S. 3, 18; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 11.

19 Tipke, StW 2014, 273, 274.

20 Kanzler, FR 2003, S. 1, 9 im Kontext der Besteuerung betrieblicher und privater Veräußerungsgewinne.

21 BFH, Beschl. v. 17.12.2007 - GrS 2/04, BStBl II 2008, 608. Der Große Senat verneint einen Übergang des Verlustabzugs auf den Erben und ändert damit die seit 40 Jahren praktizierte Rechtsprechung des BFH zur Vererblichkeit des Verlustabzugs.

22 Theis, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Diss., Köln, 1962; Fischer, Rechtsnachfolge in einkommensteuerliche Positionen auf dem Gebiet der Privatausgaben, Diss., 1991; Strnad, Zur Vererbung des Verlustabzugs, Diss., Hamburg 1997; Schmitt-Homann, Die Vererbung einkommensteuerlicher Rechtspositionen - Die Behandlung einkommensteuerrechtlicher Positionen im Erbfall beim Alleinerben und bei der Erbengemeinschaft, Diss., Passau 2005; Vogt, Rechtsnachfolge im Steuerrecht - Zur Nachfolgefähigkeit einkommensteuerlicher und umsatzsteuerlicher Positionen, Diss. Berlin 2007; Frye, Die Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht, insbesondere im Einkommensteuerrecht, Habil. Leipzig 2009.

ander behandelt. Mit *Heinicke* ist davon auszugehen, dass „der Grund für diese Zurückhaltung nicht zuletzt darin liegen dürfte, dass das Gesetz in diesem Punkt in einem Maße unbestimmt ist, dass jeder Versuch eines wissenschaftlichen Lösungsvorschlags mit der Wertung und der Gewichtung subjektiv gefärbter Prämissen im Zusammenhang mit der allgemeinen Systematik des Einkommensteuerrechts steht und fällt“<sup>23</sup>. *Heinicke* ist zuzustimmen, wenn er mit dieser Aussage meint, dass die steuerrechtliche Lösung in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge aufgrund vieler unklarer oder wegen fehlender gesetzlicher Regelungen viel vom subjektiven Rechtsempfinden des Betrachters abhängt. Allerdings kann dies nicht heißen, dass diese Fälle nicht methodisch nach den allgemeinen Auslegungsregeln zu lösen sind. Auch die Steuerrechtswissenschaft kann sich nicht darauf reduzieren lassen, „Chaosforschung“ zu betreiben<sup>24</sup>.

Ziel der vorstehenden Arbeit soll es daher sein, die Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht zu analysieren und Widersprüche anhand der gegebenen Strukturen und Prinzipien aufzulösen, um dadurch zu einer systematischen Lösung zu gelangen. Zwar wird mit Blick auf die gegenwärtige Gesetzgebung bezweifelt, ob das Steuerrecht und insbesondere das Einkommensteuerrecht aufgrund von interessengeneigten Einzelentscheidungen systemfähig ist<sup>25</sup>. Auf der anderen Seite wird angenommen, das „Steuerchaos“ mache ein System gerade notwendig<sup>26</sup>. Insofern ist *Canaris* zuzustimmen, wenn er meint, jede Wissenschaft ist systematisch oder sie ist keine<sup>27</sup>. Allerdings ist bei der Argumentation mit Prinzipien die Wandelbarkeit von Wertvorstellungen in einer Gesellschaft zu berücksichtigen. *Nawrath* formuliert dies anschaulich so: „Alle diese ... Prinzipien des Steuerrechts werden im Lichte von politischen und ökonomischen

---

23 *Heinicke*, in: *DStJG* Band 10 (1987), S. 99, 108.

24 *Mössner*, in: *DStJG* Band 17 (1994), S. 231, 235.

25 *Tipke*, *StuW* 2014, 273, 274; „Es scheint gar nicht möglich zu sein, die vielen Wünsche und Forderungen, die an die Steuerpolitik herangetragen werden, zu einem stimmigen System zu verarbeiten.“; Siehe auch *Droege*, *Die Kodifikationsidee in der Steuerrechtsordnung*, S. 90: „Die Steuerrechtswissenschaft bleibt aufgerufen zur Arbeit am Mythos“.

