Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

Band 10

Rechtsnachfolge im Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh Berlin



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

87/10652

Die diesem Band vorausgegangenen neun Bände, die die bisherigen Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dokumentiert haben, sind ohne Numerierung erschienen. Die neue Bezifferung wurde mit diesem Band 10 nachträglich auch für die vorausgegangenen Bände eingeführt.

Die Bände 1-9 haben folgende Herausgeber und Titel:

Bd. 1 (1978): Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht

Bd. 2 (1979): Kruse, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht

Bd. 3 (1980): Söhn, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht

Bd. 4 (1981): Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht

Bd. 5 (1982): Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht

Bd. 6 (1983): Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht

Bd. 7 (1984): Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht

Bd. 8 (1985): Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts

Bd. 9 (1986): Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts



CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Rechtsnachfolge im Steuerrecht: [dieser Bd. enth. d. überarb. auf d. Jahrestagung d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. vom 25. 9. u. 26. 9. 1986 in Berlin gehaltenen Vorträge d. Tagungsteilnehmer, e. Resümee d. Tagungsergebnisses sowie Sach- u. Personenreg.]. / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. von Joachim Schulze-Osterloh. [Tagungsleiter Joachim Schulze-Osterloh; Christoph Trzaskalik]. – Köln: O. Schmidt, 1987.

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.; Bd. 10) ISBN 3-504-62010-2

NE: Schulze-Osterloh, Joachim [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen...

Zitierempfehlung: Kruse in DStJG 10, S.1

Alle Rechte vorbehalten.

© 1987 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Gesamtherstellung: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer Printed in Germany Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. vom 25. 9. und 26. 9. 1986 in Berlin gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie Sach- und Personenregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin, am zweiten Tag Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz

Univ. Bibliothek Bielefeld

Inhalt

Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum	Seit
Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge	1
Professor Dr. Jens Peter Meincke, Köln Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis	19
Universitätsprofessor DDr. Hans Georg Ruppe, Graz Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge	45
Wolfgang Heinicke, Richter am Finanzgericht, München Der Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 EStG	99
Professor Dr. Manfred Groh, Richter am Bundesfinanzhof, München Die steuerlichen Folgen der Erbauseinandersetzung	135
Rechtsanwalt Reinhard Pöllath, LL. M., München Stiftung, Trust und andere Formen der Vermögenssicherung	159
Ltd. Ministerialrat Dieter Brenner, Stuttgart Steuerrechtliche Folgen der Unternehmensspaltung	177
Rechtsanwalt Dr. Klaus Brezing, Stuttgart Umstrukturierung im Konzern	195
Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin Resümee	209
*	
Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.	
Satzung (Auszug)	221
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	222

VIII	 	 	 	Inhal
Register				
Namensregister	 			. 241
Sachregister	 			. 245

Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge

Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Zum Begriff der Rechtsnachfolge
 - 1. Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge
 - 2. Steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge
- III. Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
- IV. Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
 - 1. Regelfälle

- 2. Ausnahmen
- a) Zwangsgelder, Geldstrafen, Geldbußen
- b) Verspätungs- und Säumniszuschläge
- 3. Folgen beim Rechtsvorgänger
- V. Haftungsfragen
 - 1. Regelfälle
 - 2. Besonderheiten im Erbfall
- VI. Geltendmachung von Schuld und Haftung
 - 1. Steuer- und Haftungsbescheide
 - 2. Dingliche Bescheide

I. Einleitung

Die steuerrechtliche Problematik der Rechtsnachfolge strahlt in zwei Richtungen. Wir sehen die Rechtsnachfolge als anspruchsbegründendes Merkmal des Steuertatbestandes, und wir sehen ihre Auswirkungen auf das Steuerrechtsverhältnis. Folgen wir der ersten Richtung, so führt uns der Weg zu den Verkehrsteuern, insbesondere zur Erbschaftsteuer, zur Grunderwerbsteuer und zur Kapitalverkehrsteuer, aber auch zu Tatbeständen der Einkommen- und Körperschaftsteuer, etwa zu den nachträglichen Einkünften des Rechtsvorgängers (§ 24 Nr. 2 EStG) oder zum rechtlich umstrittenen Schicksal des Verlustabzuges¹. Die Rechtsnachfolge als solche erfüllt keinen Tatbestand des Einkommensteuergesetzes. § 6 Abs. 3 EStG 1925 bestimmte noch ausdrücklich, daß einmalige Vermögensanfälle wie Erbschaften und Schenkungen der Besteuerung des Einkommens nicht unterliegen. Mit dieser Vorschrift wußten schon die damaligen Kommen-

¹ Vgl. die Nachweise bei Schmidt/Drenseck, EStG, 5. Aufl. 1986, § 10 d Anm. 3.

bei Gesamt- u. Einzelrechtsnachfolge

tatoren, Becker² und Strutz³, nichts anzufangen. In das EStG 1934 wurde sie, weil inhaltlich selbstverständlich, nicht übernommen.

Gegenstand meines Eröffnungsreferats sind die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerschuldverhältnis. Das Steuerschuldverhältnis ist ein Teilstück des allgemeinen Steuerrechtsverhältnisses; seine Beteiligten sind Gläubiger und Schuldner der durch § 37 AO definierten Ansprüche auf Geldleistungen.

II. Zum Begriff der Rechtsnachfolge

1. Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge

Die Zivilisten sprechen von Rechtsnachfolge und meinen damit den abgeleiteten Rechtserwerb⁴. Die Rechtsnachfolge kann sich auf ein einzelnes Recht (Sondernachfolge, Singularsukzession) oder auf ein Vermögensganzes beziehen (Gesamtnachfolge, Universalsukzession); Gegenstand der Gesamtrechtsnachfolge ist immer ein Vermögen oder Sondervermögen als Ganzes.

Die Singularsukzession ist die Regel, die Universalsukzession die Ausnahme und nur in den gesetzlich bestimmten Fällen möglich. Dies sind der Erbfall (§ 1922 BGB) einschließlich des Nacherbfalls (§ 2100 BGB), die Begründung der Gütergemeinschaft (§ 1416 BGB), der Anfall des Vereinsund Stiftungsvermögens an den Fiskus (§§ 46 Satz 1, 88 Satz 1 BGB), die "Anwachsung" bei Ausscheiden eines Gesellschafters' (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, § 142 Abs. 3 HGB), die Verschmelzung von Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bergrechtlichen Gewerkschaften mit Aktiengesellschaften, die Verschmelzung von Genossenschaften, Fälle aus dem Umwandlungsgesetz (§§ 5, 15 Abs. 1 Satz 1, 16 Satz 1, 20 bis 25 UmwG), Verstaatlichung und Zusammenschluß von Körperschaften des öffentlichen Rechts im weitesten Sinne (Eingemeindung⁶, Zusammenlegung und

Trennung von Gemeinden)⁷. Daran ist wesentlich, daß der Vermögensübergang kraft Gesetzes stattfindet; eine Gesamtrechtsnachfolge kraft Rechtsgeschäftes gibt es nicht. Wird das Vermögen nicht als Ganzes oder durch Rechtsgeschäft übertragen, ist keine Gesamtrechtsnachfolge gegeben. Infolgedessen führen Vermögensübernahme (§ 419 BGB) und Erbschaftskauf (§ 2371 BGB) nicht zur Gesamtrechtsnachfolge; es handelt sich um Fälle der Sondernachfolge. Auch das Vermächtnis führt nur zur Sondernachfolge, denn es begründet lediglich die Verpflichtung zur rechtsgeschäftlichen Übertragung von Vermögensgegenständen, mag es sich bei diesen auch um vollständige Sondervermögen handeln (§ 2178 BGB).

2. Steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge

§ 45 Abs. 1 AO definiert den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge nicht; die AO setzt ihn voraus. Da wir den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge aus dem Zivilrecht kennen, liegt es nahe, diesen zivilrechtlichen Begriff in das Steuerrecht zu übernehmen, d. h. das Tatbestandsmerkmal des § 45 Abs. 1 AO "Bei Gesamtrechtsnachfolge..." im Sinne des Zivilrechts zu definieren.

Bei Schaffung der AO 1919 oder auch des § 8 Abs. 1 StAnpG 1934 hatte man ausschließlich zivilrechtlich geprägte Vorstellungen von der Gesamtrechtsnachfolge. So lesen wir bei Fleiner⁸, dem Gewährsmann Enno Bekkers⁹:

"Verhältnisse des öffentlichen Rechts, deren unmittelbare Zweckbestimmung darin liegt, dem Privaten eine Geldforderung gegen den Staat zu verschaffen oder ihm eine Geldschuld zugunsten des Staates aufzuerlegen, gehören zum Vermögen einer Person. Denn entscheidend für den Begriff des Vermögens ist allein der Geldwert des Rechtes; belanglos dagegen ist der Ursprung des einzelnen Rechtes, d. h. der Umstand, ob es vom Privatrecht oder aber vom öffentlichen Recht begründet wurde. Als Vermögensbestandteil wird daher auch ein öffentliches Rechtsverhältnis der Rechtsnachfolge zugänglich. In erster Linie der Gesamtrechtsnachfolge. Auf die Erben als solche gehen mit dem übrigen Vermögen die im öffentlichen Rechte wurzelnden Geldforderungen und Geldschulden des Erblassers über. Demgemäß haften zB die Erben für rückständige und hinterzogene Steuern, verfallene Anliegerbeiträge, Gebühren usw. des Erblassers, andrerseits steht ihnen ein Anspruch auf Bezahlung des Beamtengehaltes, des Krankengeldes usw. zu, das ihr Erblasser im Augenblick des Todes verdient, aber noch nicht ausbezahlt erhalten hatte u. a. m."

² EStG, 1928, § 6 Anm. 24.

³ EStG, 1927, § 6 Anm. 47 ff.

⁴ Vgl. Hübner, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 1985, § 23 IV; Larenz, Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, 6. Aufl. 1983, § 13 V.

⁵ Vgl. BFH Urt. v. 24. 4. 65 – II 9/62, BStBl. III 1965 422; Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 8. Aufl. 1951/86, § 45 Tz. 6 und 7; Tipke/Kruse, AO, 12. Aufl. 1965/86, § 45 Tz. 3; a. A. Kühn/Kutter/Hofmann, AO, 14. Aufl. 1983, § 45 Anm. 2 a. E.

⁶ Vgl. schon Bühler, Allgemeines Steuerrecht, 1927, 152, und Becker, AO, 7. Aufl. 1930, § 95 Anm. 6.

⁷ Vgl. OLG Hamm Beschluß v. 20. 12. 79 - 15 W 238/78, NJW 1980, 843.

⁸ Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl. 1928, 154 f.

⁹ AO, 7. Aufl. 1930, § 87 Anm. 1.

Das sind zivilrechtlich geprägte Vorstellungen. Fleiner ging es allein darum, öffentlich-rechtliche Ansprüche unter zivilrechtliche Normen zu subsumieren. In dem "Steuerschuldrecht" von Wilhelm Merk aus dem Jahr 1926¹⁰ stehen Sätze wie diese:

Kruse, Ansprüche aus Steuerschuldverhältnis

"Da die im BGB bei dem Wegfall eines Rechtssubjekts hinsichtlich der Rechtsfolgen gegebenen Bestimmungen zunächst nur für die bürgerlichrechtlichen Rechtsbeziehungen gelten, so bedurfte es einer Klarstellung wegen der steuerrechtlichen Folgen. Gleichwohl enthält die RAO eine ausdrückliche Vorschrift des Inhalts, daß die Steuerschulden auf den Erben oder den sonstigen allgemeinen Rechtsnachfolger übergehen, nicht; daß diese Auffassung aber der RAO zugrunde liegt, ergibt sich mittelbar aus den praktischen Folgerungen, die sie daraus nach bestimmter Richtung hin zieht."

Auch Merk subsumierte den öffentlich-rechtlichen Steueranspruch unter zivilrechtliche Normen; der zivilrechtliche Begriff der Gesamtrechtsnachfolge stand für ihn fest.

Damit ist unser Thema nicht erledigt. Wir haben uns längst daran gewöhnt, daß das Steuerrecht dem Zivilrecht nicht unbesehen folgt. Es weicht vom Zivilrecht in zwei für unser Thema wesentlichen Punkten ab: Erstens kennt das Steuerrecht nicht nur die natürlichen und die juristischen Personen des Zivilrechts, sondern auch noch seine eigenen Rechtssubjekte, die nur steuerrechtsfähigen Gebilde. Zweitens ordnet das Steuerrecht die Vermögen und die einzelnen Vermögensgegenstände den beteiligten Rechtssubjekten nicht stets nach den Vorgaben des Zivilrechts zu; das Steuerrecht operiert mit dem sogenannten wirtschaftlichen Eigentumsbegriff, es kennt Sonderbetriebsvermögen (meine Meinung dazu möchte ich heute zurückhalten)11, und es kennt schließlich die Vollstreckung in das Vermögen der nur steuerrechtsfähigen Gebilde, wozu ein gegen diese gerichteter vollstreckbarer Verwaltungsakt erforderlich ist (aber auch genügt, § 267 AO). Das legt zumindest den Gedanken an eine speziell steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge nahe. Immerhin ist es denkbar, daß ein steuerrechtliches Sondervermögen von einem nur steuerrechtsfähigen Rechtsträger auf einen anderen, ebenfalls nur steuerrechtsfähigen Rechtsträger übergeht. Ich denke hier insbesondere an die Fälle der Anwachsung, kann mir aber auch Konstellationen bei der Umwandlung denken. Da ein solcher Rechtsübergang jedenfalls bisher nicht gesetzlich geregelt ist, muß man sich einen den gesetzlich geregelten Fällen vergleichbaren Rechtsübergang vorstellen. Otto12 hat für den Bereich des allgemeinen Verwal-

tungsrechts gemeint, man wurde den einzelnen öffentlich-rechtlichen Positionen keinen Zwang antun, wenn man in allen Fällen zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge eine parallel laufende öffentlich-rechtliche Gesamtrechtsnachfolge für die öffentlich-rechtlichen Positionen annähme. Dies würde auf eine analoge Anwendung der vorhandenen gesetzlichen Regelungen hinauslaufen.

Dieser Gedanke verliert viel von seiner möglicherweise anrüchigen Kühnheit, sobald man sich vor Augen führt, mit welcher Nonchalance unsere juristischen Altvorderen mit der Gesamtrechtsnachfolge in Steueransprüche und Steuererstattungsansprüche umgegangen sind. Ich habe Ihnen soeben zwei Kostproben vorgeführt. Dabei dürfte Ihnen kaum die Bemerkung Merks entgangen sein, die Reichsabgabenordnung enthalte keine ausdrückliche Vorschrift des Inhalts, daß die Steuerschulden auf den Erben oder den sonstigen allgemeinen Rechtsnachfolger übergehen. Das ist richtig. Die Vorschrift des heutigen § 45 Abs. 1 Satz 1 AO ist erst 1934 in das Gesetz aufgenommen worden (§ 8 Abs. 1 StAnpG). Bisher war man ohne eine solche Vorschrift ausgekommen, und Walter Jellinek¹³ glaubte schon 1931 schreiben zu können, die Nachfolge des Erben in die Steuerzahlungspflicht des Erblassers biete "nichts Bemerkenswertes".

Man glaubte an der Gesamtrechtsnachfolge nicht zweifeln zu müssen, denn § 95 Abs. 3 RAO 1919 ließ die Erben für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht haften (heute § 45 Abs. 2 AO 1977), § 87 RAO traf Vorsorge für den "Wegfall" des Steuerpflichtigen (Tod, Auflösung einer juristischen Person oder eines Zweckvermögens), indem er Rechtsnachfolger, Testamentsvollstrecker, Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und Bevollmächtigte verpflichtete, Mittel für die Bezahlung der Steuerschulden zurückzuhalten, diese zu bezahlen usw. Das genügte, denn der Übergang der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Gesamtrechtsnachfolger erschien selbstverständlich; wir haben es von Walter Jellinek¹³ vernommen.

Weniger selbstverständlich erscheint bis auf den heutigen Tag der Übergang anderer öffentlich-rechtlicher Rechtspositionen des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger. Ich beschränke mich auf ein Zitat aus dem zur Zeit führenden Lehrbuch des Allgemeinen Verwaltungsrechts von Erichsen und Martens14:

"Während nämlich nach überkommener Auffassung öffentlich-rechtliche Rechte und Pflichten grundsätzlich als höchstpersönlich und damit als nachfolgeunfähig

¹⁰ Seite 100.

¹¹ Nachzulesen in Kruse (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, 1979, 55 ff.

¹² Die Nachfolge in öffentlich-rechtliche Positionen des Bürgers, 1971, 100.

¹³ Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 1931, unveränderter Neudruck 1948, 195.

¹⁴ Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 1986, § 10 II 6.

anzusehen sind und nur für rein vermögensrechtliche Positionen eine Ausnahme gemacht wird, beginnt sich gegenwärtig im Gefolge vertiefter wissenschaftlicher Bearbeitung des Problemfeldes eine Tendenz zu stärkerer und sachgemäßerer Differenzierung abzuzeichnen. So hat man einerseits erkannt, daß auch vermögensrechtliche Ansprüche höchstpersönlicher Natur und deshalb nachfolgeunfähig sein können. Andererseits wird nicht mehr unbesehen angenommen, mit ihrer Nichtvermögenswertigkeit verbinde sich notwendigerweise die Höchstpersönlichkeit einer Rechtsposition."

Kruse, Ansprüche aus Steuerschuldverhältnis

III. Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis entsteht dadurch, daß der Steuerpflichtige den anspruchsbegründenden Tatbestand erfüllt (§ 38 AO). Das gilt bei der Einzelrechtsnachfolge ebenso wie bei der Gesamtrechtsnachfolge. Die Einzelrechtsnachfolge ist unproblematisch. Die Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO) entsteht, sobald das Unternehmen "im ganzen übereignet" wird. Die Haftung des Vermögensübernehmers (§ 419 BGB) entsteht mit Übernahme des Vermögens des anderen auf Grund eines Vertrages.

Doch auch bei der Gesamtrechtsnachfolge gibt es keine unlösbaren Probleme. Ganz einfach ist der Fall, daß der Rechtsvorgänger einen Steuertatbestand verwirklicht hat und dadurch der Steueranspruch entstanden ist, indem er beispielsweise noch zu Lebzeiten einen Kaufvertrag über ein Grundstück abgeschlossen hat. Dieser vor Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge entstandene Steueranspruch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrErwStG) geht auf den (oder die) Gesamtrechtsnachfolger über (§ 45 Abs. 1 AO). Nur scheinbar schwierig wird es bei den laufenden Steuern, wenn die Gesamtrechtsnachfolge während des Steuerabschnitts eintritt, der gewerbetreibende Steuerpflichtige beispielsweise während des Kalenderjahres stirbt.

Die Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes. Das bestimmt § 36 Abs. 1 EStG in seiner Eigenschaft als lex specialis zu § 38 AO. Setzt der Erbe den Gewerbebetrieb des Erblassers fort, dann verwirklichen beide, Erblasser und Erbe, den gesetzlichen Tatbestand des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, der eine vor, der andere nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge.

Erblasser und Erbe verwirklichen nicht notwendig denselben Steuertatbestand. Wir haben es mit zwei Rechtssubjekten zu tun, die jedes mit "ihren" Merkmalen einen Steuertatbestand erfüllen. Die Gesamtrechtsnachfolge verbindet die einzelnen Merkmale nicht. Der Rechtsvorgänger erfüllt einen Steuertatbestand, und der Rechtsnachfolger erfüllt auch einen Steuer-

tatbestand. Der vielzitierte Satz, der Rechtsnachfolger setze materiellrechtlich die Positionen seines Vorgängers fort¹⁵, erweist sich als Krücke, die man dem Gesunden zum Gehen aufzwingt. Kommentare müssen umgeschrieben werden¹⁶. Da zwei Rechtssubjekte je einen Steuertatbestand erfüllen, entstehen zwei Steueransprüche, nämlich ein Steueranspruch gegen den Erblasser, der auf den Erben übergegangen ist (§ 45 Abs. 1 AO), und ein weiterer Steueranspruch, der originär gegen den Erben entstanden ist. Der erste Anspruch entsteht im Augenblick des Todes, der zweite mit Ablauf des Kalenderjahres. Das erste ergibt sich aus § 25 Abs. 2 EStG i. V. mit § 36 Abs. 1 EStG17, das zweite aus § 36 Abs. 1 EStG. Der Veranlagungszeitraum, mit dessen Ablauf der Anspruch entsteht, endet für den Erblasser mit der Dauer seiner Steuerpflicht. Der Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr; das bestimmt § 25 Abs. 1 EStG für den Regelfall. Er wird verkürzt auf die Dauer der Steuerpflicht, wenn diese nicht während des ganzen Kalenderjahres bestanden hat; das bestimmt § 25 Abs. 2 Satz 1 EStG. Das wiederum stimmt überein mit § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, der den Zeitraum der jeweiligen Einkommensteuerpflicht an die Stelle des Kalenderjahres treten läßt, wenn die Einkommensteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres bestanden hat. Folgerichtig gestattet § 25 Abs. 2 Satz 2 EStG die Veranlagung sofort nach Wegfall der Steuerpflicht. Wird, wie es wohl vorkommen mag, die Einkommensteuer des Erblassers alsbald nach dessen Tode vor Ablauf des Kalenderjahres festgesetzt, dann wird kein künftiger, sondern ein bereits entstandener Steueranspruch festgesetzt18.

Was ich an diesem Beispiel des Erbfalles entwickelt habe, gilt in allen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge. Hat eine Aktiengesellschaft vor der Ver-

¹⁵ Vgl. zB BFH Urt. v. 21. 3. 69 - VI R 208/67, BStBl. II 1969 520; Urt. v. 11. 8. 71 - VIII R/76/70, BStBl. II 1972 55; Urt. v. 25. 8. 83 - IV R 99/80, BStBl. II 1984 31.

¹⁶ Insbesondere Tipke/Kruse, aaO, § 45 Tz. 6. Zutreffend daher die Ablehnung der Kommentarmeinung durch Frotscher/Stolterfoth, EStG, § 25 Tz. 20.

¹⁷ Vgl. Blümich/Falk/Stuhrmann, EStG, 12. Aufl. 1986, § 36 Tz. 8; Frotscher/Seemann, EStG, § 36 Tz. 11; Littmann/Conradi, EStG, 14. Aufl. 1985, § 36 Tz. 4.

¹⁸ Frotscher/Stolterfoht, EStG, § 25 Tz. 16, meinen, bei vorzeitiger Beendigung der Steuerpflicht entstehe der Steueranspruch prinzipiell mit Ablauf des Kalenderjahres und nur bei vorzeitiger Veranlagung im Zeitpunkt dieser. Das trifft nicht zu; der Steueranspruch entsteht immer kraft Gesetzes (§ 38 AO). Auch die Ansicht von Foohs, StuW 1944, 301, der Steueranspruch erlösche mit dem Tode des Erblassers und vereinige sich mit dem Steueranspruch gegen den Erben, geht fehl. Der Anspruch erlischt nicht, denn er geht auf den Erben über (§ 45 Abs. 1 Satz 1 AO). Dieser Übergang auf den Erben ist keine Vereinigung von zwei Steueransprüchen. Jeder der Steueransprüche behält sein eigenes Schicksal.

schmelzung ein Grundstück gekauft, so geht die Grunderwerbsteuerschuld auf die übernehmende Gesellschaft über. Der Körperschaftsteueranspruch gegen die übertragende Gesellschaft entsteht mit Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister und geht zugleich auf die übernehmende Gesellschaft über. Der originäre Körperschaftsteueranspruch gegen die übernehmende Gesellschaft entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres. Auch hier handelt es sich um mehrere Steueransprüche, nämlich um die Steueransprüche gegen die übertragende und gegen die übernehmende Gesellschaft (§ 48 lit. c) KStG i. V. mit § 25 Abs. 2 EStG und § 45 Abs. 1 AO; § 48 lit. c) KStG).

Im Einzelfall kann der Steueranspruch gegen den Rechtsvorgänger noch nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge entstehen. Das setzt voraus, daß der gesetzliche Steuertatbestand mit Rückwirkung in Kraft gesetzt wird. Nach heutiger Rechtsauffassung ist es dem Gesetzgeber zwar nicht gestattet, den Steueranspruch an einen in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt anzuknüpfen¹⁹. Das ist aber nur die Regel, das Bundesverfassungsgericht hat wiederholt Ausnahmen zugelassen²⁰ oder dem Gesetzgeber nach Annahme "unechter" Rückwirkung einen größeren Spielraum gewährt²¹. Angesichts dieser Flexibilität ist nicht auszuschließen, daß die Finanzgerichte wie weiland der Reichsfinanzhof mit Fällen der Rückanknüpfung konfrontiert werden. Ist die Rückanknüpfung im Einzelfall zulässig, dann entsteht der Steueranspruch gegen den Rechtsvorgänger dadurch, daß dieser noch den Steuertatbestand verwirklicht hat, dessen Geltung der Gesetzgeber auf einen vor Eintritt der Rechtsnachfolge liegenden Zeitpunkt fingiert hat²².

IV. Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

1. Regelfälle

Erlöschen ist die unmittelbare Beendigung des Steuerschuldverhältnisses. Die Erlöschensgründe, Zahlung, Aufrechnung, Erlaß und Verjährung (§ 47 AO) bieten hinsichtlich der Gesamtrechtsnachfolge keine Besonderheiten. Bei Einzahlung vor dem Tod und Gutschrift nach dem Tod des Erblassers erlischt der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis im Augenblick der Gutschrift. Durch die Gesamtrechtsnachfolge kann eine Aufrechnungslage entstehen, wenn zB zum Nachlaß ein Erstattungsanspruch gehört, mit dem oder gegen den Steuerschulden des Erben aufgerechnet werden können. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Erlasses, Unbilligkeit der Einziehung, muß der Rechtsnachfolger erfüllen. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der letztinstanzlichen Verwaltungsentscheidung²³. Der Rechtsnachfolger kann also die in der Person des Rechtsvorgängers begründeten Erlaßgründe nicht mehr geltend machen, wohl aber solche, die von der Person des Rechtsvorgängers unabhängig sind; das sind die sog. sachlichen Billigkeitsgründe. Die durch Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung auf zehn bzw. fünf Jahre verlängerte Festsetzungsfrist muß der Gesamtrechtsnachfolger auch dann gegen sich gelten lassen, wenn dieser nichts davon gewußt hat. Es ist eine Eigenschaft der Steuer, "hinterzogen" oder "leichtfertig verkürzt" zu sein. § 169 Abs: 1 AO spricht von Steuern, die "hinterzogen" oder "leichtfertig verkürzt" sind, ohne den Täter zu bezeichnen²⁴. Die Exkulpation nach § 169 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 AO steht dem Rechtsnachfolger nur zu, wenn sie dem Rechtsvorgänger auch schon zustand.

Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist nur im Erbfall gehemmt. § 171 Abs. 12 AO ist § 207 BGB nachgebildet und sichert darum nur die Steuerfestsetzung gegenüber den Erben, nicht gegenüber anderen Gesamtrechtsnachfolgern. Unbekannte Gesamtrechtsnachfolger gibt es im Erbfall, nicht bei der Verschmelzung oder der Eingemeindung.

Der Tod des Steuerschuldners ist entgegen Foohs²⁵, einem der ersten Bearbeiter unseres Themas, kein Erlöschensgrund. Ein nicht mehr existierendes Rechtssubjekt kann zwar nicht Träger von Rechten und Pflichten, also auch nicht Schuldner eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis sein. Diese Fähigkeit hat der Erblasser durch seinen Tod²⁶, die übertragende Gesellschaft durch die Verschmelzung verloren. Damit ist der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis aber nicht erloschen, denn er ist mit dem Tode der Person, dem Erbfall (§ 1922 Abs. 1 BGB), auf die Erben, mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister auf die

¹⁹ Vgl. zuletzt BVerfG Urt. v. 28. 11. 84 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (306); ständige Rechtsprechung.

²⁰ Vgl. die Nachweise bei Tipke/Kruse, aaO, § 4 Tz. 9.

²¹ Vgl. BVerfG Urt. v. 28. 11. 84 - 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (306); Beschluß v. 4. 12. 85 - 1 BvL 23/84 und 1/85, 1 BvR 439, 652/84, BVerfGE 71, 230 (251 f.).

²² Vgl. RFH Urt. v. 18. 7. 24 – VI v A 20/24, RFHE 14, 118 (120) mwN.

²³ Vgl. BFH Urt. v. 7. 8. 74 – II R 57/72, BStBl. II 1975, 51; Urt. v. 31. 3. 76 – I R 51/74, BStBl. II 1976, 499.

²⁴ Vgl. BFH Urt. v. 4. 3. 80 - VII R 88/77, BFHE 130, 131 (133).

²⁵ StuW 1944, 301.

²⁶ Vgl. Palandt/Heinrichs, BGB, 45. Aufl. 1986, § 1 Anm. 2a.

übernehmende Gesellschaft, übergegangen. Das gilt nach § 45 Abs. 1 Satz 1 AO für alle Fälle der Gesamtrechtsnachfolge.

2. Ausnahmen

a) Zwangsgelder, Geldstrafen, Geldbußen

In einem speziellen Fall allerdings führt der Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge zum Erlöschen des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis: Gegen den Erblasser festgesetzte Zwangsgelder gehen nicht auf den Erben über. Das bestimmt § 45 Abs. 1 Satz 2 AO. Eine ähnliche Regelung gilt für Geldstrafen und Geldbußen wegen Ordnungswidrigkeiten; sie dürfen in den Nachlaß des Verurteilten bzw. Betroffenen nicht vollstreckt werden (§ 459 c Abs. 3 StPO, § 101 OWiG) und erlöschen im Ergebnis ebenfalls^{26a}. Die Zwangsgelder werden festgesetzt, um Verwaltungsakte, die auf Vornahme einer Handlung, Duldung oder Unterlassung gerichtet sind, durchzusetzen (§ 328 Abs. 1 AO). Diese Verwaltungsakte können mit dem Tod des Erblassers nicht mehr durchgesetzt werden, denn der Erblasser kann die verlangte Leistung nicht mehr erbringen. Da überdies die steuerlichen Hilfspflichten nicht auf den Erben übergehen²⁷, besteht für eine Rechtsnachfolge in die Zwangsgelder kein Anlaß. Wir begegnen demselben Rechtsgedanken in § 335 AO, der die Einstellung des Vollzugs anordnet, sobald der Steuerpflichtige die Verpflichtung erfüllt, die mit dem Zwangsgeld erzwungen werden soll²⁸.

b) Verspätungs- und Säumniszuschläge

Aus § 45 Abs. 1 Satz 2 AO folgt im Umkehrschluß, daß gegen den Erblasser entstandene andere steuerliche Nebenleistungen auf den Erben übergehen²⁹. An dem Übergang als solchem ist nicht zu rütteln. Dennoch muß die Frage erlaubt sein, ob § 45 Abs. 1 Satz 2 AO nicht zu kurz greift. Es will nicht einleuchten, daß § 45 Abs. 1 Satz 2 AO erstens nur im Erbfall und nicht auch in allen anderen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge eingreift und zweitens nur Zwangsgelder und nicht auch Verspätungs- und Säumniszuschläge erfaßt. Dazu einige Anmerkungen:

Erstens unterscheidet § 335 AO nicht danach, ob das Zwangsgeld gegen natürliche oder juristische Personen (oder sonst steuerrechtsfähige Gebil-

de) festgesetzt worden ist. Da überdies die steuerlichen Hilfspflichten weder auf den Erben noch auf andere Gesamtrechtsnachfolger übergehen, besteht kein Anlaß, nur den Erben von den Zwangsgeldern zu verschonen. Zweitens sind Verspätungs- und Säumniszuschläge die Druckmittel des Steuerrechts, die eingesetzt werden, um den Steuerpflichtigen zur Pünktlichkeit zu erziehen, nämlich zur fristgemäßen Abgabe der Steuererklärung (§ 152 Abs. 1 AO) und zur Zahlung der Steuer bis zum Ablauf des Fälligkeitstages (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Erblasser ist nicht mehr zu erziehen, und der Zorn seiner Erben erreicht ihn nicht mehr. Da der Druck auf den Falschen ausgeübt wird, verfehlt die Erhebung der Verspätungs- und Säumniszuschläge beim Erben ihren Zweck und ist Übermaß, so daß der Erlaß der Zuschläge geboten erscheint (§ 227 Abs. 1 AO)30. Andererseits hat schon Albert Hensel darauf hingewiesen, daß Härten, die im Gesetz selbst liegen und jeden Einzelfall gleichermaßen treffen, im Prinzip nicht durch Billigkeitsmaßnahmen ausgeglichen werden können und dürfen³¹. Unter diesem Aspekt kann man jedoch alle sachlichen Billigkeitsgründe in Frage stellen.

3. Folgen beim Rechtsvorgänger

Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger über. § 45 Abs. 1 Satz 1 AO spricht vom Übergang der "Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis". Ich kann Ihnen nicht sagen, warum und zu welcher späten Stunde der Gesetzesberatungen es zu dieser von der Legaldefinition des § 37 AO abweichenden Formulierung gekommen ist³². Ich bin mir aber sicher, daß Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemeint sind.

²⁶a Löwe/Rosenberg/Schäfer, StPO und GVG, 23. Aufl. 1978, § 459d StPO Rn. 12; Chloster, Karlsruher Kommentar zur StPO, 1982, § 459d StPO Rn. 9.

²⁷ Vgl. Tipke/Kruse, aaO, § 45 Tz. 7 mwN.

²⁸ Vgl. Offerhaus, aaO, § 45 Tz. 13.

²⁹ Vgl. Offerhaus, aaO, § 45 Tz. 13; Tipke/Kruse, aaO, § 45 Tz. 5.

³⁰ Vgl. BFH Urt. v. 23. 5. 85 – V R 124/79, BStBl. II 1985, 489; weitere Nachweise bei *Tipke/Kruse*, aaO, § 240 Tz. 2 und 22. Anders sind die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge zu beurteilen, in denen die handelnden Personen dieselben geblieben sind. Bilden bei der Verschmelzung von Aktiengesellschaften die Vorstandsmitglieder der übertragenden Gesellschaft den Vorstand der aufnehmenden Gesellschaft, so besteht kein Grund, die gegen die übertragende Gesellschaft festgesetzten Säumnis- und Verspätungszuschläge zu erlassen.

³¹ Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, 70. Weitere Nachweise bei *Tipke/Kruse*, aaO, § 227 Tz. 11. Vgl. auch BFH Urt. v. 23. 5. 85 – VR 124/79, BStBl. II 1985, 489.

³² Der Wortlaut des § 45 Abs. 1 Satz 1 AO stammt vom Finanzausschuß, der den aus § 8 Abs. 1 StAnpG übernommenen Wortlaut "Steuerschuld" (§ 48 Abs. 1 Regierungsentwurf BR-Drucksache 23/71) "redaktionell" geändert hat (BT-Drucksache 7/4292 Seite 19).

Der Übergang dieser Ansprüche auf den Rechtsnachfolger bedeutet, daß nunmehr der Rechtsnachfolger ihr Schuldner oder Gläubiger ist. Dies hat den Reichsfinanzhof im 35. Bande³³ zu der etwas unbedachten Äußerung verleitet, Gesamtrechtsnachfolge bedeute den Eintritt in die Rechte und Pflichten eines anderen, der dadurch dieser Rechte und Pflichten ledig werde. Der Rechtsvorgänger wird nicht in jedem Fall der Gesamtrechtsnachfolge von seiner Leistungspflicht frei. Es gibt Ausnahmen. Bei der Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf eine Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und bei der Umwandlung des Unternehmens eines Einzelkaufmanns durch Übertragung des Geschäftsvermögens auf eine dieser Gesellschaften bleibt die persönliche Haftung der Personenhandelsgesellschafter und des Einzelkaufmanns bestehen (§§ 44 Abs. 1 Satz 2, 49 Abs. 2 Satz 2, 55 Abs. 2 Satz 3, 56 f Abs. 2 UmwG). Auch bei der Gesamtrechtsnachfolge in den Anteil am Gesamthandsvermögen eines Gesellschafters durch "Anwachsung" (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, § 142 Abs. 3 HGB) bleibt die Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters in dem bisherigen Umfang (unbeschränkt oder beschränkt auf den Betrag der Vermögenseinlage) bestehen.

Bei der Einzelrechtsnachfolge gehen die Verbindlichkeiten des Rechtsvorgängers nicht auf die Rechtsnachfolger über. So bleibt der Rechtsvorgänger ungeachtet der Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO) oder des Vermögensübernehmers (§ 419 BGB) seinen bisherigen Gläubigern verpflichtet. Doch auch hier gibt es Ausnahmen. Bei der befreienden Schuldübernahme nämlich, bei Pauschalierung der Lohnsteuer (§§ 40 Abs. 3, 40 a Abs. 4 und 40 b Abs. 3 EStG) und bei Übergang der bedingten Steuerschuld auf den berechtigten Erwerber nach § 50 Abs. 2 AO³⁴, wird der Rechtsvorgänger, der Arbeitnehmer und der Veräußerer, frei. Detailfanatiker kann ich in diesem Zusammenhang auch noch mit §§ 23 Abs. 2 Satz 1 und 36 Abs. 5 Satz 1 MinöStG bedienen.

V. Haftungsfragen

1. Regelfälle

Mit dem Übergang der Schuld des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger geht auch die Haftung auf ihn über; mehrere Gesamtrechtsnachfolger (zB Miterben) haften als Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO). Schuld bedeutet zugleich Haftung des Schuldners in dem Sinne, daß sein Vermögen der Zugriffsmacht des Gläubigers unterworfen ist. Die Schuld umfaßt die Eigenhaftung des Schuldners, und das im Zivil- und Steuerrecht gleichermaßen. Nur erwähnen die Steuergesetze die an sich selbstverständliche Eigenhaftung des Steuerschuldners nicht besonders.

§ 97 Abs. 2 RAO sprach noch von denjenigen Personen, die "nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften". Damit waren zwar die Fälle Neben- und Fremdhaftung gemeint, aber zugleich auch angedeutet, daß der Steuerschuldner für die eigene Steuerschuld (selbst) haftet. Die AO 1977 hat auch diese Andeutung nicht übernommen.

2. Besonderheiten im Erbfall

Die Eigenhaftung des Schuldners ist im Falle der Gesamtrechtsnachfolge im Prinzip unbeschränkt. Auch die Erben haften für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern unbeschränkt³⁵, können aber ihre Haftung nach §§ 1975 ff. BGB beschränken. Die Vorschriften des bürgerlichen Rechts gelten nicht als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens. Sie gelten sinngemäß³⁶. So jedenfalls verstehe ich die Formulierung des § 45 Abs. 2 Satz 1 AO, die Erben hätten "nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Haftung des Erben für Nachlaßverbindlichkeiten einzustehen".

§ 45 Abs. 2 Satz 1 AO verknüpft den Umfang der steuerrechtlichen Haftung für die Nachlaßverbindlichkeiten mit den diesbezüglichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts³⁷. Aus dem Nachlaß zu entrichten sind nicht nur die in der Person des Erblassers entstandenen und auf den Erben übergegangenen Steuerschulden (Erblasserschulden), sondern auch die in der Person des Erben entstandenen Steuerschulden, soweit sie den Erben als solchen treffen (Erbfallschulden). Erblasser- und Erbfallschulden sind Nachlaßverbindlichkeiten (§ 1967 BGB). Infolgedessen greift die Haftungsbeschränkung des § 45 Abs. 2 Satz 1 AO über den eigentlichen Gegenstand der Vorschrift, die Gesamtrechtsnachfolge, hinaus³⁸ und erfaßt auch die in der Person des Erben entstandene Erbschaftsteuer³⁹. Sie erfaßt

³³ RFH Urt. v. 17. 11. 33 - VA 857/32, RFHE 35, 127 (129).

³⁴ Vgl. Tipke/Kruse, aaO, § 50 Tz. 3.

³⁵ Vgl. schon Becker, aaO, § 95 Anm. 2.

³⁶ Vgl. Tipke/Kruse, aaO, § 45 Tz. 11.

³⁷ Vgl. Kühn/Kutter/Hofmann, AO, 14. Aufl. 1983, § 45 Anm. 4.

³⁸ Vgl. Koch/Manke, AO, 2. Aufl. 1979, § 45 Tz. 7; Offerhaus, aaO, § 45 Tz. 30; Tipke/Kruse, aaO, § 45 Tz. 11.

³⁹ Vgl. Palandt/Edenhofer, aaO, § 1967 Anm. 3.

aber nicht die Einkommensteuer auf die Einkünfte, die bei Fortsetzung des zum Nachlaß gehörenden Gewerbebetriebs durch den Erben entsteht, denn diese Steuer trifft nicht den Erben als solchen. Erblasser und Erbe verwirklichen je "ihren" Steuertatbestand. Daß der Erbe den Tatbestand des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt, hat nichts damit zu tun, daß der Erblasser zu seinen Lebzeiten denselben Steuertatbestand erfüllt hat.

Der Erbeserbe wiederum würde für die Einkommensteuerschuld des Erben haften, denn diese Steuerschuld ginge auf ihn im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über; einen solchen Fall hatte das Niedersächsische Finanzgericht einmal in den fünfziger Jahren zu entscheiden⁴⁰.

Bis zur Teilung des Nachlasses kann jeder Miterbe die Berichtigung der Nachlaßverbindlichkeiten aus seinem eigenen Vermögen, das er außer seinem Anteil an dem Nachlaß hat, verweigern (§ 2059 Abs. 1 Satz 1 BGB). Die Haftung der Erben wird auf den Nachlaß beschränkt durch Anordnung der Nachlaßverwaltung und Eröffnung des Nachlaßkonkurses (§ 1975 BGB). Außerdem wird die Haftung der Erben auf den Nachlaß beschränkt durch die Einrede der Dürftigkeit, wenn die Anordnung der Nachlaßverwaltung oder die Eröffnung des Konkurses mangels Masse nicht tunlich oder aus diesem Grunde aufgehoben bzw. eingestellt worden ist (§ 1990 BGB). Die Erbenhaftung kann nicht mehr beschränkt werden, wenn der Erbe innerhalb der ihm gesetzten Inventarfrist kein Inventar oder absichtlich ein erheblich unvollständiges Inventar errichtet hat oder die eidesstattliche Versicherung, den Nachlaß vollständig angegeben zu haben, verweigert (§§ 1994 Abs. 1 Satz 2, 2006 Abs. 3, 2013 BGB). Fünf Jahre nach dem Erbfall hat der Erbe die Verschweigungseinrede, wenn der Gläubiger die Forderung dem Erben nicht zuvor bekanntgegeben oder im Aufgebotsverfahren angemeldet hat (§ 1974 BGB).

Der Erbe kann die Haftung für die Nachlaßverbindlichkeiten beschränken, nicht aber seine Haftung aus anderen Rechtsgründen, zB bei Verletzung der Pflichten nach §§ 34, 35 AO (§ 69 AO), seine Haftung bei Steuerhinterziehung (§ 71 AO) oder seine Haftung für die Erbschaftsteuer bei unentgeltlicher Zuwendung von Teilen des Nachlasses oder des ganzen Nachlasses an Dritte vor Entrichtung der Erbschaftsteuer (§ 20 Abs. 5 ErbStG); das stellt § 45 Abs. 2 Satz 2 AO ausdrücklich klar.

VI. Geltendmachung von Schuld und Haftung

1. Steuer- und Haftungsbescheide

Auf den Gesamtrechtsnachfolger gehen nicht nur die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis über (§ 45 Abs. 1 Satz 1 AO); er tritt auch in die verfahrensrechtliche Stellung seines Vorgängers ein. § 166 AO regelt diesen Problemkreis nur im Ausschnitt, nämlich nur die Bindung des Gesamtrechtsnachfolgers an den unanfechtbar gewordenen Steuerbescheid gegen den Rechtsvorgänger. Im einzelnen gilt folgendes:

Der an den Rechtsvorgänger gerichtete und diesem bekanntgegebene Steuerbescheid ist diesem gegenüber wirksam geworden (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Ist die Rechtsbehelfsfrist abgelaufen und hat der Rechtsvorgänger keinen Rechtsbehelf eingelegt, so muß der Gesamtrechtsnachfolger den Bescheid gegen sich gelten lassen (§ 166 AO). Ist die Rechtsbehelfsfrist bei Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge noch nicht abgelaufen, so kann der Gesamtrechtsnachfolger den Rechtsbehelf (Einspruch) einlegen, denn mit Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge ist er durch den Bescheid beschwert (§§ 348, 350 AO). Hat der Rechtsvorgänger den Rechtsbehelf bereits eingelegt, so wird das Einspruchsverfahren mit dem Rechtsnachfolger als Einspruchsführer fortgesetzt; das Verfahren wird nicht unterbrochen. Das ist allerdings streitig⁴¹.

Hat der Rechtsvorgänger jedoch bereits Anfechtungsklage erhoben, so ist der Prozeß bis zur Aufnahme durch den Rechtsnachfolger unterbrochen (§ 155 FGO, § 239 ZPO), es sei denn, der Rechtsvorgänger war durch einen Prozeßbevollmächtigten vertreten (§ 155 FGO, §§ 239, 246 ZPO). Die Vorschrift des § 239 ZPO gilt nur für den Steuerprozeß; für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren gibt es keine § 155 FGO vergleichbare Verweisungsvorschrift.

