

Die Vererbung einkommensteuerlicher Rechtspositionen

**Die Behandlung einkommensteuerrechtlicher Positionen im Erbfall
beim Alleinerben und bei der Erbengemeinschaft**

Dissertation

**Juristische Fakultät
der Universität Passau**

Fabian Schmitt-Homann

Passau

Inhaltsverzeichnis

Einleitung.....	1
Kapitel 1:	
Gesamtrechtsnachfolge kraft Erbfalls im Einkommensteuerrecht	5
A Erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge	5
B Erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht	8
I Nachfolge in öffentlich-rechtliche Positionen im Allgemeinen	8
1 Vererblichkeit öffentlich-rechtlicher Positionen	
– Meinungsstand und Stellungnahme	10
2 Übertragungstatbestand im öffentlichen Recht	
– Meinungsstand und Stellungnahme	12
3 Ergebnis: Bestimmung der Vererblichkeit und des Übertragungstatbestandes	
nach der jeweiligen öffentlich-rechtlichen Materie	14
II Die Rechtsnachfolge in einkommensteuerrechtliche Positionen	
in früheren Einkommensteuergesetzen	14
1 Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891	14
2 Das Reichseinkommensteuergesetz von 1920	16
3 Das Reichseinkommensteuergesetz von 1925	18
4 Das Reichseinkommensteuergesetz von 1934	21
5 Ergebnis: Eingeschränkte einkommensteuerliche Gesamtrechtsnachfolge	
in früheren Einkommensteuergesetzen	21
III Grundlagen der Einkommensbesteuerung	21
⁴ 1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip	21
2 Der Grundsatz der Individualbesteuerung	24
3 Besteuerungsgegenstand der Einkommensteuer	25
3.1 Objektives Nettoprinzip	26
3.1.1 Die <i>Markteinkommenstheorie</i>	27
3.1.2 Kritische Würdigung der <i>Markteinkommenstheorie</i>	30
3.1.3 Zwischenergebnis: Kein allgemeiner Besteuerungsgegenstand	34
3.2 Subjektives Nettoprinzip	35
4 Grundlagen des Einkommensteuerrechts: Ergebnis	35
IV Rechtsgrundlage einer Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht	36
1 Allgemeine Anordnung der Gesamtrechtsnachfolge	36
2 Rückschluss auf eine Gesamtrechtsnachfolge aus den Einzelvorschriften?	37
2.1 § 45 I AO	37
2.2 §§ 6 III, 17 II 3, 24 Nr. 2 EStG und § 11 d EStDV	39
2.2.1 Keine Analogiefähigkeit von Ausnahmetatbeständen?	40

2.2.2	Analogieverbot im Steuerrecht als Eingriffsrecht des Staates?	41
2.2.3	<i>Ratio Legis</i> der §§ 6 III, 17 II 3, 24 Nr. 2 EStG und § 11 d EStDV	43
	- § 6 III EStG	43
	- § 24 Nr. 2 EStG	45
	- § 17 II 3 EStG	47
	- § 11 d EStDV	47
2.2.4	Zwischenergebnis: Keine Gesamtanalogie aus einkommensteuerrechtlichen Nachfolgevorschriften	51
2.3	<i>Fortsetzungsthese</i> der Rechtsprechung	51
2.4	§§ 1922, 1967 BGB	53
2.4.1	§§ 1922, 1967 BGB und das Einkommensteuerrecht als Teilgebiet des öffentlichen Rechts	54
2.4.2	Vereinbarkeit der Gesamtrechtsnachfolge mit den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts?	57
2.4.3	Einkommensteuergesetzliche Anerkennung der Gesamtrechtsnachfolge	60
2.4.4	Verhältnis von §§ 1922, 1967 BGB zu §§ 6 III, 17 II 3, 24 Nr. 2 EStG und § 11 d EStDV	61
	- Sind §§ 6 III, 17 II 3, 24 Nr. 2 EStG und § 11 d EStDV deklaratorische Vorschriften?	62
	- Liegt ein Fall der Normenkonkurrenz vor?	63
	- Lösung des Konkurrenzproblems	65
2.5	Zwischenergebnis: Anwendbarkeit der §§ 1922, 1967 BGB im Einkommensteuerrecht	66
V	Gesamtrechtsnachfolgetatbestand im Einkommensteuerrecht: Ergebnis	66