26 *Lang*, *FR* 1993, 661, 668; *Tipke*, *StuW* 2014, 273, 276, der meint, der desolate Zustand sei die Folge, das Ergebnis von zu viel Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.

27 *Canaris*, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, S. 1; ähnlich *Wolff*, *Einführung in die Rechtsphilosophie*, S. 378; *Tipke*, *StuW* 2014, 273, 285: „Verdient eine Wissenschaft, die systematisches Denken ablehnt, überhaupt ihren Namen?“

mischen Veränderungen und Entwicklungen über die Zeit immer wieder neue Ausprägungen erhalten“<sup>28</sup>.

Die Arbeit gliedert sich in drei Teile. Ausgangspunkt der Untersuchung bilden im ersten Teil ausgewählte materiell - rechtliche Positionen im Einkommensteuerrecht und deren Behandlung in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge. Näher eingegangen wird insbesondere auf die Zurechnung von Einkünften und deren steuerrechtliche Auswirkungen. Anschließend wird untersucht, wie personenbezogene Merkmale im Erbfall behandelt werden, deren höchstpersönlicher Charakter generell eine Gesamtrechtsnachfolge ausschließen müsste. Gleiches gilt für die Frage, ob subjektive Tatbestandsmerkmale wie die Einkünfteerzielungsabsicht eine Einbeziehung des Gesamtrechtsnachfolgers erlauben. Schließlich wird auf die Behandlung stiller Reserven im Erbfall eingegangen. Den Abschluss des ersten Teils bildet das Problem der Vererbbarkeit von Verlusten. Dazu gehört die problematische Frage der Vererbbarkeit des Verlustabzugspotenzials nach § 10d EStG.

Im zweiten Teil der Arbeit wird versucht, systematische Ansätze für die Behandlung einkommensteuerlicher Positionen im Erbfall zu finden. Im Rahmen dessen ist zunächst zu hinterfragen, ob das zivilrechtliche Prinzip der Universalsukzession tatsächlich ein rechtsübergreifendes Prinzip ist, welches auch im Einkommensteuerrecht Geltung beansprucht. Ergebnis wird sein, dass das zivilrechtliche Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge allein nicht ausreicht, um im Einzelfall steuerrechtliche Rechtsfolgen zu begründen. Daher ist es erforderlich, die systemprägenden Prinzipien des Einkommensteuerrechts näher zu betrachten. Dabei wird zunächst kurz aufgezeigt, wodurch ein System gekennzeichnet ist und welche Folgerungen sich aus dem Systemgedanken für die Gesetzgebung und die Rechtsanwendung ergeben. Zu den systemprägenden Prinzipien des Einkommensteuerrechts gehören vor allem das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Subjektsteuerprinzip. Nach Betrachtung von Inhalt und systematischer Herleitung dieser einkommensteuerlichen Prinzipien ist vor allem auf deren Bedeutung für die Ableitung konkreter Rechtsfolgen einzugehen. Vor dem Hintergrund, dass es in Fällen der Rechtsnachfolge zumeist um die Frage geht, ob und in welchem Umfang einkommensteuerliche Positionen des Erblassers beim Erben zu berücksichtigen sind, sind abschließend die allgemeinen Zurechnungsgrundsätze des Einkommensteuerrechts als Ausfluss des Subjektsteuerprinzips und deren Anwendung im Erbfall näher zu erörtern.

---

28 Nawrath, DStR 2009, 2, 3.

Die im zweiten Teil gewonnenen Erkenntnisse sollen der Auflösung der im ersten Teil festgestellten Widersprüche dienen. Im dritten Teil werden die dargestellten Probleme daher zunächst de lege lata nach den klassischen juristischen Auslegungsmethoden gelöst und geschaut, inwiefern der Gesetzgeber bei seiner Grundentscheidung einem bestimmten Prinzip gefolgt ist und welche Konsequenzen sich daraus für den Erbfall ergeben. Ausgangspunkt der Überlegungen ist dabei die Tatsache, dass es im Erbfall vor allem um die Konkurrenz verschiedener Prinzipien und deren Verhältnis zueinander geht, die vor allem bei der Auslegung des Telos einer Regelung berücksichtigt werden muss. Es wird sich zeigen, dass bei der Frage der Verfassungskonformität der gesetzlichen Regelungen im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Zitat von Roman Herzog seine Berechtigung hat.