⁴⁰ Nds. FG Urt. v. 28. 5. 57 - III v 65/67, EFG 1957, 364.

⁴¹ Für Unterbrechung Tipke/Kruse, aaO, § 363 Tz. 1; Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, ab 1978, Teil I, Tz. 1738. Gegen Unterbrechung Troll, Nachlaß und Erbe im Steuerrecht, 1967, 346. Es handelt sich um die analoge Anwendung des § 239 ZPO. Diese Analogie läßt sich nicht damit begründen, daß auch § 240 ZPO analog angewendet wird. Bei Eröffnung des Konkurses wird das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren zwar analog § 240 ZPO unterbrochen (vgl. RFH Urt. v. 22. 1. 26 – II A 610/25, RFHE 18, 141 (144); BFH Urt. v. 17. 11. 77 – IV R 131–134/77, BStBl. II 1978, 165; Urt. v. 3. 5. 78 – II R 148/75, BStBl. II 1978, 472). Die Notwendigkeit der Unterbrechung ergibt sich aber aus § 144 Abs. 2 KO (vgl. BFH Urt. v. 10. 12. 75 – II R 150/67, BStBl. II 1976, 506), so daß daraus keine Schlüsse auf das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren gezogen werden können.

Ist der an den Rechtsvorgänger gerichtete Bescheid nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge dem Gesamtrechtsnachfolger, sonstwem oder niemandem bekannt gegeben worden, so ist er mangels Bekanntgabe an den Adressaten nicht wirksam geworden, ein rechtliches Nullum. Der an den A gerichtete Steuerbescheid wird nicht durch Bekanntgabe an den B wirksam, auch dann nicht, wenn der B der Erbe des A ist. Die schlichte Erkenntnis, daß ein solcher Verwaltungsakt unwirksam ist, unwirksam bleibt, seine Zahlungsaufforderung kein geeignetes Leistungsgebot darstellt und die Verjährung nicht unterbricht, fällt offenbar nicht immer leicht: für Enno Becker war sie schlechterdings unvorstellbar⁴². Die zählebige Ansicht, ein an den Erblasser gerichteter und dem Erben bekanntgegebener Steuerbescheid sei wirksam, weil er im Ergebnis an den "richtigen" Empfänger gelangt sei⁴³, ist falsch. Der Wortlaut des § 124 Abs. 1 Satz 1 AO ist gleichermaßen eindeutig und einfach. Der Verwaltungsakt wird wirksam, sobald er demienigen, für den er bestimmt ist, bekanntgegeben wird; das Gesetz sagt "ihm", dem Adressaten, "bekanntgegeben wird". Daraus folgt weiter, daß nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge der Steuerbescheid, durch den der auf den Rechtsnachfolger übergegangene Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis festgesetzt wird, an den Rechtsnachfolger gerichtet44 und "ihm bekanntgegeben" werden muß. Das ist keine Wortklauberei, denn der Steuerbescheid, richtig adressiert und bekanntgegeben, soll im Verwaltungsweg vollstreckt werden (§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 251 Abs. 1 AO).

Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis wird gegenüber dem Rechtsnachfolger geltend gemacht, der auf ihn übergegangene Steueranspruch durch Steuerbescheid, der auf ihn übergegangene Haftungsanspruch durch Haftungsbescheid, und ihm, dem Rechtsnachfolger, müssen diese Bescheide bekanntgegeben werden.

Der Gesamtrechtsnachfolger muß zwar den gegenüber seinem Rechtsvorgänger wirksam gewordenen Steuerbescheid gegen sich gelten lassen, nicht aber das an diesen ergangene Leistungsgebot. Gegen den Gesamtrechtsnachfolger ist ein erneutes Leistungsgebot erforderlich, und zwar auch

dann, wenn die Zwangsvollstreckung gegen den Rechtsvorgänger bereits begonnen hat (§ 254 Abs. 1 Satz 3 AO). Eine analoge Anwendung des § 779 Abs. 1 ZPO kommt nicht in Betracht⁴⁵.

Die Beschränkung auf Erbenhaftung braucht dem Erben in dem an ihn gerichteten Bescheid nicht vorbehalten zu werden. § 780 ZPO findet keine Anwendung⁴⁶. Die Erben können ihre Haftung noch im Vollstreckungsverfahren beschränken. Die Dürftigkeitseinrede (§ 1990 BGB) wird durch formlose Erklärung gegenüber der Vollstreckungsbehörde geltend gemacht⁴⁷.

Das alles bezieht sich auf die Gesamtrechtsnachfolge. Der Einzelrechtsnachfolger braucht die an seinen Rechtsvorgänger gerichteten Steuerbescheide nicht gegen sich gelten zu lassen. Der als Haftender in Anspruch genommene Betriebsübernehmer (§ 75 AO) braucht sich nicht entgegenhalten zu lassen, die Steuerschuld sei gegen seinen Rechtsvorgänger unanfechtbar festgesetzt worden. Steuerschuldner (Rechtsvorgänger) und Haftender (Rechtsnachfolger) sind Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie schulden jeder die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO) und werden voneinander unabhängig in Anspruch genommen, der Rechtsvorgänger durch Steuerbescheid (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO), der Einzelrechtsnachfolger durch Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 1 AO), und zwar auch dann, wenn seine Haftung auf einer Vorschrift des bürgerlichen Rechts, beispielsweise § 419 BGB, beruht. Der Haftende hat alle Einwendungen, auch die Einwendungen gegen den Steueranspruch, für den er haftet. Jeder von beiden kann zum Rechtsbehelfsverfahren des anderen herangezogen werden. Es handelt sich um eine einfache Hinzuziehung (§ 360 Abs. 1 AO), nicht um eine notwendige, denn Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger sind nicht derart an dem streitigen Rechtsverhältnis beteiligt, daß die Entscheidung ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen könnte (§ 360 Abs. 3 AO).

⁴² AO, aaO, § 95 Anm. 5.

⁴³ Bei Becker, aaO, lesen wir: "Ein Steuerbescheid, der nach dem Ableben des Pflichtigen ergeht, ist dem Erben zuzustellen, kann aber auf den Namen des Erblassers lauten und braucht den Grund der Inanspruchnahme des Erben nicht anzugeben..." Dieser Ansicht war der BFH noch 1960 (vgl. BFH Urt. v. 8. 9. 60 – IV 43/60, StRK RAO § 86 R. 43).

⁴⁴ So jetzt auch BdF BStBl. I 1986, 458 (468) im Anschluß an BFH Urt. v. 16. 1. 74 – I R 254/70, BStBl. II 1974, 388.

⁴⁵ Vgl. Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO, § 254 Tz. 32; Tipke/Kruse, aaO, § 254 Tz. 8 mwN.

^{46 §§ 265, 266} AO verweisen auf §§ 778, 779, 781 bis 784 ZPO bzw. auf §§ 781 bis 784 ZPO, lassen aber § 780 ZPO aus. Vgl. BFH Beschluß v. 24. 6. 71 – IB 18/81, BStBl. II 1981, 729; VGH München Urt. v. 8. 6. 83 – Nr. 4 B 80 A. 590, NIW 1984, 2307.

⁴⁷ Vgl. Fools, StuW 1944, 313; BFH Beschluß v. 24. 6. 81 – I B 18/81, BStBl. II 1981, 729.

2. Dingliche Bescheide

Die sog. dinglichen Bescheide – Einheitswert-, Grundsteuermeß-, Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide – wirken auch gegenüber dem Einzelrechtsnachfolger. Der an den Rechtsvorgänger gerichtete und ihm bekanntgegebene Einheitswertbescheid wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, dieser kann ihn nur anfechten, solange die Rechtsbehelfsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 353 AO i. V. mit § 182 Abs. 2 AO). Ergeht der Einheitswertmeßbescheid nach Eintritt der Rechtsnachfolge, so muß er an den Rechtsnachfolger gerichtet und ihm bekanntgegeben werden. Das alles gilt auch für Grundsteuermeßbescheide, Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide (§§ 184 Abs. 1 Satz 4, 185, 190 AO i. V. mit § 353 AO). 48

Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis

Professor Dr. Jens Peter Meincke, Köln

Inhaltsühersicht

- I. Einleitung
- II. Grundbegriff der einkommensteuerlichen Nachfolgediskussion aus der Sicht des Zivilrechts
 - 1. Rechtsnachfolge, Erbfolge, Vorweggenommene Erbfolge
 - a) Rechtsnachfolge
 - b) Erbfolge
 - c) Vorweggenommene Erbfolge
 - 2. Universalsukzession
 - a) Zivilrechtlicher Regelungsgehalt
 - b) Steuerrechtliche Konsequenzen
- III. Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis

- 1. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Konsequenzen
 - a) Rechtsnachfolge auf der Seite des Gebers
 - b) Rechtsnachfolge auf der Seite des Empfängers
 - Kein Übergang des Steuerrechtsverhältnisses auf den Nachfolger
 - bb) Übergang des Steuerrechtsverhältnisses auf den Nachfolger
- 2. Auswirkungen im Einkommensteuerrecht unter Berücksichtigung von § 35 EStG
- a) Einkommensteuer und Erbschaftsteuer
- b) Einkommensteuer und Schenkungsteuer

I. Einleitung

Mein Beitrag umfaßt zwei Themenbereiche. Der zweite Teil wird – wie in der Überschrift angekündigt – Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis behandeln. Darüber hinaus sollen auf Wunsch des Beirats unserer Gesellschaft aber auch "zivilrechtliche Vorfragen" sowie "Verknüpfungen des Zivilrechts mit dem Steuerrecht" im Hinblick auf die Rechtsnachfolge im Steuerrecht zur Sprache kommen. Zu diesem Zweck wird sich der erste Teil dieses Beitrages mit einigen Grundbegriffen der einkommensteuerlichen Nachfolgediskussion aus der Sicht des Zivilrechts auseinandersetzen.

⁴⁸ Vgl. BFH Urt. v. 23. 10. 85 - VII R 187/82, BStBl. II 1986, 156.

II. Grundbegriffe der einkommensteuerlichen Nachfolgediskussion aus der Sicht des Zivilrechts

Zu den Grundbegriffen der einkommensteuerlichen Nachfolgediskussion zählen die Stichworte:

1. Rechtsnachfolge, Erbfolge, Vorweggenommene Erbfolge

Der Blick auf diese Institute aus zivilrechtlicher Sicht hat nicht den Sinn, Behauptungen zur zivilrechtlichen Lage aufzustellen und aus ihnen ohne weiteres Folgerungen für die Beantwortung von Steuerfragen abzuleiten. Doch interessieren die in der Finanzrechtsprechung auftauchenden zivilrechtlich gefärbten Argumente. Denn das Profil der drei genannten Begriffe ist im Zivilrecht in manchen Einzelheiten eher unscharf. Daher liegt es nahe, Entscheidungsbegründungen, die zu stark auf die Eindeutigkeit der zivilrechtlichen Ausgangslage zu vertrauen scheinen, in ihrer Tragfähigkeit zu relativieren und daran zu erinnern, daß bekanntlich nicht selten "die steuerrechtlichen Problemfälle auch zivilrechtlich zu erheblichen Zweifelsfragen Anlaß geben".

Das mögen die nachfolgenden Erörterungen belegen.

a) Rechtsnachfolge

aa) Mit ererbten Mitteln hatten Kinder ein Grundstück erworben und bebaut. Sie hatten dann ihren Eltern einen Nießbrauch an dem Grundstück eingeräumt. Nach den Absprachen innerhalb der Familie sollten die Eltern die erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG für das Gebäude geltend machen können.

In einer Entscheidung vom Juli 1981² erkannte jedoch der 8. Senat des BFH die Absetzungszuständigkeit der Eltern nicht an. Die Eltern seien nicht als wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks anzusehen, und weil sie keine Aufwendungen getragen hätten, könnten sie auch als Nießbraucher keine Absetzungen geltend machen. Der Senat verneinte ferner die Anwendbarkeit des § 11 d EStDV, wonach Absetzungen auf ein Wirtschaftsgut, das der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers möglich sind. Denn, so heißt es in der Entscheidung wörtlich, "als Nießbraucher sind die Eltern nicht die Rechtsnachfolger ihrer Kinder"³.

Dieser letztere Teil der Argumentation ist aus zivilrechtlicher Sicht nicht zweifelsfrei. Denn im Zivilrecht gilt als Rechtsnachfolge der von der Berechtigung des Vorgängers abgeleitete Zuständigkeitswechsel hinsichtlich eines Rechts. Die damit genannten Merkmale kann man aber auch dann als erfüllt ansehen, wenn ein beschränktes dingliches Recht wie der Nießbrauch "durch die Aussonderung und Verselbständigung von Teilbefugnissen aus dem Inhalt des Rechts des Vorgängers gebildet wird"⁴. Jedenfalls verdient Beachtung, daß die repräsentativen Lehrbücher zum Allgemeinen Teil des BGB von v. Tuhr und von Larenz die Nießbrauchsbestellung als Fall der Rechtsnachfolge deuten⁵, was der lapidaren Aussage des 8. Senats des BFH entgegensteht.

bb) Größere Schwierigkeiten macht demgegenüber die zivilrechtliche Beurteilung der folgenden Konstellation. Ein Nacherbe wollte den Abzug nach § 10 d EStG für Verluste erreichen, die beim Vorerben – wenn auch wohl erst nach Eintritt des Nacherbfalls⁶ – eingetreten waren. Der 8. Senat des BFH lehnte den Abzug 1973 u. a. mit der Begründung ab, daß der Nacherbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers und nicht des Vorerben sei und daher nicht in die Position des Vorerben hinsichtlich des Verlustabzugs einrücke⁷.

So leicht kann man die Frage der Rechtsnachfolge aus zivilrechtlicher Sicht allerdings auch in diesem Fall nicht entscheiden. Zwar beruht der Erwerb der Nacherbschaft auf dem Willen des Erblassers, nicht dem des Vorerben. Auch ist der Nacherbe nicht der Erbe des Vorerben⁸, was schon daraus folgt, daß der Nacherbfall ja auch zu Lebzeiten des Vorerben eintreten kann und zum Glück bis heute noch niemand die Beerbung bei lebendigem Leib hinzunehmen braucht⁹.

¹ Schulze-Osterloh, Buchbesprechung, StuW 1986, 74, 81.

² BFH VIII R 141/77 v. 28. 7. 81, BStBl. II 1982, 454.

³ BFH aaO, 456.

⁴ Larenz, Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, 6. Aufl., 1983, 227.

⁵ v. Tuhr, Der allgemeine Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, Band 2, 1. Hälfte, 1914, 62 ff.; Larenz, oben FN 4, 227.

⁶ Mit dem Nacherbfall war dem Vorerben der Nießbrauch an dem Nachlaß zugefallen. Da der Verlust erst nach dem Nacherbfall eingetreten war, konnte die Frage der Wirkungen des Nacherbfalls im Zusammenhang nicht entscheidungserheblich sein. Dennoch nimmt der Satz der Entscheidung: "Der Kläger (= Nacherbe) ist indessen nicht Gesamtrechtsnachfolger seiner Mutter (= Vorerbin, Nießbraucherin), sondern des Vaters (= Erblasser), der keinen Verlust erlitten hat", auch auf das Verhältnis von Vorerben und Nacherben Bezug. In diesem Sinne wird der Satz auch von Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl. 1986, § 10 d Anm. 3, verstanden.

⁷ BFH VIII R 132/70 v. 10. 4. 73, BStBl. II 1973, 679, 680.

⁸ BGHZ 37, 319, 326; 44, 152, 153.

⁹ Vgl. aber in anderem Zusammenhang Stöcker, Beerbung bei lebendigem Leibe?, JZ 1970, 675.

Andererseits gilt es jedoch zu bedenken: Mit dem Nacherbfall geht der Nachlaß vom Vorerben auf den Nacherben ohne Zwischenerwerb einer anderen Person über. Es kommt also zu einem Zuständigkeitswechsel unmittelbar zwischen Vorerben und Nacherben. Bei diesem Zuständigkeitswechsel erwirbt der Nacherbe den Nachlaß so, wie er dem Vorerben zustand. Es entscheidet also – von einer Sonderregelung des BGB (§ 2143) abgesehen – nicht der Umfang der Berechtigung des Erblassers, sondern der des Vorerben.

Vergegenwärtigt man sich dies, so spricht doch manches dafür, den noch vom Erblasser veranlaßten Rechtserwerb des Nacherben als Erwerb durch Rechtsnachfolge (auch) nach dem Vorerben zu charakterisieren. Für diese Deutung, die allerdings bisher noch nicht der herrschenden zivilrechtlichen Lehre entspricht¹⁰, haben sich immerhin so berühmte Spezialisten wie *Theodor Kipp* und *Heinrich Lange* in ihren Erbrechtslehrbüchern eingesetzt¹¹. Sie haben dabei nicht zuletzt darauf verwiesen, daß zahlreiche Vorschriften des BGB, die für die Rechtsnachfolge gelten, unstreitig auch auf das Verhältnis zwischen Vorerben und Nacherben zur Anwendung zu bringen sind¹², so daß der Übergang des Nachlasses vom Vorerben auf den Nacherben jedenfalls funktionell dem durch Rechtsnachfolge vermittelten Zuständigkeitswechsel entspricht.

Was im übrigen die einkommensteuerliche Beurteilung angeht, so braucht man gar nicht auf die Spezialregelung des § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zu verweisen, die den Erwerb des Nacherben unter den dort genannten Voraussetzungen vom Vorerben stammen läßt. Denn im Grunde bezweifelt niemand, daß der Nacherbe im Einkommensteuerrecht in vielfacher Hinsicht wie ein Rechtsnachfolger in die Position des Vorerben einrückt, dessen Entscheidungen er – zB hinsichtlich der Wahl der linearen AfA – gegen sich gelten lassen muß, während er andererseits aber auch zB vom Vorerben nicht ausgenutzte Absetzungen im Rahmen des § 7 b Abs. 4 EStG nachholen kann¹³.

In einem Fall, in dem über das Vorliegen einer Betriebsaufgabe zu entscheiden war, hat der 4. Senat des BFH denn auch noch 1983 unbedenklich davon gesprochen, daß weder der Nacherbe noch die Vorerbin "als Rechtsvorgängerin" die Aufgabe erklärt habe¹⁴. Und für *Enno Becker* lag die Sache sowieso "einfach. Einkommensteuerrechtlich wird keine Rück-

sicht darauf genommen, daß der Nacherbe nicht Erbe des Vorerben ist... Der Nacherbe gilt als Gesamtrechtsnachfolger"¹⁵. Unter diesen Umständen fällt es schwer, die Berechtigung des Nacherben zum Verlustabzug schon mit dem kurzen Satz: "Der Nacherbe ist nicht Gesamtrechtsnachfolger des Vorerben" zu verneinen.

b) Erbfolge

Daneben bildet das Stichwort Erbfolge ebenfalls einen Grundbegriff der einkommensteuerlichen Nachfolgediskussion. Aus der Vielzahl der möglichen Aspekte greife ich nur den einen heraus und frage: Ist es aus zivilrechtlicher Sicht überzeugend, wenn der IX. Senat des BFH in der bedeutsamen Entscheidung vom 9.7. 1985 ohne jeden Vorbehalt erklärt: "Der Erwerb durch Erbfall ist ein unentgeltlicher Erwerb"16?

aa) In diesem Zusammenhang gilt es zunächst zu bedenken: Ein Erwerb kann zivilrechtlich mit verschiedenen Personen in Verbindung gebracht werden, deren Leistungen in einem Übertragungsakt zusammenfallen. Dabei kann der Erwerb hinsichtlich der einen Person einen entgeltlichen, hinsichtlich der anderen einen unentgeltlichen Charakter tragen.

Wer zB die Forderung aus einem Schenkungsversprechensvertrag ankauft, erhält die Forderung und mit ihr den auf die Forderung geleisteten Betrag im Verhältnis zum Verkäufer entgeltlich, im Verhältnis zum Schenker dagegen unentgeltlich. So liegt es auch, wenn jemand die Anwartschaft eines Nacherben ankauft, ein in der Praxis selten vorkommender Fall, den § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG jedoch ausdrücklich bedenkt und der auch sonst zu Demonstrationszwecken durchaus geeignet ist. Beim Ankauf der Nacherbenanwartschaft erhält der Erwerber die Stellung des Anwartschaftsberechtigten und den aus ihr resultierenden Erwerb durch Nacherbfolge im Verhältnis zum Verkäufer entgeltlich. Davon bleibt jedoch zu unterscheiden, wie sich das Verhältnis des Nacherbschaftserwerbers zum Erblasser darstellt.

Man kann die Meinung vertreten, daß der Erwerb durch Erbfolge als ein in sich kausaler Erwerb im Verhältnis zum Erblasser weder entgeltliche noch unentgeltliche Züge trägt. Diese Deutung scheint im Zivilrecht zu überwiegen, sofern man dort überhaupt auf einschlägige Äußerungen trifft¹⁷. Sie ist jedoch nicht zwingend, da auch ein Erwerb, der seinen

¹⁰ RGZ 75, 363; v. Staudinger/Behrends, BGB, 12. Aufl. 1981, § 2100 Rz. 80 mwN.

¹¹ Kipp, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Band 5, 8. Aufl. 1930, 332; Lange/Kuchinke, Lehrbuch des Erbrechts, 2. Aufl. 1978, 317.

¹² Nachweise bei Lange/Kuchinke, 317 FN 24.

¹³ O. V., Gebäudeabsetzungen bei Vor- und Nacherbschaft, DB 1971, 264.

¹⁴ BFH IV R 221/80 v. 30. 6. 83, BStBl. II 1983, 638, 639.

¹⁵ Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 302.

¹⁶ BFH IX R 49/83 v. 9. 7. 85, BStBl. II 1985, 722, 723. Dazu auch *Grob*, in diesem Band. S. 144 ff.

¹⁷ Haymann, Die Schenkung unter einer Auflage, 1905, 79; Simson, Der Begriff des Entgeltes, 1909, 54 ff.; Beck, Der Begriff der Unentgeltlichkeit im bürgerlichen Recht, 1973, 11, 16; wohl auch Kipp/Coing, Erbrecht, 13. Bearbeitung 1978, 239; BayObLG HRR 1929 Nr. 390.

Rechtsgrund in sich trägt, durch Absprachen der Parteien mit einem weiteren Rechtsgrund verbunden werden kann¹⁸.

So haben sich denn auch immer wieder Autoren für die Ansicht eingesetzt¹⁹, daß der Erwerb durch Erbfolge nichts anderes als einen Rechtsübergang vom Erblasser auf den Erben beschreibt, wobei dieser Rechtsübergang durch entsprechende Abreden zwischen Erblasser und Erben sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich ausgestaltet werden kann. Bei dieser These möchte ich für einen Augenblick verweilen.

Sie wird nicht schon dadurch widerlegt, daß es als unmöglich gelten muß, die Erbfolge in einen entgeltlichen Zusammenhang einzubetten, weil der Erbe an den Erblasser nach dessen Tod kein Entgelt mehr erbringen kann und weil eine vor dem Tod an den Erblasser erbrachte Leistung mit dem Erbfall notwendig an den Erben zurückgelangt, so daß sich für ihn im Ergebnis gar keine Belastung ergibt. Denn das Entgelt für den Erwerb des Erben braucht nicht notwendig dem Erblasser zuzufallen. Auch kann es in nichtvermögenswerten Posten oder in solchen vermögenswerten Leistungen bestehen, die sich alsbald verbrauchen und daher nicht an den Erben zurückfließen. Und selbst die Leistungen, die der Erbe mit dem Erbfall zurückgewinnt, haben dem Erblasser doch jedenfalls für eine Zeitlang zur Verfügung gestanden. Auch diese Verfügbarkeit kann schon ein Entgelt bedeuten²⁰.

Der Gedanke einer entgeltlichen Erbfolge wird auch nicht durch § 2302 BGB von vornherein ausgeschlossen. Zwar untersagt diese Bestimmung verbindliche schuldrechtliche Absprachen, die die Testierfreiheit des Erblassers beschränken. Man kann daher die Einsetzung des Erben nicht zum Gegenstand einer schuldrechtlichen Verpflichtung des Erblassers machen und auf diese Weise in ein Entgeltverhältnis einfügen. Doch ist der Begriff

des Entgelts nicht auf die Gegenleistung aus einem schuldrechtlichen gegenseitigen Vertrag beschränkt.

In der Praxis sind denn auch Absprachen verbreitet, aufgrund deren der Erblasser eine Erbeinsetzung – vornehmlich durch Erbvertrag – vornimmt, während der Eingesetzte Leistungen an den Erblasser oder an dritte Personen verspricht. Die früher gern verwandte Argumentation, hier würden die Leistungen des Eingesetzten nicht für den Erwerb durch Erbfolge, sondern für die Erbeinsetzung erbracht²¹, bleibt aus meiner Sicht an der Oberfläche. Denn es ist nicht die Erbeinsetzung, sondern der durch die Einsetzung vermittelte Erwerb durch Erbfolge, der den Vertragspartner des Erblassers letztlich interessiert.

Diesen Überlegungen hat der II. Senat des BFH mit einer Entscheidung vom Juli 1983²² im Ergebnis zugestimmt. Er hat dort Zuwendungen, die der Erbe zu Lebzeiten des Erblassers an diesen als Gegenleistung für eine vertraglich vereinbarte Erbeinsetzung erbringt, zu den Kosten gerechnet, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des Erbschaftserwerbs anfallen und daher bei der Erbschaftsteuerberechnung als Nachlaßverbindlichkeiten abzugsfähig sind. Dies läuft im Ergebnis auf die Anerkennung eines teilentgeltlichen Erbschaftserwerbs hinaus. Die These, nach der es keinen der gemischten Schenkung vergleichbaren gemischten Erbschaftserwerb geben soll²³, stimmt auf der Grundlage dieses Urteils nicht mehr.

Zur Anerkennung eines teilentgeltlichen Erbschaftserwerbs hatte im übrigen früher schon der RFH geneigt, in dessen einkommensteuerlicher

¹⁸ Aus einem Vertragsantrag erwirbt der Empfänger ein Gestaltungsrecht. Dieser Erwerb ist kausal, kann aber auch mit einer zusätzlichen causa verbunden werden.

v. Tuhr, Der allgemeine Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, Band 2,
 Hälfte, 1918, 143; vgl. ferner Heinzelmann, Entgeltliche Verfügungen von Todes wegen, Diss. Köln 1939, 21 ff.

²⁰ Vgl. dazu BFH II R 105/82 v. 13. 7. 83, BStBl. II 1984, 37, 39: "Wirtschaftlich betrachtet nimmt derjenige, der sich eine Leistung dafür erbringen läßt, daß er den Leistenden zum Erben einsetzt, einen erst anläßlich seines Todes "rückzahlbaren" Kredit auf. Es liegt faktisch ein mit spekulativen Elementen angereichertes und mit Risikokomponenten behaftetes Darlehen vor. Der Leistende ähnelt einem Kreditgeber, der Testierende einem Kreditnehmer. Wenn auch der Testierende nicht mehr zu Lebzeiten verpflichtet ist, das Erhaltene bzw. ein Äquivalent zurückzugeben, so war gleichwohl sein Vermögen mit einer solchen Pflicht wirtschaftlich belastet".

²¹ RFH IIIe A 61/33 v. 8. 11. 34, RStBl. 1935, 154; RFH IIIe A 29/37 v. 7. 10. 37, BStBl. 1937, 1302; Nds. FG III 67/78 v. 18. 9. 79, EFG 1980, 190; dagegen schon Meincke, Vorteile und Nachteile von Ehegatten-Testamenten und Erbverträgen, DStR 1981, 523, 529. – "Entgeltliche Erwerbe von Todes wegen" behandelt auch Moench, Erbfall und Erbauseinandersetzung im Steuerrecht, StbKongrRep 1985, 91 ff., 112 ff. (Hervorhebung v. Verf.).

²² BFH II R 105/82 v. 13. 7. 83, BStBl. II 1984, 37, unter Hinweis auf die einschlägigen Arbeiten von Crezelius, Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, 1979, 73; Kapp, Der Erbvertrag in zivilrechtlicher und erbschaftsteuerlicher Sicht, BB 1980, 845, und Troll, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl. 1981, § 10 ErbStG Anm. 37. Zur Besteuerung eines entgeltlichen Vermächtniserwerbs vgl. im übrigen die Entscheidung BFH II R 200/81 v. 31. 10. 84, BStBl. II 1985, 59, und zu der zivilrechtlichen Problematik: Schmidt, Enthält das Vermächtnis begriffsnotwendig eine Freigebigkeit?, Diss. Kiel 1930.

²³ Schwarzmeier, Einkommensteuerrechtliche Probleme bei der Erbauseinandersetzung, Diss. Regensburg 1974, 38 (unter Hinweis auf Littmann, StbJb. 1960/61, 195). Vgl. auch BFH II R 176/78 v. 21. 10. 81, BStBl. II 1982, 83, 85: "Ein der gemischten freigebigen Zuwendung unter Lebenden vergleichbarer Erwerb von Todes wegen ist nicht möglich."

Rechtsprechung es ausdrücklich heißt: "Insbesondere ist auch beim Erwerb durch Erbgang nicht ausgeschlossen, daß teilweise ein entgeltlicher Erwerb vorliegt"²⁴. Der I. Senat des BFH war dem zunächst gefolgt²⁵, doch war der IV. Senat von dieser Linie 1960 vorsichtig abgerückt²⁶.

In den zuletzt genannten einkommensteuerrechtlichen Entscheidungen hatte die Frage eine Rolle gespielt, ob schon die Belastung des Erben mit den Schulden des Erblassers sowie mit Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, Vermächtnissen und Auflagen den teilentgeltlichen Charakter des Erbschaftserwerbs begründen kann. Selbst wenn man diese im Zivilrecht bisher nicht ausreichend diskutierte Frage mit der neueren Rechtsprechung des BFH verneint und den Verpflichtungen des Erben aus Erblasser- und Erbfallschulden den Charakter eines Entgelts für den Erbschaftserwerb abspricht, ist damit noch nicht entschieden, daß der Erbschaftserwerb nicht wegen anderer Leistungen des Erben einen teilentgeltlichen Charakter haben kann.

bb) Schon im Verhältnis zwischen Erblasser und Alleinerben läßt sich daher aus zivilrechtlicher Sicht nicht mit der Sicherheit des IX. Senats die Unentgeltlichkeit des Erbschaftserwerbs statuieren. Noch schwankender wird jedoch der Boden, wenn es um Aussagen über den Erwerb von Miterben geht.

In dem schon erwähnten Urteil vom 9.7. 1985²⁷ steht für den IX. Senat des BFH fest: "Wird im Rahmen der Naturalteilung einem Miterben ein Nachlaßgegenstand zu Alleineigentum übertragen, so erwirbt er diesen Gegenstand unentgeltlich" (S. 723). Aus der Sicht des Zivilrechts ist demgegenüber daran zu erinnern, daß die Auseinandersetzung auch in dem vom BFH als Naturalteilung bezeichneten Fall²⁸ – also dann, wenn die Erben den Nachlaß ohne Ausgleichszahlungen aus dem Privatvermögen unter sich verteilen – im Verhältnis zwischen den Miterben regelmäßig einen entgeltlichen Charakter trägt. Denn auch bei dieser Art der Nachlaßteilung gibt jeder Miterbe Zug um Zug gegen Einräumung der Alleinberechtigung an einzelnen Nachlaßposten seine Mitberechtigung an anderen Nachlaßposten auf, was dem für den gegenseitigen Vertrag charakteristischen do ut des entspricht²⁹.

Fragt man also, ob der Miterbe die ihm bei der "Naturalteilung" zufallende Alleinberechtigung unentgeltlich erwirbt, dann kann die Antwort im Verhältnis zu den Miterben regelmäßig nur lauten: nein. Wäre es anders, müßte sich ja auch das Schenkungsteuerrecht für die Miterbenauseinandersetzung interessieren.

Und was gilt im Verhältnis zum Erblasser? Genau genommen erwirbt der Miterbe die ihm im Wege der "Naturalteilung" zufallende Alleinberechtigung an Nachlaßgegenständen überhaupt nicht vom Erblasser, der ja den Miterben wegen der Gesamthandsbindung des Nachlasses gerade nicht die Alleinberechtigung, sondern nur die Mitberechtigung an den Nachlaßposten verschaffen kann.

Immerhin läßt sich die Alleinberechtigung des Miterben nach der Teilung auch als ein Surrogat der Mitberechtigung vor der Teilung auffassen. So könnte man dann von der Unentgeltlichkeit des Erwerbs der Mitberechtigung auf die Unentgeltlichkeit des Erwerbs der Alleinberechtigung schließen. Doch bliebe auch unter dieser Voraussetzung das Problem, daß der Erwerb durch Naturalteilung jedenfalls im Verhältnis zu den Miterben entgeltliche Züge trägt, so daß, wer diesen Erwerb einheitlich als unentgeltlichen charakterisieren will, noch gesondert begründen muß, warum die Beziehung zu den Miterben unter den gegebenen Umständen vernachlässigt werden kann.

Man sieht: Im Hinblick auf die Unentgeltlichkeit des Erwerbs durch Erbfolge liegen die Dinge zivilrechtlich nicht so einfach, wie die Entscheidungsbegründung des IX. Senats suggeriert.

c) Vorweggenommene Erbfolge

Ähnliches läßt sich wohl auch im Hinblick auf das dritte der drei genannten Stichworte, die vorweggenommene Erbfolge behaupten.

Mit Rechtsfragen der vorweggenommenen Erbfolge hat sich der IX. Senat des BFH in zwei Entscheidungen des letzten Jahres befaßt³⁰. Er erörtert und bejaht hier die Frage, ob Zinsaufwendungen, die für die Finanzierung von Abfindungszahlungen aus vorweggenommener Erbfolge anfallen, als Werbungskosten abzugsfähig sind. Dies ist zunächst ein steuerliches Problem. Aus der Sicht des Zivilrechts interessiert aber die im Begründungszusammenhang relevante Frage, ob Abfindungsleistungen aus vorweggenommener Erbfolge einen grundsätzlich anderen Charakter tragen als Abfindungsleistungen, die der Erbe beim Erbfall an Pflichtteilsberechtigte, Vermächtnisnehmer und Erbersatzanspruchsgläubiger zu erbringen hat.

²⁴ RFH VI A 1488/31 v. 8. 11. 33, RStBl. 1934, 295.

²⁵ BFH I 115/59 U v. 6. 10. 59, BStBl. III 1960, 2, 3.

²⁶ BFH IV 184/58 U v. 12. 2. 60, BStBl. III 1960, 172, 174.

²⁷ BFH IX R 49/83 v. 9. 7. 85, BStBl. II 1985, 722. Dazu auch Grob, in diesem Band, S. 144 ff.

²⁸ Das BGB verwendet einen engeren Begriff und bezeichnet als Naturalteilung nur den Fall, daß ein Bestand aus gleichartigen Gegenständen (zB Geld) ohne weiteren Umtausch auf die Gemeinschafter verteilt werden kann (§ 752 BGB).

²⁹ Ein ähnlicher Argumentationsansatz klingt in der Entscheidung BFH IV 317/65 v. 10. 2. 72, BStBl. II 1972, 419, 420 an. Vgl. auch Fricke, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung, DB 1964, 675.

³⁰ BFH IX R 39/81 v. 23. 4. 85, BStBl. II 1985, 720; BFH IX R 49/83 v. 9. 7. 85, BStBl. II 1985, 722.

Der IX. Senat betont in seiner Entscheidung einerseits das Ziel, die mit Abfindungszahlungen verbundene Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gleichzubehandeln mit dem Erbschaftserwerb unter Ausgleich von Vermächtnissen, Pflichtteils- und Erbersatzansprüchen³¹. Andererseits bejaht er jedoch die Abzugsfähigkeit der Zinsen bei vorweggenommener Erbfolge, ohne sich mit der Rechtsprechung auseinanderzusetzen, die die Zinsaufwendungen des Erben zur Finanzierung der ihn treffenden Abfindungsansprüche im Erbfall von der Abzugsfähigkeit ausschließt³². Auch stützt der Senat seine Entscheidung vornehmlich auf eine Bestimmung des Schenkungsrechts, die im Erbfall nicht gilt, was ebenfalls auf eine unterschiedliche Behandlung von Erbfolge und vorweggenommener Erbfolge hindeutet.

Die Vorschrift des Schenkungsrechts, auf die der Senat verweist, ist § 527 BGB. Nach § 527 Abs. 1 BGB kann der Schenker die Herausgabe des Geschenks vom Beschenkten verlangen, wenn dieser die angeordneten Auflagen nicht erfüllt. Aus dieser Vorschrift scheint der Senat zu folgern, daß der Beschenkte in besonderer Weise auf die Auflagenerfüllung angewiesen ist, um sich den geschenkten Gegenstand zu erhalten und die mit ihm erwirtschafteten Einkünfte zu sichern. Doch wird dabei die Bedeutung des § 527 Abs. 1 BGB wohl überschätzt.

Denn bei der Schenkung unter Auflage gewinnt der Begünstigte nach § 330 Satz 3 BGB im Zweifel einen Leistungsanspruch gegen den Beschenkten. In diesem Fall greift aber der Rückforderungsanspruch des Schenkers gegen den Beschenkten nicht ein (§ 527 Abs. 2 BGB). Der Rückforderungsanspruch des Schenkers kommt daher nur in Ausnahmefällen zum Zuge. Auch dann führt er regelmäßig nicht zur gegenständlichen Herausgabe des Geschenks. Der Schenker erhält vielmehr nur einen Geldanspruch als Wertausgleich für den Teil des Geschenks, der für die Auflagenvollziehung zu verwenden war³³.

§ 527 BGB bekräftigt daher nur, daß der Beschenkte – sei es dem Begünstigten, sei es dem Schenker gegenüber – zur Vollziehung der Auflagen verpflichtet ist und bei Nichtvollziehung mit einer Geldvollstreckung in sein Vermögen rechnen muß. Dies ist aber keine andere Situation, als wie sie auch für den Erben im Erbfall gilt. Die Regelung des § 527 BGB gibt daher aus zivilrechtlicher Sicht kein Argument, um den Empfänger im Fall der vorweggenommenen Erbfolge in stärkerer Abhängigkeit von der Auflagenerfüllung als den Erben zu sehen und ihm steuerliche Abzugsmöglichkeiten zuzubilligen, die dem Erben im Erbfall nicht offenstehen.

2. Universalsukzession

Neben den Begriffen Rechtsnachfolge, Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge spielt das Stichwort der Universalsukzession in der steuerrechtlichen Nachfolgediskussion eine hervorragende Rolle. Mit ihm möchte ich mich nun zum Abschluß meiner zivilrechtlichen Überlegungen noch für einen Augenblick auseinandersetzen. Dabei beschränke ich mich auf den erbrechtlichen Zusammenhang, aus dem der Begriff stammt, auch wenn er inzwischen im Ehegüterrecht und vornehmlich im Gesellschaftsrecht zusätzliche Anwendungsbereiche gefunden hat.

a) Zivilrechtlicher Regelungsgehalt

Fragt man nach dem Regelungsgehalt der Universalsukzession im Erbrecht, so sind vornehmlich drei Bedeutungsschwerpunkte zu nennen: Die Universalsukzession überträgt das ganze Vermögen des Erblassers, sie überträgt es ohne besondere Formalitäten in einem Akt, und sie läßt es gebündelt als ein Ganzes auf die Erben übergehen. Dazu ein paar Bemerkungen:

aa) Die Universalsukzession erfaßt zunächst das ganze Vermögen des Erblassers. Diese Aussage hat nie ohne Einschränkungen gegolten. Denn schon im römischen Recht, aus dem dieser Begriff stammt, hat es unvererbliche Vermögenswerte gegeben. Auch waren Ansätze zu Sondererbfolgen bekannt, die Teile des Vermögens von der Universalsukzession freihielten³⁴. Schließlich kannten die Römer das dinglich wirkende Vindika-

³¹ BFH IX R 49/83 v. 9. 7. 85, BStBl. II 1985, 722, 723 f.

³² FG Berlin V 253/75 v. 15. 6. 76, EFG 1977, 257; Nds. FG VII 250/777 v. 25. 10. 79, EFG 1980, 227, 228. Den privaten Charakter solcher Abfindungsverbindlichkeiten betonen auch BFH IV R 130/77 v. 26. 3. 81, BStBl. II 1981, 614, und BFH I R 101/81 v. 17. 4. 85, BStBl. II 1985, 510, 511, je mwN. Demgegenüber hält die Entscheidung BFH IV R 138/79 v. 19. 5. 83, BStBl. II 1983, 380, 381 f., die Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten als sog. Sekundärfolgen des Erbfalls für möglich.

³³ Dies wird jedenfalls dann in aller Regel anzunehmen sein, wenn die Auflagenverbindlichkeit – wie in den meisten Fällen der vorweggenommenen Erbfolge – eine Geldleistung zum Gegenstand hat. Denn unter dieser Voraussetzung kann angenommen werden, daß sich die Pflicht des Beschenkten zur auflagegemäßen

Verwendung des Geschenkes in erster Linie auf dessen Wert, nicht auf seine Substanz bezieht. Vgl. Seiler in Erman, Handkomm. z. BGB, 7. Aufl., 1981, Bd. 1, § 527 Rz. 2 mwN; Münchener-Kommentar zum BGB-Kollhosser, Band 3, 1. Halbband, 1980, § 527 RdNr. 4.

³⁴ Wesener, Sondervermögen und Sondererbfolge im nachklassischen römischen Recht, in Iuris Professio, Festg. f. Max Kaser zum 80. Geburtstag, 1986, 331 ff.

tionslegat, das es dem Erblasser erlaubte, Vermögensposten außerhalb der Erbfolge dem Vermächtnisnehmer unmittelbar zuzuwenden.

Dennoch ist das Regelungsziel, das ganze Vermögen des Erblassers zu erfassen, wohl schon immer mit dem Institut der Universalsukzession verbunden gewesen. Die dahinterstehende rechtspolitische Überlegung war und ist die: Es soll aus Anlass des Todes einer Person nicht dazu kommen. daß Güter herrenlos werden. Sonst könnte ein Aneignungsinteressent an die vorzeitige Herbeiführung des Erbfalls denken. Auch kann das Erlöschen von Posten beim Tod des Erblassers zu ungerechtfertigten Vermögensverschiebungen führen. Daher sollen möglichst alle Güter des Erblassers bei seinem Tod erhalten bleiben und auf einen Nachfolger übergehen. Insbesondere sollen die Forderungen und Schulden des Erblassers mit dem Erbfall nicht einfach untergehen. Auch sollen unentwickelte Rechtslagen, wie zB das Risiko des Erblassers, aus einem Vertrag im Schadensfall Ersatz leisten zu müssen, oder seine Chance, unter entsprechenden Umständen Ersatz fordern zu können, in der Person eines Nachfolgers fortbestehen, damit, falls der Schaden eintritt, der Vertragspartner des Erblassers

bb) Neben diesem auf Erhaltung und Fortführung des ganzen Erblasservermögens gerichteten Regelungsziel soll die Universalsukzession zweitens das Erblasservermögen ipso iure, ohne Zutun der Beteiligten, ohne Einhaltung besonderer Übertragungsformalitäten und ohne Zeitverlust auf den Rechtsnachfolger übertragen. Gerade dieser Aspekt ist im Erbfall wichtig, weil nur durch ihn sichergestellt werden kann, daß sich die Erbfolge wirklich auf das ganze Erblasservermögen erstreckt und auch solche Posten erfaßt, an deren Vorhandensein im Erbfall niemand denkt.

nicht grundlos begünstigt oder benachteiligt wird.

Nur im Hinblick auf diesen unmittelbar von selbst eintretenden Übergang kann das BGB im übrigen auch die Bestimmung treffen, daß der Erbe schon im Augenblick des Todes an die Stelle des Verstorbenen tritt. Denn wenn Übertragungsformalitäten hinsichtlich der Einzelposten einzuhalten wären, wie etwa die Eintragung im Grundbuch bei vererbtem Grundvermögen, würde mit dem Erbfall vorübergehend doch ein Zeitraum der Herrenlosigkeit von Nachlaßposten eintreten.

cc) Als dritter Aspekt ist neben der Erfassung des ganzen Vermögens und der Überleitung des Vermögens in einem Akt noch der Umstand zu nennen, daß das von der Gesamtrechtsnachfolge erfaßte Vermögen beim Übergang vom Erblasser auf den Erben vorläufig gebündelt bleibt, daß der Nachfolger also nicht nur das ganze Vermögen, sondern auch das Vermögen als Ganzes, d.h. als Ungeteiltes erwirbt. Dieser Aspekt ist insbesondere im Gläubigerinteresse von Bedeutung: Kein Kreditgeber soll beim Tod seines Schuldners eine sofortige Zersplitterung der Haftungsmasse befürchten müssen.