Kapitel 2:

Vererblichkeit einkommensteuerrechtlicher Positionen	68
A Einkünfte	68
I Einkünfte i.S.v. § 2 II EStG	68
1 Gewinneinkunftsarten	68
2 Überschusseinkunftsarten	71
3 Gemeinsamkeiten	72
II Vererblichkeit von Rechtspositionen im Rahmen der Einkunftsermittlung	72
1 Stille Reserven	72
1.1 Bedeutung stiller Reserven	72
1.2 Nachfolgefähigkeit und Übergang stiller Reserven	74
1.3 Ergebnis: Übergang stiller Reserven im Erbfall	75
2 Betriebseinnahmen/ Betriebsausgaben und Einnahmen/ Werbungskosten	75
2.1 Nachfolgefähigkeit von Betriebseinnahmen/ Betriebsausgaben und Einnahmen/ Werbungskosten – Meinungsstand	75
2.1.1 Nachfolgefähigkeit – Die herrschende Auffassung	76
2.1.2 Kritik an der herrschenden Meinung	77
2.1.3 Stellungnahme zur Diskussion um § 24 Nr. 2 EStG	78
2.2 Ergebnis: Übergang nachträglicher Einkünfte im Erbfall	81

3	AfA-Positionen.....	81
3.1	Vererblichkeit von AfA-Positionen – Meinungsstand.....	81
3.2	Stellungnahme zur Nachfolgefähigkeit der AfA-Positionen bei den Gewinneinkünften.....	83
3.3	Übertragung der AfA-Positionen.....	84
4	Einkunftsermittlungs- und Einkunftsarten	84
4.1	Einkunftsermittlungsarten	84
4.2	Einkunftsarten	84
4.2.1	Nachfolge in die Erblässereinkunftsart – herrschende Auffassung.....	85
4.2.2	Würdigung – Maßgeblichkeit der Tätigkeit oder des Rechts- verhältnisses für die Einkunftsart	86
4.3	Ergebnis: Übertragung der Einkunftsart im Erbfall bei nachträglichen Einkünften.....	87
5	Veräußerungserlöse bei Privatvermögen.....	87
5.1	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG.....	87
5.2	Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG.....	90
5.3	Ergebnis: Übertragung privater Veräußerungsgewinne im Erbfall.....	90
6	Verlustausgleich und Verlustabzug.....	90
6.1	Vergleich von Verlustausgleich und Verlustabzug.....	90
6.2	Vererblichkeit von Verlusten – Einführung in die Problematik	90
6.3	Befürworter der Verlustübertragung auf den Erben.....	92
6.4	Kritik an der Verlustübertragung.....	96
6.5	Stellungnahme zur Verlustübertragung im Erbfall.....	98
6.6	Ergebnis: Keine Vererblichkeit von Verlusten	103
6.7	Ausnahmen für zusammenveranlagte Ehegatten?.....	104
6.8	Ergebnis: Keine interpersonale Übertragung von Verlusten.....	105
	III Ergebnis: Vererblichkeit der meisten Einkunftspositionen.....	105
B	Sonderausgaben gemäß § 10 EStG	106
I	Nachfolgefähigkeit von Sonderausgaben im Erbfall.....	106
1	Meinungsstand.....	106
2	Stellungnahme – Vererblichkeit nach der <i>ratio legis</i> des Sonderausgabenabzugs	107
3	<i>Ratio Legis</i> für den Sonderausgabenabzug – Zwangsläufigkeit als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal aller Sonderausgaben?	109
II	Abzugsgrund und Vererblichkeit des Sonderausgabenabzugs.....	110
1	§ 10 I Nr. 1 EStG – Unterhaltsleistungen an einen dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten.....	110
1.1	<i>Ratio Legis</i> der Vorschrift.....	110
1.2	Vererblichkeit.....	111
2	§ 10 I Nr. 1 a EStG – Renten und dauernde Lasten.....	112
2.1	<i>Ratio Legis</i> der Vorschrift.....	112
2.2	Vererblichkeit.....	118
3	§ 10 I Nr. 2 und 3 EStG – Vorsorgeaufwendungen.....	119
3.1	<i>Ratio Legis</i> der Vorschrift.....	119
3.2	Vererblichkeit.....	123
4	§ 10 I Nr. 4 EStG – gezahlte Kirchensteuer.....	124
4.1	<i>Ratio Legis</i> der Vorschrift.....	124