*„...denn daraus (der Terminologie des Leistungsfähigkeitsbegriffs) ergaben sich nur falsche Hoffnungen, die das Bundesverfassungsgericht nicht erfüllen kann. Diese Hoffnungen bringen ihm aber immer wieder Verfassungsbeschwerden... ein, die nicht mit dem geltenden Verfassungsrecht, sondern - etwa - mit dem „System“ des Einkommensteuerrechts arbeiten, das gerade nicht mit dem Verfassungsinhalt identisch ist.“*

In manchen Fällen hat es daher nur der Gesetzgeber in der Hand, zu mehr Rechtssicherheit in Erbrechtsfällen beizutragen. Abschließend werden deshalb Lösungsmöglichkeiten de lege ferenda diskutiert.

Ausgenommen von der Untersuchung werden die Erbauseinandersetzung bei der Erbengemeinschaft und die vorweggenommene Erbfolge. Mit Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 5.7.1990<sup>29</sup> hält die Rechtsprechung an ihrer ursprünglichen These, dass Erbanfall und Erbauseinandersetzung einen einheitlichen Vorgang darstellen, nicht mehr fest und folgt seither der zivilrechtlichen Rechtslage, wonach Erbanfall und Erbauseinandersetzung zwei selbständige rechtliche Erwerbsvorgänge sind. Die Erbauseinandersetzung hat somit die Übertragung von Nachlassvermögen von der Erbengemeinschaft auf die Erben zum Gegenstand, die mit weiterreichenden steuerlichen Problemen einhergeht, als dies bei der Gesamtrechtsnachfolge auf den Alleinerben der Fall ist. Bei der vorweggenommenen Erbfolge handelt es sich um Vermögensübertragungen, die zu Lebzeiten des Erblassers auf einen oder mehrere Erben vorgenommen wer-

---

29 BFH, Beschl. v. 05.07.1990 - GrS 2/89, BStBl II 1990, 837.

den<sup>30</sup>. Die vorweggenommene Erbfolge ist kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge, sondern betrifft die Einzelrechtsnachfolge zu Lebzeiten und erweitert dadurch den Gestaltungsspielraum der Vermögensnachfolge<sup>31</sup>. Auch deren Behandlung würde im Rahmen des gestellten Themas zu weit führen, sind doch insbesondere die Fälle interessant, die den plötzlichen Erbfall betreffen und ohne planerischen Einfluss sind. Die Arbeit beschränkt sich daher thematisch auf die Gesamtrechtsnachfolge bei einem Alleinerben.