31

Bis in das vergangene Jahrhundert sah man dies noch anders. Denn für die römischen Juristen war das Institut der Universalsukzession mit einer automatischen Aufteilung der vererbten Posten auf die Erben vereinbar. Daher entwickelten sie den Satz: "nomina sunt ipso iure divisa", d.h. Forderungen sind (mit dem Erbfall) von Rechts wegen geteilt³⁵. Die BGB-Verfasser haben sich jedoch nach einigem Schwanken gegen die Nachlaßaufspaltung beim Erbfall entschieden. Daher geht der Nachlaß nach § 2032 Abs. 1 BGB auf Miterben als deren gemeinschaftliches Vermögen über. Aus heutiger Sicht gehört damit auch die Zusammenfassung der Nachlaßposten auf der Seite der Erben zum Begriff der erbrechtlichen Universalsukzession.

b) Steuerrechtliche Konsequenzen

Fragt man nun, welche steuerrechtlichen Konsequenzen sich mit den drei Aussagen verbinden, die den Regelungsgehalt der Universalsukzession aus erbrechtlicher Sicht charakterisieren, so scheint mir, daß sich nur die dritte Aussage über den ungeteilten Erwerb der Erbschaft durch den oder die Erben unmittelbar auf das Steuerrecht auswirken muß.

aa) Wollte nämlich zB das Steuerrecht bestimmen, daß Steuererstattungsansprüche des Erblassers bei dessen Tod zwar übergehen, aber nicht an den oder die Erben gelangen, sondern zB an die nächsten Angehörigen seien sie nun Erben oder nicht - fallen, oder wollte es anordnen, daß solche Ansprüche zwar auf die Erben übergehen, aber nicht in den Nachlaß transferiert werden, sondern außerhalb des Nachlasses bleiben, dann würden sich zivilrechtlich ganz unbefriedigende Resultate einstellen.

Es würden dann nämlich Vermögenswerte auf Personen übergehen, die den Nachlaßgläubigern nicht verantwortlich sind, so daß diese Vermögenswerte aus der Haftungsmasse herausfallen, was zu bedenklichen Risikoverlagerungen führen müßte. Auch würden dann die an den Nachlaßwert anknüpfenden Pflichtteils- und Erbersatzansprüche nicht unter Berücksichtigung dieser Werte ermittelt werden können, was den Interessenausgleich zwischen den Erben und Abfindungsgläubigern beeinträchtigen müßte.

Vergleichbare Konsequenzen wären zu verzeichnen, wenn Steuerschulden nicht die Erben träfen und nicht als Nachlaßverbindlichkeiten bei der Berechnung der Abfindungsansprüche berücksichtigt werden könnten.

³⁵ Vgl. Kaser, Das römische Privatrecht, 1. Abschn., 2. Aufl. 1971, 98, 729 mwN.

Nach allem spricht viel für die These, daß die Normen des BGB, soweit sie die im Erbfall übergehenden Posten zunächst den Erben zuweisen, dort in den gemeinschaftlichen Nachlaß einfügen und alle Verpflichtungen des Erblassers gesamtschuldnerisch auf die Erben und nur auf die Erben übertragen, auch für Steuerforderungen und Steuerschulden gelten, weil dies aus zwingenden zivilrechtlichen Gründen, nämlich aus Gründen des Interessenausgleichs zwischen Privatpersonen, geboten ist.

bb) Den beiden zuerst genannten Teilaspekten des Prinzips der Gesamtrechtsnachfolge vermag ich dagegen einen Regelungsgehalt, der auch das Steuerrecht betrifft, nicht ohne weiteres zu entnehmen.

Die Aussage, daß die Universalsukzession das gesamte Erblasservermögen erfaßt, weil im Zweifel Positionen über den Tod hinaus erhalten bleiben sollen, dient – wie gezeigt – dem Ziel, ungerechtfertigte Werte- und Risikoverlagerungen aus Anlaß des Erbfalls zwischen Privatpersonen zu vermeiden. Diesen Gedanken kann man nicht unbesehen auf die im Steuerrecht angesprochene Beziehung zwischen Bürger und Staat übertragen.

Zwar läßt sich argumentieren, daß es unbefriedigend wäre, wenn Erstattungsansprüche erlöschen sollten, während die Steuerschulden des Erblassers auf den Erben übergehen. Auch kann man a fortiori schließen, daß der Erbe, der die noch unentwickelten steuerschuldrechtlichen Beziehungen des Erblassers zu seinem Nachteil übernehmen muß, dann jedenfalls auch den Vorteil aus den noch unentwickelten ihm günstigen Rechtslagen des Erblassers haben sollte. Doch sind dies rein steuerrechtliche Überlegungen, die man ablehnen oder billigen kann, die aber jedenfalls nicht ohne weiteres aus dem zivilrechtlichen Prinzip der Universalsukzession ableitbar sind.

Ähnliches gilt aus meiner Sicht auch für den Satz, daß die Universalsukzession das Vermögen des Erblassers ipso iure ergreift und ohne Formalitäten und Zeitverlust auf den Rechtsnachfolger transferiert. Auch dies ist nach meinem Verständnis ein rein zivilrechtliches Prinzip, aus dem sich unmittelbare Konsequenzen für die Vererbung steuerlicher Positionen noch nicht ergeben.

cc) Meine Überlegungen laufen also auf die These hinaus, daß kraft des Prinzips der Universalsukzession für die Vererbung steuerlicher Positionen nur der Satz gelten muß, daß die übergangsfähigen Forderungen und Schulden sowie die unentwickelten Rechtslagen, die über den Tod des Erblassers hinaus erhalten bleiben sollen, wie alle anderen vermögenswerten Rechte und Verbindlichkeiten an den Erben fallen und hier in den zunächst ungeteilten Nachlaß gehören.

Vergleicht man dieses Ergebnis mit dem, was aufgrund der Finanzrechtsprechung in den Kommentaren zu § 45 AO aus dem Prinzip der Universalsukzession für das Steuerrecht abgeleitet wird, so zeigt sich eine nicht unerhebliche Diskrepanz. Mit der Erlaubnis unseres Vorsitzenden, die ich hiermit erbitte, darf ich zum Beleg einmal aus einem bekannten AO-Kommentar zitieren. Es heißt dort – unter Fortlassung der Fundstellen – wörtlich³⁶:

"Da der Gesamtrechtsnachfolger in die gesamte Rechtsposition seines Vorgängers eintritt, wirkt die Erfüllung des anspruchsbegründenden Tatbestandes durch den Vorgänger auch gegen den Rechtsnachfolger. Der Rechtsnachfolger muß alle steuerbegründenden Verhältnisse aus der Person seines Vorgängers gegen sich gelten lassen. Umgekehrt bleiben Befreiungsgründe usw. aus der Person des Rechtsvorgängers wirksam. Die Voraussetzungen der Befreiungen, Ermäßigungen und Begünstigungen bestimmen sich nach den Verhältnissen des Rechtsvorgängers... Da der Gesamtrechtsnachfolger die Person seines Vorgängers auch steuerrechtlich fortsetzt, ändert sich die Art der vom Vorgänger bezogenen Einkünfte nicht, beginnt die Frist für die Annahme eines Spekulationsgeschäfts mit der Anschaffung des Wirtschaftsguts durch den Rechtsvorgänger, hat der Rechtsnachfolger ebenso zu bilanzieren wie sein Vorgänger, kommt es für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen (Anlagevermögen) oder Privatvermögen auf die Art der Nutzung durch den Rechtsvorgänger an, hat der Rechtsnachfolger dasselbe Wirtschaftsjahr wie sein Vorgänger und kann dieses nur im Einvernehmen mit der Finanzbehörde umstellen, kann der Rechtsnachfolger einen in der Person seines Vorgängers entstandenen Verlust abziehen, soweit der Vorgänger den Verlust hätte abziehen können."

Mir liegt an dieser Stelle nicht daran, irgendeine dieser Aussagen in Zweifel zu ziehen. Doch möchte ich darauf verweisen, daß für mich der Nachweis, daß sie sich aus dem Prinzip der Universalsukzession ableiten lassen, noch nicht erbracht worden ist. In diesem Punkt stimme ich daher mit einer These von *Trzaskalik* überein, der schon vor sieben Jahren auf die "relative Unergiebigkeit" des Prinzips der Universalsukzession für das Steuerrecht aufmerksam gemacht hat³⁷.

Diese relative Unergiebigkeit des Prinzips der Universalsukzession zur Begründung steuerrechtlicher Konsequenzen wird einem insbesondere dann bewußt, wenn man sich mit dem Schicksal der noch unentwickelten steuerrechtlichen Beziehungen des Erblassers im Erbfall auseinandersetzt. Diesen noch unentwickelten steuerrechtlichen Beziehungen des Rechtsvorgängers möchte ich mich nun im zweiten Teil meines Referats zuwenden.

³⁶ Tipke/Kruse, AO, 12. Aufl. (Stand Juni 1986), § 45 Tz. 6.

³⁷ Trzaskalik, Personalgebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97, 98. – Ebenso auch Ruppe, in diesem Band, S. 53 ff.

III. Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis

1. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Konsequenzen

Das Steuerrechtsverhältnis kann man für die Zwecke meines Referats als ein potentielles, noch unentwickeltes Steuerschuldverhältnis charakterisieren. Es entsteht als einkommensteuerliche Beziehung, wenn ein Bürger zB durch Aufnahme eines Gewerbebetriebs oder Übernahme eines Gutachtenauftrags in eine Besteuerungsnähe tritt, ohne daß es schon zu einer aktuellen Steuerpflicht und damit zur Begründung eines Steuerschuldverhältnisses kommt, weil das Gewerbe zunächst nur Verluste einbringt oder weil sich die Begleichung des Gutachtenhonorars verzögert.

Um den anschließenden Referaten nicht vorzugreifen, die die Nachfolgeprobleme im Einkommensteuerrecht in allen Einzelheiten diskutieren werden, stelle ich im folgenden als Modell für das Steuerrechtsverhältnis nicht einkommensteuerliche Beziehungen in den Vordergrund, sondern betrachte vornehmlich Rechtslagen, die sich aus Schenkungen oder Erwerben von Todes wegen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ergeben.

Es geht also in erster Linie um folgende Konstellation: Auf der einen Seite steht der Erblasser oder Schenker, auf der anderen Seite der Beschenkte oder Erwerber von Todes wegen. Aus irgendeinem Grund ist eine aktuelle Steuerpflicht aus der Schenkung oder aus dem Erwerb von Todes wegen noch nicht entstanden. Dies kann zB darauf beruhen, daß bisher nur ein Schenkungsversprechen vorliegt, das noch nicht ausgeführt wurde. Denkbar ist auch, daß der Erbe als Nacherbe bisher nur ein Anwartschaftsrecht auf Erwerb erlangt hat, das für sich genommen noch nicht steuerpflichtig ist. Es kann ferner sein, daß der Erblasser ein aufschiebend bedingtes Vermächtnis ausgesetzt hat, dessen Bedingung noch offensteht, oder daß mit dem Erbfall ein Pflichtteilsanspruch entstanden ist, den der Berechtigte noch nicht geltend gemacht hat. Welche Auswirkungen hat nun die Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge auf eine solche noch unentwickelte steuerliche Lage?

Um dieser Frage nachzugehen, kann man zunächst die beiden Fälle unterscheiden, daß es entweder auf der Seite des Gebers, also des Schenkers, oder auf der Seite des Empfängers, also des Beschenkten oder Erwerbers von Todes wegen, zu einer Rechtsnachfolge kommt.

a) Rechtsnachfolge auf der Seite des Gebers

Schon die Rechtsnachfolge auf der Seite des Gebers führt zu nicht einfach zu beantwortenden Fragen. Stirbt etwa der Schenker nach der Abgabe, aber vor der Ausführung eines Schenkungsversprechens, dann entsteht das Problem, nach welcher Steuerklasse sich die Besteuerung richten soll, wenn der Erbe des Versprechenden das Versprechen später vollzieht. Ist in diesem Fall das Verhältnis des Beschenkten zum Erblasser für maßgeblich zu halten, weil das Versprechen und mit ihm der zivilrechtlich wichtigste Teil der Schenkung noch vom Erblasser stammt, oder soll es auf das Verhältnis des Beschenkten zum Erben ankommen, weil erst der Erbe mit der Ausführung des Versprechens die Schenkung zu einem steuerpflichtigen Vorgang macht?

Der II. Senat des BFH hat 1982³⁸ zu einem Fall Stellung genommen, in dem es um die Ausführung eines formwirksamen Versprechens durch den Erben des Versprechenden ging. Der Senat hat für diesen Fall das Verhältnis des Beschenkten zum Erblasser für maßgeblich erklärt. Denn der Erbe habe mit seiner Leistung lediglich eine vom Erblasser begründete Verpflichtung erfüllt. Diese Begründung paßt allerdings für solche Fälle nicht, in denen das Versprechen wegen Formmangels für den Erben nicht verbindlich war. Soll dann das Verhältnis des Empfängers zum Erben entscheiden?

Dem ließe sich entgegenhalten, daß der Erbe, der ein vom Erblasser abgegebenes formloses Schenkungsversprechen erfüllt, zivilrechtlich wohl eine Schenkung des Erblassers vollzieht und nicht sich selbst zum Schenker macht. Aus steuerlicher Sicht könnte man hinzufügen, daß es auch im Hinblick auf § 41 AO zweifelhaft sein muß, ob die steuerliche Beurteilung der Leistung des Erben von der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Versprechens abhängig gemacht werden darf. Doch sind mit diesen Argumenten sicher noch nicht alle Zweifel hinsichtlich der Behandlung des Falles ausgeräumt.

b) Rechtsnachfolge auf der Seite des Empfängers

Obwohl also auch schon die Rechtsnachfolge auf der Seite des Gebers Probleme aufwirft, möchte ich mich doch im folgenden auf die Auswirkungen konzentrieren, die eine Rechtsnachfolge auf der Seite des Empfängers, also des Beschenkten oder des Erwerbers von Todes wegen, für das Steuerrechtsverhältnis mit sich bringt.

Die Rechtsnachfolge kann hier bewirken, daß der Nachfolger in das Steuerrechtsverhältnis des Vorgängers eintritt. Sie kann den Nachfolger aber auch außerhalb der für den Vorgänger begründeten steuerrechtlichen Beziehungen lassen. Mit diesem zweiten Fall möchte ich beginnen.

³⁸ BFH II R 16/81 v. 14. 7. 82, BStBl. II 1983, 19, 20.

Insbesondere beim Einzelerwerb unter Lebenden geht das mit den übertragenen Posten in Verbindung stehende Steuerrechtsverhältnis im Zweifel nicht auf den Rechtsnachfolger über. Vielmehr bleibt die steuerliche Lage für den Vorgänger trotz der Rechtsnachfolge unverändert.

Das zeigt zB die im Testamentsrecht nicht seltene Anordnung, mit der der Erblasser einem Angehörigen einen Geldbetrag für den Fall aussetzt, daß ein zum Nachlaß gehörendes Unternehmen in den ersten Jahren nach dem Erbfall entsprechende Erträge abwirft.

Aus einer solchen Anordnung entsteht ein bedingter Vermächtnisanspruch, den der Begünstigte schon vor dem Eintritt der Bedingung an einen anderen, zB an einen Gläubiger zur Abdeckung von Schulden, übertragen kann. Trotz einer solchen Übertragung bleibt die erbschaftsteuerliche Lage des Vermächtnisnehmers jedoch unverändert. Das bedeutet: Beim Eintritt der Bedingung wird er erbschaftsteuerpflichtig, auch wenn der aufgrund des Vermächtnisses geschuldete Geldbetrag nunmehr an den Forderungserwerber fließt39.

Der Fall ist dem der Abtretung von Lohnansprüchen im Einkommensteuerrecht vergleichbar. Auch dort bleibt die Steuerpflicht des Abtretenden bekanntlich trotz der Abtretung erhalten. Dies gilt nicht deshalb, weil das Steuerrecht die Abtretungen ignoriert und sich damit von der zivilrechtlichen Beurteilung der Lage entfernt. Entscheidend ist vielmehr, daß es für die Besteuerung gleichgültig bleiben muß, an wen das Geld aus dem Vermächtnis oder aus der Lohnzahlung letztlich gelangt. Denn besteuert wird nicht der Zufluß des Geldes als solcher, sondern die Steigerung der Leistungsfähigkeit, die der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld im Hinblick auf seinen Zufluß mit sich bringt.

Steuerpflichtig wird also bei zivilrechtlicher Betrachtung der Partner der Kausalbeziehung, nicht der Erwerber, an den die Erfüllungsleistung im Ergebnis fließt. Partner der Kausalbeziehung bleibt aber der Vermächtnisnehmer oder der ursprüngliche Gläubiger des Lohnanspruchs, auch wenn das als Vermächtnis oder Arbeitslohn geschuldete Geld infolge der Abtretung bei Fälligkeit an den Forderungserwerber zu überweisen ist.

Das Beispiel zeigt, daß die steuerliche Lage für den Rechtsvorgänger trotz der Rechtsnachfolge unverändert bleiben kann. Andererseits ist es aber auch denkbar, daß die Rechtsnachfolge das Steuerrechtsverhältnis für den Vorgänger modifiziert.

Eine solche Wirkung wird zB für den Fall der Abtretung des noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs im Erbschaftsteuerrecht behauptet⁴⁰. In der Abtretung des Anspruchs, so heißt es zur Begründung dieser nicht unumstrittenen These, liegt das Geltendmachen des Pflichtteils. Daher entsteht für den Pflichtteilsgläubiger mit der Abtretung seines Rechts die bis dahin noch unentwickelte Erbschaftsteuerschuld.

37

Zu einer aktuellen Steuerpflicht des Vorgängers kann es im übrigen auch durch Auswechselung des Verpflichtungsgrundes anläßlich der Rechtsnachfolge kommen. Dies zeigt als Beispiel aus dem Einkommensteuerrecht der Fall, daß ein Grundstücksvermieter ausstehende Mietzinsen einem anderen gegen Entgelt überträgt. Mit der Abtretung der Forderungen entsteht hier nämlich für den Vermieter eine aktuelle Steuerpflicht wegen des Entgelts, die nach § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG an die Stelle der steuerlichen Verhaftung der Mietzinsen tritt.

bb) Übergang des Steuerrechtsverhältnisses auf den Nachfolger

Während den bisher behandelten Fällen gemeinsam war, daß der Nachfolger in das vom Vorgänger begründete Steuerrechtsverhältnis trotz der Rechtsnachfolge nicht eintritt, möchte ich mich nun drei Problemkreisen zuwenden, die mit dem Übergang des Steuerrechtsverhältnisses auf den Nachfolger verbunden sind.

(1) Zum einen macht schon die Feststellung Schwierigkeiten, unter welchen Voraussetzungen ein Übergang der steuerrechtlichen Beziehungen des Vorgängers auf den Nachfolger angenommen werden soll.

Der BFH folgert den Übergang der steuerrechtlichen Beziehungen im Erbfall bekanntlich aus dem Prinzip der Universalsukzession. Dieser bürgerlich-rechtliche Grundsatz sei, da steuerrechtlich nichts Abweichendes bestimmt ist, auch auf das Steuerrecht anzuwenden⁴¹. Nach meinen Bemerkungen zur Tragweite des Prinzips der Universalsukzession kann es nicht überraschen, daß ich dieser These mit Skepsis gegenüberstehe. Nach meinem Verständnis läßt sich aus dem Zivilrecht nicht ableiten, ob der Erbe im Erbfall in die noch unentwickelten steuerlichen Beziehungen des Erblassers eintreten soll oder ob die steuerlichen Beziehungen so auf die Einzelperson zugeschnitten sind, daß sie eine Fortführung durch den Erben nicht erlauben.

³⁹ Meincke in Meincke/Michel, ErbStG, 7. Aufl. 1981, § 3 Anm. 8.

⁴⁰ v. Standinger-Ferid/Cieslar, BGB, 12. Aufl. 1981, Einl. zu \ 2303 ff., Rz. 145.

⁴¹ Vgl. nur BFH VI R 208/67 v. 21. 3. 69, BStBl. II 1969, 520, 521. Kritisch zu der in dieser Entscheidung auftauchenden Fortsetzungsthese schon Jakobs, Die Spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von Nachlaßgegenständen, DB 1970, 1099 ff.

Ich zweifle auch daran, ob es ein entsprechendes allgemeines, den Einzelsteuern vorgelagertes steuerrechtliches Prinzip der Universalsukzession geben kann, das generelle Aussagen über die Fortführung der steuerlichen Beziehungen durch den Erben erlaubt. Doch zeigt ein Blick in das Bundessteuerblatt, daß der BFH in dieser Frage anders denkt.

Meincke, Auswirkungen der

Zu einer Überleitung der steuerlichen Beziehungen auf den Nachfolger kann es im übrigen nicht nur im Erbfall, sondern auch bei der Rechtsnachfolge unter Lebenden kommen, wenn nämlich die Rechtsnachfolge nicht nur einzelne zivilrechtliche Positionen, sondern ein ganzes Schuldverhältnis als Organismus betrifft, der Erwerber also nicht nur einzelne Mietzinsansprüche, sondern das ganze Mietverhältnis oder die ganze Darlehensbeziehung, aus der die Einkünfte aus Kapitalvermögen fließen, übernimmt. Im Erbschaftsteuerrecht wird für den Fall der entgeltlichen Veräußerung einer Nacherbenanwartschaft angenommen, daß der Erwerber in die steuerliche Position des Veräußerers hinsichtlich der Nacherbschaft einrückt, so daß ihn beim Eintritt des Nacherbfalls an der Stelle des Veräußerers die Steuerschuld wegen des Erwerbs durch (Nach-)Erbfolge trifft⁴². Doch sind in diesem Bereich noch viele Einzelheiten umstritten und nicht ausreichend geklärt⁴³.

(2) Die Beispiele zeigen, daß schon die Feststellung der Voraussetzungen, unter denen es zu einer Überleitung des Steuerrechtsverhältnisses auf den Nachfolger kommt, nicht einfach ist. Noch größere Schwierigkeiten macht es aber, die Wirkungen zu bestimmen, die mit dem Eintritt des Nachfolgers in die steuerrechtlichen Beziehungen des Vorgängers verbunden sind.

Insbesondere im Einkommensteuerrecht lassen sich die hier auftauchenden Problem-Knäuel nur schwer entwirren, wie die zahlreichen Gerichtsentscheidungen zu den Rechtswirkungen der Erbfolge im Einkommensteuerrecht beweisen. Die Rechtsprechung versucht dabei immer wieder, die Formel zum Einsatz zu bringen, daß der Erbe die Person des Erblassers fortsetzt. Daraus soll zB folgen, daß sich die Einkunftsart der vom Erblasser begründeten, aber vom Erben bezogenen Einkünfte nach der Person des Erblassers und nicht der des Erben bestimmt⁴¹.

Die Formel ist jedoch wie die meisten Schlagworte bei näherem Betrachten unergiebig. Sie stimmt weder im buchstäblichen noch im Rechtssinn. Denn die mit der Rechtsfähigkeit zusammenhängende Personqualität des Erblassers im Recht endet mit dem Tod und wird durch den Erben nicht fortgesetzt. Die Fortführungsthese eignet sich im übrigen auch gar nicht gut als Schlüssel zur Lösung der einschlägigen Probleme. Denn selbst wenn der Erbe die Person des Erblassers in irgendeiner geheimnisvollen Weise fortsetzen sollte, behält er doch zugleich auch seine eigene Identität. Er hat also zumindest ein Doppelgesicht, das es ausschließt, ihn nur in der Rolle des Nachfolgers des Erblassers zu sehen und die Steuerfolgen allein aus der Person des Erblassers zu bestimmen.

(3) Zu den Wirkungen der Überleitung des Steuerrechtsverhältnisses auf den Nachfolger gehört im übrigen ein Problemkreis, dem ich mich nun noch gesondert zuwenden möchte.

Und zwar denke ich an die Doppelbelastung, die sich dann ergibt, wenn man sowohl dem Vorgang, der zur Übernahme der noch unentwickelten steuerlichen Beziehungen führt, als auch dem späteren Ereignis, das die Konkretisierung der steuerlichen Beziehung zu einem aktuellen Steuerschuldverhältnis mit sich bringt, Belastungswirkungen für den Rechtsnachfolger zuschreibt.

Dieses Problem der Doppelbelastung wird nicht nur beim Zusammentreffen verschiedener Steuerarten aktuell, sondern kann auch innerhalb desselben steuerlichen Zusammenhanges auftreten. Ein Beispiel gibt die Vererbung der Forderung aus einem zivilrechtlich wirksamen Schenkungsversprechensvertrag. Die Frage lautet: Muß hier der Erbe zunächst für den Erwerb der Forderung Erbschaftsteuer und dann auch noch für die Erfüllung der Forderung Schenkungsteuer entrichten?

Für den Fall der Vererbung der Nacherbenanwartschaft hat das ErbStG in § 10 Abs. 4 eine Regelung getroffen und bestimmt, daß der Erwerb der Anwartschaft bei der Berechnung der Erbschaftsteuer des Erben unberücksichtigt zu lassen ist. Für den Erben soll es also nicht zu einer doppel-

⁴² Meincke in Meincke/Michel, aaO, § 3 Anm. 8, 58.

⁴³ Im Bereich des Einkommensteuerrechts geht zB eine Fragestellung dahin, welche Konsequenzen sich in diesem Zusammenhang aus der Textfassung des § 24 Nr. 2 EStG ergeben, und ob die hier vorausgesetzte Zurechnung von Einnahmen an den Rechtsnachfolger nur für den Fall der Gesamtnachfolge zu gelten hat (so Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 82 f.). Problematisch erscheint ferner, ob das Einkommensteuerrecht ein allgemeines Surrogationsprinzip bezüglich der entgeltlichen Veräußerung von Einnahmeforderungen enthält, demzufolge für den veräußernden Steuerpflichtigen an die Stelle der Einnahmen, die bei Einziehung der Forderung fließen würden, das erzielte Veräußerungsentgelt treten soll (Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 Anm. 16 "Abtretung durch den Stpfl."; Stuhrmann in Blümich/Falk, § 21 Rz. 65; Stadie, aaO, 84 mwN; vgl. auch Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, 293, 299 m. FN 49. Skeptisch demgegenüber Schmidt/Heinicke, EStG, 5. Aufl. 1986, § 11 Anm. 5 b, und Heinicke, in diesem Band, S. 120 ff.).

ten Erbschaftsteuerbelastung zunächst beim Erwerb und dann auch noch später bei der Realisierung der Anwartschaft im Nacherbfall kommen. Wie andere Fälle behandelt werden sollen, ist dagegen unklar.

Der RFH hat gelegentlich die Einkommensteuer auf Honorareinkünfte aus vererbten und mit Erbschaftsteuer belasteten Honorarforderungen mit der Erwägung zu rechtfertigen versucht, hätte der Erblasser die Forderungen noch vor seinem Tod eingezogen, wären die Einkünfte auch dann mit Einkommen- und Erbschaftsteuer belastet worden⁴⁴. Entsprechend ließe sich hier argumentieren: Wäre dem Beschenkten der Forderungsbetrag noch vor seinem Tod zugefallen, dann hätte er ebenfalls sowohl der Schenkung- als auch der Erbschaftsteuer unterlegen.

Diese Argumentation ist jedoch nicht zwingend. Denn sie unterstellt, was gerade der Begründung bedarf, daß nämlich die Erfüllung des Versprechens vor oder nach dem Tod des Beschenkten notwendig steuerlich gleich behandelt werden muß. Man könnte demgegenüber durchaus auch den Unterschied betonen, der darin liegt, daß in einem Fall zwei Personen nacheinander einen steuerpflichtigen Erwerb realisieren, während in dem anderen Fall nur eine Person als Erwerber infrage kommt.

Man kann auch folgern, wenn die Schenkungsteuer das Versprechen noch nicht als vollwertigen Erwerb ansieht und daher von der Besteuerung noch verschont, dann darf auch für die Erbschaftsteuer nichts anderes gelten. Also sollte die Versprechensforderung wie die Nacherbenanwartschaft nicht zum steuerpflichtigen Nachlaß des Beschenkten gehören. Oder es ließe sich umgekehrt argumentieren: Wenn das Erbschaftsteuerrecht den Forderungserwerb als einen steuerpflichtigen Vorgang behandelt und den Übergang der Forderung im Erbfall der Besteuerung von Todes wegen unterwirft, dann kann nicht das Schenkungsteuerrecht auf dem Standpunkt beharren, daß erst die Ausführung der Schenkung einen steuerlich relevanten Tatbestand bildet, so daß an die Ausführung des Versprechens nach dem Erbfall noch eine Schenkungsteuerpflicht anzuknüpfen ist.

Auf jeden Fall wäre aber folgendes zu erwägen: Hätte der Schenker das Versprechen noch vor dem Tod des Beschenkten erfüllt, dann wäre zwar Schenkung- und Erbschaftsteuer angefallen, aber nicht auf den vollen Betrag. Denn die Schenkungsteuer hätte die vererbten Geldmittel vermindert und damit den steuerpflichtigen Nachlaß gekürzt. Wer für eine doppelte Besteuerung der vererbten Versprechensforderung sowohl im Erbfall als auch bei der Ausführung des Versprechens eintritt, sollte daher wenigstens zugleich für eine Berücksichtigung der künftigen Schenkungsteuer im Erb-

fall oder für einen Abzug der Erbschaftsteuer von der Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer plädieren.

Das Problem der Doppelbelastung im Erbschaftsteuerrecht, das ich am Beispiel der vererbten Forderung aus einem Schenkungsversprechen zu skizzieren versucht habe und das sich auch an dem Fall der Vererbung eines noch nicht geltend gemachten Pflichtteils oder Erbersatzanspruchs oder an dem Fall der Vererbung eines bedingten Vermächtnisanspruchs demonstrieren läßt⁴⁵, führt nun zum Abschluß meines Referats noch zu dem Problem der Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer, für das § 35 EStG eine Regelung vorsieht.

2. Auswirkungen im Einkommensteuerrecht unter Berücksichtigung von § 35 EStG

a) Einkommensteuer und Erbschaftsteuer

§ 35 EStG räumt bekanntlich eine Einkommensteuerermäßigung für solche Einkünfte ein, die bereits der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Als Paradebeispiele gelten die Einkünfte aus vererbten Honorarforderungen des Freiberuflers, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat. Die Steuerermäßigungsvorschrift geht von der Konzeption aus, daß bei der Bewertung der vererbten Honorarforderungen für die Zwecke der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt werden darf, daß der Erbe beim Eingang dieser Außenstände Einkommensteuer zu zahlen haben wird, so daß ihm die Forderungen keine von Steuerlasten freie Bereicherung im Umfang des vollen Nennwerts der Forderungen vermitteln.

Diese Konzeption ergibt sich nicht ohne weiteres zwingend aus den Grundsätzen der erbschaftsteuerlichen Bewertung. Für sie werden vielmehr vorwiegend praktische Gründe ins Feld geführt. Denn es gilt als schwierig, wenn nicht unmöglich, die künftige Einkommensteuerbelastung schon in die Erbschaftsteuerberechnung mit einzubeziehen⁴⁶.

Wer allerdings – wie der RFH – den Zugriff der Erbschaft- und Einkommensteuer mit der Erwägung zu rechtfertigen versucht, daß die Einkünfte, hätte der Erblasser die Forderungen noch zu Lebzeiten realisiert, auch

⁴⁴ RFH VI A 916/30 v. 25. 6. 30, RStBl. 1930, 618, 619.

⁴⁵ RFH VI A 95/21 v. 22. 2. 22, DVStR 1923, 111 behandelt den Fall der Vererbung eines bedingten Vermächtnisanspruchs. Die steuerlichen Konsequenzen der Vererbung einer Versprechensforderung behandelt *Naarmann*, Das Verhältnis der Schenkungsteuer zur Erbschaftsteuer, Diss. Köln 1985, 127 ff.

⁴⁶ Klotz, Milderung der Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Einkommensteuerreformgesetz, DStZ/A 1974, 347, 348.

dann mit Einkommen- und Erbschaftsteuer belastet worden wären, muß erkennen, daß in diesem gedachten Fall die Einkommensteuer den Nachlaß gekürzt und damit die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer geschmälert hätte. Gerade dieser Ansatz müßte also dazu führen, den Standort des Problems nicht bei der Einkommen-, sondern bei der Erbschaftsteuer zu suchen.

Der Gesetzgeber ist jedoch einen anderen Weg gegangen und hat das Problem mit der Einführung des § 35 EStG als ein Problem der richtigen Einkommenbesteuerung deklariert. Im Einkommensteuerrecht vermochte er sich aber nicht dazu zu entschließen, einen dieser Steuerart adäquaten Weg der Milderung der Doppelbelastung einzuschlagen und die auf die Honorarforderungen entfallende Erbschaftsteuer in den Kreis der Betriebsausgaben/Werbungskosten oder Sonderausgaben aufzunehmen, um die Einkommensteuer durch einen Abzug von der Bemessungsgrundlage zu kürzen.

Vielmehr hat er sich für eine Steuerermäßigungsvorschrift entschieden, die die Einkommensteuerschuld um den Betrag herabsetzt, der als Erbschaftsteuer auf die latente Einkommensteuerbelastung entfällt, für eine Vorschrift also, die im Einkommensteuerrecht nicht Probleme dieser Steuer zu lösen sucht, sondern eine Korrektur der Erbschaftsteuerbelastung durch Einkommensteuerreduktion erstrebt. Sollte es je eine durchgreifende Steuervereinfachung geben, wird sie sicher an dieser in der Handhabung schwierigen und in der Konzeption zwitterhaften Vorschrift nicht vorübergehen.

b) Einkommensteuer und Schenkungsteuer

§ 35 EStG beschränkt den Ermäßigungstatbestand im übrigen auf die Fälle des Erwerbs von Todes wegen und mildert die Doppelbelastung aus dem Zusammentreffen von Einkommen- und Schenkungsteuer nicht. Dies wird zu Recht als unbefriedigend empfunden⁴⁷.

Wird nämlich einem Gewerbetreibenden aus betrieblichem Anlaß ein Vermögenswert unentgeltlich zugewandt, so erhöhen die fiktiven Anschaffungskosten dieses Postens nach § 7 Abs. 2 EStDV den steuerpflichtigen Gewinn. Zugleich wird aber auch Schenkungsteuer fällig. Erhebt man jede der beiden Steuern unabhängig von der anderen, so kann die Steuerbelastung schon bei Beträgen von gut 2 Mio DM zusammen mehr als 100 % des geschenkten Betrages erreichen. Ein solches Ergebnis kann man nicht akzeptieren.

Zweifellos trifft dieses Problem die Praxis nicht mit einer besonderen Härte. Denn der Tatbestand des § 7 Abs. 2 EStDV ist nicht häufig erfüllt. Zudem können Einkommensteuerbefreiungen wie die für Sanierungszuwendungen (§ 3 Nr. 66 EStG) eingreifen. Das von der Finanzverwaltung gewährte Verrechnungswahlrecht, mit dem Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern angerechnet werden dürfen (Abschn. 34 EStR), nimmt die Gewinnauswirkung des Zuschüsses im Ergebnis zurück. Auch ist nicht zu verkennen, daß Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln nur ungern als freigebige Zuwendungen deklariert und der Schenkungsteuer unterworfen werden.

Trotz allem bleibt das Grundproblem ungelöst, daß Zuwendungen sowohl der Einkommen- als auch der Schenkungsteuer unterliegen können, wobei das Zusammentreffen beider Steuern die Zuwendungen dann weitgehend verzehrt.

Knobbe-Keuk⁴⁸ hat bei früherer Gelegenheit einmal empfohlen, die unentgeltlichen Zuwendungen zum Betriebsvermögen wie Einlagen zu behandeln und ihre Gewinnauswirkung auf diese Weise auszuschließen. Man kann auch dafür eintreten, den Schenkungsteuerbetrag im Einkommensteuerrecht oder die Einkommensteuerschuld im Schenkungsteuerrecht zu berücksichtigen und so die Doppelbelastung zu mildern. Ich möchte demgegenüber für eine deutlichere Grenzziehung zwischen den beiden Steuerarten plädieren. Beide Steuern wollen die Steigerung der Leistungsfähigkeit erfassen, die sich aber mit dem unentgeltlichen Erwerb beim Empfänger nur einmal vollzieht. Daher sollte auch nur eine der beiden Steuern eingreifen. Die erforderliche Grenzziehung ließe sich durch eine Gesetzesbestimmung vornehmen, die entweder die betrieblich veranlaßten unentgeltlichen Zuwendungen aus der Schenkungsteuerpflicht ausnimmt oder die der Schenkungsteuer unterliegenden Zuwendungen von der Einkommensteuer freistellt.

⁴⁷ Merten, Zur Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35 EStRG, FR 1975, 595, 596.

⁴⁸ Knobbe-Keuk, Die Bilanzierung unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände in Handels- und Steuerbilanz, StuW 1978, 226, 228.

Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge

Universitätsprofessor DDr. Hans Georg Ruppe, Graz

Inhaltsübersicht

- I. Vorbemerkungen
- II. Grundsatzfragen speziell zur Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall im Einkommensteuerrecht
 - 1. Derzeitiger Meinungsstand
 - a) Rechtsprechung
 - b) Schrifttum
 - 2. Gewichtung der Argumente
 - a) Bedeutung der zivilrechtlichen Universalsukzession für die einkommensteuerliche Rechtsnachfolge
 - b) Bedeutung des § 45 AO
 - c) Einkommensteuerrechtliche Anhaltspunkte aa) § 24 Nr. 2 EStG
 - bb) § 7 EStDV, § 17 EStG
 - cc) § 35 EStG
 - 3. Zwischenergebnis
- III. Ausgewählte einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge
 - A. Zurechnung von Einnahmen
 - 1. Allgemeines
 - 2. Rechtsnachfolge im Zeitraum der Erwirtschaftung der Einnahmen (vor Einnahmenbezug)
 - a) Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich

- b) Überschußrechnung (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung)
- 3. Rechtsnachfolge bezüglich stiller Reserven
 - a) Betriebsvermögen einzelne Wirtschaftsgüter
 - b) Betriebsvermögen gesamter Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil
 - c) Privatvermögen wesentliche Beteiligung
 - d) Privatvermögen Spekulationsgeschäft
- 4. Originärer Versorgungsanspruch des Rechtsnachfolgers
- B. Zurechnung von Betriebsausgaben/Werbungskosten (inkl. AfA) bei Rechtsnachfolge
 - 1. Zurechnung laufender Aufwendungen
 - a) Aufwendungen nach dem Tod des Steuerpflichtigen
 - b) Aufwandsübernahme durch Dritte
 - c) Aufwandsübernahme durch den Steuerpflichtigen
 - 2. Zurechnung der Absetzung für Abnutzung

- Exkurs: Einkommensteuerliche Konsequenzen bei Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten
- C. Ermittlung und steuerliche Behandlung der Einkünfte bei Rechtsnachfolge
 - 1. Betriebsübergang
 - 2. Einkünfte des Rechtsnachfolgers gem. § 24 Nr. 2 EStG
- D. Verlustausgleich

- E. Sonderausgaben
 - 1. Grundsätze
 - 2. Aufwendungen Dritter für den Steuerpflichtigen
 - 3. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Dritte
 - 4. Vertragsübernahme
 - 5. Sonderausgaben nach Wegfall des Steuerpflichtigen
- F. Verlustabzug
- G. Außergewöhnliche Belastungen

I. Vorbemerkungen

Das gestellte Thema ist außerordentlich weit. Es differenziert nicht hinsichtlich der Art der Rechtsnachfolge, sodaß es alle Arten des abgeleiteten Rechtserwerbes, d.h. des Rechtserwerbes, der sich auf das Recht einer anderen Person stützt¹, abdeckt. Dazu gehören neben den – schon von Kruse genannten – Varianten der Gesamtrechtsnachfolge² die vielfältigen Erscheinungsformen der Einzelrechtsnachfolge, sei sie translativer Art (Übertragung des Vollrechtes) oder konstitutiver Art (Abspaltung und Übertragung eines Teiles der Befugnisse auf ein anderes Rechtssubjekt, somit auch die Begründung von Nutzungsrechten)³.

Das Thema differenziert auch nicht hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Positionen. Es betrifft daher zunächst die noch beim Rechtsvorgänger entstandene und im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge noch nicht erloschene Einkommensteuerschuld selbst, gleichgültig ob durch Bescheid konkretisiert oder nicht.

Unter dem Aspekt der Rechtsnachfolge interessieren aber nicht nur die vom Rechtsvorgänger vollendeten Tatbestände und die für ihn entstandene Steuerschuld. Die Verwirklichung der einkommensteuerlichen Tatbestände vollzieht sich regelmäßig schritt- oder stufenweise durch einen längeren Zeitraum. Auf jeder Stufe werden dabei rechtserhebliche Tatsachen

geschaffen, die nicht allein im betreffenden Steuerabschnitt von Bedeutung sind, sondern ihre rechtliche Wirkung auf spätere Steuerabschnitte erstrecken. Zu diesen einkommensteuerrechtlich erheblichen Tatsachen oder Rechtslagen⁴ gehört ua das Erbringen von einkommensteuerlich relevanten Leistungen und das Eingehen von Verpflichtungen, soweit sie erst in Zukunft zu (positiven oder negativen) Einkünften führen, die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen, die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten, die Bewertung, die Wahl der Abschreibungsmethode und des Abschreibungssatzes, die Inanspruchnahme bestimmter Steuerbegünstigungen, die Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres, aber auch die Stellung von Anträgen.

Es ist evident, daß eine vollständige Behandlung des Themas im vorliegenden Rahmen nicht möglich ist und daher auch von den Veranstaltern dem Referenten wohl nicht zugesonnen sein konnte, zumal wichtige Aspekte der Rechtsnachfolge in eigenen Beiträgen abgehandelt werden.

Der Beitrag verfolgt daher ein beschränkteres Programm. Er versucht zunächst, einige grundsätzliche Aspekte zum Thema Rechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht, und hier vor allem zur Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall aufzuzeigen, und betrachtet denn ausgewählte Positionen (Rechtslagen) aus dem Bereich der Einkünfte- und Einkommensermittlung im Zusammenhang mit Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge.

Dem Tagungsort entsprechend steht die deutsche Rechtssituation im Vordergrund; die österreichische fließt gelegentlich rechtsvergleichend ein.

II. Grundsatzfragen – speziell zur Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall im Einkommensteuerrecht

1. Derzeitiger Meinungsstand

a) Rechtsprechung

Schon in der Judikatur des RFH klingt im Zusammenhang mit dem Erbfall der Gedanke an, der Gesamtrechtsnachfolger sei einkommensteuerrechtlich wie der Rechtsvorgänger zu behandeln⁵, der Erbe setze die Persönlichkeit des Erblassers fort⁶.

¹ Enneccerus/Nipperdey, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts I, Allg. Teil, 15. Aufl., Tübingen 1960, § 139; von Tuhr, Der allgemeine Teil des deutschen bürgerlichen Rechts, 2. Band, 1. Hälfte, Berlin 1914 (Nachdruck 1957), 35.

² Vgl. Kruse, in diesem Band 2 f. S. auch von Tuhr, aaO, 87 ff.

³ Von Tuhr, aaO, 35, 59 ff. Dazu auch Meincke, in diesem Band S. 20 f.

⁴ Zum Begriff vgl. von Tuhr, aaO, 18.

⁵ Vgl. etwa RFH, Urt. vom 8. 11. 1933, RStBl. 1934, 295: "Es entspricht dem Einkommensteuerrecht, daß derjenige, der als Erbe oder sonst unentgeltlich an die Stelle eines anderen als Rechtsnachfolger tritt, einkommensteuerrechtlich wie der Rechtsvorgänger zu behandeln ist."

⁶ RFH, Urt. vom 4. 1. 1939, RStBl. 1939, 264.

Die Judikatur des BFH beschäftigt sich zunächst kasuistisch mit der Vererblichkeit einzelner einkommensteuerrechtlicher Positionen.

Ruppe, Einkommensteuerrechtliche

BFH, Urt. vom 1. 3. 1957, BStBl. III 1957, 135, läßt die vom Erblasser hinterlassene und vom Erben beglichene Vermögensteuerschuld bei diesem als Sonderausgabe zu und begründet dies mit dem Zweck dieser Sonderausgabenposition. - BFH, Urt. vom 5. 2. 1960, BStBl. III 1960, 140, erstreckt diesen Gedanken auch auf die Kirchensteuer. - BFH, Urt. vom 7. 11. 1957, BStBl. III 1958, 25, differenziert (im Zusammenhang mit der Schriftstellerbegünstigung nach § 34 Abs. 5 EStG) hinsichtlich der Vererblichkeit zwischen sachlichen und persönlichen Steuervergünstigungen und geht im übrigen von der Existenz eines Rechtsgrundsatzes aus, daß "steuerliche Vergünstigungsrechte, wozu auch die Tarifvergünstigungen zu rechnen sind, wegen ihres öffentlichrechtlichen Charakters regelmäßig nicht vererblich sind". - Dem folgt auch BFH, Urt. vom 20. 2. 1958, BStBl. III 1958, 209, im Zusammenhang mit der Tarifvergünstigung nach § 4 Nr. 3 ErfVO.