4.2	Vererblichkeit.....	125
5	§ 10 I Nr. 6 EStG – Steuerberatungskosten	126
5.1	<i>Ratio Legis</i> der Vorschrift.....	126
5.2	Vererblichkeit.....	127
6	§ 10 I Nr. 7 EStG – Berufsausbildungskosten	128
6.1	<i>Ratio Legis</i> der Vorschrift.....	128
6.2	Vererblichkeit.....	132
7	§ 10 I Nr. 9 EStG – Schulgeld	133
7.1	<i>Ratio Legis</i> der Vorschrift.....	133
7.2	Vererblichkeit.....	135
III Gesamtergebnis: Die Berechtigung zum Abzug von Sonderausgaben ist regelmäßig unvererblich.....		136
C Außergewöhnliche Belastungen		137
I <i>Ratio legis</i> außergewöhnlicher Belastungen		137
II Vererblichkeit des Abzugstatbestandes für außergewöhnliche Belastungen		138
1	Abzug von Nachlassverbindlichkeiten als außergewöhnliche Belastungen – Meinungsstand.....	138
2	Einwände gegen einen Abzug beim Erben.....	139
2.1	Die Herkunft der Mittel	139
2.2	Verrechnung mit dem Nachlass	140
2.3	Zwangsläufigkeit – Höchstpersönlichkeit?.....	142
III Ergebnis: Kein Abzug außergewöhnlicher Belastungen beim Erben.....		144
D Gesamtergebnis: Vererblichkeit von einkommensteuerlichen Positionen		144
 Kapitel 3:		
Besonderheiten bei Erbengemeinschaften		145
A Rechtsnatur und Beendigung der Erbengemeinschaft		145
B Einkommensteuerliche Beurteilung der Erbengemeinschaft.....		147
I Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft bis zu ihrer Beendigung.....		147
1	<i>Originäre</i> und <i>derivative</i> Einkünfte.....	147
1.1	Einkommensteuerliche Behandlung <i>originärer</i> Einkünfte – Meinungsstand	148
1.2	Stellungnahme zur Behandlung <i>originärer</i> Einkünfte	150
1.3	Einkommensteuerliche Behandlung <i>derivativer</i> Einkünfte	152
2	Einkunftsart und Einkunftsermittlungsart	152
3	Sonderausgaben.....	153

II	Beendigung der Erbengemeinschaft – Auseinandersetzung	154
1	Meinungsstand – Entgeltlichkeit der Realteilung?	154
2	Stellungnahme – Entgeltlichkeit bei Zahlung von Abfindungszahlungen	157
3	Nachlass besteht aus Betriebsvermögen	158
3.1	Beurteilung der Auseinandersetzung	158
3.2	Auswirkung auf vererbte einkommensteuerliche Rechtspositionen	158
3.2.1	Realteilung ohne Abfindungszahlung	160
3.2.2	Realteilung gegen Abfindungszahlung	162
4	Nachlass besteht aus Privatvermögen	162
4.1	Beurteilung der Auseinandersetzung	162
4.2	Auswirkung auf vererbte einkommensteuerliche Rechtspositionen	163
4.2.1	Realteilung ohne Abfindungszahlung	163
4.2.2	Realteilung gegen Abfindungszahlung	164
5	Mischnachlass	164
5.1	Beurteilung der Auseinandersetzung	164
5.2	Auswirkung auf vererbte einkommensteuerliche Rechtspositionen	164
6	Übrige Fallgestaltungen	165
III	Ergebnis: Einkommensteuerliche Gleichbehandlung von Alleinerben und Erbengemeinschaft bis zur Auseinandersetzung	165

Zusammenfassung	167
------------------------------	------------

Literaturverzeichnis	173
-----------------------------------	------------

Abkürzungsverzeichnis	200
------------------------------------	------------