---

30 Koch, in: Münchener Kommentar, BGB, Band 4, § 516 Rn. 85; Ehmke, in: Blümich, EStG, § 6 Rn. 170.

31 Esch/Baumann/Schulze zur Wiesche, Handbuch der Vermögensnachfolge, S. 262, Rn. 860.



# 1. Teil System und Systembrüche des Einkommensteuerrechts in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge

## A. Die Zurechnung von Einkünften im Erbfall

### I. Die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben

Das Einkommensteuerrecht besteuert nach § 2 Abs. 1 S. 1 EStG Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten oder beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Die Begriffe „Erzielen“ und „Einkünfte“ deuten darauf hin, dass steuerbare Einkünfte sowohl ein zielgerichtetes Handeln des Steuerpflichtigen als auch einen Erfolg aus dieser Handlung voraussetzen<sup>32</sup>. P. Kirchhof beschreibt das „Erzielen“ als einen erfolgsqualifizierten Handlungstatbestand<sup>33</sup>, differenziert aber noch weitergehend zwischen Zustands-, Handlungs- und Erfolgstatbestand<sup>34</sup>. Die marktbezogene Erwerbsgrundlage bilde den Zustandstatbestand, der Handlungstatbestand umschreibe die tatsächliche Nutzung der Erwerbsgrundlage zur Erzielung von Einnahmen und der Erfolgstatbestand sei der Vermögenszuwachs, den der Steuerpflichtige durch die Nutzung des Marktes erwirtschaftet habe<sup>35</sup>. Die „Erzielung“ von Einkünften stellt damit jedenfalls einen Teil des Steuertatbestands dar, der durch die Aufzählung der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG genannten sieben Einkunftsarten konkretisiert und beschrieben wird<sup>36</sup>.

---

32 Musil, in: H/H/R, EStG, § 2 Anm. 57; Ratschow, in: Blümich, EStG, § 2 Rn. 5; ähnlich Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 40; **a.A.**: die sog. Erwerbstätigkeitstheorie von Bayer, Steuerlehre 1997, Rn. 503, 524 ff., sowie die sog. klassische Lehre, die das „Einkommen“ oder die „Einkünfte“ als Steuergegenstand ansehen, vgl. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 34. Auf das Tatbestandsmerkmal des Erzielens wird im 2. Teil der Arbeit unter C., III, S. 208 ff näher eingegangen.

33 P. Kirchhof, in: K/S/M, EStG, § 2 A 37; ders. in: Kirchhof EStG, Einleitung Rn. 12 und § 2 Rn. 7 - 9

34 P. Kirchhof, in: Kirchhof EStG, Einleitung Rn. 12 und § 2 Rn. 7 - 9; ders. in: K/S/M, EStG, § 2 A 29; **kritisch** zu dieser Einteilung: Jäschke, in: Lademann, EStG, § 2 Anm. 18; Weber-Grellet, DStR 1998, 1781, 1782.

35 P. Kirchhof, in: Kirchhof, EStG, § 2 Rn. 7-9.

36 Musil, in: H/H/R, EStG, § 2 Anm. 62.

Einkünfte werden im Einkommensteuerrecht entweder aufgrund einer Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG oder aufgrund eines Rechtsverhältnisses nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 EStG erzielt, indem Leistungen gegen Entgelt erbracht werden<sup>37</sup>. Die Ermittlung der Einkünfte ist unterschiedlich. Besteuert wird nach § 2 Abs. 2 EStG i.V.m. den §§ 4 bis 7k EStG entweder der Gewinn oder nach den §§ 8 bis 9b EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten<sup>38</sup>. Aus der Tatsache, dass in § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG Einkünfte mit den Nettogrößen Gewinn und Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben gleichgesetzt werden, sind den Einnahmen nach der Systematik des § 2 EStG Erwerbsaufwendungen in Form von Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Einnahmen stehen, gegenüberzustellen<sup>39</sup>.

Steuersubjekt ist der Steuerpflichtige i.S.v. § 1 EStG<sup>40</sup>. Die Einkommensteuer erfasst nur natürliche Personen. Indem § 2 Abs. 1 EStG von dem Steuerpflichtigen spricht, der die Einkünfte erzielt, kennzeichnet er gleichzeitig das handelnde Subjekt<sup>41</sup>. Bei der Frage der persönlichen Zurechnung geht es daher darum, *wer* die Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG erzielt. Mit dem Tod einer Person erlischt die persönliche Steuerpflicht<sup>42</sup>. Deshalb ist nach Ende der Steuerpflicht eine Zurechnung von Einkünften an den Erblasser ausgeschlossen, sofern diese erst nach dem Todeszeitpunkt erzielt werden.

---

37 Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, S. 24.

38 Ratschow, in: Blümich, EStG, § 2 Rn. 50.

39 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., Band II, § 12, S. 762; P. Kirchhof, in: K/S/M, EStG, § 2 C 100, C 106.

40 Heinicke, in: L. Schmidt EStG, § 1 Rn. 1; Gosch, in: Kirchhof, EStG, § 1 Rn. 1; Lehner/Waldhoff, in: K/S/M, EStG, § 1 A 2.