Nach BFH, Urt. vom 13. 12. 1957, BStBl. III 1958, 72, (zu § 7b EStG) rückt der Gesamtrechtsnachfolger "in ganz anderem Maße als der Einzelrechtsnachfolger nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich...in die Rechtsposition seines Vorgängers ein". Das Urteil beruft sich auf § 8 StAnpG. "Der Erbe erwirbt damit auch die Rechtsstellung, die der Erblasser dadurch erlangt hat, daß er die volkswirtschaftlich erwünschte und nach § 7 b EStG steuerlich begünstigte Leistung erbracht hat". Nach BFH, Urt. vom 19. 12. 1960, BStBl. III 1961, 37, steht die § 7 b-Begünstigung jedoch auch dem Einzelrechtsnachfolger zu. Dieses Ergebnis wird nicht mit § 8 StAnpG begründet, sondern mit der Überlegung, daß der unentgeltlich erwerbende Einzelrechtsnachfolger an die Wertansätze des Vorgängers gebunden sei.

Der Gedanke der Gesamtrechtsnachfolge als Entscheidungsbegründung wird explizit verwendet von BFH, Urt. vom 2. 3. 1961, BStBl. III 1961, 458: Der Erbe trete in die Rechtsstellung des Erblassers ein und könne daher Aufwendungen, die bei letzterem Reparaturaufwendungen und daher Erhaltungsaufwendungen darstellten, ebenfalls als Erhaltungsaufwendungen abziehen.

Noch eindeutiger äußert sich BFH, Urt. vom 22. 6. 1962, BStBl. III 1962, 386 (zur Vererblichkeit des Verlustabzuges): Der Erbe trete bürgerlichrechtlich (§ 1922 BGB) in vollem Umfang in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Dies gelte grundsätzlich auch steuerrechtlich. Der BFH verweist auf § 8 StAnpG, auf § 119 Abs. 2 AO, aber auch auf § 7 EStDV. Von dem Übergang auf den Erben seien zwar die höchstpersönlichen Rechte des

> Univ. Bibliothek Bielefeld

Erblassers ausgeschlossen. Diese Eigenschaft sei aber dem Verlustabzug nicht beizulegen. Dem Sinn und Zweck des Verlustabzuges widerspreche es nicht, die Vergünstigung auch dem Erben zuzugestehen, "da sich in dessen Person die Einkunftsgrundlagen des Erblassers fortsetzen". Dieser Gedanke wird (nachträglich) auch den Urteilen vom 1. 3. 1957 und 5. 2. 1960 zur Abzugsfähigkeit von Vermögensteuer und Kirchensteuer des Erblassers durch den Erben entnommen.

BFH, Urt. vom 29. 10. 1963, BStBl. III 1963, 597, betrachtet das Recht der Ehegatten, gem § 26 e EStG 1957 die Zusammenveranlagung zu beantragen, nicht als höchstpersönliches, sondern als vererbliches Recht. Es handle sich um ein Recht mit erheblicher vermögensrechtlicher Auswirkung, das auch die Erben betreffe, die nach § 1922 BGB in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten. Zusätzlich wird auf § 8 StAnpG verwiesen. Ebenso entscheidet BFH, Urt. vom 15. 10. 1964, BStBl. III 1965, 86, zu § 26 EStG 1958.

Nach BFH 7. 10. 1965, BStBl. III 1965, 666, bewirkt der Tod des bisherigen Betriebsinhabers nicht den Übergang von Betriebsvermögen in das Privatvermögen des Erben. "Denn der Erbe tritt auch in steuerrechtlicher Beziehung in die Rechtsstellung des Erblassers ein."

BFH, Urt. vom 22. 2. 1968, BStBl. II 1968, 464, betont im Zusammenhang mit den Folgen einer Gesamtrechtsnachfolge durch Umwandlung im Bereich des Umsatzsteuerrechts, daß die rechtlichen Folgen der Gesamtrechtsnachfolge alle Rechtsgebiete erfaßten und auch für das Steuerrecht nicht unbeachtet bleiben könnten. Die gesetzlichen Folgen der Gesamtrechtsnachfolge überlagerten auch das Umsatzsteuerrecht; gesetzliche Sonderregelungen für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge seien daher nicht erforderlich.

BFH, Urt. vom 22. 8. 1968, BStBl. II 1969, 34, betont wieder, daß die Erben bürgerlichrechtlich und steuerrechtlich in vollem Umfang in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten, und verweist neuerlich auf § 8 StAnpG, § 119 AO und § 7 Abs. 1 EStDV. Die Weiterführung des erblasserischen Betriebes durch die Erben sei daher keine Neugründung, die Umstellung des Wirtschaftsjahres bedürfe des Einvernehmens mit dem Finanzamt⁷.

Ausführlich äußert sich BFH, Urt. vom 21. 3. 1969, BStBl. II 1969, 520, (im Zusammenhang mit dem Spekulationsgeschäft) zur vorliegenden Frage: "Mit dem Erbvorgang wird der Erbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblas-

⁷ Anders BFH, Urt. vom 11. 10. 1966, BStBl. III 1967, 86 bei vorweggenommener Erbfolge.

sers (§ 1922 BGB). Er erwirbt das Vermögen des Erblassers als ganzes und tritt in alle seine Rechtsbeziehungen ein, soweit diese nicht höchstpersönlicher Natur sind. Dieser bürgerlichrechtliche Grundsatz ist, da steuerrechtlich nichts Abweichendes bestimmt ist, auch auf das Einkommensteuerrecht anzuwenden. Bedenken ergeben sich nicht daraus, daß das Steuerrecht ein Teil des öffentlichen Rechts ist. Auch im öffentlichen Recht ist die Gesamtrechtsnachfolge in ein vermögensrechtliches Rechtsverhältnis - nicht dagegen in ein höchstpersönliches - anerkannt. Der Erbe setzt nicht nur zivilrechtlich, sondern auch einkommensteuerrechtlich die Person des Erblassers fort. Er tritt in jeder Beziehung in dessen Rechtsstellung ein und ist wie der Rechtsvorgänger zu behandeln . . . Dieser Grundsatz, der in einigen Gesetzesvorschriften und zahlreichen Entscheidungen der Rechtsprechung seinen Ausdruck gefunden hat, gilt gleichermaßen sowohl für Vergünstigungen als auch für Verpflichtungen des Erblassers, soweit sie nicht an die Person des Erblassers geknüpft waren. . . . Der Erbe setzt, ohne daß durch den Erbgang eine Unterbrechung eingetreten wäre, die einkommensteuerrechtliche Position des Erblassers fort. Erbe und Erblasser bilden gedanklich eine Person . . . Der Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge gilt auch insoweit, als Anwartschaften oder bedingte Verhältnisse in Betracht kommen."

Auch nach BFH, Urt. vom 11. 11. 1971, BStBl. II 1972, 80, tritt der Gesamtrechtsnachfolger (hier einer OHG) in jeder Hinsicht in die Rechtsstellung des Vorgängers ein. "Dieser Grundsatz folgt, wie der Senat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, aus dem Wesen der Gesamtrechtsnachfolge, insbesondere aus § 8 StAnpG, der bei Gesamtrechtsnachfolge aus dem gleichen Rechtsgedanken den Übergang der Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger anordnet... Der Gesamtrechtsnachfolger muß sich darüber hinaus sämtliche steuerschuldbegründenden Verhältnisse aus der Person des Rechtsvorgängers entgegenhalten lassen. Andererseits kann er sich auf sämtliche steuerschuldausschließenden und -mindernden Umständen aus der Person des Rechtsvorgängers berufen. Ausgenommen von der Zurechnung sind lediglich höchstpersönliche Verhältnisse oder Umstände, die unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpft sind (zB die Eigenschaft als Künstler oder Arzt, die Blindheit uä) und die, um weiterzuwirken, in der Person des Rechtsnachfolgers selbst verwirklicht sein müssen."

Nach BFH, Urt. vom 1. 4. 1971, BStBl. II 1971, 526, ergibt sich die Buchwertfortführung bei Gesamtrechtsnachfolge in einen Betrieb schon durch § 1922 BGB und nicht aus § 7 Abs. 1 EStDV; bei Gewinnkorrekturen seien daher die Verhältnisse während der Besitzzeit des Rechtsvorgängers zu berücksichtigen.

Nach BFH, Urt. vom 11. 8. 1971, BStBl. II 1972, 55, tritt der Erbe (anders als der entgeltliche Erwerber) hinsichtlich der dem Erblasser bis zu seinem Tod zustehenden Zinsen in die Rechtsstellung des Erblassers ein und hat daher die auf diese Zeit entfallenden Zinsen zu versteuern. Dies entspreche auch § 24 Nr. 2 EStG.

BFH, Urt. vom 17. 5. 1972, BStBl. II 1972, 621, bezeichnet es als allgemeinen Rechtsgrundsatz, daß der Erbe auch für das Einkommensteuerrecht die Person des Erblassers in allen Beziehungen fortsetzt, und leitet daraus ab, daß der Erbe den vom Erblasser im Todesjahr nicht ausgeschöpften Verlustausgleich geltend machen kann.

BFH, Urt. vom 28. 3. 1973, BStBl. II 1973, 544, unterscheidet zwischen steuerlich bedeutsamen Sachverhalten, die bereits vollständig zu Lebzeiten des Erblassers verwirklicht waren, und Sachverhalten, die teils oder gänzlich erst nach dem Erbfall verwirklicht werden. Erstere wirkten steuerbegründend oder -ermäßigend nur beim Erblasser. Bei letzteren sei zu unterscheiden, ob sie höchstpersönlicher Natur und daher von der Vererblichkeit ausgenommen sind. Besteuerungssachverhalte, die bereits in der Person des Erblassers verwirklicht waren, seien keinesfalls dem Erben zuzurechnen. Der (früher vertretene) Gedanke, Erblasser und Erben seien eine Person, so daß ihre Besteuerung aus diesem Grunde ganz oder teilweise zusammengefaßt werden müsse, wird abgelehnt. § 7 Abs. 1 EStDV führe lediglich zu einer Verlagerung nicht realisierter Gewinne und Verluste aus der erblasserischen Sphäre in die des Erben.

Die übrigen Entscheidungen verwenden unterschiedliche Formulierungen ohne inhaltliche Neuerungen: Der Erbe setze auch einkommensteuerlich die Person des Erblassers fort (BFH, Urt. vom 10. 8. 1972, BStBl. II 1973, 9; Urt. vom 25. 8. 1983, BStBl. II 1984, 31; Urt. vom 10. 4. 1973, BStBl. II 1973, 679), er trete an die Stelle des Verstorbenen (BFH, Urt. vom 13. 11. 1979, BStBl. II 1980, 188), er trete zivilrechtlich wie einkommensteuerrechtlich in die Rechtsstellung des Erblassers ein (BFH, Urt. vom 21. 5. 1970, BStBl. II 1970, 747; Urt. vom 26. 3. 1981, BStBl. II 1981, 614), er trete materiell- und verfahrensrechtlich voll in die abgabenrechtliche Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein (BFH, Urt. vom 19. 12. 1975, BStBl. II 1976, 322; Urt. vom 25. 8. 1983, BStBl. II 1984, 31).

Die Judikatur des BFH verfolgt somit eine Linie, die als Fortsetzungsthese bezeichnet werden kann. Der Gedanke der Gesamtrechtsnachfolge wird aus dem bürgerlichen Recht in das Einkommensteuerrecht übertragen. Er soll nicht nur zu einem Eintritt des Erben in die verfahrensrechtliche Position des Rechtsvorgängers und zu einem Übergang seiner Steuerschuld führen, sondern zu seinem Einrücken in die gesamte materielle einkom-

mensteuerliche Rechtsstellung des Erblassers. Ausgeschlossen vom Übergang sind danach die höchstpersönlichen Rechte. Solche werden einesteils angenommen, wenn steuerrechtliche Rechtsfolgen ersichtlich an persönliche Umstände, insbesondere an persönliche Eigenschaften anknüpfen, andernteils wird auf Sinn und Zweck der betreffenden Normen abgestellt. Die Fortsetzungsthese wird zT direkt und allein auf die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolgeregelung (§ 1922 BGB) gestützt, zum Teil wird zusätzlich auf steuerrechtliche Regelungen abgestellt, aus denen die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge abzulesen sei (insbesondere § 8 StAnpGbzw. § 45 AO; § 119 AO; § 7 Abs. 1 EStDV; § 24 Nr. 2 EStG).

Die Judikatur des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zeigt etwas andere Tendenzen. Während der VwGH ursprünglich unbedenklich den Gedanken der privatrechtlichen Universalsukzession (§ 547 ABGB) im Hinblick auf die Einheit der Rechtsordnung auf das Steuerrecht übertrug, soweit nicht nach Wortlaut und Sinn eine Ausnahme erforderlich schien⁸, wird später geradezu in einer Kehrtwendung betont, im öffentlichen Recht wurzelnde Rechte und Verbindlichkeiten seien nicht vererblich⁹. Die dem § 8 StAnpG entsprechende Vorschrift des § 19 BAO aF. habe nur den Übergang der Steuerschuld zum Gegenstand.

Die jüngere Judikatur verzichtet auf derart grundsätzliche Aussagen und löst die anstehenden Probleme unter Bedachtnahme auf Inhalt und Zweck der jeweiligen Regelung unter Berücksichtigung allfälliger, sich aus der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge ergebenden Besonderheiten. Ebenso wie in der Judikatur des BFH läßt sich dabei eine Differenzierung zwischen nachfolgefähigen und höchstpersönlichen Rechten erkennen, wobei allerdings die Grenze etwas anders gezogen wird¹⁰.

b) Schrifttum

Das Schrifttum akzeptiert wohl überwiegend die Auffassung des BFH, auch wenn gelegentlich die eine oder andere Entscheidung kritisiert wird¹¹.

Die Gegenmeinung, die vor allem in den letzten Jahren an Boden gewonnen hat, lehnt die Fortsetzungsthese ab. Sie argumentiert mit Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts, nämlich mit dem Subjektsprinzip bzw. dem Prinzip der personal gebundenen Einkommensteuer und den Regeln der Einkünftezurechnung, und leitet daraus eine scharfe Trennung der Sphären des Erblassers und des Erben ab¹².

2. Gewichtung der Argumente

a) Bedeutung der zivilrechtlichen Universalsukzession für die einkommensteuerliche Rechtsnachfolge

Nach § 1922 Abs. 1 BGB geht mit dem Tod einer Person ihr Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über. Nach § 1967 BGB haftet der Erbe für die Nachlaßverbindlichkeiten. Die Bedeutung dieser Regelungen für die Beurteilung steuerrechtlicher Nachfolgefragen ist in diesem Band schon von Meincke analysiert und insoweit mit Skepsis beurteilt worden, als die Gedanken, die die zivilrechtliche Universalsukzession bestimmen, nicht ohne weiters auf die im Steuerrecht angesprochenen Beziehungen zwischen Bürger und Staat übertragbar sind¹³. Trzaskalik hat im gleichen Sinn zu Recht festgestellt, daß der allgemeine Gedanke der Universalsukzession keine hinreichende Grundlage für die Beurteilung der Folgen einer Auswechslung des Rechtsträgers hinsichtlich einzelner Rechtsverhältnisse darstellt¹⁴.

In der Lehre vom Verwaltungsrecht ist heute unbestritten, daß öffentlichrechtliche Positionen nicht generell von der Rechtsnachfolge ausgeschlos-

⁸ Vgl. vor allem VwGH, Urt. vom 12. 6. 1953, 1297/51, Slg. 782 F; ähnlich Urt. vom 10. 7. 1957, 2458/56, Slg. 1689 F.

⁹ VwGH, Urt. vom 5. 10. 1965, 1087/65, Slg. 3335 F.

¹⁰ Vgl. aus der Judikatur etwas VwGH, Urt. vom 27. 5. 1960, 153/59, Slg. 2244 F; vom 26. 2. 1969, 1551/68, Slg. 3865 F; vom 14. 5. 1969, 429/68, ÖstZB 1969, 158; vom 27. 1. 1970, 1523/69, Slg. 4015 F; vom 12. 1. 1983, 81/13/191, ÖStZB 1983, 298; vom 17. 1. 1984, 83/14/0171, Slg. 5847 F; vom 19. 9. 1984, 84/13/0059, ÖStZB 1985, 223; vom 5. 6. 1985, 84/13/0291, ÖStZB 1986, 189.

¹¹ Vgl. etwa Littmann, insbesondere FR 1964, 26 und Inf. 1966, 337; Esch/Schulze

zur Wiesche, Handbuch der Vermögensnachfolge, 346; Schmidt/Heinicke, EStG, 5. Aufl., § 1 Anm. 2b. Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 Anm. 16; Tipke/Kruse, § 45 AO Rz. 2, 6; Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 AO; Theis, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Köln 1962; Kapp/Ebeling, Handbuch der Erbengemeinschaft, III Tz. 2; Segebrecht, Besteuerung der Erben und Erbengemeinschaft, 5. Aufl., Herne-Berlin 1982, 46; Geilert, Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen?, Diss. Münster 1966, insbes. 96 ff.

¹² S. vor allem *Trzaskalik*, StuW 1979, 97; ferner *Ring*, DStZ 1981, 24; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, 77; *Wasmer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985, 39 ff.; wohl auch *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, 802 ff. (805).

¹³ Meincke, in diesem Band, S. 31 ff.

¹⁴ Trzaskalik, StuW 1979, 97, 98. Ebenso Stadie, aaO, 77.

sen sind¹⁵. Die früher übliche Differenzierung zwischen vermögensrechtlichen und sonstigen Positionen¹⁶ ist dabei überholt. Die Nachfolgefähigkeit wird nach der heute herrschenden Meinung auch nicht aus § 1922 BGB abgeleitet. Man geht vielmehr - zu Recht - davon aus, daß die Nachfolgefähigkeit öffentlichrechtlicher Positionen sowohl bei Einzel- wie bei Gesamtrechtsnachfolge an Hand der einschlägigen öffentlichrechtlichen Vorschriften zu beurteilen und aufgrund einer sachbezogen differenzierenden Sicht aus Sinn und Zweck der einzelnen Positionen und der sie regelnden Vorschriften zu erschließen ist. Das bedeutet, daß die Nachfolgefähigkeit öffentlichrechtlicher Positionen und Regelungen, sofern explizite (generelle oder spezielle) Nachfolgevorschriften fehlen, ieweils nur für die einzelne Position nach öffentlichrechtlichen Kriterien beurteilt werden kann.

Ruppe, Einkommensteuerrechtliche

Auch die Rechtsnachfolge in einkommensteuerrechtliche Positionen ist daher selbst im Fall der Gesamtrechtsnachfolge nicht primär an Hand der §§ 1922 und 1967 BGB zu beurteilen, sondern an Hand der steuerrechtlichen Vorschriften.

Hier ist nun zu prüfen, ob § 45 AO – zumindest für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge - eine solche Vorschrift darstellt, die den zivilrechtlichen Gedanken der Universalsukzession generell in das Steuerrecht transformiert.

b) Bedeutung des § 45 AO

"Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Gesamtrechtsnachfolger über". Diese Anordnung des § 45 Abs. 1 AO 1977 ist in leichter Modifikation aus § 8 StAnpG übernommen worden. Dort war schlechthin vom Übergang der Steuerschuld die Rede. In der früheren RAO hatte § 8 StAnpG keinen Vorläufer¹⁷.

In der Kommentarliteratur wird der Wortlaut der Vorschrift als zu eng angesehen. Nach ihr soll der Gesamtrechtsnachfolger schlechthin materiellwie verfahrensrechtlich voll an die Stelle des Rechtsvorgängers treten¹⁸. Diese Folgerung ist bedenklich. Historisch ist die Vorschrift aus dem Zweifel zu erklären, ob die Regelung des bürgerlichen Rechtes einen Übergang der im öffentlichen Recht wurzelnden Steuerschuld abdeckten; eine explizite Norm erschien wünschenswert¹⁹.

§ 45 AO sichert daher den Übergang der aus dem Steuerschuldverhältnis des Rechtsvorgängers (hier Erblassers) entspringenden Verpflichtungen und allfälligen Forderungen auf den Rechtsnachfolger. Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Es handelt sich somit um Verpflichtungen und Forderungen aufgrund eines vom Rechtsvorgänger verwirklichten Tatbestandes. § 45 AO schafft die einwandfreie gesetzliche Grundlage dafür, daß die beim Erblasser entstandenen Verpflichtungen und Rechte mit seinem Tod nicht untergehen, sondern via Erbe ordnungsgemäß abgewickelt werden.

Ein Einrücken des Gesamtrechtsnachfolgers in sämtliche in der Person des Vorgängers begründeten steuerrelevanten Tatbestandsmerkmale oder Rechtslagen wird durch § 45 AO gerade nicht angeordnet. Das wollte die Vorschrift ihrer Entstehungsgeschichte nach nicht regeln, und das gibt auch der Wortlaut nicht her²⁰. Eine solche Schlußfolgerung erscheint auch deswegen bedenklich, weil § 45 AO für alle der AO unterliegenden Steuern gilt. Es ist jedoch von vornherein nicht anzunehmen, daß die Gesamtrechtsnachfolge bei systematisch so verschieden gelagerten Steuern wie zB Personen- und Realsteuern die gleichen Konsequenzen hat.

§ 45 AO bietet somit zweifellos eine Rechtsgrundlage für den Übergang der beim Rechtsvorgänger entstandenen ESt-Schuld auf den Gesamtrechtsnachfolger, nicht hingegen für einen Eintritt in sämtliche einkommensteuerlich relevanten Rechtslagen und Tatbestandsvorwirkungen. Hierfür müßten spezifisch einkommensteuerliche Anhaltspunkte gefunden werden.

§ 45 AO erspart somit nicht die Suche nach spezifischen Rechtsgrundlagen für das Einrücken in steuerrechtliche Positionen des Rechtsvorgängers.

¹⁵ Vgl. hierzu Erichsen/Martens, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Berlin 1978, 133 ff.: Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., München 1974, 316 ff.; s. auch schon Jellinek, Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Berlin 1931, 195 ff.; ferner Otto, Die Nachfolge in öffentlichrechtliche Positionen des Bürgers, Berlin 1971; insbes. 64 ff.; Bettermann, DVBl. 1961, 921; Rimann, DVBl. 1962, 553; von Mutius, VerwArch 62 (1971), 83 ff.; Knöpfle, Die Nachfolge in verwaltungsrechtliche Rechts- und Pflichtstellungen, in Festgabe für Th. Maunz, München 1971, 225 ff.

¹⁶ Vgl. etwa Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., Tübingen 1928, 154; Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechtes, 10. Aufl., München 1973, 192.

¹⁷ Die entsprechende Vorschrift des österr. Rechts - § 19 Abs. 1 BAO - lautet: "Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes."

¹⁸ Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 AO, Rz. 3; Tipke/Kruse, § 45 AO, Rz. 6; Klein/Orlopp, AO, 2. Aufl., München 1979, § 45 AO, Anm. 1.

¹⁹ Becker, AO, 7. Aufl., Berlin 1930, 862.

²⁰ Vgl. die eindeutige Begründung zu § 8 StAnpG, RStBl. 1934, 1403 f. GlA Trzaskalik, StuW 1979, 98, 103; Ring, DStZ 1981, 24 ff., 27; Stadie, aaO (FN 12), 77; Wasmer, aaO (FN 12) 44.

Diese können aber nur für die jeweilige Steuer und innerhalb dieser für die einzelne Rechtsposition gefunden werden.

c) Einkommensteuerrechtliche Anhaltspunkte

Die ESt ist als Personensteuer vom Gesamteinkommen natürlicher Personen konzipiert. Ihr Zweck ist die Erfassung und Besteuerung der im Einkommen zu Tage tretenden Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Die natürliche Person ist daher Zurechnungssubjekt des von ihr erzielten Einkommens (§ 2 Abs. 1 EStG). Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit der Person, sie endet mit ihrem Tod. In diesem Fall ist die Veranlagung auf das bis zum Tod bezogene Einkommen zu beschränken (§ 25 Abs. 2 EStG).

Schon dieser systematische Standort der ESt erfordert Skepsis gegenüber einer undifferenzierten Nachfolgeeuphorie²¹. Gerade der Charakter der ESt als Personensteuer zwingt dazu, eine Nachfolge in einkommensteuerliche Positionen nur bei Vorliegen einer einwandfreien positivrechtlichen Grundlage anzuerkennen.

Im ESt-Recht selbst wird die Rechtsnachfolgeproblematik nur vereinzelt angesprochen. Zu nennen sind §§ 24 Nr. 2, 17 und 35, allenfalls § 25, ferner §§ 7 und 11 d EStDV.

aa) § 24 Nr. 2 EStG

Nach § 24 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis, und zwar auch dann, wenn sie dem Stpfl. als Rechtsnachfolger zufließen. Die hL sieht darin eine konstitutive Zurechnungsnorm, die – bezogen auf den Erbfall – die Besteuerung der vom Erblasser erwirtschafteten, aber von ihm nicht mehr realisierten Einkünfte beim *Erben* anordnet²².

Nach der Gegenmeinung soll § 24 Nr. 2 nur sichern, daß die vom Erblasser erwirtschafteten, aber ihm noch nicht zugeflossenen Einkünfte überhaupt unbesteuert bleiben; die Einkünfte sind nach dieser Auffassung weiterhin dem Erblasser zuzurechnen und in dessen letzter Veranlagung zu erfassen. Diese Gegenmeinung stützt sich auf das Subjektprinzip und die Tatsache, daß es um die Besteuerung der vom Erblasser erwirtschafteten Einkünfte gehe, die nur ihm zugerechnet werden könnten; andererseits auf das zunächst einleuchtende Argument, daß § 24 Nr. 2 EStG nicht zwi-

schen Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge differenziere und daher – wenn man der hL folgt – eine Verlagerung auch auf den Einzelrechtsnachfolger möglich sein müsse, womit die persönliche Zurechnung zur Disposition des Stpfl. stünde²³.

Persönlich halte ich die hL für zutreffend^{23a}. Für sie spricht zunächst die unbefangene Interpretation des Wortlautes des § 24 Nr. 2 EStG: Der Rechtsnachfolger wird als *Steuerpflichtiger* der Einkünfte angesprochen; daß es sich hier um die nach § 45 AO übergegangene Steuerpflicht des Erblassers handeln soll²⁴, erscheint doch weit hergeholt. Wäre die Zurechnung beim Erblasser (Rechtsvorgänger) gewollt, hätte es nahe gelegen, zu formulieren: "Auch wenn sie einem Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen zufließen"²⁵.

Für diese Deutung des § 24 Nr. 2 spricht auch, daß selbst dann, wenn man die Einkünftezurechnung nach dem Prinzip der Marktbeteiligung vornimmt, durchaus gute Gründe bestehen, dieses Prinzip im Erbfall zu durchbrechen bzw zu modifizieren.

Diese Gründe sind zunächst technisch-administrativer Art. Die ehemaligen Aktivitäten des Erblassers können in Einzelfällen beim Erben durch viele Jahre hindurch zu positiven wie negativen Auswirkungen führen. Wenn hier jedesmal die Einkommensteuerveranlagung des Erblassers im Todesjahr eine Veränderung erfahren müßte, hätte dies erhebliche verfahrensrechtliche wie materiellrechtliche Komplikationen zur Folge. Aber auch unter systematischem Aspekt erscheint die Lösung nicht überzeugend. Die Leistungsfähigkeit des Erblassers im Todesjahr wird durch die in späteren Jahren eingehenden Zahlungen oder abfließenden Aufwendungen nicht mehr berührt. Die Erfassung dieser Einnahmen und Ausgaben in der letzten Veranlagung des Erblassers ist somit gewiß ein Verstoß gegen das Prinzip der Abschnittsbesteuerung.

Die Zurechnung beim Erben erspart auch die sonst uU erforderliche subtile Untersuchung, wer bei Rechtsnachfolge vor Abschluß der Leistungserstellung nun eigentlich die Leistung erbracht hat, aber auch die Beantwortung der Frage, in welcher Weise Aktivitäten des Erben, die vielleicht für die Realisierung der vom Erblasser erwirtschafteten Einkünfte von entscheidender Bedeutung sind, steuerlich zu würdigen sind.

²¹ In diesem Sinne Trzaskalik, StuW 1979, 97 ff.; Wasmer, aaO (FN 12), 44.

²² Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl., 188; Ring, DStZ 1981, 27.

²³ Trzaskalik, StuW 1979, 108 ff.; Biergans, aaO (FN 12), 804 f.; Crezelius, BB 1979, 1345; Wasmer, aaO (FN 12), 45.

²³a Ebenso auch Heinicke, in diesem Band, S. 102 f.

²⁴ So Trzaskalik, StuW 1979, 109.

²⁵ Wie hier Stadie, aaO (FN 12), 80 ff.

Gegen die Erfassung der Einnahmen in der letzten Veranlagung des Erblassers spricht aber vor allem § 25 Abs. 2 EStG: Wenn die Veranlagung des Erblassers im Todesjahr nur mit dem bis zum Ende der Steuerpflicht bezogenen Einkommen vorzunehmen ist, kann das nach Beendigung der Steuerpflicht anfallende Einkommen jedenfalls in dieser Veranlagung nicht mehr erfaßt werden. "Bezogen" ist das Einkommen aber nicht mit der Erwirtschaftung, sondern erst mit der Realisierung bzw. dem Zufluß. § 25 EStG erlaubt es nicht, im Todesfall den Bezugszeitpunkt auf den Todeszeitpunkt vorzuverlegen²6.

Der Einwand, bei diesem Verständnis sei eine beliebige Verlagerung von Einkünften auf Einzelrechtsnachfolger möglich, ist nicht zutreffend. § 24 Nr. 2 EStG hat in der Tat insofern eine bloße Sicherungsfunktion, als diese Vorschrift nicht schlechthin die Zurechnung beim Rechtsnachfolger anordnet. Ist der Tatbestand der Einkünfteerzielung bei einem Stpfl. vollständig erfüllt, dann ist § 24 Nr. 2 gar nicht mehr anwendbar. § 24 Nr. 2 greift bei diesem Verständnis nur ein, wenn der primär als Zurechnungssubjekt in Betracht kommende Stpfl. vor dem Zufluß wegfällt. Die Differenzierung bei der Anwendung des § 24 Nr. 2 hat daher mE nicht nach dem Gesichtspunkt Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge zu erfolgen, sondern danach, ob ein primär als Zurechnungsadressat in Betracht kommender Stpfl. weggefallen ist; das wäre auch beim Legatar der Fall.

§ 24 Nr. 2 füllt somit (nur) die Lücke, die entsteht, wenn jemand am Markt auftritt, den Erfolg seiner Teilnahme jedoch wegen Todes nicht mehr selbst realisieren kann. Insoweit ist § 24 Nr. 2 eine konstitutive Zurechnungsnorm und möglicherweise eine Ausnahme von Grundsatz der personal gebundenen Einkommensteuer.

bb) § 7 EStDV, § 17 EStG

Die Rechtsnachfolge, und zwar die unentgeltliche, wird auch in § 7 EStDV und § 17 EStG angesprochen.

Ich möchte hier sowohl die Frage der Rechtsgültigkeit als auch die der Reichweite des § 7 EStDV beiseite lassen und ohne weitere Untersuchung

davon ausgehen, daß die Vorschrift verfassungsrechtlich unbedenklich ist²⁷ und auch den Übergang von Betrieben im Erbweg abdeckt²⁸.

Geht man von diesen Prämissen aus, die wohl der hL entsprechen²⁹, dann bietet sich folgendes Bild:

Das EStG sieht die unentgeltliche Übertragung von ganzen Betrieben (Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen) und von wesentlichen Beteiligungen nicht als Vorgang an, der beim Rechtsvorgänger zum Gewinnausweis führt. Durch die Bindung des Rechtsnachfolgers an die Buchwerte bzw. Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers werden die stillen Reserven vielmehr auf den Rechtsnachfolger verlagert und diesem im Zeitpunkt der Realisierung zugerechnet. Diese Vorschriften tragen ohne Zweifel exzeptionellen Charakter, weil sie ausnahmsweise eine interpersonelle Übertragung von stillen Reserven zulassen³⁰.

29 Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 Anm. 424; Littmann, ESt-Recht, 13. Aufl., §§ 4, 5 Rz. 352. – Rechtsvergleichend wäre darauf hinzuweisen, daß auch § 6 Z. 9 öEStG von unentgeltlicher Übertragung spricht und hier weder im Schrifttum noch in der Judikatur Zweifel bestehen, daß darunter auch der Übergang im Erbweg zu verstehen ist.

30 Grundsätzlich ist das EStG vom Verbot einer Übertragung stiller Reserven auf andere Steuersubjekte oder Wirtschaftsgüter beherrscht: s. etwa Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Wien 1977, 115 ff.; Biergans, aaO (FN 12) 593 ff.; Wasmer, aaO (FN 12), 50 ff.

²⁶ Unbestritten ist, daß es gelegentlich zu unbefriedigenden Ergebnissen kommt, wenn Vorfälle, die wirtschaftlich den Erblasser berühren, sich steuerlich beim Erben auswirken. Es lassen sich aber unschwierig auch Fälle denken, in denen die Gegenmeinung zu unbefriedigenden Resultaten führt. Die Entscheidung ist aber nicht nach den Resultaten, sondern nach der positiven Rechtslage zu treffen.

²⁷ S. hierzu Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 Anm. 424.

²⁸ Dies ergibt sich einwandfrei aus der historischen Entwicklung. §7 Abs. 1 EStDV geht auf § 20 Abs. 2 EStG 1925 zurück. Auch dort war von der unentgeltlichen Übertragung des Betriebes die Rede. Aus der Begründung zu § 31 EStG 1925 geht klar hervor, daß der Gesetzgeber mit dieser unentgeltlichen "Übertragung" den Erbfall vor Augen hatte und gerade für diesen Fall wegen des Zusammentreffens von ErbSt und ESt auf eine einkommensteuerliche Aufdeckung der stillen Reserven verzichten wollte: "Wie in der Einzelbegründung zu §§ 19, 20 ausgeführt, hat der Erbe oder sonstige Rechtsnachfolger nach dem Grundsatz der Kontinuität der Bilanz die Gegenstände des Betriebsvermögens für den Beginn seines Steuerabschnitts mit den Werten anzusetzen, die der letzten Veranlagung seines Rechtsvorgängers zugrunde gelegen haben. Von diesen Werten hat er auch weiterhin auszugehen. Veräußert er später den ganzen Gewerbebetrieb, so werden in diesem Augenblick auch die Gewinne realisiert, die bei seinem Rechtsvorgängen noch nicht zur Besteuerung gelangt sind. Diese nicht realisierten Konjunkturgewinne können aber im Augenblick des Übergangs bereits zu einer hohen Erbschaftsteuer herangezogen worden sein. Es erscheint billig, für solche Fälle eine zu hohe Belastung durch Zusammentreffen von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer zu verhindern." (Zitat nach Strutz, Komm. zum EStG 1925, Bd. II, 424). - BFH, Urt. vom 10. 8. 1972, BStBl. II 1973, 9 wendet § 7 Abs. 1 EStDV auch auf den Erbfall an: Nach dieser Vorschrift sei der Erbfall kein die Unternehmeridentität berührender Vorgang; ebenso BFH, Urt. vom 26. 3. 1981, BStBl. II 1981, 614, 616.

Die Vorschriften lassen aber zugleich klar erkennen, daß der Gesetzgeber beim unentgeltlichen Übergang von Betrieben bzw. wesentlichen Beteiligungen eine Kontinuität gewahrt und eine endgültige Steuerfreiheit von Erfolgen, die der Rechtsvorgänger erwirtschaftet und der Rechtsnachfolger bezogen hat, ausgeschlossen wissen wollte. Dieser Gedanke bezieht sich – das sei betont – nicht auf die Gesamtrechtsnachfolge, sondern auf die unentgeltliche Rechtsnachfolge. Es ist daher zumindest bedenklich, wenn die Judikatur gelegentlich § 7 EStDV als Beleg für den Fortsetzungsgedanken bei Gesamtrechtsnachfolge heranzieht.

cc) § 35 EStG

Es liegt nahe, Grundsätze für die zu lösenden einzelnen Rechtsfragen in jenen Regelungen zu suchen, die das Verhältnis von ESt und ErbSt betreffen. Ließe sich zeigen, daß dieses Verhältnis von klaren Grundsätzen bestimmt ist (etwa derart, daß Vorgänge, die ErbSt auslösen, beim Erben keine ESt nach sich ziehen), dann wäre ein wichtiger Anhaltspunkt zur Lösung von Rechtsnachfolgeproblemen gefunden.

Es muß jedoch bezweifelt werden, ob das Verhältnis von ESt und ErbSt de lega lata so klare dogmatische Konturen aufweist, daß daraus Interpretationshilfen gewonnen werden können. Gegenwärtig wird dieses Verhältnis lediglich durch folgende Fixpunkte bestimmt³¹:

- (1) Der unentgeltliche Anfall von Vermögen löst idR keine ESt aus, sondern unterliegt nur der ErbSt (Schenkungssteuer). Schon dieser Grundsatz gilt jedoch nicht uneingeschränkt: Die betrieblich veranlaßte Schenkung kann durchaus Steuerfolgen bei beiden Steuern auslösen³².
- (2) Der Einkommensteuergesetzgeber hat Überschneidungen und Doppelbelastungen durchaus gesehen und hingenommen. Nach dem positiven Recht kommt es bei verschiedenen Konstellationen zur Erhebung von ErbSt und ESt, ebenso aber auch uU wenn der Erbe Nachlaßverbindlichkeiten begleicht zur Milderung sowohl der ErbSt als auch der ESt. Solche Überschneidungen wurden für gerechtfertigt gehalten³³.
- (3) Die Doppelbelastung wird durch § 35 EStG zwar gemildert, im Prinzip aber aufrecht gehalten.

Diese Situation kann zwar rechtspolitisch kritisiert werden. Sie läßt es jedoch ausgeschlossen erscheinen, aus dem positivrechtlich geregelten Verhältnis der ESt zur ErbSt Argumente für die einkommensteuerrechtliche Lösung von Rechtsnachfolgeproblemen zu entwickeln.

3. Zwischenergebnis

Das Zwischenergebnis läßt sich wie folgt skizzieren:

- (1) Die für die einkommensteuerliche Beurteilung des Erbfalles von der Judikatur entwickelte Fortsetzungsthese der Erbe trete einkommensteuerlich in jeder Beziehung in die Rechtsstellung des Erblassers ein ist keine überzeugende Basis zur Lösung der Rechtsnachfolgeprobleme im Einkommensteuerrecht. §§ 1922 und 1967 BGB sind im öffentlichen Recht nicht unmittelbar anwendbar. Die Vererblichkeit öffentlichrechtlicher Positionen wird zwar heute nicht mehr generell geleugnet, ist aber in erster Linie an Hand der einschlägigen öffentlichrechtlichen Normen zu beurteilen. Soweit explizite Nachfolgeregelungen fehlen, ist die Nachfolgefähigkeit öffentlichrechtlicher Positionen aus Inhalt und Zweck der die Positionen regelnden Vorschriften zu erschließen.
- (2) § 45 AO sichert den Übergang der in der Person des Rechtsvorgängers entstandenen steuerschuldrechtlichen Verpflichtungen und Ansprüche auf den Gesamtrechtsnachfolger. Ein Einrücken des Gesamtrechtsnachfolgers in sämtliche materiellen Rechtslagen des Rechtsvorgängers ist durch diese Vorschrift weder ihrer Entstehungsgeschichte nach beabsichtigt noch ihrem Wortlaut nach begründet.
- (3) § 24 Nr. 2 EStG stellt klar, daß Einkünfte nicht deswegen einkommensteuerlich unberücksichtigt bleiben, weil der Tatbestand erst nach dem Tod des Stpfl. vollendet wird. Die steuerliche Erfassung der nach dem Tod zufließenden Einnahmen hat entgegen einer jüngeren Meinung nicht in der letzten Veranlagung des Erblassers, sondern beim Erben zu erfolgen. Das ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 24 Nr. 2 und aus § 25 Abs. 2 EStG, ist aber auch von der Sache her zu begründen. § 24 Nr. 2 gilt nicht für die unentgeltliche Rechtsnachfolge unter Lebenden.
- (4) § 7 Abs. 1 EStDV garantiert bei unentgeltlichem Betriebsübergang einerseits Gewinnneutralität für den Rechtsvorgänger, andererseits verankert er für diese Fälle den Gedanken der Kontinuität: der Rechtsnachfolger übernimmt den Betrieb mit den vom Rechtsvorgänger geschaffenen Rechtslagen; diese wirken nunmehr für und gegen ihn.

³¹ ZB BFH, Urt. vom 22. 6. 1962, BStBl. III 1962, 386.

³² S. hierzu schon Meincke, in diesem Band, S. 42 f.

³³ S. schon RFH, Urt. vom 13. 12. 1933, RStBl. 1934, 406.

(5) Die einkommensteuerrechtlichen Folgen der Rechtsnachfolge sind aufgrund dieses Befundes einerseits an Hand der auffindbaren positiven Rechtsnormen des Einkommensteuerrechts, andererseits an Hand des Inhalts und Zwecks der die jeweiligen Rechtspositionen regelnden Vorschriften iVm. den leitenden Grundsätzen des Einkommensteuerrechts zu bestimmen.

Im folgenden Abschnitt sind demnach – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – die strittigen und aktuellen Rechtspositionen zu betrachten.

III. Ausgewählte einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge

A. Zurechnung von Einnahmen

1. Allgemeines

Es scheint heute akzeptiert zu sein, daß die Einkünfte persönlich demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt, und daß es hierfür – zumindest bei den Markteinkünften – darauf ankommt, wer die Einkünfte aufgrund seiner Markteilnahme erwirtschaftet, indem er Arbeit und/oder Kapital am Markt entgeltlich verwertet. Akzeptiert scheint auch zu sein, daß es hierbei in Grenzfällen auf die Dispositionsbefugnis über die Leistungserstellung ankommt³⁴.

Dieser Gedanke hat auch für den Fall der Rechtsnachfolge Bedeutung: Soweit durch Rechtsnachfolge – gleichgültig ob entgeltlich oder unentgeltlich, Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge – die Dispositionsbefugnis über eine einkünftebewirkende Leistungsbeziehung auf einen anderen übergeht, erwirtschaftet nunmehr dieser die Einkünfte und ist Zurechnungssubjekt. Nicht entscheidend ist, daß der Rechtsnachfolger seine Dispositionsbefugnis durch aktives Tätigwerden zur Geltung bringt; es genügt die latente Dispositionsbefugnis, die Möglichkeit der Beeinflussung der Leistungsbeziehung.

Im Erbfall sind die Einnahmen daher ab dem Todeszeitpunkt dem Erben zuzurechnen, auch wenn er selbst die Erbschaft noch nicht in Besitz genommen hat, weil ab dem Erbfall der Nachlaß für seine Rechnung verwaltet wird.

Damit sind jedoch nicht alle Probleme gelöst:

- Die Erwirtschaftung von Einnahmen ist idR ein zeitlich gestreckter Pro-

zeß. Er besteht im Normalfall aus der zeitlich mehr oder weniger ausgedehnten Leistungserstellung (Produktion, aktive Dienstleistung, Dulden), dem Umsatz dieser Leistung (durch Lieferung oder Abschluß der Leistung) und der Vereinnahmung der Gegenleistung. Es stellt sich daher die Frage, welches dieser Elemente maßgebend ist, wenn im Laufe dieses Zeitabschnittes Rechtsnachfolge eintritt.

- Einkünfte werden auch durch Realisierung stiller Reserven in Wirtschaftsgütern erzielt. Auch die Ansammlung stiller Reserven geschieht im Zeitablauf. Wem sind die stillen Reserven zuzurechnen, die beim Rechtsvorgänger angesammelt, beim Rechtsnachfolger realisiert werden?
- Einen Sonderfall bildet schließlich die vom Rechtsvorgänger erwirtschaftete, vereinbarte oder angeordnete Hinterbliebenenversorgung.

2. Rechtsnachfolge im Zeitraum der Erwirtschaftung der Einnahmen (vor Einnahmenbezug)

a) Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich

Bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich folgt das Einkommensteuerrecht der handelsrechtlichen Beurteilung und betrachtet die Einnahmen aus dem einzelnen Geschäftsfall im Zeitpunkt der Realisierung durch Umsatzakt als erwirtschaftet (Realisationsprinzip). Andererseits wird der Erfolg erst für das Ende des Kalenderjahres bzw. Wirtschaftsjahre ermittelt; auch die Einkommensteuerschuld selbst entsteht erst am Ende des Kalenderjahres.

Der Zeitpunkt der Erfolgsermittlung ist nun freilich ein rein technischer (steuerschuldrechtlicher). Zutreffend hat der BFH darauf verwiesen, daß der Tatbestand der Einkünfteerzielung nicht erst am Ende des Wirtschaftsjahres, sondern durch die einzelnen Geschäftsvorfälle verwirklicht werde³⁵. Demnach ist auch im Todesjahr des Einzelunternehmers, der den Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, dem Erblasser der bis zu seinem Tode erzielte Erfolg, dem Erben der danach erzielte Erfolg zuzurechnen³⁶. Gleiches gilt im Fall des Gesellschafterwechsels bei der Personenge-

³⁴ Tipke, Steuerrecht, 191 ff.; Stadie, aaO (FN 12), 22 ff.; Biergans, aaO (FN 12), 780 ff.

³⁵ BFH, Urt. vom 7.7. 1983, BStBl. II 1984, 53, 56; zustimmend Biergans, aaO (FN 12), 806.

³⁶ Entweder durch Aufstellung einer Zwischenbilanz oder im Schätzungsweg; vgl. BFH, Urt. vom 28. 3. 1973, BStBl. II 1973, 544; vom 7. 7. 1983, BStBl. 1984 II, 53. Biergans, aao (FN 12), 806 f.; Wasmer, aaO (FN 12), 62 f.; Segebrecht, aaO (FN 11), 127.

sellschaft³⁷. Damit werden die vom Rechtsvorgänger abgeschlossenen Tatbestände richtig zugeordnet.

Auf der anderen Seite ist der Fall zu betrachten, daß während oder nach Leistungserstellung aber vor Realisierung der Forderung oder Einnahmen durch Umsatzakt die Rechtsnachfolge eintritt. Da es sich hier praktisch nur um den Fall einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge in den ganzen Betrieb handeln kann (entgeltliche Rechtsnachfolge führt selbst zur Realisierung beim Rechtsvorgänger), greift § 7 Abs. 1 EStDV ein: Die unentgeltliche Rechtsnachfolge bewirkt keine Realisierung; der Rechtsnachfolger ist an die buchmäßige Behandlung des Geschäftsvorfalls durch den Rechtsvorgänger gebunden; soweit bei diesem eine Realisierung noch nicht erfolgte und ihren buchmäßigen Niederschlag fand, ist die Realisierung dem Rechtsnachfolger zuzuordnen; ihm ist der Erfolg aus dem Geschäft daher zuzurechnen.

b) Überschußrechnung (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung)

Bei Überschußrechnung bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt die Erwirtschaftung erst mit dem Zufluß als abgeschlossen. Hier stellt sich mit besonderer Schärfe die Frage, welche Konsequenz die Rechtsnachfolge während bzw. nach Leistungserstellung aber vor dem Zufluß der Einnahmen nach sich zieht.

- aa) Handelt es sich um die entgeltliche Abtretung einer entstandenen Forderung, so ist der Abtretende mit dem empfangenen Entgelt steuerpflichtig, und zwar im Rahmen der ursprünglichen Einkunftsart. Das folgt aus § 24 Nr. 1 EStG und dem dort verankerten Surrogationsprinzip. Allenfalls ergibt sich die Steuerpflicht aus den Spezialnormen des § 20 Abs. 2 Nr. 2 oder 3 bzw. § 21 Abs. 1 Nr. 4 (s. gleich). Dem Erwerber fließen bei Einzug der Forderung keine steuerpflichtigen Einkünfte zu³8, es sei denn, es ist bei ihm der Tatbestand der Spekulationsgeschäfte erfüllt³9.
- bb) Bei unentgeltlicher Abtretung von Forderungen unter Lebenden erfolgt die Zurechnung der Einkünfte (noch) beim Abtretenden; eine Besteuerung des Abtretungsempfängers scheidet aus, weil nicht er, sondern der Abtretende die Einkünfte erwirtschaftet hat⁴⁰.

cc) Bei Übergang von Forderungen von Todes wegen sind die Einkünfte – nach der hier vertretenen Interpretation des § 24 Nr. 2 – beim Rechtsnachfolger zu besteuern, dem sie zufließen. Ein Widerspruch zu bb) liegt nicht vor. Im Fall bb) ist der Tatbestand der Einkünfteerzielung vollständig vom Rechtsvorgänger erfüllt worden; er hat durch die Abtretung im voraus über die ihm zustehenden Ansprüche disponiert. Im gegenständlichen Fall ist hingegen der Steuerpflichtige, der die Einkünfte erwirtschaftet hat, weggefallen (s. oben).

Besonderheiten gelten bei der Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden in Kapitalgesellschaftsbeteiligungen und Schuldverschreibungen. Einzelfälle haben eine positivrechtliche Regelung erfahren (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 und 3 EStG). Mit diesen Regelungen wird allerdings die Lösung der verbleibenden Fälle zusätzlich erschwert. Naheliegend ist der Gegenschluß, daß in allen anderen Fällen die Zurechnung beim Erwerber erfolgen soll, doch gibt es auch Stimmen, die die positivrechtlichen Regelungen nur als Ausdruck des allgemeinen Surrogationsprinzip ansehen und eine Steuerpflicht des Veräußerers befürworten, weil dieser im Veräußerungspreis den Kapitalertrag mit realisiert⁴¹. Die jüngere Judikatur des 8. Senats des BFH tendiert in die Richtung einer Zurechnung entsprechend den Vereinbarungen zwischen den Beteiligten, indem sie Vereinbarungen gem. § 101 BGB über den Bezug der Früchte auch steuerlich anerkennt⁴². Welche Schlüsse für unentgeltliche Rechtsnachfolge unter Lebenden gezogen werden sollen, ist überhaupt offen⁴³. Da Heinicke diese Frage in seinem Beitrag^{43a} ausführlich behandelt, wird hier auf eine Erörterung verzichtet.

3. Rechtsnachfolge bezüglich stiller Reserven

Die Zurechnungsfrage stellt sich ferner, wenn Wirtschaftsgüter, in denen stille Reserven stecken, auf einen Rechtsnachfolger übergehen. Eine einheitliche Antwort ist nicht möglich.

³⁷ BFH, Urt. vom 7. 7. 1983, BStBl. II 1984, 53; Biergans, aaO (FN 12), 806.

³⁸ RFH, Urt. vom 17. 6. 1931, RStBl. 633; BFH, Urt. vom 11. 12. 1968, BStBl. II 1969, 188; vom 14. 2. 1973, BStBl. II 1973, 452.

³⁹ RFH, Urt. vom 14. 3. 1934, RStBl. 1934 711; Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 Anm. 10.

⁴⁰ Vgl. zuletzt BFH, Urt. vom 23. 1. 1985, BStBl. II 1985, 330; ferner vom 12. 10. 1982, BStBl. II 1983, 128; vom 11. 12. 1968, BStBl. II 1969, 188.

⁴¹ Vgl. die Nachweise und die Kritik bei *Littmann*, DStR 1981, 588: systematisch begründet sei die Aufteilung; ob die von ihm gefürchtete Gefahr der Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung besteht, müßte untersucht werden.

⁴² BFH, Urt. vom 9. 3. 1982, BStBl. II 1982, 540 und vor allem vom 22. 5. 1984, BStBl. II 1984, 746. Hierzu kritisch Voss, DB 1985, 1159; Heinicke, FR 1986, 107.

⁴³ Die Judikatur stellt auf die Bezugsberechtigung im Zeitpunkt des Zuflusses ab: RFH, Urt. vom 22. 7. 1943, RStBl. 1943, 851 zur Gewinnberechtigung eines stillen Gesellschafters; BFH, Urt. vom 11. 8. 1971, BStBl. II 1972, 55 zu festverzinslichen Wertpapieren.

⁴³a In diesem Band S. 120 ff., 123 ff.

a) Betriebsvermögen – einzelne Wirtschaftsgüter

Unproblematisch ist der Fall der Einzelrechtsnachfolge durch entgeltliche Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens: die Veräußerung führt zur Realisierung beim Rechtsvorgänger. Die stillen Reserven sind vom Veräußerer zu versteuern; §§ 6b und 6c gestatten (ausnahmsweise) eine steuerneutrale Verlagerung der stillen Reserven auf andere Wirtschaftsgüter.

Die Einzelrechtsnachfolge durch Schenkung aus betriebsfremdem Anlaß führt zu Gewinnausweis durch Entnahme. Die stillen Reserven werden damit noch dem Rechtsvorgänger zugeordnet. Der Erwerber übernimmt in keinem Fall den Buchwert (vgl. § 7 Abs. 2 EStDV, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; § 11 d EStDV). – Bei betrieblichem Anlaß ist der Buchwert gewinnwirksam auszubuchen. Auf eine Besteuerung der stillen Reserven wird verzichtet; sie gehen auch nicht auf den Rechtsnachfolger über.

b) Betriebsvermögen – gesamter Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil

Unproblematisch ist die entgeltliche Veräußerung gegen Fixkaufpreis (Gewinnrealisierung; begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns). Wird Entrichtung des Kaufpreises in Rentenform und Rentenbezug zugunsten einer dritten Person vereinbart (zB Rente zu gleichen Teilen an Betriebsinhaber und Ehegattin), so ist die Rente in voller Höhe dem bisherigen Betriebsinhaber zuzurechnen (§ 22 Nr. 1 EStG). Im Fall einer Anschlußrente (nach dem Tod des Betriebsinhabers ist die Rente an Erben oder Vermächtnisnehmer weiterzuzahlen) sind die rentenberechtigten Rechtsnachfolger steuerpflichtig (§ 24 Nr. 2 EStG).

Für den unentgeltlichen Übergang kommt – wie oben aufgezeigt – sowohl bei Einzel- wie bei Gesamtrechtsnachfolge § 7 Abs. 1 EStDV zur Anwendung: Für den Rechtsvorgänger folgt daraus Gewinneutralität, für den Nachfolger Fortführung der Buchwerte. Die stillen Reserven werden interpersonal verlagert.

c) Privatvermögen – wesentliche Beteiligung

§ 17 regelt diesen Fall mit einer Ausführlichkeit, die wenig Probleme offen läßt.

Bei entgeltlicher Veräußerung kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven schon beim Rechtsvorgänger. Bei unentgeltlicher Übertragung (gleichgültig ob Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) wirken die Verhältnisse des (der) Rechtsvorgänger(s) auch auf den Rechtsnachfolger weiter. Das

gilt für die Fristenberechnung, den Umfang der Beteiligung und die Ermittlung der Anschaffungskosten. Nicht hingegen wird dadurch eine beim Rechtsnachfolger schon bestehende unwesentliche Beteiligung berührt.

Beispiel:

A ist unwesentlich beteiligt und erbt von einem wesentlich Beteiligten eine weitere Beteiligung. Bleibt seine Beteiligung unwesentlich, so treten die Rechtsfolgen des § 17 nur hinsichtlich der im Erbweg erworbenen Beteiligung ein. Wird durch den Erbfall seine eigene Beteiligung wesentlich, so unterliegt er jetzt voll dem § 17⁴⁴.

d) Privatvermögen - Spekulationsgeschäft

§ 23 EStG wirft im Zusammenhang mit der entgeltlichen Rechtsnachfolge keine Probleme auf.

Bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge stellt sich zunächst die Frage, ob der unentgeltliche Erwerb Anschaffung ist⁴⁵. Die Frage ist zu verneinen. Das ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut – unentgeltlicher Erwerb wird nicht als Anschaffung bezeichnet –, zum anderen aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift, die jene Fälle vor Augen hatte, in denen Wirtschaftsgüter zum Zweck gewinnbringender Weiterveräußerung erworben wurden⁴⁶.

Zum anderen ist offen, ob die vom Rechtsvorgänger getätigte Anschaffung und die damit in Gang gesetzte Spekulationsfrist auch gegen den Rechtsnachfolger wirkt. Der BFH hat dies für den Erbfall bereits in den Urteilen vom 18. 9. 1964, BStBl. III 1964, 647, und vom 8. 3. 1967, BStBl. III 1967, 317, bejaht und im Urteil vom 21. 3. 1969, BStBl. II 1969, 520, ausführlich begründet. Er beruft sich dort auf das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge nach § 1922 BGB, das – da nichts Abweichendes bestimmt sei – auch für das Einkommensteuerrecht gelte und überhaupt auch im öffentlichen Recht anerkannt sei. Der Erbe setze die einkommensteuerrechtliche Person des Erblassers fort. Erblasser und Erbe bildeten gedanklich eine Person, "so daß der Tatbestand des § 23 EStG nur von einem Stpfl. verwirklicht ist, wenn ein und derselbe Gegenstand von dem Erblasser angeschafft und von den Erben ver-

⁴⁴ S. Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 Anm. 156; Littmann, DStZ 1966, 125.

⁴⁵ Daß die unentgeltliche Übertragung nicht Veräußerung ist, folgt aus § 23 Abs. 4, der von Veräußerungspreis spricht.

⁴⁶ Vgl. Strutz, Komm. zum EStG 1925, Bd. 2, 705 ff. – Im Ergebnis ebenso OFH, Urt. vom 4.7. 1950, BStBl. I 1951, 237; BFH, Urt. vom 29. 6. 1962, BStBl. III 1962, 387; vom 18. 9. 1964, BStBl. III 1964, 647; vom 21. 3. 1969, BStBl. II 1969, 520; Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 Anm. 17; Littmann, ESt-Recht, § 23 Tz. 49.

kauft worden ist." Der Gedanke der Gesamtrechtsnachfolge gelte auch für Anwartschaften oder bedingte Verhältnisse.

Diese Begründung ist nicht überzeugend. Von einer einkommensteuerrechtlichen Identität von Erbe und Erblasser kann weder zivilrechtlich noch einkommensteuerlich die Rede sein. Wäre dieser Ausgangspunkt richtig, dann erübrigten sich gerade die auf die Rechtsnachfolge Bezug nehmenden Sondervorschriften. Es ist auch leicht ersichtlich, daß die Begründung des BFH nicht die Singularsukzession durch Schenkung abdeckt. Wie allerdings eine unterschiedliche Behandlung von Erbe und Geschenknehmer gerechtfertigt werden soll, bleibt unerfindlich.

Die Lösung kann daher nicht auf das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge oder gar auf die Personenidentität von Erbe und Erblasser gestützt werden, sondern nur aus einer Interpretation des § 23 EStG gewonnen werden. Nach den ersten Fassungen dieser Vorschrift im Preußischen EStG und im EStG 1920 war die Antwort dabei leicht zu finden: Da der Tatbestand des Spekulationsgeschäftes damals auf die Veräußerung von Gegenständen abstellte, die in der Absicht gewinnbringender Wiederveräußerung erworben worden waren, mußte die Identität von Erwerber und Veräußerer notwendiges Tatbestandsmerkmal sein⁴⁷. Mit dem EStG 1925 wurde an Stelle der Absicht der gewinnbringenden Wiederveräußerung die "Fristenlösung" eingeführt, dem Stpfl. jedoch zugleich die Möglichkeit eingeräumt, darzutun, daß er den veräußerten Gegenstand nicht zum Zweck der gewinnbringenden Wiederveräußerung erworben hat (§ 42 Abs. 2 EStG 1925). Im EStG 1934 wurde auch diese Widerlegbarkeit beseitigt. Daß damit die Vermutung selbst nicht beseitigt, sondern nur eine unwiderlegbare Vermutung geschaffen wurde, hat die Judikatur durchwegs anerkannt⁴⁸, und ist von Jakobs überzeugend begründet worden:⁴⁹ Es hätte nicht den geringsten Sinn, auf bestimmte, noch dazu derart kurz gehaltene Fristen abzustellen, wenn man allgemein einen erzielten Vermögenszuwachs bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens besteuern wollte. Die Fristensetzung ist nur verständlich, wenn man weiterhin davon ausgeht, daß die Zielsetzung der Vorschrift die Erfassung von typischen Spekulationsgeschäften und nicht schlechthin die Erfassung von Wertzuwächsen beim Privatvermögen ist. Für diese Sicht spricht im übrigen auch die weiterhin beibehaltene Bezeichnung des Tatbestandes als Spekulationsgeschäft.

Geht man aber davon aus, daß § 23 weiterhin spekulative Geschäfte erfassen will und lediglich die subjektiv kaum nachweisbare Spekulationsabsicht durch kurze Fristen unwiderlegbar vermutet, bleibt es dabei, daß der Tatbestand auch Identität des anschaffenden und des veräußernden Stpfl. voraussetzt.

Eine solche Identität ist beim Erbfall entgegen den irreführenden Formulierungen des BFH nicht gegeben⁵⁰.

Die österr. Judikatur folgt der hier vertretenen Auffassung. Sie geht davon aus, daß bei Spekulationsgeschäften Anschaffung und Veräußerung von einem einheitlichen Willen getragen sein müßten. Durch den Tod des Erwerbers komme dessen beim Erwerb gefaßter Wille jedenfalls zum Erlöschen, was die Annahme des Übergangs der Spekulationsabsicht auf den Erben ausschließe⁵¹.

Gleiches muß bei Schenkung gelten. Die Gefahr der Steuerumgehung durch Schenkung innerhalb der Spekulationsfrist ist kein Problem des § 23 EStG, sondern der §§ 41 oder 42 AO.

4. Originärer Versorgungsanspruch des Rechtsnachfolgers

Die vom Erblasser erwirtschaftete, vereinbarte oder angeordnete Hinterbliebenenversorgung führt zu Einkünften der Hinterbliebenen. Dies ergibt sich für Arbeitnehmer explizit aus § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG, eine Vorschrift, die im Hinblick auf § 24 Nr. 2 EStG letztlich überflüssig ist. – Die zugunsten eines Hinterbliebenen vereinbarte Versorgungsrente führt bei dem Hinterbliebenen zu steuerpflichtigen Renten, die bei betrieblicher Versorgungsrente im Rahmen der betrieblichen Einkunftsart zu erfassen, bei außerbetrieblicher Versorgungsrente nach § 22 steuerpflichtig ist. Das folgt ebenfalls aus § 24 EStG⁵² und nicht aus § 19 Abs. 1 Nr. 2⁵³.

⁴⁷ Fuisting/Strutz, Die Preußischen direkten Steuern, 1. Bd., 1. Hbbd., 8. Aufl., 1915, § 7 Anm. 4; Jakobs, DB 1970, 1099, 1101.

⁴⁸ RFH, Urt. vom 20. 12. 1939, RStBl. 1940, 305; BFH, Urt. vom 29. 6. 1962, BStBl. III 1962, 387.

⁴⁹ DB 1970, 102.

⁵⁰ Ablehnend neben Jakobs, aaO, auch Hoffmann, FR 1965, 96 und 490; Janberg, DB 1965, 302; Voss, DStR 1966, 2; Lohmeyer, StuW 1968, Sp. 519; Ring, DStZ 1981, 24, 27; Wasmer, aaO (FN 12), 56 f., der allerdings im Ergebnis doch zu einer Zurechnung des Anschaffungsgeschäftes beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger kommt und sich für eine Aufteilung des Veräußerungsgewinnes auf Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger ausspricht. – AA Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 Anm. 25; Littmann, ESt-Recht, § 23 Rz. 22; Vangerow, StuW 1965, Sp. 211; Felix, GmbHR 1966, 191.

⁵¹ VwGH, Urt. vom 26. 2. 1969, 1551/68 Slg. 3865 F.

⁵² Vgl. BFH, Urt. vom 10. 10. 1963, BStBl. III 1963, 592; vom 14. 4. 1966, BStBl. III 1966, 458; vom 25. 3. 1976, BStBl. II 1976, 487; vom 24. 11. 1983, BStBl. II 1984, 431.

⁵³ So aber Biergans, aaO (FN 12), 796.

Das vom Erblasser angeordnete Rentenvermächtnis führt zu Einkünften des Legatars gem. § 22 EStG.

B. Zurechnung von Betriebsausgaben/Werbungskosten (inkl. AfA) bei Rechtsnachfolge

1. Zurechnung laufender Aufwendungen

Das EStG enthält keine deutlichen Aussagen zur Zurechnung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die persönliche Zurechnung der Aufwendungen macht in all den Fällen auch keine Schwierigkeit, in denen der Stpfl. mit seiner eigenen, auf Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit Aufwendungen hat und trägt⁵⁴. Im Zusammenhang mit dem hier zu behandelnden Thema sind jedoch folgende Konstellationen von Bedeutung, bei denen die Zurechnungsfrage Schwierigkeiten bereitet:

- a) Nach dem Tod des Stpfl. hat der Rechtsnachfolger Aufwendungen zu begleichen, die noch beim Rechtsvorganger entstanden sind;
- b) Aufwendungen, die durch die Erwerbstätigkeit des Stpfl. veranlaßt sind, werden von einem Dritten getragen (Aufwandsübernahme durch Dritte; Drittaufwand);
- c) Der Stpfl. übernimmt Aufwendungen, die ein Dritter tragen müßte (Aufwandsübernahme durch den Stpfl.)⁵⁵.

a) Aufwendungen nach dem Tod des Steuerpflichtigen

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis des verstorbenen Rechtsvorgängers sind dem Rechtsnachfolger zuzurechnen, auch wenn dieser die Tätigkeit oder das Rechtsverhältnis nicht fortsetzt. Das folgt aus § 24 Nr. 2 EStG, der auf Einkünfte abstellt. Gleichgültig ist dabei, ob die Aufwendungen auf Verpflichtungen des Rechtsvorgängers oder des Rechtsnachfolgers zurückgehen. Die Aufwendungen sind in der Einkunftsart geltend zu ma-

chen, die beim Erblasser gegeben war. Das gilt auch, wenn beim Rechtsnachfolger nur Aufwendungen und keine Einnahmen anfallen. Der Einwand der Liebhaberei verfängt nicht, weil diesbezüglich die Qualität der Tätigkeit des Erblassers maßgebend sein muß.

b) Aufwandsübernahme durch Dritte

Die Aufwandsübernahme durch Dritte ist dadurch gekennzeichnet, daß Aufwendungen, die durch die Einkünfteerzielung des Stpfl. veranlaßt sind, durch einen Dritten getragen werden. Auf die Frage, ob solche Aufwendungen bei der Einkünfteermittlung des Stpfl. abgezogen werden können, werden unterschiedliche Antworten gegeben:

- (1) Nach dem Kostentragungsprinzip sind die Aufwendungen demjenigen zuzurechnen, der sie verausgabt bzw. getragen hat⁵⁶. Diese Auffassung führt dazu, daß Aufwendungen, die nicht der Bezieher (das Zurechnungssubjekt) der Einnahmen, sondern ein Dritter tätigt, bei der Einkünfteermittlung nicht abzugsfähig sind.
- (2) Nach den Gedankengängen der Zuwendungslehre kommt es für die Zurechnung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht darauf an, wer die Aufwendung finanziert hat. Übernimmt ein Dritter die Aufwendungen, so steht dies dem Abzug beim Stpfl. nicht entgegen, sofern der Fall so zu sehen ist, als hätte der Stpfl. eine Zuwendung (Vermögensmehrung) erhalten und diese selbst aufgewendet. Die Abzugsfähigkeit ist beim Stpfl. gegeben, die Zuwendung ist eine idR einkommensteuerlich neutrale Vermögensbewegung⁵⁷. Diese Beurteilung kommt unstrittig zur Anwendung, wenn der Stpfl. den fraglichen Aufwand veranlaßt hat, das Geld zur Bezahlung jedoch vom Dritten geschenkt erhält. Dasselbe gilt aber auch, wenn der vom Stpfl. veranlaßte Aufwand direkt vom Dritten bezahlt wird⁵⁸.
- (3) Einen Schritt weiter gehen die Vertreter des bloßen Veranlassungsgedankens. Danach soll der Stpfl. alle Aufwendungen geltend machen

⁵⁴ Allenfalls kann die sachliche Qualifikation Probleme aufwerfen, so insbesondere bei Aufwendungen nach Aufgabe der Erwerbstätigkeit (Rechtsnachfolge in die Erwerbsgrundlagen). Vgl. etwa zum nachträglichen Schuldzinsenabzug die umfangreiche, differenzierende Judikatur des BFH, wiedergegeben bei Schmidt/Heinicke, § 4 Anm. 42 e.

⁵⁵ Ob es sich in den Fällen b) und c) durchwegs um Probleme der Rechtsnachfolge handelt, sei hier dahingestellt. Auch wenn in einzelnen Fällen diesfalls keine Rechtsnachfolge im strengen Sinn vorliegt, gehören diese Fragen zur Thematik und sind wegen der außerordentlichen Aktualität zu behandeln.

⁵⁶ Blümich/Falk, EStG, § 21 Anm. 19; Rössler, DStZ 1981, 274, 276; BFH, Urt. vom 5. 7. 1957, BStBl. III 1957, 393; hierzu Biergans, FR 1984, 298.

⁵⁷ RFH, Urt. vom 10. 2. 1937, RStBl. 1937, 898; BFH, Urt. vom 1. 4. 1965, BStBl. III 1965, 359; FG Saarland, Urt. vom 19. 6. 70, EFG 1970, 493. Biergans, FR 1984, 298 f.; Stadie, aaO (FN 12), 93 f.; Schmidt/Drenseck, § 9 Anm. 2 n; Littmann, § 9 Rz. 25; Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. 40 j; Groh, BB 1982, 133, 140 ff.; Forgach, DStR 1978, 635, 638; Hutter, DStZ 1981, 47, 51 f.; Tipke, Steuerrecht, 253.

⁵⁸ RFH, Urt. vom 10. 2. 1937, aaO; Stadie, aaO (FN 12), 34; Döllerer, StbJb. 1984/85, 55, 66.

können, die ein Dritter schuldet und zahlt, wenn sie nur im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung des Stpfl. stehen. Entscheidend soll damit lediglich der obiektive Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen sein, gleichgültig, ob die Aufwendungen bei einer anderen Person als dem Stpfl. anfallen⁵⁹.

Ruppe, Einkommensteuerrechtliche

Die Zurechnung nach dem Kostentragungsprinzip ist sicherlich zu eng. Der Abzug von Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten setzt nicht voraus, daß der Stpfl. diese aus eigenem, entgeltlich erworbenem Vermögen finanziert. Abzugsfähig sind auch Ausgaben, die aus geschenktem oder ererbtem Vermögen finanziert werden. Dann müssen aber auch Ausgaben abzugsfähig sein, die ein Dritter schenkweise ersetzt oder direkt trägt.

Die Zurechnung nach dem reinen Veranlassungsgedanken auf der anderen Seite geht zu weit und steht im Widerspruch zum Subjektprinzip. Sie übersieht, daß es um die Ermittlung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl., um seine Einkünfte geht, die sich aus der positiven und negativen Komponente zusammensetzt. Von Aufwendungen, die ein Dritter schuldet und trägt, wird die Leistungsfähigkeit des Stpfl. aber nur dann betroffen, wenn die Aufwandsübernahme bei ihm sowohl eine Vermögensmehrung als auch einen Vermögensabfluß bewirkt. Aufwendungen, die ein Dritter getragen hat, können daher nur dann vom Stofl, als eigene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn in der Aufwandstragung durch den Dritten eine individualisierbare Zuwendung an den Stpfl., eine Vermögensmehrung für ihn erblickt werden kann⁶⁰.

Letztlich bedeutet dies, daß dem Stpfl. nur Aufwendungen zugerechnet werden können, die in seinem Dispositionsbereich standen, sei es auch nur dadurch, daß mit dem Dritten eine Vereinbarung getroffen wurde, der zufolge dieser die Aufwendungen für den Stpfl. trägt.

Nur diese Lösung korrespondiert mit der Zurechnung auf der Einnahmenseite. Dort wird heute davon ausgegangen, daß die Einnahmen nicht demienigen zuzurechnen sind, der sie letztlich erhält, sondern demjenigen, der sie erwirtschaftet hat, wofür die Dispositionsbefugnis über die Tätigkeit oder das Rechtsverhältnis als entscheidend angesehen wird. Übertragen auf die Ausgabenseite bedeutet dies, daß Aufwendungen nicht von demienigen abzuziehen sind, der sie finanziert hat, sondern von demienigen, der

sie im Zuge seiner auf Einkünfteerzielung ausgerichteten Tätigkeit aufgewendet hat. Die Aufwendungen müssen sich im Dispositionsbereich des Stpfl. abspielen; seine Vermögenssphäre muß betroffen sein, mag auch durch Drittzuwendungen die Vermögensbelastung letztlich wieder ausgeglichen werden. Die korrespondierende Behandlung der Einnahmen- und der Ausgabenseite ergibt sich notwendig daraus, daß Aufwendungen im Fall ihrer Rückzahlung wieder zu Einnahmen werden können und es völlig unverständlich wäre, hätte der Stpfl. zurückgezahlte Aufwendungen als Einnahmen zu versteuern, die niemals aus seinem Vermögen abgeflossen sind⁶¹.

Tätigt daher ein Dritter Aufwendungen aufgrund eines eigenen Verpflichtungsgeschäftes, die die Einkünfte des Stpfl. berühren, so kann dies nur dann zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten des Stpfl. führen, wenn dem wirtschaftlichen Gehalt nach damit eine Zuwendung an den Stpfl. beabsichtigt war und die Aufwendungen aus dieser Sicht zugleich einen Vermögensabfluß des Stpfl. bedeuten62.

Erzielt derjenige, der die Aufwendungen trägt, selbst Einkünfte und besteht ein objektiver Zusammenhang sowohl mit den eigenen Einnahmen als auch mit den Einnahmen eines anderen, kann nur im Einzelfall entschieden werden, ob der Zusammenhang mit den eigenen Einnahmen maßgebend ist oder ob eine Zuwendung an den anderen vorliegt.

c) Aufwandsübernahme durch den Steuerpflichtigen

Übernimmt der Stofl. Aufwendungen, die ein Dritter (Rechtsvorgänger) schuldet, so stellt sich die Frage, ob der Stpfl. die Aufwendungen als eigene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen kann. ME ist wie folgt zu unterscheiden:63

(1) Fehlen gesetzliche Regelungen über die Aufwandsverteilung zwischen Eigentümer und Nutzendem, so ist die von den Parteien getroffene Abrede über die Aufwandstragung auch steuerlich maßgebend. Die Tragung des Aufwandes durch den Nutzenden kann in diesem Fall nicht als Zuwendung an den Eigentümer angesehen werden. Umgekehrt müssen die vom Nutzenden vereinbarungsgemäß übernommenen Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten aner-

⁵⁹ Stadie, aaO (FN 12), 35; DB 1984, 578, 579; FR 1986, 42; Biergans, FR 1984, 299 f., 304; Meyer, DStR 1984, 639, 641; Bordewin, DStZ 1986, 55, 59.

⁶⁰ Vgl. Ruppe, Handbuch der Familienverträge, Wien 1985, 151. Wohl auch Forgach, DStR 1978, 635, 638: wenn der Dritte sie in Zuwendungsabsicht trägt und sie den Stpfl. wirtschaftlich angehen; Hutter, DStZ 1981, 52.

⁶¹ Vgl. auch Kamper, in Ruppe, Familienverträge, 650 f.

⁶² So wohl auch Döllerer, StbJb. 1984/85, 67. Trzaskalik (in Kirchhof/Söhn, Komm. zum EStG, § 11, C 14) dürfte dasselbe meinen, wenn er sich auf die bürgerlichrechtliche Regel beruft, wonach ein objektiv fremdes Geschäft nicht durch Abschluß im eigenen Namen zum eigenen wird.

⁶³ Vgl. auch Ruppe, Familienverträge, 152 f.

kannt werden, wenn der Nutzende das Wirtschaftsgut zur Einkünfteerzielung einsetzt⁶⁴.

(2) Bestehen gesetzliche Regelungen und wird die Aufwandstragung davon abweichend geregelt (der Nutzende übernimmt vertraglich Aufwendungen, die der Eigentümer tragen müßte), so ist nach der Motivation zu entscheiden. Die Aufwandsübernahme kann (und wird zwischen Fremden) ein (zusätzliches) Entgelt darstellen (zB der Pächter verpflichtet sich, neben dem Pachtzins auch die Grundsteuer zu zahlen). In diesem Fall sind die Aufwendungen beim Nutzenden abzugsfähig. Die Vereinbarung kann aber auch auf eine freiwillige Zuwendung an den Eigentümer gerichtet sein, was beim Nutzenden zur Nichtabzugsfähigkeit gem. § 12 führen muß, selbst wenn er das Wirtschaftsgut zur Einkünfteerzielung einsetzt⁶⁵.

Im Prinzip gelten diese Überlegungen entsprechend bei Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden. Übernimmt der Rechtsnachfolger im Zusammenhang mit dem entgeltlichen Erwerb von Wirtschaftsgütern oder ganzen Betrieben Aufwendungen des Rechtsvorgängers (zB Privatschulden des Rechtsvorgängers bei Erwerb eines Betriebes oder Mietobjektes), so sind die Aufwendungen idR zusätzliches Entgelt und entweder als zusätzliche Anschaftungskosten des Wirtschaftsgutes oder als laufendes Nutzungsentgelt anzusehen. Die Abzugsfähigkeit hängt davon ab, ob der Rechtsnachfolger die Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften einsetzt.

2. Zurechnung der Absetzung für Abnutzung

Ebenso wie bei den laufenden Aufwendungen ist auch bei der AfA im EStG nicht deutlich zum Ausdruck gebracht, wer sie bei der Einkünfteermittlung absetzen kann. Sicher ist allerdings, daß die AfA im Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen stehen muß; dies ergibt sich aus dem Einleitungssatz des § 7 Abs. 1 EStG und ist über den Verweis in § 9 Abs. 1 Nr. 7 auch Bestandteil dieser Vorschrift.

Für die vorliegende Thematik ist vor allem von Interesse, ob der Stpfl., der mit Hilfe von Wirtschaftsgütern, die ein Dritter (Rechtsvorgänger) angeschafft oder hergestellt hat, Einkünfte erzielt, AfA abziehen kann. Bei der Antwort auf diese – zunächst sehr grob und undifferenziert gestellte – Frage sind einige positivrechtliche Anhaltspunkte zu beachten:

Bei unentgeltlichem Erwerb ganzer Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile ordnet § 7 Abs. 1 EStDV die Buchwertfortführung an. Der Rechtsnachfolger tritt damit notwendigerweise auch in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers hinsichtlich der Abschreibung ein.

Erhält der Stpfl. aus privaten Gründen ein Wirtschaftsgut geschenkt und verwendet er es zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte, so ist er hinsichtlich der AfA-Bemessung an die Verhältnisse des Rechtsvorgängers gebunden (§ 11 d EStDV). Wird das Wirtschaftsgut zur Erzielung betrieblicher Einkünfte verwendet, so liegt eine Einlage vor, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG prinzipiell mit dem Teilwert, in Ausnahmefällen mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen ist.

Wird aus betrieblichem Anlaß ein einzelnes abnutzbares Wirtschaftsgut unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Stpfl. übertragen, so gilt für den Erwerber der Betrag als Anschaffungskosten, den er im Zeitpunkt des Erwerbes für das Wirtschaftsgut hätte aufwenden müssen (§ 7 Abs. 2 EStDV).

Verwendet der Stpfl. ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut zur Einkünfteerzielung, so kann er – sieht man vom Fall der Teilwertabschreibung ab – weder Abschreibungen noch einen sonstigen Vermögenseinsatz verrechnen. Dabei ist es gleichgültig, ob er das Wirtschaftsgut selbst käuflich erworben oder geschenkt erhalten hat.

Diese Vorschriften lösen nicht nur positivrechtlich eine Reihe von Zweifelsfällen bezüglich der AfA-Berechtigung bzw. der AfA-Bemessungsgrundlage des Rechtsnachfolgers, sondern eröffnen auch wesentliche Einblicke in das Verständnis des Gesetzgebers vom Wesen der steuerlichen AfA. Sie zeigen mit hinreichender Deutlichkeit, daß der Zweck der AfA nicht darin besteht, dem Stpfl. den Abzug von Aufwendungen zu ermöglichen, die er selbst zu tragen hatte, sondern darin, den Vermögenseinsatz des Stpfl. für Zwecke der Einkünfteerzielung bei der Einkünfteermittlung steuermindernd zu berücksichtigen. Entscheidend ist somit nicht, daß der Stpfl. Aufwendungen für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern hatte, sondern daß er eigenes Vermögen, das durch die Nutzung einem Wertverzehr unterworfen ist, für Einkünfteerzielung einsetzt⁶⁶. Dies entspricht

⁶⁴ Vgl. hierzu österr. VwGH, Urt. vom 29. 6. 1982, 81/14/93, ÖStZB 1983, 54.

⁶⁵ Zu einem solchen Sachverhalt mE richtig BFH, Urt. vom 19. 10. 1976, BStBl. II 1977, 72; vom 8. 12. 1982, BStBl. II 1983, 710. GlA Döllerer, StbJb. 1984/85, 65. AA Biergans, FR 1984, 301. Sein rechtspolitischer Einwand, damit würden Ausgaben, die zweifelsfrei der Sphäre der Einnahmenerzielung zuzuordnen sind, vom Abzug ausgeschlossen, scheint nicht überzeugend, weil das Subjektprinzip übersehen wird: Wenn der Eigentümer Wirtschaftsgüter unentgeltlich einem anderen zur Nutzung überläßt und gerade auf Einkünfteerzielung verzichtet, dann ist sein Aufwand Privataufwand und bleibt es auch, wenn ein anderer ihn übernimmt.

⁶⁶ Überzeugend Costede, StuW 1986, 44, 46; ähnlich Rössler, DStZ 1981, 274, 277.

dem allgemeinen Prinzip der ESt. Vermögensumschichtungen nicht zu besteuern: Soweit der Stofl. Vermögen einsetzt (opfert), um Einnahmen zu erzielen, sind die Einnahmen um den Wert des eingesetzten Vermögens zu kürzen; ob der Stpfl. dieses Vermögen entgeltlich oder unentgeltlich erworben hat, ist gleichgültig. Freilich erfolgt die Bewertung des Vermögenseinsatzes nicht exakt. Es geht nicht um die Ermittlung der objektiven Wertminderung des Vermögens in der betreffenden Periode, sondern um eine schematische Berechnung, die im allgemeinen - in Übereinstimmung mit dem Nominalwertprinzip - von den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ihren Ausgang nimmt.

Ruppe, Einkommensteuerrechtliche

Gerade in diesem Punkt weist die Systematik des deutschen ESt-Rechtes allerdings einen Bruch auf: Während bei unentgeltlichem Erwerb eines ganzen Betriebes oder Teilbetriebes sowie bei unentgeltlichem Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter des Privatvermögens eine strenge Bindung an die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers normiert ist (§ 7 Abs. 1, § 11 d EStDV), operiert man bei betrieblich veranlaßtem unentgeltlichem Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter, vor allem aber bei Einlagen mit den fiktiven Anschaffungskosten bzw. dem Teilwert zum Zeitpunkt des Erwerbes bzw. der Einlage (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, § 7 Abs. 2 EStDV)67.

Ungeachtet dieses Systembruches im Bereich der Bemessungsgrundlage läßt sich jedoch ein Gleichklang zwischen laufenden Aufwendungen und AfA feststellen: Die Abzugsfähigkeit hängt in beiden Fällen nicht davon ab, daß der Stpfl. selbst endgültig belastet ist (die Aufwendungen getragen hat). Ebenso wie der Stpfl. Aufwendungen als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehen kann, die ihm ein Dritter ersetzt, kann er AfA von Wirtschaftsgütern geltend machen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein anderer getragen hat. In beiden Fällen liegt der Grund darin, daß der Stpfl. sein Vermögen im Zusammenhang mit seiner Einkünfteerzielung einsetzt, wobei es gleichgültig ist, ob er dieses Vermögen entgeltlich oder unentgeltlich erworben hat.

Aus dem bisher Gesagten folgt unstrittig, daß der Stpfl., der unentgeltlich erworbene abnutzbare Wirtschaftsgüter zur Einnahmenerzielung einsetzt, von diesen Wirtschaftsgütern AfA vornehmen kann. Das ergibt sich im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten aus der Einlageregelung und der dazu vorgesehenen Bewertungsnorm, im Bereich der außerbetrieblichen

Einkunftsarten aus dem allgemeinen Zweck der AfA und der Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 7. § 11 d EStDV ist hierfür nicht erforderlich; er stellt lediglich die Bemessungsgrundlage klar⁶⁸.

77

Strittig ist hingegen nach wie vor die Frage der AfA-Berechtigung bei unentgeltlich eingeräumten Nutzungsrechten, speziell - aber nicht nur - bei unentgeltlich bestelltem Zuwendungs- oder Vorbehaltsnießbrauch⁶⁹. Eine nähere Betrachtung zeigt hier alsbald, daß diese Frage nicht isoliert beantwortet werden kann. Es geht vielmehr generell um die einkommensteuerlichen Konsequenzen von entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumten Nutzungsmöglichkeiten auf der Seite des Überlassenden und des Nutzenden, und zwar nicht nur im Hinblick auf abnutzbare, sondern auch auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter sowie auf Kapital und menschliche Arbeitskraft⁷⁰.

3. Exkurs: Einkommensteuerliche Konsequenzen bei Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten

Für die Beurteilung dieser Fälle sind vorweg - zT wiederholend - verschiedene Grundsätze des ESt-Rechts festzuhalten:

(1) Einkommensteuerliche Maßgeblichkeit des Ist-Zustandes: Grundsätzlich dürfen Einnahmen, die nicht erzielt wurden, einkommensteuerlich nicht als erzielt unterstellt werden. Ebensowenig sind Aufwendungen, die nicht angefallen sind, als abgeflossen anzusehen. Besteuert werden nicht die Nutzungsmöglichkeit oder der Verzicht auf die Eigennutzung (die entgangenen Entgelte), sondern die realisierten Entgelte. Ebenso ist abzugsfähig nur ein gezahltes Nutzungsentgelt, nicht hingegen ein fiktiver Aufwand für eine unentgeltliche Nutzung⁷¹.

⁶⁷ Das österr. Einkommensteuerrecht steht noch auf dem Boden der in der BRD bis 1965 geltenden Regelung: der unentgeltliche Erwerber kann jeweils die eigenen fiktiven AK als Bemessungsgrundlage der AfA heranziehen: § 16 Abs. 1 Z 8 öEStG:

⁶⁸ Ebenso Schmidt/Drenseck, § 9 Anm. 2 n; Littmann, DB 1980, 1040, 1041.

⁶⁹ Aus der überaus reichhaltigen Literatur, die ein reiches Spektrum an Lösungsvorschlägen für diese Frage anbietet, vgl. beispielsweise: Forgach, DStR 1978, 635; Knobbe-Keuk, StuW 1979, 305; Littmann, DB 1980, 1040; Hutter, DStZ 1981, 47; Grob, BB 1982, 133; Trzaskalik, StuW 1983, 126; Wassermeyer, Der Nießbrauch im Einkommensteuerrecht, FR 1983, 157; Biergans, FR 1984, 297; Stadie, DB 1984, 578; Meyer, DStR 1984, 639; Döllerer, StbJb. 1984/85, 55; Bordewin, DStZ 1986, 55; Plückebaum, FR 1986, 53; Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 Anm. 87 f.; Schmidt/Drenseck, § 7 Anm. 3 e.

⁷⁰ Der nachfolgende Teil ist gegenüber der Vortragsfassung wesentlich erweitert; er berücksichtigt auch die Anregungen im Zuge der Diskussion.

⁷¹ Eine (scheinbare) Ausnahme bildet die Behandlung ertragseitiger verdeckter Gewinnausschüttungen bei Körperschaften, bei denen so besteuert wird, als hätte die Körperschaft Einkünfte erzielt und der Gesellschafter Aufwendungen gehabt. Die Ausnahme erklärt sich aus der selbständigen Steuersubjektivität von

- (2) Aufwendungen, die durch Einkünfteerzielung veranlaßt sind, können nur von demjenigen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, der die Einkünfte erzielt. Das gilt auch für die AfA.
- (3) Voraussetzung der Abzugsfähigkeit ist ferner, daß die Aufwendungen das Vermögen des Stpfl. vermindern. Weder bei den laufenden Aufwendungen noch bei der AfA ist jedoch Voraussetzung, daß der Vermögensverzehr den Stpfl. selbst endgültig trifft. Der Stpfl. kann daher auch Aufwendungen abziehen, die ein Dritter schenkweise ersetzt oder übernimmt⁷²; er kann ferner AfA von Wirtschaftsgütern geltend machen, die er unentgeltlich erworben hat⁷³. Die AfA von unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern entspricht allerdings nicht immer dem tatsächlichen Werteverzehr des eingesetzten Vermögens in der betreffenden Periode. Es besteht vielmehr teilweise eine Bindung an die Abschreibungsgrundlagen des Rechtsvorgängers. Ohne Bedeutung ist jedoch, ob das Vermögen vom Stpfl. entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurde.
- (4) Der Aufwand für die Anschaffung von nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern, die zur Erzielung von Einkünften eingesetzt werden, kann vom Stpfl. auch dann nicht steuermindernd geltend gemacht werden, wenn er ihn selbst getragen hat. Allgemeiner: Aufwendungen, die nicht verloren sind, sondern eine bloße Vermögensumschichtung bewirken, können die ESt-Bemessungsgrundlage nicht mindern.
- (5) Die Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten ist im allgemeinen nicht als (einmalige) Einräumung eines Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht anzusehen, von dem die einzelnen Nutzungen "abreifen", sondern als laufende Leistung (Duldung der Nutzung). Dies zeigt sich besonders deutlich bei entgeltlichen Nutzungsverhältnissen, muß aber auch bei unentgeltlichen gelten⁷⁴.