41 P. Kirchhof, in: K/S/M, EStG, § 2 A 79 und A 80: "Gelegentlich wird das "Erzielen" von Einkünften durch das "Entstehen", "Beziehen" oder "Erwirtschaften" ersetzt."

42 Rauch, in: Blümich, EStG, § 1 Rn. 90; Heinicke, in: L. Schmidt EStG, § 1 Rn. 14; Birtel, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, S. 67; Der Verstorbene ist dagegen gem. § 25 Abs. 1 EStG erst nach Ablauf des Kalenderjahres zu veranlagern, vgl. Lehner/Waldhoff, in: K/S/M, EStG, § 1 B 11.

1. Zurechnungsprobleme bei Eintritt des Erbfalls zwischen  
Erwirtschaftung und Erhalt der Einnahmen

a) Unvollkommene steuerliche Sachverhalte in Erbfällen

Grundsätzlich bereitet die Bestimmung des Zurechnungssubjekts von Einnahmen<sup>43</sup> und Ausgaben, die vor dem Erbfall angefallen sind, keine Schwierigkeiten. Sofern der Steuerpflichtige bis zum Zeitpunkt des Todes den Einkünftebestand voll verwirklicht hat, werden die Einnahmen dem Erblasser zugerechnet und in dessen Veranlagung mit einbezogen<sup>44</sup>. Gleiches gilt für die vom Erblasser vor seinem Tod getätigten Aufwendungen. Die Einkünfte des Erblassers werden nicht mit denen des Erben zusammengerechnet<sup>45</sup>. Der Erbe schuldet die für den Erblasser festgesetzte Steuer als Nachlassverbindlichkeit nach § 45 AO<sup>46</sup>.

Genauso unproblematisch ist die Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben, wenn der Erbe nach dem Erbfall mit der geerbten Einkunftsquelle selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Solche Einkünfte sind dem Erben originär zuzurechnen<sup>47</sup>. Sofern also die Einkünfte entweder vom Erblasser oder vom Erben im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG *erzielt* werden, bereitet die Zurechnung keine Probleme. Im ersten Fall sind sie dem Erblasser, im zweiten Fall dem Erben zuzurechnen.

Der Erbfall ist jedoch ein Ereignis, das zumeist plötzlich und unerwartet eintritt. Steuerrechtliche Sachverhalte können im Todeszeitpunkt daher unvollkommen sein. Problematisch sind die Fälle, in denen der Tod des Steuerpflichtigen in die Zeitspanne der Erwirtschaftung der Einnahmen fällt, der Erbfall sich mithin nach Ausführung der steuerlich relevanten Handlung aber vor dem Bezug der Einkünfte ereignet. Fraglich ist, wem der beiden in Betracht kommenden Steuersubjekte in diesen Fällen des

---

43 Ein einheitlicher, für alle Einkunftsarten geltender Oberbegriff für Einnahmen fehlt im EStG. Das Schrifttum spricht zunehmend von Erwerbseinnahmen, vgl. P. Kirchhof in: K/S/M, EStG, § 2 A 53, 57.

44 BFH, Urt. v. 28.03.1973 - I R 100/71, BStBl. II 1973, 544; BFH, Urt. v. 31.08.1994 - X R 15/92, BFH/NV, 498, 499; Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, S. 74.

45 Heinicke in: L. Schmidt, § 1 Rn. 14; Lehner/Waldhoff, in: K/S/M, EStG, § 1 B 16.

46 Drüen, in: Tipke/Kruse, AO, § 45 Rn. 27; P. Kirchhof, in: Kirchhof, EStG, § 2 Rn. 83.

47 Ruppe, in: DStJG Band 10 (1987), S. 45, 62; Horn in: H/H/R, EStG, § 24 Anm. 100; BFH, Urt. v. 28.03.1973 - I R 100/71, BStBl II 1973, 544, 545.