Es ist leicht ersichtlich, daß zwischen den genannten Grundsätzen ein Spannungsverhältnis besteht, das klare Lösungen erschwert. Trotzdem muß versucht werden, auf der Basis dieser Grundsätze zu Lösungen zu kommen, die in höchstmöglichem Maße den verschiedenen, zum Teil widerstreitenden Grundsätzen gerecht werden. Das Spektrum der Fälle, für die konsistente Lösungen gefunden werden müssen, läßt sich am besten durch Fallgruppen veranschaulichen, innerhalb deren wirtschaftlich vergleichbare bzw. nahe aneinanderliegende Sachverhalte variiert werden⁷⁵.

Bei der Fallgruppe I soll als Ausgangslage die Situation unterstellt werden, daß A ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut, zB ein unbebautes Grundstück ("Objekt") zur Einkünfteerzielung verwendet. Folgende Varianten sind zu beurteilen:

- (1) A mietet das Objekt von B.
- (2) A erhält die Nutzungsmöglichkeit des Objektes als Gegenleistung für eine eigene Leistung (zB als Teil des Arbeitslohnes).
- (3) A mietet das Objekt von B. C ersetzt ihm aus privaten Gründen (schenkweise) den Mietaufwand.
- (4) A mietet das Objekt von B. C übernimmt aus privaten Gründen den Mietaufwand und zahlt direkt an B.
- (5) C mietet das Objekt von B und stellt es unentgeltlich A zur Nutzung zur Verfügung.
- (6) a) C besitzt das Objekt und stellt es unentgeltlich A zur Nutzung zur Verfügung (Leihe, Zuwendungsfruchtgenuß).
 - b) A besitzt das Objekt, schenkt es C und behält sich die Nutzungsmöglichkeit vor.
- (7) A hat das Objekt selbst käuflich erworben.
- (8) A hat durch einmalige Zahlung ein zeitlich begrenztes Nutzungsrecht am Objekt erworben.
- (9) C schenkt A den Geldbetrag zum Erwerb des Nutzungsrechtes am Objekt.
- (10) A erhält das Objekt von C geschenkt.
- (11) A erhält das Objekt selbst von C als Gegenleistung für eine eigene steuerpflichtige Leistung (zB als Abfertigung).

Diese Varianten lassen sich ebenso mit Kapital durchspielen und auch auf menschliche Arbeitskraft übertragen.

Körperschaften und der Notwendigkeit, das Einkommen der Körperschaften unter Berücksichtigung verdeckter Vorteilszuwendungen (Einkommensverwendungen) an den Gesellschafter zu ermitteln; vgl. zB *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 5. Aufl., Köln 1985, 458.

⁷² S. oben bei FN 57.

⁷³ S. oben III B 2.

⁷⁴ Ausführlich Trzaskalik, StuW 1983, 126 ff.; Clausen, DStZ 1976, 371; ferner Grob, BB 1982, 133 ff. Ob eine laufende Nutzungsmöglichkeit oder ein Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" erworben (eingeräumt) wurde, kann nicht von den Zahlungsmodalitäten, sondern nur vom Inhalt (Umfang) der Berechtigung abhängen. Daher ist auch kein Anlaß, zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Geschäften zu differenzieren.

⁷⁵ Damit soll nicht die Methode des Fallvergleiches überstrapaziert, sondern schärfer die Reichweite der oben genannten Prinzipien und Grundwertungen herausgearbeitet werden.

Bei der Fallgruppe II soll als Ausgangslage die Situation unterstellt werden, daß A ein abnutzbares Wirtschaftsgut zur Einkünfteerzielung verwendet, wobei der Grundfall mit den gleichen Varianten wie bei der Fallgruppe I abgewandelt werden kann.

Zu Fallgruppe I:

Variante1: Die geleistete Miete stellt bei A Betriebsausgaben/Werbungskosten dar, B unterliegt damit der Steuer.

Variante 2: A hat die Nutzungsmöglichkeit nach den Regeln über die Bewertung von Sachbezügen als Einnahme zu versteuern. Der Einsatz des Objektes für die eigene Einkünfteerzielung führt bei ihm zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, obwohl das Objekt nicht abnutzbar ist. Dies deswegen, weil A das Objekt entgeltlich nutzt; sein Aufwand besteht in der eigenen Leistung (Arbeitsleistung). Dieser Aufwand ist es, der zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten führt. Wer mit seiner eigenen Leistung im Tauschwege eine Nutzungsmöglichkeit erwirbt, kann nicht anders behandelt werden als derjenige, der diese Nutzungsmöglichkeit erst mit dem durch seine Leistung erworbenen monetären Einkommen erwirbt. Es kann daher auch keinen Unterschied machen, ob A die Nutzungsmöglichkeit durch eine steuerpflichtige oder steuerfreie Leistung erlangt hat: auch im zweiten Fall hat er einen Aufwand, den er abziehen kann.

Variante 3: A kann den Mietaufwand abziehen, obwohl er wirtschaftlich von C getragen wird. Bei C ist die Ersatzleistung nicht abzugsfähig. Es gilt somit die Zurechnung nach dem Zuwendungsprinzip⁷⁶.

Variante 4: Behandlung wie 3. Die Zahlungsmodalitäten können keine Rolle spielen⁷⁷.

Variante 5: Für die Behandlung entsprechend 3 und 4 spricht, daß auch hier ein Aufwand im Zusammenhang mit dem von A genutzten Objekt anfällt und kein überzeugender Grund zu sehen ist, diese Aufwendungen nicht dem A zuzurechnen, sofern C – wie unterstellt wird – mit der Überlassung dem A einen Vermögenswert zuwenden wollte. – Gegen die Gleichbehandlung spricht, daß anders als bei 3 und 4 A nicht mehr Partner des Mietverhältnisses ist, somit keine eigenen Verpflichtungen hat.

ME sprechen die besseren Gründe für die Abzugsfähigkeit der von C gezahlten Miete bei A, sofern die Beziehung zwischen C und A klar erkennen läßt, daß C dem A die Aufwendungen schenkweise abnehmen wollte.

Der Zweck des Geschäftes ist auch in diesem Fall, dem A die Nutzung des Objektes unter Übernahme der Aufwendungen zu verschaffen. Es werden von A auch nicht etwa fiktive (ersparte) Aufwendungen geltend gemacht, sondern es werden – ebenso wie bei 3 und 4 – die tatsächlichen Aufwendungen des C dem A zugerechnet.

Varianten 6 und 7: Im Unterschied zu 5 entfallen bei 6 a) die Aufwendungen auch bei C. C wendet dem A einen Vorteil zu. Der Einsatz dieses Vorteils zum Zweck der Einkünfteerzielung kann auch als Vermögenseinsatz gedeutet werden. Da es jedoch an Aufwendungen des A und C fehlt, kann nichts abgezogen werden. Nichts anderes kann beim Vorbehaltsfruchtgenuß des Falles 6 b) gelten.

Dieses Ergebnis wird bestätigt durch Betrachtung der Variante 7. Unbestritten wird bei Verwendung des eigenen, nicht abnutzbaren Vermögens für die eigene Einkünfteerzielung ein (fiktiver) Aufwand nicht anerkannt. Das EStG erlaubt keinen Ansatz von Opportunitätskosten oder kalkulatorischen Kosten. Obwohl A bei Anmietung des Objektes einen Mietzins zahlen müßte (ungeachtet dessen, daß der Vermieter keine Werteinbuße erleidet), kann er – wenn er das Objekt selbst besitzt – keine kalkulatorische Miete als Aufwandsposition einsetzen. Dann wäre es aber auch widersinnig, könnte er eine kalkulatorische Miete einsetzen, wenn er das Wirtschaftsgut von C zur Nutzung erhält und dieser selbst ebenfalls keine Aufwendungen hat.

Für diese Lösung ist es ohne Bedeutung, ob A die Nutzungsmöglichkeit im Rahmen seines Betriebsvermögens oder seines Privatvermögens einsetzt. Auch bei Verwendung im Betriebsvermögen kann nicht von einem einlageund abschreibungsfähigen Wirtschaftsgut "zeitlich begrenztes Nutzungsrecht" ausgegangen werden. Die Unhaltbarkeit dieser Sicht zeigt sich, wenn man sich vor Augen hält, daß A, wenn er das Objekt selbst besitzt und es im Betrieb verwendet, keinen Aufwand geltend machen kann, weil bei Nutzung des eigenen, nicht abnutzbaren Vermögens weder kalkulatorische Kosten noch der Anschaffungsaufwand abgesetzt werden kann.

Ebensowenig führt die Variante 6a) zu steuerlichen Konsequenzen bei C: Die Tatsache, daß er ein Wirtschaftsgut unentgeltlich einem anderen zur Nutzung zur Verfügung stellt, berechtigt nicht zur Besteuerung fiktiver Einnahmen. C hat nicht Einnahmen, die er erzielt hat oder aufgrund seiner Leistungen erzielen wird, einem anderen abgetreten, sondern verzichtet gerade auf die Ausnützung einer Einkunftsquelle⁷⁸.

⁷⁶ S. oben bei FN 57.

⁷⁷ S. wiederum oben bei FN 58.

⁷⁸ Der Fall der ertragseitigen verdeckten Gewinnausschüttung (s. FN 71) sei hier ebenso ausgeklammert wie die Variante, daß die Nutzung an einem Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens eingeräumt wird (Entnahme).

Varianten 8 und 9: A hat in diesen Fällen einen Aufwand nicht für den Erwerb der Substanz, sondern lediglich der zeitlich begrenzten Nutzungsmöglichkeit, die mit Ablauf des Vertrages nicht mehr zur Verfügung steht. Dieser Aufwand ist somit verloren und beruht darauf, daß im Wirtschaftsleben auch für die Nutzung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter ein Entgelt verlangt werden kann und gezahlt wird, obwohl dieses Entgelt jedenfalls nicht den Substanzverzehr beinhaltet. Im Ergebnis besteht kein Unterschied zu einer laufenden Miete, wenn die Geltendmachung auch im Wege der AfA zu erfolgen hat. Dabei ist es gleichgültig, ob der Aufwand von A selbst getragen oder ihm von C ersetzt wird.

Variante 10: Im Unterschied zu 9 erhält A nicht einen abnutzbaren Wert – zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit – sondern die Substanz selbst und damit die zeitlich unbegrenzte Nutzungsmöglichkeit. Da ein Wertverzehr nicht eintritt, kann A keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend machen.

Variante 11: Der Fall ist wie Variante 7 zu behandeln: A kann keine Aufwendungen geltend machen. Es kann keinen Unterschied machen, ob A zunächst monetäres Einkommen erwirbt und damit ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut erwirbt oder dieses direkt als Gegenleistung erhält. Im Unterschied zu Variante 2 hat A hier seine Leistung für den Erwerb der Substanz inklusive der zeitlich unbegrenzten Nutzungsmöglichkeit erbracht. Die Gegenleistung ist steuerpflichtig, ohne daß er etwas abziehen kann.

Zwischen den vorgeschlagenen Lösungen bestehen ohne Zweifel gewisse Spannungen. Der Lösungsvorschlag trägt demnach Kompromißcharakter und versucht, den oben dargestellten Grundsätzen bestmöglich gerecht zu werden. Zu der Lösung für die Variante 5 wäre noch einmal zu unterstreichen, daß eine Zurechnung der von C geschuldeten und getragenen Aufwendungen bei A nur in Betracht kommt, wenn das Verhältnis zwischen A und C deutlich zeigt, daß C dem A mit der Übernahme der Aufwendungen einen Vermögensvorteil zuwenden will. Einheitlichkeit besteht zwischen den Lösungen insofern, als letztlich nur tatsächlich (bei A oder C) angefallene Aufwendungen abgezogen werden, wenn sie auch uU einem Stpfl. persönlich zugerechnet werden, der nicht der zur Aufwandstragung Verpflichtete ist.

Die steuerlichen Folgen bei den Varianten der Fallgruppe I sind – wie erwähnt – auch bei Kapitalnutzungen (Nutzung eines Geldbetrages zur Erzielung von Einkünften) und bei der Nutzung menschlicher Arbeitskraft anwendbar. Das würde beispielsweise bedeuten, daß A Aufwendungen geltend machen kann, wenn C einen Arbeitnehmer bezahlt und dessen Arbeitsleistung A zur Verfügung stellt, hingegen nicht, wenn C selbst ohne

Entgelt für A arbeitet. Die gemeinsame Linie der Lösungen lautet: Abziehbar sind nur tatsächliche Aufwendungen bzw. ein tatsächlicher Vermögensverzehr. Die Aufwandsübernahme durch einen Dritten ist nicht als Zuwendung eines (abnutzbaren und abschreibbaren) Nutzungsrechtes zu deuten, sondern nur unter dem Aspekt der persönlichen Aufwandszurechnung zu würdigen. Diesbezüglich müßte konsequent der Gedanke der Zuwendungstheorie verfolgt werden.

Zu den Varianten der Fallgruppe II lassen sich folgende Lösungen entwikkeln:

Variante 1: A kann die Miete als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehen; die AfA-Befugnis steht B zu.

Variante 2: A erfährt dieselbe Behandlung wie bei der Variante 2 der Fallgruppe I: er kann seinen Aufwand (= seine Leistung) abziehen; die AfA-Befugnis steht B zu.

Varianten 3-5: Die Behandlung des Mietaufwandes erfolgt wie bei der Fallgruppe I (Zurechnung bei A).

Variante 6a): C wendet dem A anders als bei der Fallgruppe I eine Nutzungsmöglichkeit zu, die bei ihm mit einer Vermögensminderung (Wertverzehr durch Abnutzung) verbunden ist. Berücksichtigt man, daß die Miete für ein abnutzbares Wirtschaftsgut jedenfalls auch die AfA mitumfaßt, so ist – wenn man die Lösungen zu den Varianten 3–5 akzeptiert – bei der Variante 6a der durch den Wertverzehr eintretende Aufwand des C folgerichtig dem A zuzurechnen, mit dessen Einkünften die Aufwendungen im Zusammenhang stehen und dem sie (voraussetzungsgemäß) von C zugewendet werden.

Variante 6b): Auch beim unentgeltlichen Vorbehaltsnießbrauch liegt die Sache so, daß der neue Eigentümer zugunsten des Fruchtnießers auf die Nutzung der Sache verzichtet. Der Wertverzehr des nunmehr dem neuen Eigentümer zuzurechnenden Wirtschaftsgutes ist somit durch die Einkünfteerzielung des Fruchtnießers veranlaßt und wird diesem zugewendet bzw. unmittelbar vorbehalten. Die Aufwendungen sind daher steuerlich dem Fruchtnießer zuzurechnen. Die Judikatur des BFH kommt zu demselben Ergebnis, doch mit anderer Begründung⁷⁹. Zur Höhe dieser Aufwendungen s. gleich.

Variante 7: A kann selbst AfA geltend machen.

Variante 8 und 9: A kann den Aufwand, der nicht nur die AfA umfaßt, verteilt auf die Nutzungsdauer abziehen.

⁷⁹ BFH, Urt. vom 28. 7. 1981, BStBl. II 1982, 380.

Variante 10: A kann die AfA geltend machen, obwohl er selbst keinen Aufwand hatte. Der Grund liegt darin, daß ihn der Wertverzehr des geschenkten Objektes trifft und dieser Wertverzehr mit seiner Einkünfteerzielung im Zusammenhang steht.

Variante 11: A hat die AfA wie bei 7.

Wesentlich ist in dieser Fallgruppe die Lösung zur Variante 6. Sie wird entwickelt einerseits aus dem Grundsatz, daß für die persönliche Zurechnung von laufenden Aufwendungen der Zuwendungsgedanke maßgebend ist (Drittaufwand kann vom Stpfl. abgezogen werden, wenn er mit seinen Einkünften im Zusammenhang steht und ihm von einem Dritten zugewendet wird), und andererseits aus dem Grundsatz, daß der Stofl. auch AfA von geschenkten Wirtschaftsgütern geltend machen kann. Akzeptiert man diese beiden Grundsätze, dann erscheint es konsequent, bei Einräumung einer Nutzungsmöglichkeit an einem abnutzbaren Wirtschaftsgut den durch die Nutzung eintretenden Wertverzehr dem einkünfteerzielenden Stpfl. zuzurechnen. Die Auffassung der Judikatur, daß die AfA nur vom wirtschaftlichen Eigentümer des Wirtschaftsgutes geltend gemacht werden kann, weil er den Wertverzehr trage80, überzeugt nicht. Überträgt der Eigentümer sein Wirtschaftsgut dem Stpfl., dann wurde der Aufwand (die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) wirtschaftlich vom Voreigentümer getragen. Trotzdem ist unbestritten, daß der Stpfl., der keinen Aufwand hatte, zur Abschreibung befugt ist, weil der Wertverzehr des Wirtschaftsgutes durch seine Tätigkeit verursacht wird. Gleiches gilt, wenn ein Dritter dem Stpfl. laufende Aufwendungen ersetzt. Auch hier kann der Stpfl. die Aufwendungen geltend machen. Warum der in der Mitte liegende Fall der unentgeltlichen Nutzungseinräumung an einem abnutzbaren Wirtschaftsgut anders behandelt werden soll, ist nicht einsichtig.

Offen ist noch die Höhe der dem A zuzurechnenden Aufwendungen. Ersetzt C den Mietaufwand (Variante 3), kann A diese Aufwendungen abziehen. Schenkt C das Wirtschaftsgut dem A, ist dieser, wenn er es außerbetrieblich nutzt, an die AfA des Rechtsvorgängers gebunden (§ 11 d EStDV). Räumt C dem A bloß die Nutzungsmöglichkeit ein, so ist es konsequent, dem A nur jene Aufwendungen zuzurechnen, die der Eigentümer selbst hätte abziehen können.

Schwieriger ist es, wenn A die Nutzungsmöglichkeit im Rahmen seines Betriebes ausübt. Vergleicht man mit der schenkweisen Übertragung des Wirtschaftsgutes selbst, so könnte von den fiktiven Anschaffungskosten ausgegangen werden und uU erneut ein AfA-Volumen in Anspruch ge-

nommen werden, auch wenn das Wirtschaftsgut bei C voll abgeschrieben ist. Vergleicht man mit der Übernahme laufender Aufwendungen, dann ist die Abzugsmöglichkeit des Stpfl. jedenfalls mit dem Aufwand des Dritten begrenzt. Da der Dritte sein Wirtschaftsgut gerade nicht herschenkt, ist die Parallele zur Behandlung laufender Aufwendungen naheliegender. Damit liegt die Lösung im Ergebnis, wenn natürlich auch nicht in der Begründung, auf der Linie der BFH-Judikatur zur Behandlung von in das Betriebsvermögen eingelegten Nutzungsrechten⁸¹.

Ob bei der unentgeltlichen Nutzung fremder Wirtschaftsgüter überhaupt eine steuerlich relevante (bei Betriebsvermögen: eine einlagefähige) Zuwendung seitens des Eigentümers vorliegt, läßt sich mE relativ leicht beantworten, wenn man sich an Stelle des unentgeltlichen ein entgeltliches Verhältnis denkt. Unterstellt man, daß der Stpfl. die Nutzungsmöglichkeit als Gegenleistung für eine eigene Leistung (etwa Arbeitsleistung) eingeräumt erhält, so wäre zu fragen, ob die Nutzungsmöglichkeit bei ihm zumindest als einkommensteuerbarer Vorgang anzusehen ist. Dies wird nur bei Zuwendungen von bewertbaren, geldwerten Vorteilen zu bejahen sein, nicht hingegen bei der bloß vorübergehend eingeräumten Nutzungsmöglichkeit aus Gefälligkeit oder im Interesse des Vertragspartners⁸². In den letzteren Fällen müßte bei unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeiten daher auch die Zurechnung (Einlage) von Aufwendungen entfallen, weil offenbar eine Vermögensverschiebung nicht erfolgt ist.

C. Ermittlung und steuerliche Behandlung der Einkünfte bei Rechtsnachfolge

1. Betriebsübergang

Der entgeltliche Erwerb der Betriebsgrundlagen bewirkt eine einkommensteuerliche Zäsur. Die vom Rechtsvorgänger geschaffenen Rechtslagen finden im Tatbestand der Betriebsveräußerung noch beim Rechtsvorgänger ihre Vollendung. Der Rechtsnachfolger tritt einkommensteuerlich in keine fremden Rechtslagen ein.

Für den unentgeltlichen Betriebsübergang verzichtet das ESt-Recht hingegen ausdrücklich auf eine solche Zäsur und ordnet Kontinuität an (§ 7 Abs. 1 EStDV). Implizit wird damit auch zum Ausdruck gebracht, daß der Rechtsnachfolger das vom Rechtsvorgänger überlassene Betriebsvermögen

⁸⁰ Vgl. die Nachweise bei Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 Anm. 41.

⁸¹ Vgl. etwa BFH, Urt. vom 20. 11. 1980, BStBl. II 1981, 68.

⁸² Nutzungsvorteile, die im Rahmen eines entgeltlichen Verhältnisses zu stpfl. Betriebseinnahmen führen, müssen bei unentgeltlichen Verhältnissen auch als einlagefähig angesehen werden; in diesem Sinne wohl auch *Grob*, BB 1982, 136 f.

in seiner Eigenschaft als Betriebsvermögen übernimmt, dies auch dann, wenn es sich um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt.

Die Kontinuität bezieht sich ferner explizit auf die vom Rechtsvorgänger angesetzten bzw. anzusetzenden Wertansätze. Anschaffungs- und Herstellungskosten, Normal- und Sonderabschreibungen, Teilwertansätze, Aktivierungen und Passivierungen wirken damit auch für und gegen den Rechtsnachfolger. Änderungen der Abschreibungs- oder Bewertungsmethode sind daher beim Rechtsnachfolger nur zulässig, wenn sie auch beim Rechtsvorgänger begründet gewesen wären. Geht der Rechtsnachfolger zu einer anderen Gewinnermittlungsart über, so sind für die Berechnung des Übergangserfolges die Verhältnisse des Rechtsvorgängers maßgebend⁸³.

Strittig ist, ob § 7 Abs. 1 EStDV auch eine Bindung des (unentgeltlichen) Rechtsnachfolgers an das Wirtschaftsjahr des Vorgängers verlangt⁸⁴. Zu dieser Frage ist zu bedenken: Erbfall wie Schenkung des Betriebes führen handelsrechtlich zur Betriebseröffnung seitens des Rechtsnachfolgers. Auch steuerrechtlich wird davon ausgegangen, daß der laufende Gewinn für Rechtsvorgänger und -nachfolger getrennt zu ermitteln ist (s. oben), der Rechtsnachfolger somit einen eigenen Betrieb eröffnet. § 7 Abs. 1 EStDV ordnet eine Kontinuität nur hinsichtlich der Bilanzansätze an, bindet also den Rechtsvorgänger bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz an die Werte des Rechtsvorgängers. Der Gedanke der Gesamtrechtsnachfolge kann für die Lösung der Frage nichts hergeben, weil dann die Frage der Einzelrechtsnachfolge durch Schenkung offen bleibt⁸⁵. Da es bei der Frage letztlich nur darum geht, ob der Rechtsnachfolger für eine Umstellung des Wirtschaftsjahres die Zustimmung des Finanzamtes einholen muß, ist die Lösung mE aus dem Zweck dieses Zustimmungserfordernisses zu gewinnen. Das Zustimmungserfordernis soll einem Mißbrauch, einer Änderung des Wirtschaftsjahres allein aus steuerlichen Gründen vorbeugen⁸⁶. Dabei besteht kein Zweifel, daß der entgeltliche Betriebserwerb den Rechtsnachfolger berechtigt, ohne Einvernehmen mit dem Finanzamt ein abweichendes Wirtschaftsjahr zu wählen⁸⁷. Der unentgeltliche Betriebserwerb unterscheidet sich vom entgeltlichen iedoch nur hinsichtlich der Bindung an die

Wertansätze des Rechtsvorgängers (Übernahme der stillen Reserven). Dieser Gesichtspunkt allein rechtfertigt es nicht, die Wahl des Wirtschaftsjahres beim Rechtsnachfolger an die Zustimmung des Finanzamtes zu binden, weil der bloße Übergang der stillen Reserven keine Mißbrauchsmöglichkeiten eröffnet, die wesentlich größer wären als bei entgeltlichem Erwerb⁸⁸.

2. Einkünfte des Rechtsnachfolgers gem. § 24 Nr. 2 EStG

Einkunfte, die dem Rechtsnachfolger gem. § 24 Nr. 2 EStG zufließen, sind zwar – wie oben begründet – ihm zuzurechnen und daher im Rahmen seiner Einkommensermittlung zu berücksichtigen. Unterliegt der Rechtsnachfolger nicht der (deutschen) Einkommensteuer, so sind die Einkünfte steuerfrei, auch wenn sie beim Rechtsvorgänger steuerpflichtig gewesen wären. Die rechtliche Qualität der Einkünfte bestimmt sich aber nach den Verhältnissen des Rechtsvorgängers. Die Einkünfte sind daher innerhalb der Einkunftsart zu erfassen, die beim Rechtsvorgänger gegeben gewesen wäre⁸⁹. Insofern wirken die persönlichen Eigenschaften des Rechtsvorgängers (zB als selbständig Tätiger) auch für den Rechtsnachfolger weiter.

Die Identität der Einkunftsart bedeutet auch Identität der Methode der Einkünfteermittlung.

Eine andere Frage ist, ob sachliche Steuerbefreiungen und sonstige Vergünstigungen, die der Rechtsvorgänger in Anspruch hätte nehmen können, auch dem Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 Nr. 2 zustehen. Zu denken ist an die Befreiungen nach §§ 3, 3 a und 3 b EStG sowie die sonstigen einkünftebezogenen Begünstigungen (Freibeträge, Freigrenzen etc.) etwa nach §§ 13 Abs. 3, 14 a, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 18 Abs. 4, 20 Abs. 4, 22 Abs. 3, 23 Abs. 4, aber auch an Tarifbegünstigungen, wie etwa die nach der ErfinderVO.

Die Antwort auf die Frage ist, und das wird in diesem Fall letztlich auch von der Judikatur anerkannt, die hier mit dem Begriff der höchstpersönlichen Rechte operiert, nicht in der Fortsetzungsthese zu finden, sondern wieder nur im Einkommensteuerrecht selbst.

Wenn § 24 Nr. 2 EStG die Einnahmen des weggefallenen Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zurechnet, ohne die Identität der Einkunftsart

⁸³ BFH, Urt. vom 1. 4. 1971, BStBl. II 1971, 526. Vgl. allgemein zu den Folgen des Betriebsüberganges auch Segebrecht, aaO (FN 11), 128 f.

⁸⁴ Bejahend BFH, Urt. vom 3. 8. 1967, BStBl. III 1967, 753 sowie vom 22. 8. 1968, BStBl. II 1969, 34 gegen BFH, Urt. vom 11. 10. 1966, BStBl. III 1967, 86. Der BFH stützt sich dabei allerdings auf den Fortsetzungsgedanken.

⁸⁵ Das übersieht BFH, Urt. vom 22. 8. 1968, aaO.

⁸⁶ Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 a Anm. 56.

⁸⁷ BFH, Urt. vom 11. 10. 1966, BStBl. III 1967, 86.

⁸⁸ Im Ergebnis glA Herrmann/Heuer/Raupach, § 4a Anm. 80 "Betriebsübertragung"; Tipke, BB 1969, 123; Littmann, FR 1969, 214; derselbe, ESt-Recht, § 4a Tz. 13.

⁸⁹ RFH, Urt. vom 26. 10. 1933, RStBl. 1934, 404; vom 4. 1. 1939, RStBl. 264; BFH, Urt. vom 25. 3. 1976, BStBl. II 1976, 487; Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. 25; Blümich/Falk, § 24 Anm. 68; Kapp/Ebeling, III, Rz. 3; Segebrecht, aaO (FN 11), 109.

zu berühren, dann spricht dies jedenfalls dafür, daß für diese Einkünfte auch iene einkünftebezogenen Begünstigungen in Anspruch genommen werden können, die beim Rechtsvorgänger zur Anwendung gekommen wären. Steuerliche Begünstigungen, die mit den Einnahmen verknüpft sind, dh jedem Bezieher solcher Einnahmen zustünden, müssen auch dem Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 Nr. 2 EStG zustehen. Das erscheint bei subventionsartigen Steuerbefreiungen und bei Steuerbefreiungen, die lediglich der Vereinfachung der Besteuerung dienen, auch teleologisch ohne weiteres vertretbar (weder der Interventionszweck noch der Vereinfachungszweck haben etwas mit der Person des Rechtsträgers zu tun), gilt aber auch bei sozial motivierten Befreiungen. Auch aus sozialen Motiven begünstigte Einnahmen übernimmt der Rechtsnachfolger gem. § 24 Nr. 2 in der Qualität, die ihnen beim Rechtsvorgänger beizumessen gewesen wäre. Die allfälligen rechtspolitischen Bedenken gegen diese Sicht haben beim Sozialrecht und bei der Vererblichkeit solche Ansprüche anzusetzen und nicht bei der Einkommensteuer.

Es ist daher auch kein Grund ersichtlich, warum die Begünstigungen der §§ 16 und 17 für Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne nicht auch dem Erben zustehen sollen, dem derartige Gewinne zufließen. Ist somit vom Erblasser der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 bzw. § 17 Abs. 3 nicht ausgeschöpft, so steht er dem Rechtsnachfolger zu. Ein Grund für die Bindung der Begünstigung an den Rechtsvorgänger ist nicht zu sehen⁹⁰.

Der Freibetrag gem. § 18 Abs. 4 geht auf eine Betriebsausgabenpauschalierung zurück (§ 38 EStDV 1949/50), die jedoch später in eine einkünftebezogene (allerdings vom Einkommen abzuziehende) Begünstigung verwandelt wurde, mit der eine steuerlich ungünstige Behandlung der freiberuflichen Tätigkeit ausgeglichen werden sollte⁹¹. Fließen diese Einkünfte dem Erben zu, so besteht grundsätzlich kein Einwand, ihm auch den Freibetrag zu gewähren⁹². Für die Frage, ob die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit überwiegen, ist aus teleologischen Gründen nicht auf die Verhältnisse des Erblassers, sondern auf die des Erben im jeweiligen Veranlagungszeitraum abzustellen: Ist der Freibetrag eine Begünstigung für freie Berufe und wird hinsichtlich dieser Tatbestandsvoraussetzung auf das Überwiegen der Einkünfte abgestellt, so ist eine Begünstigung nicht gerechtfertigt, wenn im jeweiligen Veranlagungszeitraum die freiberuflichen Einkünfte nicht im Vordergrund stehen.

Bedenken erwecken die Entscheidungen des BFH, die dem Erben des Erfinders die erfinderbezogenen Steuervergünstigungen absprechen, weil es sich um eine persönliche Steuervergünstigung handle⁹³. Wenn nach § 24 Nr. 2 der Erbe des Erfinders Einkünfte zu versteuern hat, die der Erfinder erwirtschaftet hat, dann besteht kein Grund, ihm die Tarifermäßigung zu versagen. Das Argument, die Vergünstigung solle einen Anreiz zur Entfaltung erfinderischer Tätigkeit bieten und dieser Zweck könne beim Erben nicht erreicht werden⁹⁴, übersieht, daß die Begünstigung nicht davon abhängt, ob der Erfinder noch weiter tätig ist oder sein kann, sondern ob er eine begünstigungsfähige Erfindung gemacht hat⁹⁵.

Schließlich ist auch kein Grund zu sehen, warum nicht Tarifermäßigungen für außerordentliche Einkünfte und sonstige Tarifbegünstigungen jeweils auch vom Rechtsnachfolger in Anspruch genommen werden können. Durch die Rechtsnachfolge ändert sich der sachliche Gehalt der betreffenden Einkünfte nicht; auch das rechtspolitische Ziel der Tarifermäßigung bleibt unberührt davon, ob die Einkünfte vom ursprünglichen Stpfl. oder seinem Rechtsnachfolger bezogen werden⁹⁶.

Auf der Aufwandsseite (Betriebsausgaben, Werbungskosten) ist unbestritten, daß der Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 Nr. 2 EStG die tatsächlich anfallenden, noch mit der Tätigkeit des Erblassers zusammenhängenden Aufwendungen abziehen kann. Fraglich ist jedoch, ob der Erbe auch aufwandsbezogene Sonderregelungen in Anspruch nehmen kann.

Soweit es sich um Aufwandspauschalierungen handelt (speziell Werbungskostenpauschale) spricht gegen ihren Übergang auf den Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 Nr. 2, daß dieser lediglich vom Erblasser hinterlassene Forderungen einzieht, eine Tätigkeit, die in der Regel nicht mit Aufwendungen verbunden ist. Andererseits ist zu bedenken, daß der Zweck der Aufwandspauschalierung gerade darin besteht, das Nachweiserfordernis bei geringfügigen Aufwendungen auszuschließen⁹⁷, und deswegen gerade kein Einzelnachweis gefordert wird. Bestehen daher keine Bedenken, die Werbungskostenpauschbeträge dem Stpfl. selbst zu gewähren, wenn ihm Einnahmen aus einer eigenen ehemaligen Tätigkeit zufließen, so besteht auch kein Grund, den Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 Nr. 2 anders zu behandeln.

⁹⁰ AA ohne Begründung, Littmann, ESt-Recht, § 24 Rz. 102.

⁹¹ S. zur Entstehungsgeschichte Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 Anm. 170.

⁹² FG Hannover, Urt. vom 23. 7. 1957, EFG 1958, 7; glA Herrmann/Heuer/Rau-pach, § 18 Anm. 172; Blümich/Falk, § 18 VII 6; Littmann, ESt-Recht, § 18 Rz. 365.

⁹³ BFH, Urt. vom 7. 11. 1957, BStBl. III 1958, 25 zu § 34 EStG; vom 20. 2. 1958, BStBl. III 1958, 209; vom 26. 6. 1970, BStBl. II 1970, 824.

⁹⁴ BFH, Urt. vom 20. 2. 1958, aaO.

⁹⁵ Vgl. die zutreffende Kritik bei Trzaskalik, StuW 1979, 100.

⁹⁶ AA hinsichtlich Betriebsveräußerung Littmann, ESt-Recht, § 24 Rz. 102.

⁹⁷ Bei größeren Aufwendungen kann der tatsächliche Betrag geltend gemacht werden.

Was die Rechtsnachfolge in Abschreibungsbegünstigungen betrifft, so ist diese aus dem Sinn und Zweck der Begünstigung zu erschließen. ME hat daher die Judikatur den Eintritt des Rechtsnachfolgers in die Begünstigung nach § 7 b EStG bei Schenkung und Erbfall im Ergebnis zu Recht bejaht, wenn auch unter verfehlter Berufung auf die Fortsetzungsthese⁹⁸.

D. Verlustausgleich

Verluste sind in der Terminologie des EStG negative Einkünfte; der Verlustausgleich bezieht sich auf die negativen Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten. Die persönliche Zurechnung der Verluste muß daher nach denselben Grundsätzen erfolgen wie die der positiven Einkünfte. Daher gilt auch – wie schon erwähnt –, daß nachträgliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Einnahmen eines weggefallenen Stpfl. beim Rechtsnachfolger anfallen, diesem gem. § 24 als eigene Verluste zuzurechnen sind und mit den anderen Einkünften ausgeglichen werden können.

Strittig ist, ob Verluste, die beim Erblasser bei seiner letzten Veranlagung nicht ausgeglichen werden konnten, bei der Veranlagung des Erben im selben Kalenderjahr berücksichtigt werden können. Die Frage ist zu verneinen. Der Veranlagung des Erblassers ist das während der Dauer seiner Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde zu legen (§ 25 Abs. 2 EStG); bei der Berechnung dieses Einkommens ist auch der Verlustausgleich vorzunehmen. Ergibt sich wegen der Verluste kein positives Einkommen, so hat es damit sein Bewenden. Eine Rechtsgrundlage für die Übertragung dieses Verlustes auf den Erben besteht nicht. § 1922 BGB oder § 45 AO sind hiefür nicht geeignet; § 24 EStG regelt nur Einnahmen und Ausgaben, die beim Rechtsnachfolger zu- bzw. abfließen.

Die gegenteilige Auffassung des BFH⁹⁹ überzeugt nicht. Die Berufung auf den Fortsetzungsgedanken kann nicht die positiv-rechtlichen Vorschriften des EStG überspielen. Eine Rechtsnachfolge in Verluste impliziert auch eine Rechtsnachfolge in positive Einkünfte. Es müßte dann das Einkommen des Erblassers im Todesjahr in vollem Umfang dem Erben zugerechnet werden. Gerade dies verbietet § 25 Abs. 2 EStG¹⁰⁰.

E. Sonderausgaben

1. Grundsätze

Sonderausgaben stehen nicht mit Einkünften im Zusammenhang, sondern sind taxativ aufgezählte Positionen, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Die persönliche Zurechnung von Sonderausgaben folgt daher anderen Grundsätzen als die der Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Sonderausgaben kann grundsätzlich nur derjenige geltend machen, der zur Leistung der fraglichen Beträge verpflichtet ist und dessen Vermögen gemindert wird¹⁰¹.

2. Aufwendungen Dritter für den Steuerpflichtigen

Leistet der Stpfl. Sonderausgaben aufgrund eigener Verpflichtungen und wird ihm der Aufwand durch Dritte ersetzt, hindert das nicht den Abzug beim Stpfl. Gleiches gilt auch, wenn der Stpfl. Schuldner ist und ein Dritter für ihn Zahlungen an den Vertragspartner des Stpfl. erbringt. Auch hier kommt es zu einer Vermögensminderung des Stpfl., der zunächst durch die Zahlung eine Vermögensmehrung erfahren hat¹⁰². Anders liegt der Fall, wenn die Sonderausgaben durch eine gerade auf den Sonderausgabenabzug Bedacht nehmende steuerfreie Ersatzleistung abgedeckt werden. Hier ist eine Belastung des Vermögens des Stpfl. von vornherein nicht gegeben; ein Sonderausgabenabzug kommt nicht in Betracht¹⁰³.

Soweit der Dritte selbst den Aufwand schuldet und zahlt, kann der Stpfl. keine Sonderausgaben geltend machen. Soweit die Leistung des Dritten beim Begünstigten allerdings zu stpfl. Einnahmen führt, weil sie Teil einer Leistungsvergütung ist (zB Aufwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Arbeitnehmer), soll der Begünstigte nach der Rspr. diese Zahlungen als eigene Sonderausgaben abziehen können. Insoweit wird eine Ausnahme vom Grundsatz gemacht, daß Aufwendungen nur vom Schuldner als Sonderausgaben abgezogen werden können¹⁰⁴. Unterliegt der Begünstigte mit der Leistung nicht der ESt, soll diese Ausnahme nicht gelten.

⁹⁸ BFH, Urt. vom 19. 12. 1960, BStBl. III 1961, 37; vgl. dazu *Littmann*, ESt-Recht, § 7b Rz. 107; *Blümich/Falk*, § 7b Anm. 171.

⁹⁹ Vom 17. 5. 1972, BStBl. II 1972, 621; ihm folgend Kapp/Ebeling, III Tz. 78. 100 Blümich/Falk, § 10 d Anm. 48. Gegen BFH auch Littmann, DStR 1972, 508; FR 1972, 521; Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. 13; FG Hamburg, Urt. vom 30. 1. 1970, EFG 488; Keuk, StuW 1973, 84; Stadie, aaO (FN 12) 76; Trzaskalik, StuW 1979, 104 ff.; Ring, DStZ 1981, 24 ff.; Tipke, Steuerrecht, 161.

¹⁰¹ Vgl. auch BFH, Urt. vom 9. 5. 1974, BStBl. II 1974, 545; Schmidt/Heinicke, § 10 Anm. 5 b; kritisch Tipke, Steuerrecht, 296.

¹⁰² Schmidt/Heinicke, § 10 Anm. 5 c; wohl auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 Anm. 10 a.

¹⁰³ Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 Anm. 16.

¹⁰⁴ BFH, Urt. vom 11. 10. 1974, BStBl. II 1975, 275; Schmidt/Heinicke, § 10 Anm. 5 c.

Ob die Steuerpflicht des Drittaufwandes ein Kriterium ist, das die Zurechnung von Sonderausgaben beeinflussen kann, scheint immerhin zweifelhaft. Belastet ist der Begünstigte nicht mit dem Aufwand, sondern nur mit der ESt.

3. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Dritte

Aufwendungen des Stpfl. aufgrund eigener Verpflichtungen sind auch dann Sonderausgaben, wenn der wirtschaftliche Gegenwert einem Dritten zugute kommt (zB Versicherungsbeiträge mit einem Dritten als Bezugsberechtigtem).

Soweit der Stpfl. Aufwendungen leistet, zu deren Entrichtung ein Dritter verpflichtet ist, kann er diese nicht selbst als Sonderausgaben geltend machen (wohl aber uU der Dritte; s. oben)¹⁰⁵.

Daß damit wirtschaftlich ganz ähnlich liegende Fälle verschieden behandelt werden, ist nicht zu bestreiten¹⁰⁶.

4. Vertragsübernahme

Der Eintritt in einen bestehenden Versicherungs- oder Bausparvertrag (Vertragsübernahme) führt beim neuen Vertragspartner nur hinsichtlich der eigenen Verpflichtungen zu Sonderausgaben. Der Eintritt wird jedoch – zu Recht – als Fortführung des alten Vertrages und nicht als Neuabschluß behandelt. Fristenberechnungen und sonstige Einschränkungen sind nach Maßgabe des Abschlusses des Altvertrages zu beurteilen¹⁰⁷.

Die schenkweise Übernahme einer Rentenverpflichtung führt wegen § 12 Nr. 2 EStG nicht zu Sonderausgaben des Übernehmers, auch wenn es sich beim Rechtsvorgänger um eine abzugsfähige Rente handelt¹⁰⁸.

Erfolgt die Übernahme solcher Verpflichtungen im Wege eines entgeltlichen Geschäftes (zB der Erwerber eines Betriebes verpflichtet sich zur Zahlung der Vermögensteuer des bisherigen Betriebsinhabers), so liegen idR Anschaffungskosten oder sofort abziehbare Betriebsausgaben/Werbungskosten vor.

5. Sonderausgaben nach Wegfall des Steuerpflichtigen

Tritt der Erbe mit Tod des Stpfl. in dessen zu Sonderausgaben führenden Verträge ein, so ist nunmehr die Abzugsberechtigung aus der Sicht des Erben zu beurteilen. Hat daher der Erbe die Verpflichtung zur Leistung einer außerbetrieblichen Versorgungsrente übernommen, bilden die Zahlungen auch bei ihm Sonderausgaben¹⁰⁹. Entsprechendes gilt für den Eintritt in Versicherungsverträge.

Hat der Erblasser Renten geleistet, die bei ihm Sonderausgaben waren und tritt in diese Verpflichtung ein Erbe ein, der gegenüber dem Rentenberechtigten unterhaltsverpflichtet ist, stellt sich die Frage, ob die Rente nunmehr unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG fällt. Die Frage ist mE nicht mit der Fortsetzungsthese zu lösen, sondern mit der Überlegung, daß die Verpflichtung des Erben nicht aus dem Titel des Unterhaltes entstanden ist, sondern aus dem Titel des Erbfalles. Es geht nicht um eine Rente in Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung des Erben, sondern um die übergegangene Verpflichtung des Erblassers, für die der Erbe einzustehen hat. Die Abzugsfähigkeit ist zu bejahen¹¹⁰.

Hat der Erblasser Unterhaltsleistungen erbracht und gehen diese kraft Gesetzes (ausnahmsweise) auf den Erben über (insbesondere Unterhalt des geschiedenen Ehegatten), dann liegen auch aus der Sicht des Erben nicht abzugsfähige Unterhaltsrenten vor¹¹¹.

Hat der Erblasser Renten freiwillig oder an Unterhaltsberechtigte bezahlt und verpflichtet er den Erben, diese Renten weiterzuzahlen, so liegt der Zahlungsgrund für den Erben in der erbrechtlichen Verfügung des Erblassers; der Abzug als Sonderausgaben ist daher möglich¹¹².

Strittig ist die Behandlung von Ausgaben, mit denen der Erblasser im Rückstand war und die nunmehr der Erbe begleicht. Zivilrechtlich liegen Verpflichtungen vor, die durch Erbantritt auf den Erben übergegangen sind. Nichtsdestoweniger handelt es sich um Ausgaben aufgrund von Verpflichtungen, die ursprünglich der Erblasser begründet hat. Ein Übergang kraft Fortsetzungsthese ist abzulehnen. Eine dem § 24 Nr. 2 vergleichbare Ausnahmevorschrift fehlt für Sonderausgaben. Die Auffassung, daß rückständige Sonderausgaben des Erblassers vom Erben nicht abgezogen wer-

¹⁰⁵ BFH, Urt. vom 9. 5. 1974, BStBl. II 1974, 545 und 546; vom 11. 7. 1969, BStBl. II 1969, 650; Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 Anm. 10; Schmidt/Heinicke, § 10 Anm. 5 b.

¹⁰⁶ Tipke, Steuerrecht, 296; Jakob, Steuern vom Einkommen I, 152 f.

¹⁰⁷ Schmidt/Heinicke, § 10 Anm. 5 d.

¹⁰⁸ Vgl. BFH, Urt. vom 26. 3. 1965, StRK EStG § 10 Abs. 1 Z 4. Herrmann/Heuer/ Raupach, § 10 Anm. 207.

¹⁰⁹ Stoll, Rentenbesteuerung, 3. Aufl., Wien 1979, 387.

¹¹⁰ GlA Brockhoff, DStR 1962, 11; Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 Anm. 10.

¹¹¹ RFH, Urt. vom 14. 10. 1942, RStBl. 1943, 5; BFH, Urt. vom 7. 12. 1962, BStBl. III 1963, 135; Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 Anm. 10; Stoll, Rentenbesteuerung, 388.

¹¹² Stoll, Rentenbesteuerung, 390.

den können, scheint mir daher die besseren Gründe für sich zu haben¹¹³. Anders allerdings die Rechtsprechung, die sich auf die Fortsetzungsthese beruft und meint, der Erbe trete auch hinsichtlich der Sonderausgabentatbestände voll in die Rechtsstellung des Erblassers ein¹¹⁴.

F. Verlustabzug

Der Verlustabzug in Form des Verlustrücktrages und -vortrages ist den Sonderausgaben gleichgestellt. Damit wird freilich lediglich geklärt, in welchem Stadium der Einkommensermittlung nicht ausgeglichene Verluste zu berücksichtigen sind. Eine Aussage über die Behandlung beim Rechtsnachfolger ist damit nicht getroffen.

Unbestritten ist, daß das Recht auf Verlustabzug sich der privatrechtlichen Disposition entzieht: eine Übertragung auf Dritte durch Rechtsgeschäft unter Lebenden, gleichgültig ob entgeltlich oder unentgeltlich, ist nicht möglich, sofern nicht Sonderregeln bestehen¹¹⁵.

Hingegen soll nach BFH, Urt. vom 22. 6. 1962, BStBl. III 1962, 386, der Erbe hinsichtlich des Verlustabzuges in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten. Der BFH beruft sich auf das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge, das durch § 8 StAnpG und § 7 EStDV auch steuerrechtlich anerkannt sei: der Erbe setze die Einkunftsgrundlagen des Erblassers fort.

Die Entscheidung hat in der Literatur ein zwiespältiges Echo gefunden¹¹⁶.

ME sprechen die besseren Gründe gegen die Vererblichkeit des Verlustabzuges. Der Gedanke der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge ist – wie gezeigt – nicht geeignet, allgemein das Einrücken des Rechtsnachfolgers in einkommensteuerliche Positionen zu begründen. Dazu bedarf es stets einer klaren öffentlichrechtlichen Rechtsgrundlage.

§ 24 Nr. 2 EStG ist dafür nicht geeignet. Die Vorschrift ordnet zwar – wie erwähnt – unter bestimmten Voraussetzungen eine Zurechnung von Einkünften beim Gesamtrechtsnachfolger an, und es scheint nicht von vornherein abwegig, diesen Gedanken auf den Verlustabzug auszudehnen, der letztlich aus negativen Einkünften besteht. § 24 Nr. 2 betrifft aber doch nur Tatbestände, mit deren Verwirklichung der Erblasser begonnen hat, die aber erst beim Rechtsnachfolger vollendet werden. Ein Übergang der vom Erblasser vollendeten Tatbestände – und um solche handelt es sich bei Erblasserverlusten – ist durch § 24 Nr. 2 nicht vorgesehen.

Ist die Vererblichkeit des Verlustabzuges aber nicht doch im Hinblick auf § 7 Abs. 1 EStDV begründbar? Der Erbe hat die Buchwerte und damit die stillen Reserven des Erblassers zu übernehmen. Gerade die Bildung stiller Reserven kann aber beim Erblasser zu einem Verlust geführt haben, den dieser nicht mehr geltend machen konnte. Damit bleiben tatsächlich entstandene Verluste sowohl beim Erblasser als auch beim Erben unberücksichtigt. Die Argumentation scheint auf den ersten Blick überzeugend, verfängt jedoch nicht, wenn man die Gesamtsituation in Rechnung stellt. Die Vererblichkeit des Verlustabzuges garantiert weder, daß derjenige, der die stillen Reserven des Erblassers übernimmt, auch die Verluste, die zu den stillen Reserven geführt haben, geltend machen kann, noch daß derjenige, der den Verlust als Erbe geltend machen kann, stille Reserven des Erblassers versteuern muß. Ersteres deswegen nicht, weil etwa bei mehreren Miterben die Vererblichkeit des Verlustabzuges nur quotenmäßig geregelt und nicht dem Betriebsübernehmer zugesichert werden kann. Letzteres deswegen nicht, weil Verluste nicht notwendig etwas mit stillen Reserven zu tun haben. Die Vererblichkeit des Verlustabzuges sichert dem Erben auch den Verlustabzug bezüglich echter betrieblicher Verluste des Erblassers aber auch aus außerbetrieblichen Einkunftsarten. Sie sichert ihm ferner auch den Abzug von Verlusten aus Tätigkeiten (Betrieben), die inzwischen vom Erblasser eingestellt wurden.

Zu bedenken ist auch, daß der Übergang der stillen Reserven auch bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge (durch Schenkung) angeordnet ist. In diesem Fall hat der Geschenknehmer die stillen Reserven zu versteuern, das Recht auf Verlustabzug bleibt aber beim Rechtsvorgänger, auch wenn die Verluste aus der Bildung stiller Reserven stammen und der Rechtsvorgänger vielleicht den Verlustabzug mangels entsprechender Einkünfte gar nicht ausnützen kann. Allgemeiner gesprochen: Die Zielsetzung und Wirkung des § 7 EStDV steht in keinem ersichtlichen Zusammenhang mit den Prinzipien, von denen § 10 d EStG beherrscht wird¹¹⁷.

¹¹³ In diesem Sinne auch Kaatz, FR 1957, 388; Ring, DStZ 1981, 24 ff.; Trzaskalik, StuW 1979, 102; BFH, Urt. vom 10. 6. 1952, BStBl. III 1952, 198.

¹¹⁴ BFH, Urt. vom 1. 3. 1957, BStBl. III 1957, 135; vom 5. 2. 1960, BStBl. III 1960, 140; dem folgend Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 Anm. 95, 175, 207, 268; Littmann, § 10 Rz. 12; differenzierend Brockhoff, DStR 1962, 10 ff.

¹¹⁵ Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 d Anm. 106; Schmidt/Drenseck, § 10 d Anm. 3; Littmann, § 10 d Rz. 18; Trzaskalik, StuW 1979, 103; BFH, Urt. vom 8. 1. 1958, BStBl. III 1958, 97; vom 17. 2. 1961, BStBl. III 1961, 230.

¹¹⁶ Zustimmend Littmann, § 10 d Rz. 19; Vangerow, StuW 1963 Sp. 185; wohl auch Schmidt/Drenseck, § 10 d Anm. 3; Kapp/Ebeling, III Rz. 70. – Ablehnend Schlutius, FR 1962, 48, 311; Trzaskalik, StuW 1979, 97; Ring, DStZ 1981, 24; Tipke, Steuerrecht, 161; Stadie, aaO (FN 12) 78; Wasmer, aaO (FN 12) 43; Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 d Anm. 119; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 5. Aufl., 245.

¹¹⁷ Überzeugend Trzaskalik, StuW 1979, 103.

Zu prüfen ist noch, ob teleologische Erwägungen ein anderes Ergebnis nahelegen. Der Verlustabzug läßt sich auf die Regelung des Preußischen EStG 1891 zurückführen, das bei buchführenden Gewerbetreibenden das Durchschnittsergebnis der vergangenen drei Jahre als Einkünfte des Veranlagungsjahres ansah. Ebenso wie diese Durchschnittsbesteuerung ist der Verlustabzug eine Methode des interperiodischen Ausgleichs von Einkommensschwankungen, wobei allerdings nur negative Einkünfte berücksichtigt werden. Der Gedanke der periodenübergreifenden Besteuerung ist damit praktisch auf eine Ausdehnung des Verlustausgleichsrechtes eingeschränkt. Ebenso wie beim Verlustausgleich ist es schwer einzusehen, warum eine derart einkommensbezogene Maßnahme auf einen anderen Stpfl. übertragbar sein soll.

G. Außergewöhnliche Belastungen

§ 33 bezweckt die Berücksichtigung außergewöhnlicher, aber unvermeidlicher Aufwendungen, die nicht schon durch die Freistellung des Existenzminimums abgegolten sind. Die Vorschrift stellt in besonderem Maße auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. ab. Außergewöhnliche Belastungen kann daher nur der geltend machen, der mit dem Aufwand belastet ist und aus dessen Sicht die Aufwendungen die Merkmale der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit tragen. Das Belastungsprinzip¹¹⁸ führte zur Anrechnung von Ausgabenersatz¹¹⁹. Die Abzugsfähigkeit wird jedoch nicht gehindert, wenn ein Dritter dem Stpfl. die Mittel zur Begleichung des Aufwandes schenkt¹²⁰.

Aufwendungen, die der Stpfl. für andere Personen leistet, führen bei ihm zu außergewöhnlichen Belastungen, wenn aus seiner Sicht die Aufwandsübernahme zwangsläufig ist und zu außergewöhnlichen Aufwendungen führt. Das gilt für Leistungen an Unterhaltsberechtigte ebenso wie für Bürgschaftsübernahmen¹²¹.

Begleicht der Stpfl. als Gesamtrechtsnachfolger Erblasserschulden, so ist dies nach BFH, Urt. vom 27. 3. 1958, BStBl. III 1958, 290 kein Fall des § 33, da die Schuldübernahme mit dem Vermögen zusammenhänge und die Zwangsläufigkeit fehle¹²². Ob die Zwangsläufigkeit im Hinblick auf

§ 1967 BGB und die zentrale Bedeutung des Erbrechtes als Grundwert der verfassungsrechtlich geschützten Eigentumsordnung in Frage gestellt werden kann, ist zweifelhaft. Mit gleichem Grund könnte man die Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Unterhaltsleistungen mit dem Hinweis auf die Freiwilligkeit der Eheschließung versagen. Im Hinblick auf die Verknüpfung der Erblasserschulden mit dem angefallenen Vermögen liegt aber die Anwendung der Grundsätze des Vorteilsausgleichs nahe. Die Abzugsfähigkeit wäre danach bis zur Erschöpfung des Nachlasses zu versagen¹²³.

Nach BFH, Urt. vom 8. 9. 1961, BStBl. III 1962, 31, können Krankheitskosten des Erblassers, die erst von den Erben bezahlt werden, noch in der letzten Veranlagung des Erblassers berücksichtigt werden. Das Urteil beruft sich auf eine vernünftige Beurteilung der Verhältnisse, da der Zahlungszeitpunkt oft zufällig sei. Eine positive Rechtsgrundlage kann das Urteil in der Tat nicht anführen: Da der Erblasser bis zum Ende seiner ESt-Pflicht keine Aufwendungen hatte, kommt auch ein Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nicht in Betracht¹²⁴.

¹¹⁸ Schmidt/Drenseck, § 33 Anm. 3; Tipke, Steuerrecht, 298.

¹¹⁹ Schmidt/Drenseck, § 33 Anm. 4e; Littmann, § 33 Rz. 20-22 a.

¹²⁰ BFH, Urt. vom 22. 10. 1971, BStBl. II 1972, 177; Ruppe, Familienverträge, 156 f.

¹²¹ S. zB Littmann, § 33 Rz. 23 a, 62, 99; Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 Anm. 134.

¹²² So auch Trzaskalik, StuW 1979, 101.

¹²³ Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 Anm. 300 "Nachlaßverbindlichkeiten".

¹²⁴ Kritisch auch Trzaskalik, StuW 1979, 101; Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 Anm. 23.

Der Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 EStG

Wolfgang Heinicke, Richter am Finanzgericht, München

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung und Eingrenzung der Thematik
- II. Allgemeiner Regelungsinhalt des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG
 - 1. Sachliche Besteuerung und persönliche Zurechnung
 - 2. Gesamtrechtsnachfolge im Verhältnis Erblasser-Erbe
- III. Anwendungsbereich § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG im einzelnen
 - 1. Allgemeines zum Begriff Rechtsnachfolger
 - 2. Historische Entwicklung
 - Einschränkung nach Wortlaut und Sinnzusammenhang auf die Rechtsnachfolge im Einkünftebereich
 - a) Keine Anwendung auf originäre Einkünfte des Rechtsnachfolgers
 - b) Keine Änwendung auf bereits bezogene Einkünfte des Rechtsvorgängers
 - 4. Einkünfteerzielung und Einkommensverwendung
 - 5. Gesamtrechtsnachfolge und Einzelrechtsnachfolge im Todesfall
 - Entgeltliche Übertragung von Einkünften und Einkunftsansprüchen
- IV. Sonderfälle der Übertragung von Kapitaleinkünften mit dem Rechtsverhältnis

- 1. Problemstellung und Lösungsmöglichkeiten
- Rechtsprechung des VIII. Senats und des Großen Senats des BFH zum Begriff "Nachfolger in dem Rechtsverhältnis" und zur Bedeutung des § 101 BGB
- 3. Kritische Anmerkungen
- a) Allgemeine Vorbemerkungen
- b) Grundsätze der Tatbestandsverwirklichung bei Kapitaleinkünften allgemein und im Falle der Rechtsnachfolge
- c) §§ 101, 103 BGB ohne Bedeutung für Einkünftezurechnung
- 4. Besonderheiten bei Gewinnausschüttungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG
 - a) Tatbestandsverwirklichung bei Gewinnausschüttungen
- b) Grenzen der Übertragbarkeit
- 5. Die Übertragung festverzinslicher Forderungen und Wertpapiere mit Zinsansprüchen während der Laufzeit
 - a) Erbfall
 - b) Unentgeltliche Übertragung zu Lebzeiten
 - c) Veräußerung/Abtretung gegen Entgelt

I. Problemstellung und Eingrenzung der Thematik

Das Thema "Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 EStG" zielt auf die Besteuerung nachträglicher Einkünfte, die nicht dem ursprünglichen Steuerpflichtigen, sondern einer dritten Person zufließen. Im Mittelpunkt dieser Überlegungen steht die allgemeine Vorschrift des § 24 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG, die jedoch nicht isoliert betrachtet werden kann, da das Gesetz für bestimmte Einkunftsarten Sondervorschriften enthält. Ich erinnere an § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Stichwort: "Witwen- und Waisengelder") iVm. § 1 Abs. 1 S. 2 LStDV und § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 LStDV, außerdem an einzelne Vorschriften zur Besteuerung von Veräußerungserlösen aus Forderungsübertragungen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 und 3, § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Die Vorschrift des § 24 Nr. 2 2. Halbsatz EStG führt bisher in Rechtsprechung und Schrifttum ein eher stiefmütterliches Dasein. Ich hoffe, daß auch durch die anderen Beiträge in diesem Band deutlich wird, daß der Problematik der Rechtsnachfolge im Zurechnungsgefüge unseres Einkommensteuerrechts vielleicht doch eine größere Bedeutung zukommt, als ihr bisher beigemessen wurde. Ein Personenwechsel läßt die steuerrechtlichen Gedanken zunächst in Richtung Erbschaft- und Schenkungsteuer schweifen, Steuern, die an eine Rechtsnachfolge anknüpfen.

Das System der Einkommensteuer ist dagegen in besonderem Maße personenbezogen. Die Tatbestände der Einkünfteverwirklichung sind in der Regel komplexer Art und lassen sich allenfalls in einzelnen Ausschnitten stichtagsmäßig festlegen. Sie sind daher besonders schwer abgrenzbar in Fällen einer personellen Veränderung, welche zwangsläufig die Systematik der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen durcheinander bringt. Andererseits sind bestimmte Rechtsnachfolgevorgänge naturgegeben und unabwendbar. Gleichzeitig wäre es schwerlich einsehbar, wenn eine Rechtsnachfolge dazu führen würde, gänzlich auf die Besteuerung erzielter Einkünfte zu verzichten.

Der Gesetzgeber kam daher nicht umhin, die Problematik im EStG anzusprechen. Er hat sich dieser Aufgabe mit dürren Worten durch den seit 1925 unveränderten Zusatz entledigt, daß Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis auch dann zu versteuern sind, wenn sie "dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen". Darin liegt zunächst einmal eine Regelung der sachlichen Steuerpflicht; die Einkünfte werden steuerlich erfaßt und zwar ohne Wechsel der Einkunftsart. Würde sich der Regelungsinhalt hierauf beschränken, wie es ge-

legentlich im Schrifttum vertreten wird¹, könnte die angesprochene Problematik ohne weitere Ausführungen abgehakt werden; sie würde allerdings auf andere Bereiche verlagert. Sieht man in der Vorschrift dagegen auch eine Zurechnungsregelung (Übergang der Steuerpflicht auf die Person des Rechtsnachfolgers) - und dies werde ich daher vorweg im nächsten Abschnitt zu begründen versuchen -, konzentriert sich das Thema auf die Fragen: Wer ist als Rechtsnachfolger im Sinne von § 24 Nr. 2 steuerpflichtig? Wer ist es nicht? Oder anders formuliert: Welche Vorgänge der persönlichen Rechtsänderung bewirken oder bewirken nicht einen Wechsel der persönlichen Einkünftezurechnung? Diese Untersuchung führt nun mitten hinein in die allgemeine Problematik der Tatbestandsmäßigkeit der Einkünftebesteuerung und der begrenzten einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Übertragung von Einkünften und sog. "Einkunftsquellen", Fragen also, welche die Steuerjuristische Gesellschaft bereits auf ihrer Tagung im Jahre 1977 umfassend und mit großem Echo nicht zuletzt auch in der Rechtsprechung beschäftigt haben. Dem Ergebnis dieser Untersuchung kommt selbst bei Beschränkung auf Fälle der Gesamtrechtsnachfolge nicht etwa nur theoretische Bedeutung zu. Es ist zwar richtig, daß die Steuerschuld des Erblassers auf den Erben übergeht². Es ergeben sich iedoch sachliche Unterschiede bereits durch die abweichende Steuerprogression aufgrund der verfahrensmäßigen Trennung der zwei Veranlagungen. Bezieht man den Einzelrechtsnachfolger in die Überlegungen ein, tritt die Problematik der Abgrenzung zur Einkommensverwendung und der Zurechnung bei Zusammentreffen von Gesamtrechtsnachfolge und Einzelrechtsnachfolge vor allem im Todesfall in den Vordergrund.

Ich werde mich im Rahmen dieses Referates auf die sog. Überschußeinkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG einschließlich des nach der betrieblichen Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinns iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG beschränken. Bei dieser Einkünfteermittlung macht das Gesetz die Besteuerung in § 11 Abs. 1 vom Zufluß abhängig, auf den auch § 24 Nr. 2 abstellt. Bei Gewinneinkünften, die nach dem Grundsatz des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt werden, ergibt sich das Problem nicht in dieser Weise. Hier ist nicht nur bei Betriebsveräußerungen (bei diesen übrigens auch im Rahmen der Überschußrechnung aufgrund § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG), sondern auch bei unentgeltlichem Übergang im Todesfall³ und zu Lebzeiten⁴ der bis zu diesem Zeitpunkt reali-

¹ Siehe unten Abschnitt II.

^{2 § 45} AO.

³ BFH-Urteil I R 100/71 v. 28. 3. 1973, BStBl. II 1973, 544.

⁴ BFH-Urteil IV R 95/75 v. 23. 8. 1979, BStBl. II 1980, 8.

sierte Gewinn zu ermitteln und dem Übertragenden zuzurechnen, so daß es auf den Zufluß iSv. § 24 Nr. 2 allenfalls dann noch ankommen kann, wenn dem Übernehmenden später zu diesem Zeitpunkt bereits in die Wege geleitete, aber noch nicht realisierte Gewinne⁵ oder aber vorher realisierte, versehentlich nicht in die Abschlußermittlungen einbezogene Gewinne nachträglich zufließen⁶.

II. Allgemeiner Regelungsinhalt des § 24 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG

1. Sachliche Besteuerung und persönliche Zurechnung

Unstreitig enthält § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG auch – und wohl in erster Linie - eine Klarstellung der sachlichen Steuerpflicht nachträglicher Einkünfte für den Fall, daß die wesentlichen Merkmale der Einkünftebesteuerung (Leistungserbringung, Vermögenszuwachs, Realisation durch Zufluß) nicht in einer, sondern in mehreren Personen erfüllt sind. Dazu müssen die von einer Person erfüllten Merkmale einer anderen Person zugerechnet werden. Während bisher Verwaltung und Rechtsprechung⁷ in Übereinstimmung mit dem Schrifttum⁸ wie selbstverständlich davon ausgegangen sind, daß dieses Zurechnungssubjekt die Person des Rechtsnachfolgers ist, will ein Teil des neueren Schrifttums den Regelungsinhalt des § 24 Nr. 2, 2. Hs. auf die sachliche Steuerpflicht begrenzen und die persönliche Zurechnung nach allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen entscheiden - mit dem Ergebnis, daß die Einkünfte auch im Falle der Gesamtrechtsnachfolge nicht beim Rechtsnachfolger, sondern noch beim Rechtsvorgänger zu erfassen wären, der die steuerbare Leistung erbracht hat. Dieser Gedanke, für den vor allem Trzaskalik und Biergans9 plädieren, ist zunächst bestechend, da er - noch dazu mit gleichem Ergebnis bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 und § 4 Abs. 3 EStG – unter Beachtung des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bei dem-

jenigen, der die steuerbare Leistung erbringt, im Rahmen des § 24 die Probleme im Zusammenhang mit dem Begriff des Rechtsnachfolgers und mit der Unterscheidung von Einkünfteerzielung und Einkommensverwendung zu beseitigen scheint. Jeder, dem Einkünfte unentgeltlich übertragen werden, also auch der Abtretungsempfänger eines Einkunftsanspruchs, könnte als Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2 EStG behandelt werden, da ja die Zurechnung beim Rechtsvorgänger nicht in Frage gestellt wäre. Gleichwohl geht die ganz überwiegende Meinung im Schrifttum in Übereinstimmung mit der einhelligen Rechtsprechung nach wie vor davon aus, daß die Bedeutung des § 24 Nr. 2 nicht nur in einer personenneutralen Zusammenführung von durch verschiedene Personen erfüllten Tatbestandsmerkmalen liegt, sondern darüber hinaus in der persönlichen Übertragung der vom Rechtsvorgänger erfüllten Tatbestandsmerkmale auf den Rechtsnachfolger als Steuerpflichtigen. Ich möchte mich dieser Auffassung anschließen^{9a} und die Gründe exemplarisch für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge darzulegen versuchen.

2. Gesamtrechtsnachfolge im Verhältnis Erblasser-Erbe

im Sinn des § 24 EStG

Zunächst entspricht es dem Wortsinn der Begriffe "Rechtsnachfolger" im allgemeinen und "Gesamtrechtsnachfolger" im besonderen, daß diese Personen in Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers eintreten und nicht umgekehrt.

Diesen Wortsinn unterstreichen die Sonderregelungen in § 45 AO und § 7 Abs. 1 EStDV sowie nicht zuletzt der Gesetzeswortlaut des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG. Letztere Vorschrift betrifft die Besteuerung früherer Einkünfte "auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen". Der Hinweis auf den "Steuerpflichtigen" als Rechtsnachfolger wäre nicht nur überflüssig, sondern geradezu mißverständlich, wären die Einkünfte nicht im Rahmen einer Veranlagung des steuerpflichtigen Rechtsnachfolgers zu erfassen. Noch deutlicher kommt die Absicht des Gesetzgebers in der Nachfolgeregelung des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG zum Ausdruck. Witwen- und Waisengelder - die durchaus nicht immer aufgrund Gesetzes als originäre Einkünfte bezogen werden - und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen sind sicher nicht dem verstorbenen Arbeitnehmer zuzurechnen, auf dessen Tätigkeit die Bezüge zurückgehen, sondern dem Begünstigten als Rechtsnachfolger. Die Unterscheidung in der LStDV zwischen sachlicher Steuerpflicht (nachträgliche Einkünfte aus früheren Dienstverhältnissen als Arbeitslohn auch bei Zu-

⁵ BFH-Urteil IV R 13/76 vom 31. 1. 1980, BStBl. II 1980, 318.

⁶ Vgl. Schmidt, EStG 5. Auflage § 16 Anm. 55.

⁷ BFH-Urteil VIII R 76/70 v. 11. 8. 1971, BStBl. II 1972, 55.

⁸ ZB Schmidt/Seeger, EStG 5. Auflage § 24 Anm. 8 c.

⁹ Vgl. Trzaskalik, StuW 1979, 97/109; Biergans, FR 1982, 525/530; ders., Einkommensteuer und Steuerbilanz 3. Auflage S. 804; auch Grube in Littmann/Bitz/Meincke, Das Einkommensteuerrecht, 14. Auflage, § 24 Anm. 107 scheint mit dieser Auffassung zu liebäugeln; entgegen dem Hinweis von Biergans aaO S. 804 FN 116 gehen FG München, EFG 1982 S. 179 sowie Ring, DStZ 1981, 24/27 und Crezelius, DB 79, 1342/1345 grundsätzlich von der Besteuerung beim Rechtsnachfolger aus.

⁹a Ebenso auch Ruppe, in diesem Band, S. 57 f.

104

fluß an den Rechtsnachfolger, § 2 Abs. 2 Nr. 2) und persönlicher Steuerpflicht (Arbeitnehmer sind auch die Rechtsnachfolger dieser Person, soweit sie Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen ihrer Rechtsvorgänger beziehen, § 1 Abs. 1 Satz 2, mit der zwangsläufigen Folge, daß die Lohnsteuer gemäß §§ 38 ff. EStG nach ihren persönlichen Verhältnissen zum Abzug gebracht wird), ist bisher nicht ernsthaft in Frage gestellt worden.

Abgesehen von diesen allgemeinen Überlegungen knüpft die Zurechnung beim Rechtsnachfolger an die Grundsystematik der Einkommensteuerpflicht an. Der Einkommensteuer unterliegen natürliche Personen mit den während ihrer persönlichen Steuerpflicht erzielten Einkünften (§§ 1, 2 Abs. 1 Satz 1 EStG). Stirbt der Steuerpflichtige im Laufe eines Veranlagungszeitraumes, endet die persönliche Steuerpflicht; folgerichtig ist er auch nur mit den bis zum Todeszeitpunkt bezogenen Einkünften zur Einkommensteuer zu veranlagen (§ 25 Abs. 2 EStG)10. Überschußeinnahmen sind bezogen, wenn sie dem Steuerpflichtigen zufließen (§ 8 Abs. 1, § 11 Abs. 1 EStG). Der Zufluß, auf den auch § 24 Nr. 2 EStG abstellt, ist also neben der eigentlichen Erfüllung des Einkünftetatbestands eine zwar formale, aber doch wesentliche Voraussetzung für die Besteuerung. Am fehlenden Zufluß scheitert daher mE die von Trzaskalik11 vorgeschlagene sofortige Erfassung beim Rechtsvorgänger; zum Zeitpunkt des Personenwechsels steht nicht einmal fest, in welcher Höhe, ja ob überhaupt Einnahmen zufließen werden; Ausnahmeregelungen in Richtung einer Sofortbesteuerung zum Todeszeitpunkt - ähnlich § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Betriebsveräußerung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – enthält das Gesetz nicht; sie würden ihrerseits die gesetzliche Systematik durchbrechen. Die von Biergans¹² vorgeschlagene Alternativlösung, die Einkünfte ähnlich wie bei der unentgeltlichen Abtretung von Einkunftsansprüchen beim Rechtsvorgänger erst dann zu erfassen, wenn sie dem Rechtsnachfolger zufließen, würde vor allem bei langfristig wiederkehrend zu zahlenden nachträglichen Einkünften (zB bei Betriebsversorgungsrenten auf Lebenszeit) zu kaum lösbaren praktischen Schwierigkeiten führen; sie ist daher im Gesetz nicht vorgesehen. Die Zurechnung beim Leistungserbringenden könnte im übrigen auch nicht konsequent durchgeführt werden und stieße spätestens dann an ihre Grenzen, wenn die steuerbare Leistung - wie bei beiderseitig nicht erfüllten Geschäften - im Zusammenwirken von Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger erbracht wird¹³. Eine Aufteilung der Besteuerung scheidet aus. Unklar wäre auch die Behandlung von Betriebsausgaben/Werbungskosten des Rechtsnachfolgers. Nachdem Systembrüche offenbar nicht zu vermeiden sind, scheint mir der vom Gesetzgeber vorgezeichnete Weg der Besteuerung beim Rechtsnachfolger vor allem im Erbfall nicht nur vertretbar, sondern auch sinnvoll zu sein. Bei Übertragungen zu Lebzeiten läßt sich die Besteuerung beim Leistungserbringer durch Auslegung des § 24 Nr. 2 EStG unter Anwendung der nachfolgenden allgemeinen Grundsätze sicherstellen.

De lege lata hat der Gesetzgeber die herrschende Meinung nicht nur durch Stillschweigen gebilligt; er hat sie vielmehr ausdrücklich festgeschrieben durch Einfügung der Vorschrift des § 35 in das EStG. Diese Vorschrift zielt auf die Beseitigung der Doppelbelastung des Rechtsnachfolgers mit Einkommen- und Erbschaftsteuer bei Vermögensanfällen, die aus der Zeit des Erblassers latent mit Einkommensteuer belastet sind, und basiert damit auf der persönlichen Einkommensteuerpflicht des Rechtsnachfolgers gem. § 24 Nr. 2 EStG.

Beispiel: Honorarforderung des Freiberuflers mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Die Forderung fällt in den erbschaftsteuerpflichtigen Nachlaß ohne Abzugsmöglichkeit der latent darauf ruhenden Einkommensteuerbelastung. Der Erbe hat die später zufließende Zahlung über § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern und kann daher bei seiner Veranlagung eine Ermäßigung um einen Teil der angefallenen Erbschaftsteuer beantragen.

Ich gehe in diesem Zusammenhang bewußt nicht auf Einzelheiten der BFH-Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Erblasser und Erbe ein; mit dieser Thematik haben sich andere befaßt^{13a}. Ich möchte nur abschließend zu diesem Punkt klarstellen, daß die Besteuerung des Erben als Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2 EStG nicht zwingend zu den übrigen Ergebnissen der BFH-Rechtsprechung – etwa zur Übertragungsmöglichkeit des Verlustabzuges nach § 10 d EStG¹⁴ – führt.

¹⁰ Vgl. BFH FN 3.

¹¹ StuW 1979, 109/111.

¹² Lehrbuch S. 805; FR 1982, 525/531.

¹³ Vgl. BFH FN 5.

¹³a Meincke, in diesem Band, S. 23 ff.; Ruppe, in diesem Band, S. 47 ff.

¹⁴ Dazu BFH-Urteil I R 126/70 v. 17. 5. 1972, BStBl. II 1972, 621 und Beitrag Ruppe, in diesem Band, S. 94 ff.

III. Anwendungsbereich § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG im einzelnen

1. Allgemeines zum Begriff Rechtsnachfolger

Ich bin mir natürlich bewußt, daß ich bei diesem Verständnis den Anwendungsbereich des § 24 Nr. 2 2. Halbsatz EStG nach Art und Gegenstand der Rechtsnachfolge anderweitig eingrenzen muß. Der allgemeine Begriff des Rechtsnachfolgers orientiert sich nicht am Steuerrecht, sondern am Zivilrecht und ist als solcher für die Auslegung im steuerrechtlichen Sinne zu umfassend, vieldeutig und unbestimmt. Er könnte sich bei allgemeiner Betrachtung auf die Personennachfolge in alle übertragbaren Rechtspositionen beziehen, auf den entgeltlichen oder unentgeltlichen Wechsel einer Rechtsinhaberschaft mit dinglicher oder obligatorischer Wirkung, bei den unentgeltlichen Vorgängen auf den Gesamt- und jeden Einzelrechtsnachfolger, dabei wiederum - einkommensteuerrechtlich gedacht - auf alle Vermögenspositionen, auf das zur Einkünfteerzielung eingesetzte Vermögen, auf bezogene Einkünfte sowie fällige oder zukünftige Einkunftsansprüche, deren Verwirklichung durch Zufluß noch aussteht. Solche Überlegungen lassen bereits erahnen, daß dem Begriff auf diese Weise nicht beizukommen ist, sondern ein tieferes Eindringen in die allgemeine Zurechnungsproblematik von Einkünften erforderlich wird. Das Verhältnis Zivilrecht und Steuerrecht beschäftigt Rechtsprechung und Schrifttum seit jeher. Die Tendenz scheint - und ich halte das für zutreffend - dahin zu gehen, zwar bei der Gestaltung der einkünftebegründenden Vorgänge weitgehend an die von dem Steuerpflichtigen gewählte bürgerlichrechtliche Form anzuknüpfen¹⁵, bei der Beurteilung der einkommensteuerrechtlichen Folgen in Zusammenhang mit der Ermittlung, Zurechnung und Verwendung von Einkünften jedoch in zunehmendem Maße die Eigengesetzlichkeit des Steuerrechts zu betonen¹⁶. Auf Einschränkungen in der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH werde ich im IV. Abschnitt eingehen; mit den Besonderheiten der Rechtsprechung des IX. Senats zur Erbauseinandersetzung setzt sich Groh16a auseinander.

2. Historische Entwicklung

Trotz des Wissens um die begrenzte Bedeutung solcher Tätigkeit verspürt auch der juristische Praktiker in Fällen dieser Art nicht selten noch einen -

wenn auch mit zunehmender beruflicher Erfahrung abnehmenden -Drang zur wissenschaftlichen Rückbesinnung auf die historischen Grundlagen einer gesetzlichen Regelung, um dort die Erkenntnis zu finden, welche Gedankengänge den Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Verwirklichung eines neuen Gesetzesvorhabens geleitet haben mögen. Wie so häufig muß diese Suche jedoch auch im vorliegenden Fälle mehr oder weniger ergebnislos abgebrochen werden. Immerhin machen die Nachforschungen deutlich, daß der Gesetzgeber bei Schaffung des - nahezu wörtlich gleichlautenden - § 44 Nr. 2 EStG 1925 nicht die Absicht hatte, die dem neuen EStG zugrunde gelegte Systematik durch Festschreibung einer allgemeinen Übertragungsmöglichkeit von Einkünften auf andere Personen wieder in Frage zu stellen. Der Gesetzgeber hatte seinerzeit erstmals im Vorgriff auf das heutige Einkommensteuerrecht die Reinerträge bestimmter, enumerativ aufgezählter Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse der Besteuerung als Einkommen einzelner natürlicher Personen unterworfen (§§ 1, 2, 6 EStG 1925). Wer eine Leistung im Sinne einer der damals acht, heute noch sieben Einkunftsarten erbringt und dafür eine vermögenswerte Gegenleistung bezieht, muß diese seither - und hier beschränke ich mich wiederum auf die Überschußeinkünfte - im Zeitpunkt des Zufließens versteuern (§ 11 EStG 1925 bis heute). In § 44 Nr. 2 1. Halbsatz (jetzt § 24 Nr. 2 1. Halbsatz) sah sich der Gesetzgeber zunächst zu der Klarstellung veranlaßt, daß ein Steuerpflichtiger sich durch die Beendigung der Tätigkeit oder des Rechtsverhältnisses seiner nachträglichen Steuerpflicht nicht entziehen kann. Das Schwergewicht der Vorschrift dürfte jedoch auf Halbsatz 2 liegen: Was sollte geschehen, wenn das ursprüngliche Steuersubjekt den Zufluß der Einkünfte nicht mehr erlebte? Sollte sich der Bezieher darauf berufen können, er habe den Tatbestand der Besteuerung nicht erfüllt? Diese Möglichkeit auszuschließen war das Anliegen des Gesetzgebers in § 44 Nr. 2 2. Halbsatz. Diesem Anliegen entspricht der Wortlaut der Vorschrift; dieses Anliegen bringen die Gesetzgebungsmotive zum Ausdruck, die dabei ausdrücklich den Fall der Erbfolge ansprechen¹⁷.

Darüber hinausgehende Überlegungen hat der Gesetzgeber nicht kundgetan. Enno Becker verweist in seinem Kommentar zum EStG 1925¹⁸ auf die unbekümmerte Art, in welcher der Gesetzgeber in unsystematischer Weise bestimmten Einzelfallregelungen zur Rechtsnachfolge (zB über die Besteuerung von Witwen- und Waisengeldern als Arbeitslohn in § 36 Abs. 1 Nr. 2, jetzt § 19 Abs. 1 Nr. 2) die allgemeine Regelung des § 44 Nr. 2 gegenübergestellt hat. Dabei ist es bis heute geblieben. Im Gesetz haben sich

¹⁵ Siehe BFH-Urteil I R 187/72 v. 10. 7. 1974, BStBl. II 1974, 779; vgl. auch unten Abschn. IV 3 a und b und III 4.

¹⁶ ZB Wassermeyer, StuW 1979, 209/211.

¹⁶a In diesem Band S. 144 ff.

¹⁷ Vgl. Strutz, EStG 1925 § 44 Anm. 8.

^{18 § 44} Anm. 14.

im wesentlichen nur die Paragraphenbezeichnungen geändert. Auch das Schrifttum war nicht sonderlich produktiv in diesem Bereich, wohl mit ein Grund, der die Steuerjuristische Gesellschaft bewogen haben dürfte, sich der Rechtsnachfolge im Steuerrecht einmal etwas systematischer zu nähern. Wenn man bei Becker (FN 14) im Jahre 1933 liest: "Man sieht, man betritt ein noch wenig geklärtes Gebiet. Ich muß mich auf wenige Andeutungen beschränken", und daraufhin in die heutigen Kommentare sieht, kann man nur feststellen, daß diese "Andeutungen" die Ausführungen in wohl allen Kommentaren zum heutigen § 24 Nr. 2 EStG an Umfang und Problembewußtsein übertreffen. Der Grund für diese Zurückhaltung dürfte nicht zuletzt darin liegen, 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. Ich setze daher voraus, daß Sie meine nachfolgenden Untersuchungen mit gebührender Skepsis und Vorsicht überprüfen werden.

3. Einschränkung nach Wortlaut und Sinnzusammenhang auf die Rechtsnachfolge im Einkünftebereich

Die erste Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG ist sachlicher Art. Sowohl nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift als auch nach dem allgemeinen Grundsatz der primär personenbezogenen Einkünftebesteuerung findet der 2. Hs. nur hilfsweise für den Fall Anwendung, daß nicht ein Steuerpflichtiger den Einkünfteerzielungstatbestand und den Zufluß der Einkünfte in seiner Person verwirklicht. Dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger müssen Einkünfte zufließen. Das hat Auswirkungen in zweifacher Hinsicht:

a) Keine Anwendung auf originäre Einkünfte des Rechtsnachfolgers

Einkünfte, die auf einer eigenen steuerbaren Leistung des Rechtsnachfolgers beruhen, hat dieser als originäre Einkünfte zu versteuern (§§ 2, 13–23, 11 EStG). Solche Einkünfte aus eigenem Recht erzielen nachfolgende Rechtsinhaber eines einkünftebringenden Vermögensgegenstands, wie der Erbe eines Gewerbebetriebes, der Erwerber eines Mietshauses, der landwirtschaftliche Hofübernehmer, der neue Inhaber eines wirksam übertragenen Sparguthabens (FN 112), der Begünstigte aus einer Beteiligung (oder deren Veränderung) an ertragbringendem Vermögen (zB bei Aufnahme eines Kindes als Kommanditist oder bei Änderung der Gewinnverteilungsabrede einer Personengesellschaft) oder aus der Bestellung ertrag-

bringender Rechte (Beispiel: Nießbrauchsrecht am Mietshaus). Derartige Rechtsübertragungen führen vom Zeitpunkt der Übertragung an zu originären Einkünften des Begünstigten, sofern sie in steuerrechtlich beachtlicher Weise vorgenommen werden.

b) Keine Anwendung auf bereits bezogene Einkünfte des Rechtsvorgängers

Wichtiger erscheint die zweite Einschränkung, da sie verschiedene Personen betrifft: § 24 2. Hs. EStG ist auch dann nicht einschlägig, wenn der Rechtsvorgänger Einkünfte aus eigener Leistung bereits realisiert, d. h. bezogen hatte¹⁹. Diese Einkünfte hat der Rechtsvorgänger als originäre, gegebenenfalls als nachträgliche Einkünfte iS des 1. Hs. zu versteuern, dessen Anwendung die des 2. Hs. ausschließt (Beispiele: Arbeitslohn oder Sparzinsen waren dem Erblasser noch zu seinen Lebzeiten gutgeschrieben worden; Gewerbegewinne bei Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 2 S. 2 EStG). Selbst Zahlungen kurze Zeit vor dem Tode können dem Erben nicht etwa über § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG zugerechnet werden – diese Vorschrift ist auf den Rechtsträgerwechsel nicht anwendbar. Waren die Einkünfte dem Erblasser allerdings ohne Rechtsgrund zugeflossen und muß der Erbe sie zurückzahlen, etwa weil es sich um Vorauszahlungen für nicht mehr geleistete Arbeit handelte, sind die negativen Einnahmen beim Erben gemäß § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG zu berücksichtigen²⁰.

Fazit: § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG betrifft nur den schmalen Ausschnitt der Rechtsnachfolge im Einkünftebereich. Der Rechtsvorgänger muß durch eine Tätigkeit oder aufgrund eines Rechtsverhältnisses iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG den Grundstein einer steuerbaren Leistung gelegt haben; der daraus entstehende Vermögensvorteil muß einem Dritten als Rechtsnachfolger zufließen.

4. Einkünfteerzielung und Einkommensverwendung

Nun gibt es auch in diesem Bereich Fälle, in denen der Rechtsvorgänger bürgerlichrechtlich wirksam auf das Beziehen des Vermögensvorteils zugunsten eines Dritten verzichtet, ohne daß diese Übertragung zu einer Steuerpflicht des Dritten als Rechtsnachfolger führt. Damit komme ich zu der nächsten wichtigen Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG.

¹⁹ ZB BFH-Urteil VIII R 160/81 v. 9. 3. 1982, BStBl. II 1982, 540; vgl. auch unten Abschn. IV 4b.

²⁰ BFH-Urteil VI R 157/72 v. 19. 12. 1975, BStBl. II 1976, 322.

Einkünfte sind nach dem das gesamte Einkommensteuerrecht beherrschenden und für das Verständnis des § 24 Nr. 2 EStG besonders bedeutsamen Grundsatz der leistungsabhängigen Besteuerung demjenigen zuzurechnen, der die Einkünfte durch Verwirklichung eines der Tatbestände der §§ 13 ff. EStG "erzielt" (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG) und - sofern man darin überhaupt einen Unterschied sieht²¹ - "bezieht" (§§ 8 Abs. 1, 11 Abs. 1 sowie 25 Abs. 1, 26 a Abs. 1, 26 b EStG). Es ist nicht zuletzt das Verdienst der Deutschen Steueriuristischen Gesellschaft, die damit zusammenhängenden Zurechnungsprobleme auf ihrer Tagung im Jahre 1977 wissenschaftlich durchleuchtet und fortentwickelt zu haben. Auf dieser Grundvorstellung beruht bereits das EStG 1925. Wie wir gesehen haben, hat es der Steuerpflichtige zwar weitgehend in der Hand, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, daß er selbst oder durch dritte Personen in seinem Interesse eine der im Gesetz der Besteuerung unterworfenen Leistungen erbringt; der Anfall und die Zurechnung der so erzielten Einkünfte folgen dann jedoch unabweisbar aus dem Gesetz. Ausgaben, "die sich als Verwendung des Einkommens darstellen", waren bereits im EStG 1925²² vom Abzug ausgeschlossen. Für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung war es seither stets ohne Bedeutung, wenn der bezugsberechtigte Steuerpflichtige zu Lebzeiten durch Abtretung oder in sonstiger Weise zugunsten eines Dritten über das Bezugsrecht oder die Einkünfte selbst verfügte. Die Rechtsprechung sieht darin in Übereinstimmung mit dem gesamten Schrifttum - ähnlich wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung - eine Einkommensverwendung, welche die originäre Steuerpflicht nicht zu mindern vermag. Und zwar auch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige den - fälligen oder nicht fälligen - Zahlungsanspruch, die Berechtigung, die Einkünfte im vorgenannten Sinne zu "beziehen", bürgerlichrechtlich wirksam auf den Dritten überträgt²³. Diese zunächst kühn wirkende²⁴ Abweichung vom Zivilrecht ist inzwischen zu einer Selbstverständlichkeit, ja zu einem Fixpunkt der gesamten Zurechnungsdiskussion geworden²⁵. Die übertragenen Einkünfte fließen nicht "dem

Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger" iSv. § 24 Nr. 2 zu; der Zufluß bei dem Begünstigten vollendet vielmehr den Besteuerungstatbestand in der Person des Übertragenden. Enno Becker²6 hatte bereits im Jahre 1936 darauf hingewiesen, daß bei der schenkungsweisen Übertragung von Einkunftsansprüchen der Steuerpflichtige wirtschaftlich betrachtet erst schenkt, wenn dem Beschenkten etwas zugeht. Der Übertragende bezieht die Einkünfte originär nach §§ 13 ff., ggf. über § 24 Nr. 2, 1. Hs. EStG.