unvollkommenen Einkünftetatbestandes die Einkünfte zuzurechnen sind. Zu klären ist in diesem Zusammenhang, ob der Einkünftetatbestand des Erzielens von Einkünften nur die steuerbare Handlung oder auch den Eintritt des Erfolgstatbestandes voraussetzt und ob es dabei auf den Zufluss oder auf die Verursachung i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 5 i.V.m. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ankommt<sup>48</sup>.

b) Zwei Methoden zeitlicher Zuordnung von Einkünften

Nach § 2 Abs. 2 EStG gibt es zwei Arten von Einkünften, die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und die sog. Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG<sup>49</sup>. Aufgrund dieses Dualismus der Einkünfteermittlung<sup>50</sup> ist bei der Frage, wem Einkünfte bei unvollkommenen steuerlichen Sachverhalten zuzurechnen sind, zu differenzieren. Die Problematik des unvollkommenen Einkünftetatbestandes ist unterschiedlich, je nachdem, ob es sich bei den Einkünften um Gewinn- oder um Überschusseinkünfte handelt. Bei den Überschusseinkünften gilt das in § 11 EStG normierte Zu- und Abflussprinzip<sup>51</sup>. Dabei wird eine vereinfachte Technik, die sogenannte Kassenrechnung, angewendet, die lediglich einen Unterschiedsbetrag der Einnahmen und Ausgaben festhält, weshalb die Kassenrechnung vorrangig eine Geldrechnung ist<sup>52</sup>. Nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG sind die Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (Zuflussprinzip), Ausgaben werden in § 11 Abs. 2 S. 1 EStG dem Kalenderjahr zugeordnet, in welchem sie geleistet worden sind<sup>53</sup>. Für das Zufließen wird auf den Erhalt der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Wirtschaftsgüter abgestellt, bei dem Abfluss kommt es auf den Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über

---

48 Hierauf wird im 2. Teil der Arbeit unter C., III, S. 208 ff näher eingegangen.

49 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 181, 182; Birk, in: DStJG 34 (2011), S. 11, 25; **kritisch** zum Einkünftedualismus: Tipke, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz - Entstehung, Motivation und Berechtigung, in: FS Paulick, S. 391ff.; Daniels, SteuerStud 2008, S. 175, 187.

50 Vgl. hierzu Söhn, in: DStJG 30 (2007), S. 13 ff.

51 Trzaskalik, StuW 1985, 222; Dusowski, DStZ 2004, 716.

52 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 192; Seiler, in: Kirchhof, EStG, § 11 Rn. 2.

53 Kister, in: H/H/R, EStG § 11 Anm. 1; BFH, Urt. v. 26.07.1985 - VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306.

Wirtschaftsgüter an<sup>54</sup>. Die Überschussrechnung gilt auch ausnahmsweise im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG<sup>55</sup>. Danach kann der Gewinn durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt werden, sofern keine Buchführungspflicht nach § 140 AO i.V.m. §§ 238 ff. HGB oder § 141 AO besteht und auch freiwillig keine Bücher geführt werden<sup>56</sup>.

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gilt das Zu- und Abflussprinzip gem. §§ 11 Abs. 1 S. 5 und Abs. 2 S. 6 EStG nicht. Besteht nach Handels- oder Steuerrecht die Pflicht, Bücher zu führen, wird der Gewinn aufgrund von Bilanzen durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 5 Abs. 1 EStG ermittelt<sup>57</sup>. § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG gilt für bilanzierende Gewerbetreibende; auf bilanzierende Freiberufler und Land- und Forstwirte findet der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG Anwendung<sup>58</sup>. Grundlage der Gewinnermittlung ist ein Vergleich des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres und des Betriebsvermögens am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, ergänzt durch den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen<sup>59</sup>. Hinsichtlich des Ansatzes des Betriebsvermögens verweist § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ord-

---

54 Ständige höchstrichterliche Rspr. seit RFH, Urt. v. 13.11.1928 - VI A 155/28, in RFHE 24, 272, 276; BFH, Urt. v. 11.08.1987 - IX R 163/83, BStBl II 1989, 702, 704; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 571; Krüger, in: L. Schmidt, EStG, § 11 Rn. 15; Seiler, in: Kirchhof, EStG, § 11 Rn. 10.

55 BFH, Urt. v. 29.04.1982 - IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593. Es handelt sich dabei um eine vereinfachte Gewinnermittlung nach Art der in §§ 8ff. EStG geregelten Kassenrechnung, deren Leitbild aber aufgrund des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit der Betriebsvermögensvergleich ist, vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 193 und Hennrichs, § 9 Rn. 552.

56 Vgl. Loschelder, in: L. Schmidt, EStG, § 4 Rn. 9; Kanzler, in: H/H/R, EStG, § 4 Anm. 512.

57 Loschelder, in: L. Schmidt, EStG, § 4 Rn. 9, 10; Anzinger, in: H/H/R, EStG, § 5 Anm. 70.

58 Nach Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 188 benötigt auch der BVV nach § 4 I EStG die handelsrechtlichen GoB, da ohne das HGB-Normensystem der Buchführung und des Jahresabschlusses ein Vergleich zweier Schlussbilanzen nicht möglich sei.

59 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 188; Wied, in: Blümich, EStG, § 4 Rn. 256: "Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG werden die Betriebsvermögen zweier Stichtage miteinander verglichen, bei der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG hängen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Wesentlichen vom Betriebsvermögen ab".

nungsmäßiger Buchführung (sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz)<sup>60</sup>. Einer dieser Grundsätze ist das Periodisierungsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB<sup>61</sup>. Danach wird der Gewinn oder Verlust i.S.d. §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG durch die Aufwendungen und die Erträge bestimmt, die dem Wirtschaftsjahr „unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen“ zuzuordnen sind<sup>62</sup>. Kriterium für die Erfolgszurechnung ist somit die wirtschaftliche Verursachung von Aufwendungen und Erträgen, nicht die rechtliche Entstehung oder Abwicklung der Geschäftsvorfälle<sup>63</sup>. Die Frage der wirtschaftlichen Verursachung wiederum wird anhand des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter HS HGB) bestimmt<sup>64</sup>. Danach werden Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern bis zum Zeitpunkt der Realisation grundsätzlich nicht in der Bilanz ausgewiesen<sup>65</sup>. Realisationszeitpunkt bei Umsatzgeschäften ist grundsätzlich der Zeitpunkt, zu dem die geschuldete Sachleistung (vollständig) erbracht wurde oder die Gefahr des zufälligen Untergangs (Preisgefahr) aus anderen Gründen auf den Schuldner der Geldleistung übergegangen ist<sup>66</sup>.

Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich beruht somit auf dem Prinzip der Periodisierung der Erfolgsrechnung<sup>67</sup>.

---

60 Anzinger, in: H/H/R, EStG, § 5 Anm. 30 und 250 ff.; Krumm, in: Blümich, EStG, § 5 Rn. 150. Strittig ist der Umfang der Verweisung, siehe hierzu Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 55, 56 m.w.N.

61 Ballwieser, in: Münchener Kommentar, HGB, Band 4, § 252 Rn. 76; Kempermann, in: K/S/M, EStG, § 5 B 84.

62 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 190 und 228.

63 Hense/ Geißler, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 5. Aufl., § 252 Rn. 52; Merkt, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 252 Rn. 23.

64 Merkt, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 252, Rn. 18; ebenso Anzinger, in: H/H/R, EStG, § 5 Anm. 433; Kempermann, in: K/S/M, EStG, § 5 B 83.

65 BFH, Beschl. v. 13.06.2013 – X B 27/12, BFH/NV 2013, 1566 Rz.9; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 79; Crezelius, in: Kirchhof, EStG, § 5 Rn. 47; Weber-Grellet, in: L. Schmidt, EStG, § 5 Rn. 79.

66 BFH, Urt. v. 08.09.2005 – IV R 40/04, BStBl II 2006, 26, 27; Tiedchen, in: MüKo-BilR, § 252 HGB, Rn. 66 m.w.N.; ebenso Anzinger, in: H/H/R, EStG, § 5 Anm. 398; Krumm, in: Blümich, EStG, § 5 Rn. 930a.

67 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 190.