Um dies nochmals klarzustellen: Die Annahme einer Rechtsnachfolge iSv. § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG scheitert am Grundsatz der Einkommensverwendung in allen Fällen der unentgeltlichen Übertragung von Einkünften oder getrennten bzw. trennbaren, gegenwärtigen und zukünftigen, fälligen und nicht fälligen Einkunftsansprüchen zu Lebzeiten des Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob die Übertragung freiwillig oder aufgrund einer Verpflichtung erfolgt, unabhängig davon, ob der Begünstigte bürgerlichrechtlich einen eigenen, unmittelbaren oder mittelbaren (mit Durchgangserwerb beim Steuerpflichtigen), obligatorischen oder dinglichen Anspruch erwirbt, unabhängig davon, ob die Anspruchsberechtigung auf eine Willensentscheidung des Steuerpflichtigen zurückgeht oder ob sie auf Gesetz beruht, unabhängig auch von den Beweggründen, die der Steuerpflichtige mit der Übertragung verfolgt (ich denke dabei an Einkünftezuwendungen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge als Einzelrechtsnachfolge oder im Rahmen der Auseinandersetzung einer Zugewinngemeinschaft²⁷). Die ursprüngliche Steuerpflicht des Rechtsvorgängers wird daher grundsätzlich nicht tangiert durch Handschenkungen²⁸, durch Übertragungen in Erfüllung eines Schenkungsversprechens²⁹, durch die Vorausabtretung von Einkunftsansprüchen³⁰, durch die Einräumung des Bezugsrechts aufgrund eines Vertrages zugunsten Dritter³¹ oder durch eine steuerrechtlich unbeachtliche Übertragung oder Belastung des einkünftebringenden Vermögens (denken Sie an die Einräumung einer Kommanditbeteiligung ohne

²¹ Einschränkend Wassermeyer, FR 1983, 157/158.

^{22 § 18} Abs. 1 Satz 1, jetzt § 12 Nr. 1 EStG.

²³ RFH-Urteil VI A 537/26 v. 9. 3. 1927, StuW 1927 Urt. Nr. 96 zur unentgeltlichen Lohnabtretung; BFH-Urteil VI R 173/74 v. 24. 6. 1976, BStBl. II 1976, 643 und I R 123/76 v. 14. 11. 1979, BStBl. II 1980, 432; Enno Becker, StuW 1927 I Sp. 586; Ruppe in Tipke (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, S. 7 ff.

²⁴ Enno Becker, StuW 1936 I Sp. 1684.

²⁵ Vgl. L. Schmidt, StbJb. 75/76, 149/163 und FR 1977, 457 sowie Ruppe aaO (FN 23), S. 22.

²⁶ Siehe FN 24.

²⁷ RFH-Urteil VI A 933/36 v. 20. 1. 1937, RStBl. 1937, 794 betraf offensichtlich den Sonderfall eines Rentenbezugs aufgrund eigenen Rechts.

^{28 § 516} BGB.

^{29 § 518} BGB.

^{30 §§ 398} ff. BGB; zB BFH-Urteile IV R 83/75 v. 13. 5. 1976, BStBl. II 1976, 592/594 unter 3b, und I R 64/81 v. 23. 1. 1985, BStBl. II 1985, 330; siehe auch FN 31.

^{31 §§ 328} ff. BGB; vgl. etwa BFH-Urteile IV R 73/73 v. 29. 1. 1976, BStBl. II 1976, 324/327 unter A 3 e, IV R 173/74 v. 24. 6. 1976, BStBl. II 1976, 643, I R 215/78 v. 9. 12. 1981, BStBl. II 1983, 27.

Mitunternehmerstellung³², an die befristete Bestellung des Nießbrauchs an einer verzinslichen Darlehensforderung³³ oder an die nicht wirksam durchgeführte Übertragung eines Sparguthabens³⁴). Keine Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2 EStG sind darüber hinaus alle Personen, die berechtigt sind, in fremdem Namen, für fremde Rechnung oder in fremdem Interesse Einkünfte in Empfang zu nehmen, welche auf die Leistung eines anderen, des Steuerpflichtigen, zurückgehen. Während gewillkürte und gesetzliche Vertreter35 im weitesten Sinne, wohl auch Amtsverwalter wie Testamentsvollstrecker, Konkursverwalter³⁶, Zwangsverwalter, Pfleger bereits nach allgemeiner Begriffsbestimmung ausscheiden sollten, beziehen fremde Einkünfte in diesem Sinne auch etwa der Pfandgläubiger aufgrund eines vertraglichen oder gesetzlichen Pfandrechts nach BGB oder eines Pfändungspfandrechts nach ZPO37 und der zivilrechtliche Inhaber, dem die Ansprüche nur sicherungshalber abgetreten³⁸ oder als Treuhänder³⁹ übertragen werden. Aufgrund dieser Überlegungen fließen auch dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber mit Zustimmung an eine Pensionskasse (§ 4b

EStG) oder Direktversicherung (§ 4c EStG) gezahlte Versorgungsleistungen bereits in diesem Zeitpunkt als Arbeitslohn zu⁴⁰.

Die Grenze liegt dort, wo der Begünstigte Einkünfte aus eigenem Recht bezieht, die sich wirtschaftlich nicht mehr von der Leistung des Übertragenden ableiten lassen: sie liegt daher bereits jenseits von § 24 Nr. 2 EStG: Ist Gegenstand der Übertragung nicht erzieltes Einkommen, sondern der Einkünfteerzielung dienendes Vermögen, und ist der Vorgang zivilrechtlich wirksam und steuerrechtlich zu beachten (hier bestehen nach wie vor grundlegende Meinungsverschiedenheiten!), erzielt der Empfänger von nun an originäre Einkünfte nach § 2 Abs. 2, nicht solche als Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2 EStG41. Andernfalls sind die Einkunfte nach wie vor dem Übertragenden zuzurechnen, und zwar in dem Zeitpunkt, in dem sie dem Begünstigten zufließen42. Auf Besonderheiten der Übertragung von Einkunftsansprüchen im Zusammenhang mit der Nachfolge in dem Rechtsverhältnis komme ich noch zu sprechen; ebenso auf Vorausabtretungen und Verträge zugunsten Dritter auf dem Todesfall, die Rechtsprechung und Schrifttum insgesamt wankend gemacht haben, ob derartige Einzelrechtsnachfolgevorgänge nicht allgemein unter § 24 Nr. 2 EStG einzuordnen seien.

5. Gesamtrechtsnachfolge und Einzelrechtsnachfolge im Todesfall

Dieses Zwischenergebnis führt uns einen Schritt weiter in der Überlegung, welche Arten der Rechtsnachfolge § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG erfaßt. Davon hängt nicht nur die bereits angesprochene Entscheidung ab, ob ein Steuerpflichtiger im Wege der Einzelrechtsnachfolge zu Lebzeiten Einkünfte mit steuerrechtlicher Wirkung auf Dritte übertragen kann. Beim Rechtsträgerwechsel im Todesfall entsteht häufig ein Konkurrenzverhältnis zwischen Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge, von dessen Rangfolge die Zurechnung der einem Nichterben zustehenden Einkunftsansprüche abhängt. Dazu ein zunächst vereinfachtes Beispiel aus der jüngeren Rechtsprechung⁴³:

³² BFH-Urteil IV R 73/73 v. 29. 1. 1976, BStBl. II 1976, 324/327 unter A 3 e.

³³ Vgl. das weitergehende BFH-Urteil VIII R 146/73 v. 14. 12. 1976, BStBl. II 1977, 115; L. Schmidt, FR 1977, 457; Wassermeyer, FR 1983, 157.

³⁴ BFH-Urteil VIII R 170/74 v. 3. 11. 1976, BStBl. II 1977, 206.

 $^{35\,}$ Dazu BFH-Urteil VIII R 15/83 v. 10. 12. 1985, BStBl. II 1986, 342 unter 2b und c.

³⁶ Dazu BFH-Urteil VIII R 28/73 v. 14. 2. 1978, BStBl. II 1978, 356 mwN.

³⁷ BFH-Urteile VI 265/58 U v. 29. 7. 1960, BStBl. III 1960, 404 und I 376/60 U v. 15. 7. 1964, BStBl. III 1964, 621; Enno Becker, StuW 1936 I Sp. 1685; Giloy, BB 1986, 567; Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften (Schriften zum Steuerrecht Bd. 25, Berlin 1983), S. 85; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 2 Anm. 40 j [2] E 99 und § 19 Anm. 68. Das Pfandrecht umfaßt regelmäßig auch die Früchte und Nutzungen eines gepfändeten Vermögensgegenstandes. Alle dem Pfandgläubiger zufließenden Einkünfte sind dem Pfandschuldner als Steuerpflichtigem zuzurechnen. Etwa anderes ergibt sich auch für Kapitaleinkünfte nicht aus § 20 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 EStG; diese Vorschrift regelt nicht etwa die Zurechnung von Einkünften an den Pfandgläubiger als Anteilseigner; die Fiktion soll nur für den Fall einer solchen, in Einzelfällen für möglich gehaltenen Einkünftezurechnung die Korrespondenz mit dem Anrechnungsverfahren sicherstellen – vgl. BT-Drs. 7/1470 S. 274; Scholtz, FR 1977, 26; Herrmann/Heuer/Raupach, Grüne Blätter § 20 S. 24, Anm. zu. § 20 Abs. 2 unter II.

³⁸ Vgl. BFH-Urteil IV R 46/79, v. 11. 3. 1982, BStBl. II 1982, 542/544 unter 3.

³⁹ Unabhängig davon, ob und in welchem Umfang sich die Einkünftezurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO richtet – ablehnend zB Stadie, aaO, FN 37, Seite 109; bejahend etwa BFH-Urteile IV R 47/76 v. 24. 5. 1977, BStBl. II 1977, 737/740 unter I 2b und Beschluß GrS 4/82 v. 25. 6. 1984, BStBl. II 1984, 751/768 unter C V 3b/cc; vgl. auch Urteile VIII R 156/75 v. 23. 4. 1980, BStBl. II 1980, 643 (Treuhandkonto) und IV R 125/83 v. 30. 1. 1986, BStBl. II 1986, 404 (Notar-Anderkonto).

⁴⁰ So schon RFH-Urteil VI A 537/26 v. 9. 3. 1927, StuW 1927 Urt. Nr. 96, Sp. 21; Enno Becker, StuW 1927 I Sp. 586 und 1936 I Sp. 1686; BFH-Urteil VI R 109/74 v. 15. 7. 1977, BStBl. II 1977, 761; vgl. auch § 2 Abs. 3 Nr. 2 LStDV.

⁴¹ So ist auch das weitgehende BFH-Urteil IV 93/62 U v. 9. 1. 1964 (BStBl. III 1964, 206) zum Vermögensübergang nach Beitritt zu einem kirchlichen Orden begründet.

⁴² Vgl. Rspr. FN 30, 31.

⁴³ Urteil des FG München IX 132/79 F v. 29. 7. 1981, EFG 1982 S. 179, aufgehoben durch BFH-Urteil VI R 200/81 v. 26. 7. 1985, BFH/NV 1986 S. 306.

Ein Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber einen später zahlbaren geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis eingeräumt, der im Todesfall auf seine Witwe übergehen soll, die nicht oder nur anteilig Erbin ist. Die Witwe realisiert den Anspruch.

Hat sie nun den geldwerten Vorteil zu versteuern? Oder ist der Vorteil den erbenden Kindern zuzurechnen? Spielt dabei eine Rolle, ob es sich um Witwengelder iSv. § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG handelt? Wie wäre der Fall einer Übertragung zu Lebzeiten auf die Ehefrau zu beurteilen? Die Lösung dieser Fragen ist ebenso unklar wie umstritten.

Ich hatte bereits darauf hingewiesen, daß der Gesetzgeber bei Schaffung des § 44 Nr. 2 EStG 1925 in erster Linie die Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall im Auge hatte. Insoweit ist die Anwendbarkeit von § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG unbestritten, wenngleich mit Fug und Recht bezweifelt werden darf, ob die – im Beitrag von Ruppe^{43a} dargestellte – Rechtsprechung des BFH über das Verhältnis von Erblasser und Erben im Einkommensteuerrecht mit Einkünftezurechnung beim Erben ohne diese gesetzliche Regelung anders ausgefallen wäre.

Eine ausdrückliche Beschränkung auf die Gesamtrechtsnachfolge läßt sich dem Gesetzeswortlaut im Grunde nicht entnehmen. So vertritt denn auch die ganz herrschende Meinung im Schrifttum mehr oder weniger dezidiert die Auffassung, die Vorschrift des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG erstrecke sich allenfalls unter Ausklammerung gewisser Abtretungsvorgänge als Einkommensverwendung - auch auf den Einzelrechtsnachfolger, vor allem den Begünstigten aus einem Vertrag zugunsten Dritter. Soweit die Kommentare überhaupt eine Begründung für diese Aussage enthalten, beziehen sie sich allenfalls auf eine beiläufige Äußerung in einem - im Ergebnis mE zutreffenden - BFH-Urteil⁴⁴, eine Äußerung, die allerdings kaum entscheidungserheblich war, weil es sich um den Rechtsübergang im Todesfall zugunsten der Witwe handelte, und die der BFH deshalb auch nicht näher begründete. Diese allgemeine Aussage, wonach der Begriff des Rechtsnachfolgers iSd. § 24 Nr. 2 EStG "sowohl den bürgerlich-rechtlichen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger als auch denjenigen" umfaßt, "dem zB aufgrund eines von einem Gewerbetreibenden abgeschlossenen Vertrags zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Einnahmen zufließen, die auf der gewerblichen Beteiligung beruhen", dürfte mit der im vorangegangenen Abschnitt dargestellten ständigen Rechtsprechung von RFH und BFH zur einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Einkommensverwendung kaum in Einklang stehen. Es wäre vordergründig, wollte man aus dem BFH-Urteil zur

Übertragung eines Sparkassenbriefs mit Zinsansprüchen durch Vertrag zugunsten eines Nichterben auf den Todesfall⁴⁵ eine Bestätigung dieser Aussage ableiten. Der VIII. Senat kommt zwar letztlich zum gleichen Ergebnis der Zurechnung beim Nichterben, betont jedoch die rechtlichen Bedenken gegen eine allgemeine Gleichbehandlung von Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge⁴⁶. Da erschiene mir die Meinung von Biergans⁴⁷, nach welcher § 24 Nr. 2 jegliche Einkünfteübertragung, also auch die unentgeltliche Vorausabtretung erfaßt, vor dem Hintergrund seiner These der Zurechnung beim Rechtsvorgänger noch folgerichtiger und systemgerechter.

In jüngerer Zeit wird denn auch vereinzelt, aber doch mit steigender Tendenz, einer Beschränkung auf den Gesamtrechtsnachfolger das Wort geredet, so zu § 24 Nr. 2 EStG von Stadie⁴⁸, zu der entsprechenden Vorschrift des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG unter Ausnahme der Witwen- und Waisengelder von Giloy⁴⁹ und Drenseck⁵⁰. Ich möchte nicht ganz so weit gehen und hier eine Rechtsauffassung zur Diskussion stellen, welche die Schwerpunkte etwas verschiebt und das vom BFH ins Steuerrecht übertragene Gesamtrechtsnachfolgeband zwischen Erblasser und Erben zwar nicht zerschneidet, aber doch lockert, eine Rechtsauffassung, die sich zugegebenermaßen aus dem Gesetz allenfalls bruchstückhaft und in der Rechtsprechung nur aus dem Ergebnis von Einzelentscheidungen ableiten läßt⁵¹ und die im Schrifttum in ähnlicher Weise nur gelegentlich andeutungsweise auftaucht.

Um meine These gleich vorweg zu bringen: Wie ich im vorangegangenen Abschnitt dargelegt habe, halte ich § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG in Fällen der Einzelrechtsnachfolge im Einkünftebereich zu Lebzeiten grundsätzlich nicht für anwendbar. Dagegen möchte ich einem Steuerpflichtigen allgemein das Recht zubilligen, für den Fall seines Todes mit steuerrechtlicher Wirkung auch einen Nichterben zu seinem Rechtsnachfolger im Sinne dieser Vorschrift zu bestimmen, gleichgültig ob durch erbrechtliche Anordnung mit gesetzlicher oder schuldrechtlicher Wirkung, durch Vertrag zugunsten eines Dritten oder durch Vorausabtretung zukünftiger Einkunftsansprüche. Ich möchte das zu begründen versuchen:

im Sinn des § 24 EStG

⁴³a In diesem Band, S. 47 ff.

⁴⁴ BFH-Urteil IV R 174/73 v. 25. 3. 1976, BStBl. II 1976, 487/489 unter 2.

⁴⁵ FN 19.

⁴⁶ Unter II 3 des Urteils FN 19.

⁴⁷ Lehrbuch S. 604; FR 1982, 530.

⁴⁸ AaO (FN 37), S. 82.

⁴⁹ BB 1979, 624.

⁵⁰ In Schmidt, EStG 5. Auflage, § 19 Anm. 8 Stichwort "früheres Dienstverhältnis".

⁵¹ Siehe Rspr. FN 57-61 und die abweichende Begründung zu §§ 328/331 BGB in BFH FN 19 unter II 3.

117

Der Gesetzgeber hatte bei Schaffung des EStG 1925 eine solche Übertragung auf den Nichterben für möglich gehalten. Das beweist § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925). Er hat sich dabei zwar - "in unbekümmerter Art", wie Becker⁵² so schön gesagt hat - auf den ihm wohl am wichtigsten und wegen der Unübertragbarkeit von Tätigkeitsmerkmalen zugleich am problematischsten scheinenden Fall der Witwen- und Waisengelder bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt. Man sollte ihm jedoch nicht unterstellen, er habe damit die einheitliche Systematik im Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten durchbrechen wollen⁵³. Ich sehe darin den Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens⁵⁴, wenngleich ich zugeben muß, daß dieser durch Aufnahme in § 44 (bzw. § 24) EStG deutlicher geworden wäre. So zitiert denn auch die Rechtsprechung die Vorschriften des § 19 Abs. 1 Nr. 2 und § 24 Nr. 2 EStG – soweit überhaupt – beliebig einzeln oder nebeneinander⁵⁵. Ob die Hinterbliebenenbezüge kraft Gesetzes zustehen oder ob sie aufgrund einer Versorgungszusage des Arbeitgebers gegenüber dem Erblasser zugunsten der Hinterbliebenen vor oder nach dessen Tod oder der Beendigung des Dienstverhältnisses oder aber freiwillig gezahlt werden, ist für die Zurechnung an die nichterbenden Hinterbliebenen ohne Bedeutung⁵⁶. Die Rechtsprechung hat diese Grundsätze auch seit jeher auf betriebliche (einschl. freiberufliche) Versorgungsbezüge sowie auf laufende Bezüge an Hinterbliebene aus Betriebsveräußerungen übertragen, ohne darauf abzustellen, ob die Begünstigten gleichzeitig Erben waren oder nicht. Diese Rechtsprechung zieht sich lückenlos vom Jahre 1930⁵⁷ über das im Schrifttum regelmäßig zur Anwendbarkeit des § 24 Nr. 2 EStG auf die Einzelrechtsnachfolge zitierte BFH-Urteil⁵⁸ bis in die Neuzeit des Steuerrechts⁵⁹.

Selbst bei Versorgungsleistungen, die eine Personengesellschaft aufgrund des Gesellschaftsvertrages an die Witwe eines verstorbenen Gesellschafters erbringt, hatte die Rechtsprechung zwar – bis zur Gesetzesänderung durch § 15 Abs. 1 S. 2 EStG idF des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 – im Zusammenhang mit der Abziehbarkeit von Betriebsausgaben bei der Gesellschaft die Anwendbarkeit des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verneint, gleichzeitig aber die Besteuerung bei der Witwe nach § 24 Nr. 2 EStG ausdrücklich bejaht⁶⁰.

Bisher hat sich die Rechtsprechung noch gescheut, diese Überlegungen zu verallgemeinern, ohne jedoch zu abweichenden Ergebnissen zu gelangen. So wird das bereits genannte BFH-Urteil zur Übertragung eines Sparkassenbriefs letztlich in vollem Umfang getragen durch den - allerdings explizit auf die Zurechnung des während der Zeit vor Abschluß des Vertrages zugunsten des Nichterben angefallenen Zinsanteils beschränkten - Hinweis, daß die Rechtswirkungen des Vertrages erst mit dem Tod eingetreten seien61. Dieser Umstand hätte die Entscheidung mE auch getragen, wenn der Sparbriefinhaber den Zinsanspruch isoliert auf den Nichterben übertragen hätte, während die Kapitalforderung auf den Erben übergegangen wäre. Bei Übertragung zu Lebzeiten würde die abweichende Hauptbegründung des BFH (Zurechnung aufgrund Vereinbarung nach Kapitalübertragung) mE nur durchgreifen, soweit der Nichterbe als Nachfolger in dem Rechtsverhältnis originäre Einkünfte bezogen hätte. Das wäre nach meinen Vorstellungen erst ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Fall, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Zinsen⁶².

Der weitere bereits angesprochene Beispielsfall, in dem der Arbeitnehmer einen Lohnanspruch von seinem Arbeitgeber erwirkt hatte, hier ein Optionsrecht, das im Todesfall seiner Witwe zufallen sollte, die es zu Lebzeiten unentgeltlich den erbenden Kindern zuwandte, welche das Recht schließlich im Übertragungsvertrag ausübten, dokumentiert die bestehende Unsicherheit in der Rechtsprechung. Im Grunde interessiert hier lediglich die Weichenstellung im Todesfall: Muß ein solcher Vorteil den Erben als Gesamtrechtsnachfolgern oder kann er dem Einzelrechtsnachfolger zugerechnet werden? Im ersteren Sinne hatte das FG München⁶³ die Klage der Kinder abgewiesen, bei denen das Finanzamt den Vorteil aus der Ausübung des Optionsrechts als Arbeitslohn erfaßt hatte. Diese Entscheidung war folgerichtig, wenn ich sie auch im Ergebnis nicht teile. Der BFH⁶⁴ hat die Entscheidung aufgehoben, ohne zu wagen, die Weiche ausdrücklich in

⁵² EStG 1925, § 44 Anm. 14a.

⁵³ Giloy deutet diese Vorschrift allerdings als nicht zu verallgemeinernde Spezialregelung, BB 1986, 566.

⁵⁴ Ebenso bereits *Enno Becker*, EStG 1925, § 44 Anm. 14 c und § 36 Anm. 28 b; *Biergans*, Lehrbuch S. 795; ähnlich wohl – jedenfalls zu anderen Bezügen und Vorteilen aus früheren Dienstverhältnissen – *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 19 Anm. 214.

⁵⁵ ZB BFH BStBl. III 1960, 404 (FN 37) und FG München (FN 43).

⁵⁶ Gleicher Auffassung Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 19 Anm. 224.

⁵⁷ RFH-Urteil VI A 1862/29 v. 5. 3. 1930, RStBl. S. 269; siehe auch Urteil VI A 133/30 v. 14. 5. 1930, RStBl. S. 704.

⁵⁸ FN 44.

⁵⁹ Vgl. auch BFH-Urteil VI 322, 323/61 U v. 10. 10. 1963, BStBl. III 1963, 592.

⁶⁰ BFH-Urteile IV R 14/83 v. 24. 11. 1983, BStBl. II 1984, 431 und IV R 165/82 v. 25. 10. 1984, BStBl. II 1985, 212.

⁶¹ BFH, FN 19, vgl. auch Stellungnahme von Wassermeyer, FR 1983, 157/162.

⁶² Vgl. auch unten Abschn. IV und L. Schmidt, FR 1982, 441.

⁶³ FN 43.

⁶⁴ FN 43.

die andere Richtung umzustellen und zu sagen, daß der Arbeitslohn hier nicht den Erben, sondern dem Einzelrechtsnachfolger zuzurechnen ist. Das Obergericht versuchte, sich auf den Tatbestand der Arbeitslohnerzielung durch Ausübung bzw. Übertragung des Optionsrechts bei der Mutter zurückzuziehen, ohne auf die Zurechnungsfrage überhaupt einzugehen; als rechtliche Grundlage der Entscheidung sind nur § 8, 11 und 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zitiert, dagegen weder § 19 Abs. 1 Nr. 2 noch § 24 Nr. 2, obwohl die Einkünfte aus dem früheren Dienstverhältnis nach beiden Rechtsauffassungen einem Dritten zugerechnet werden. Dabei hat der VI. Senat für meine Begriffe nicht ausreichend beachtet, daß eine Besteuerung bei der Mutter stets zunächst die gedankliche Weichenstellung in Richtung einer möglichen Zurechnung auf den Todesfall beim Einzelrechtsnachfolger statt beim Erben voraussetzt, dann allerdings ohne die Möglichkeit, sich dieser Steuerpflicht durch unentgeltliche Weiterübertragung zu Lebzeiten wieder zu begeben. Im Ergebnis halte ich das BFH-Urteil für zutreffend, auch wenn der Ehefrau nicht "Witwengelder", sondern sonstige Bezüge als Rechtsnachfolgerin zugeflossen sind. Dabei unterstelle ich die Richtigkeit der These des BFH, daß nach den besonderen Umständen des Einzelfalles kein wesentlicher Teil des Einkünftetatbestands in der Person der Kinder erfüllt wurde (vgl. aber Abschn. IV 4).

Ich meine, es kommt nicht von ungefähr, daß die von der Rechtsprechung positiv zur Einzelrechtsnachfolge entschiedenen Fälle ausnahmslos Übertragungen auf den Todesfall betreffen. Der Grund für die beschränkte Übertragungsmöglichkeit von Einkünften zu Lebzeiten liegt darin, auszuschließen, daß sich jemand, der eine steuerbare Leistung erbracht hat, der Steuerpflicht in seiner Person – mehr oder weniger willkürlich – entziehen kann. Die persönliche Steuerpflicht endet jedoch im Zeitpunkt des Todes mit der Folge, daß Leistungserbringer und Einkünftebezieher nun zwangsläufig auseinanderfallen. Nach § 24 Nr. 2 EStG erfolgt daher die Besteuerung bei dem Rechtsnachfolger, dem die Einkünfte zufließen. Selbst wenn man die Besteuerung in der Person des Erben fortsetzt und spätere eigene Einkommensverwendungen des Erben nicht beachtet, halte ich es nicht für geboten, die ausnahmsweise Zurechnung beim bisherigen Steuerpflichtigen wegen Einkommensverwendung auch auf den Fall auszudehnen, daß nicht der Erbe, sondern kraft bindender Disposition des Erblassers ein Dritter den wirtschaftlichen Vorteil erlangt.

So hat es der Steuerpflichtige in der Hand, für den Fall seines Todes unabhängig von der gesetzlichen Erbfolgeregelung einzelne Rechtsnachfolger durch letztwillige Anordnung zu bestimmen. Das Steuerrecht beachtet dabei nicht nur Erbeinsetzungen aufgrund Testaments oder Erbvertrages.

Wendet der Erblasser einem Nichterben als Vermächtnisnehmer einzelne Einkunftsansprüche zu und erfüllen die Erben die Anordnung, sind die Einkünfte bei Zufluß nach der Rechtsprechung als solche des Vermächtnisnehmers und nicht der Erben zu erfassen⁶⁵. Selbst bei Abfindung des Pflichtteilsberechtigten in Form der Realteilung des Nachlasses hat der BFH einen Erwerb des übertragenen Vermögensgegenstandes unmittelbar vom Erblasser ohne Durchgangserwerb beim Erben mit steuerrechtlicher Wirkung angenommen⁶⁶. Darüber hinaus hat der BFH⁶⁷ in sehr weitgehender Weise einem Erben zufließende Kapitalerträge nicht als dessen Einkünfte besteuert, weil nach US-Recht ein executor als treuhänderischer Eigentümer mit (wörtlich) "uneingeschränkter Verfügungsmacht" zwischengeschaltet war. Hinter dieser Rechtsprechung steckt wohl nicht zuletzt die in einer Reihe von Entscheidungen zum Ausdruck kommende Überlegung, daß der Erbe in derartigen Fällen einer abgeleiteten Einkommensverwendung aufgrund einer Disposition des Erblassers nicht Einkünfte versteuern soll, die tatsächlich nicht ihm, sondern einem anderen zugeflossen sind⁶⁸. Ob der Erblasser die Disposition durch erbrechtliche Anordnung mit gesetzlicher oder schuldrechtlicher Wirkung, Vertrag zugunsten Dritter oder schenkungsweise Vorausabtretung auf den Todestag trifft, scheint mir nicht maßgeblich zu sein. Das Ergebnis wird lediglich verdeutlicht, wenn der Begünstigte einen unmittelbaren Anspruch nicht gegen den Erben, sondern gegen einen fremden Zahlungsverpflichteten erwirbt, wie in der Regel bei Abtretungen und Verträgen zugunsten Dritter.

Diese Erwägungen sollten unabhängig davon gelten, ob eine Verfügung von Anfang an auf den Todesfall getroffen wird oder ob eine beabsichtigte Zuwendung zu Lebzeiten durch den unvorhergesehenen Tod vor Zufluß erst in Todeszeitpunkt wirksam wird. Entscheidend ist der Zeitpunkt des Eintritts der steuerrechtlichen Wirkung.

⁶⁵ BFH-Urteile IV 243/65 v. 5. 8. 1971, BStBl. II 1972, 114 und IV R 152/79 v. 1. 7. 1982, BStBl. II 1982, 646/649 und FN 68; ablehnend Ruppe aaO (FN 23), S. 26 unter Verweisung auf abw. Rspr. des österr. VwGH. Voraussetzung ist natürlich, daß die unentgeltliche Zuwendung überhaupt in den Einkünftebereich fällt (vgl. dazu BFH-Urteil IV R 119/84 v. 15. 5. 1986, BStBl. II 1986, 609). Vgl. auch BVerfG-Beschluß 1 BvR 1273/84 v. 21. 5. 1985 (HFR 1986, 597).

⁶⁶ BFH-Urteil IV R 58/72 v. 21. 2. 1973, BStBl. II 1973, 317 mit Abgrenzung sonstiger Abfindungsfälle im Urteil I R 43/77 v. 23. 7. 1980, BStBl. II 1981, 19.

⁶⁷ BFH-Urteil VIII R 29/80 v. 29. 5. 1984, BFHE 141, 321.

⁶⁸ So bereits RFH-Urteil VI 231/38 v. 6. 9. 1939, RStBl. S. 1008, BFH-Urteil IV R 5/75 v. 12. 1. 1978, BStBl. II 1978, 333/334; vgl. *Enno Becker*, StuW 1936 I Sp. 1684/1685; *Littmann*, 13. Auflage, § 2 Anm. 97 e; *Klemm*, DB Beilage Nr. 19/84 S. 6 zum Vermächtnisnehmer – ablehnend *Ruppe* aaO FN 65.

Auf die Besonderheiten der Einzelrechtsnachfolge in Einkünfte als Ausfluß der Übertragung des ertragbringenden Vermögens werde ich noch gesondert eingehen⁶⁹.

6. Entgeltliche Übertragung von Einkünften und Einkunftsansprüchen

Das EStG bestimmt zwar abschließend die – hier nicht interessierenden – Fälle der Besteuerung des Entgelts für die Veräußerung des einkünftebringenden Vermögens im Bereich des Betriebsvermögens (§§ 16, 14, 18 Abs. 3 EStG) und des Privatvermögens (§§ 17, 22 Nr. 2/23 EStG). Die Besteuerung des Entgelts für die isolierte Veräußerung von Einkünften bzw. Einkunftsansprüchen ist dagegen nur sporadisch und noch dazu für einzelne Einkunftsarten unterschiedlich geregelt.

Im Betriebsvermögen wirken sich etwaige Gewinnminderungen/Gewinnmehrungen nach den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung beim Veräußerer aus; bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird die Gewinnrealisierung beim Veräußerer des bisher noch nicht steuerrechtlich erfaßten Anspruchs vorverlagert.

Im Privatvermögen beschränkt sich das Gesetz auf die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (und zwar nach § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch dann, wenn es sich um auf die Besitzzeit des Veräußerers entfallende Mietforderungen handelt und diese im Veräußerungserlös eines Grundstücks enthalten sind)⁷⁰ sowie von bestimmten Kapitaleinkünften bei Vorliegen besonderer Voraussetzungen: § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG erfaßt Einnahmen aus der Veräußerung von Dividenden und Zinsscheinen, wenn die zugehörigen Wertpapiere nicht mitveräußert werden, § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG gesondert in Rechnung gestellte Stückzinsen bei Veräußerung von Zinsscheinen zusammen mit den zugehörigen Schuldverschreibungen. Darüber hinaus ordnet § 24 Nr. 1 EStG im Hinblick auf § 34 EStG Entschädigungen für den Wegfall von Einnahmen den Einkünften iSv. § 2 Abs. 1 EStG zu, ähnlich § 2 Abs. 3 Nr. 1 LStDV unter ausdrücklicher Einbeziehung von Entschädigungen, die dem Rechtsnachfolger des Arbeitnehmers gewährt werden, auf den der wegfallende Lohnanspruch übergegangen ist.

Diese bruchstückhaften Regelungen (von denen § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG

erst mit Wirkung ab 1977 in das Gesetz aufgenommen wurde) und ihre Bedeutung haben der Rechtsprechung stets zu schaffen gemacht⁷¹. Bisher haben die wohl herrschende Meinung im Schrifttum und die Rechtsprechung daraus überwiegend ein allgemeines Surrogationsprinzip hergeleitet, wonach etwa ein Arbeitnehmer, der eine Lohnforderung entgeltlich abtritt, das von dem Abtretungsempfänger gezahlte Entgelt als Einkünfte nach § 19 EStG versteuern muß, während jener nur eine Forderung im Vermögensbereich einzieht⁷². Das entspricht dem Grundsatz, daß Einkünfte durch dritte Personen geleistet werden können (Stichworte: Streikunterstützung, Trinkgeld⁷³), führt jedoch vor allem bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu einer Reihe nahezu unlösbarer Probleme: Weshalb sollten einem Steuerpflichtigen "Einnahmen entgehen", nur weil er die als solche (zivilrechtlich in der Person eines Dritten) fortbestehende und später erfüllte Forderung auf die Gegenleistung für seine Tätigkeit veräußert, während bei unentgeltlicher Übertragung eine solche Rechtsfolge nicht eintritt, weil Einkünfte dem Leistungserbringer und nur diesem zuzurechnen sind? Ist es wirklich richtig, daß der Zedent wirtschaftlich den Ertrag für seine Leistung bezieht⁷⁴, oder verwertet er nicht nur ein Vermögensrecht, ohne daß hierdurch die Besteuerung bei ihm im Zeitpunkt der tatsächlichen Lohnzahlung an den Zessionar tangiert würde? Nicht ohne Grund wird die unentgeltliche Vorausabtretung noch nicht fälliger Einkunftsansprüche der Übertragung bezogener Einkünfte gleichgestellt; niemand wird jedoch zweifeln, daß die Übertragung bereits zugeflossener Lohnvorteile aus einem Dienstverhältnis stets im Vermögensbereich liegt. Was ist, wenn die Höhe des Abtretungsentgelts von der Höhe des geschuldeten und gezahlten Arbeitslohn abweicht? In der Regel wird der Abtretungserlös niedriger sein, weil sich der Zessionar seine Risikoübernahme vergüten läßt. Verliert der Differenzbetrag zu der späteren Lohnzahlung in der Person des Zedenten dadurch den Charakter von Einkünften für eine Tätigkeit iSv. § 19 EStG? Der Steuerabzug ist unverändert (nur) vom Arbeitsgeber nach dem endgültig gezahlten Arbeitslohn

⁶⁹ Vgl. unten Abschn. IV.

⁷⁰ Die Auslegung dieser Vorschrift war stets ungeklärt, vgl. RFH-Urteil VI A 729/29 v. 28. 5. 1929, RStBl. S. 607/608; Enno Becker, EStG 1925, § 38 Anm. 5; Strutz, EStG 1925, § 38 Anm. 1; zuletzt BFH-Urteil I R 190/81 v. 21. 5. 1986, BStBl. II 1986, 815, unter II 2.8.

⁷¹ Zur historischen Entwicklung der Stückzinsenbesteuerung siehe FN 116.

⁷² RFH-Urteile VI A 537/26 v. 9. 3. 1927, StuW 1927 Urt.-Nr. 96 und VI A 1208/31 v. 17. 6. 1931, RStBl. S. 633; Enno Becker, StuW 1927 I Sp. 588/590 und Kommentar zum EStG 1925 § 36 Anm. 28b; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 2 Anm. 40 j sowie § 20 Anm. 365; Ruppe aaO FN 23 S. 18 und 27.

⁷³ Zur Streikunterstützung BFH-Urteil III R 150/80 v. 30. 3. 1982, BStBl. II 1982, 552; zum Trinkgeld § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG.

⁷⁴ ZB BFH-Urteile I 250/64 v. 11. 12. 1968, BStBl. II 1969, 188 und VI R 301/67 v. 12. 12. 1969, BStBl. II 1970, 212 zu § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG; im übrigen siehe FN 73.

und nach den persönlichen Verhältnissen des Zedenten auf der Grundlage dessen Lohnsteuerkarte vorzunehmen. Entfällt dieser Arbeitslohn iSv. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG für die Anrechnung "auf die bei der Veranlagung erfaßten Einkünfte" des Zedenten, wenn ihm nicht wenigstens der Differenzbetrag der späteren Lohnzahlung zugerechnet wird? Vor allem bei Abtretung künftiger, noch nicht erarbeiteter Lohnansprüche erscheint die Zurechnung des Abtretungsentgelts zu den Einkünften kaum vereinbar mit dem inzwischen verfestigten Grundsatz, daß Einkünfte für die Teilnahme am Marktgeschehen, hier also für das Erbringen der Arbeitsleistung erzielt werden. Selbst der Arbeitgeber wird Lohnvorauszahlungen häufig nur in Darlehensform gewähren? 5. Sollte dies bei nicht als Arbeitslohn geleisteten und betragsmäßig abweichenden Zahlungen eines Fremden anders sein? Fragen über Fragen, die dazu geführt haben, das allgemeine Surrogationsprinzip in neuerer Zeit zunehmend in Zweifel zu ziehen?

Auch § 20 Abs. 2 Nr. 2 (und Nr. 3) EStG läßt keine Rückschlüsse auf die bisher herrschende Meinung zu. Die Vorschrift schließt die Besteuerung beim Rechtsnachfolger für den Fall aus, daß die Ertragsansprüche ohne die Vermögenswerte veräußert werden. Man muß diese Vorschrift jedoch nicht im Sinne einer personenbezogenen Sonderregelung verstehen (mit dem Umkehrschluß, daß die Einkünfte in anderen Fällen dem Erwerber zuzurechnen wären)⁷⁷. Die Vorschrift betrifft in erster Linie die sachliche Steuerpflicht und besagt, daß unter den genannten Voraussetzungen ausnahmsweise bereits die Einnahmen aus der Veräußerung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, obwohl die Veräußerung eine - sonst steuerrechtlich unbeachtliche - Verfügung über zukünftige Ertragsansprüche darstellt. Setzt man den Schwerpunkt so, könnte der Umkehrschluß nur lauten: Ohne gesetzliche Regelung bzw. ohne Vorliegen ihrer besonderen Voraussetzungen sind Einnahmen aus der Veräußerung von Einkunftsansprüchen noch keine Einnahmen iSv. § 20 EStG mit der Folge, daß Besteuerung und Zurechnung der veräußerten Kapitaleinkünfte - immer noch beim Veräußerer - nach allgemeinen Grundsätzen erfolgen

müßten⁷⁸. Dann könnte auch nur dieser Umkehrschluß auf Fälle verallgemeinert werden, zu denen das Gesetz keine Regelung enthält.

Persönlich neige ich dazu, ein allgemeines Surrogationsprinzip abzulehnen, weil die Besteuerung auch ohne das Vorziehen gesichert ist. Ich brauche die Frage jedoch in Zusammenhang mit dem gestellten Thema nicht weiter zu vertiefen, weil nach beiden Auffassungen eine Besteuerung beim Abtretungsempfänger als Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2 EStG ausscheidet: Die Besteuerung trifft jeweils nur den Zedenten, entweder in Form des Abtretungsentgelts im Zeitpunkt dessen Zahlung oder (bei wesentlicher Differenz uU und?) in Form der Einkünfte im Zeitpunkt des Zuflusses beim Zessionar, wie bei der unentgeltlichen Abtretung. In beiden Fällen zieht der Zessionar die abgetretenen Einkünfte nicht als solche, sondern nur eine – nicht steuerbare – Forderung im Vermögensbereich ein⁷⁹.

IV. Sonderfälle der Übertragung von Kapitaleinkünften mit dem Rechtsverhältnis

1. Problemstellung und Lösungsmöglichkeiten

Das Gesetz unterscheidet zwischen Einkünften, die auf eine Tätigkeit iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG und solchen, die auf ein Rechtsverhältnis iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 EStG zurückgehen (§ 24 Nr. 2, 1. Hs. EStG). Während eine Tätigkeit grundsätzlich personenbezogen ist⁸⁰, sind Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit einer Vermögensnutzung weitgehend übertragbar. Das gilt vor allem für Miet- und Kapitalvermögen. Im Hinblick auf die gestellte Thematik taucht nun die Frage auf, ob die mit einer Nachfolge in dem Rechtsverhältnis verknüpfte Übertragung von Einkünften oder wirtschaftlich begründeten Einkunftsansprüchen im Ergebnis anders zu beurteilen sein kann als deren isolierte Übertragung, ob hier möglicherweise auf einmal die steuerrechtlichen Belange hinter zivilrechtliche Bindungen und Ansprüche zurückzutreten haben.

Nehmen Sie als Beispielsfall die in Abschnitt III 5 besprochene BFH-Entscheidung zur Übertragung eines Sparkassenbriefs (FN 19) mit der Variante, daß der Inhaber kurz vor Ende der 5-jährigen Laufzeit Brief und Zinsanspruch nicht von Todes wegen, sondern zu Lebzeiten schenkweise

⁷⁵ Vgl. Kühnberger/Stachuletz, Inf. 1981, 505; Schmidt/Heinicke, EStG 5. Auflage, § 11 Anm. 5 Stichwort "Darlehen" b.

⁷⁶ Giloy, BB 1979, 624 und 1986, 566 unter Verweisung auf die Ausführungen von Trzaskalik in Kirchhof/Söhn, EStG § 11 Anm. B 15; Littmann, DStR 1981, 588; Baranowski, NWB F 3 S.5179/5182; Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 Anm. 68 ab EK Lfg. 143 (Juni 1984); wohl auch BFH-Urteil v. 23. 1. 1985 (FN 30).

⁷⁷ So aber BFH-Urteil VIII R 316/83 v. 22. 5. 1984, BStBl. II 1984, 746; Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 Anm. 365 zu § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG.

⁷⁸ In diesem Sinne Littmann, DStR 1981, 588; Sommer, GmbHR 1985, 224/227 unter B III 2; vgl. auch unten Abschn. IV 5 c.

⁷⁹ Enno Becker, StuW 1927 I Sp. 587 zu RFH FN 72; BFH FN 74.

⁸⁰ Vgl. *Tipke*, Lehrbuch Steuerrecht, 10. Auflage, 1985, unter § 11 Anm. 4.51 (S. 192).

auf seinen Sohn überträgt. Was ist mit den wirtschaftlich auf die Zeit bis zur Übertragung entfallenden Zinsen, die dem Sohn als Forderungsinhaber zufließen (die später anlaufenden Zinsen sind zweifelslos dem Sohn zuzurechnen).

Denkbar sind folgende Lösungsmöglichkeiten:

- Entweder werden neben der Kapitalforderung wirtschaftlich bereits erzielte Ertragsansprüche übertragen, mit derselben Wirkung wie bei deren isolierter Übertragung; der neue Inhaber bezöge keine eigenen Einkünfte als Rechtsnachfolger, sondern solche des Übertragenden (also Einkommensverwendung wie oben Abschnitt III 4).
- Oder es wird der Gesichtspunkt der Einkommensverwendung hier überlagert durch das Einrücken in die Gläubigerstellung als Forderungsinhaber mit der Folge, daß der neue Inhaber die angelaufenen Zinsen anders als bei der isolierten Übertragung als Rechtsnachfolger des Kapitalüberlassers iSv. § 24 Nr. 2, 2. Hs. bezieht. Aus eigenem Recht kann er sie nicht beziehen, da er mit der Erzielung dieser Einkünfte durch Erfüllung des Steuertatbestands nichts zu tun hatte gerade bei festverzinslichen Kapitalforderungen stehen die Begründung der Forderung und die Dauer der Kapitalüberlassung zur Nutzung im Vordergrund, während Fälligkeit und Zufluß von Anfang an feststehen und nur den mehr formalen Besteuerungstatbestand der Realisierung des Anspruchs und damit den Zeitpunkt der Besteuerung berühren.

Ich persönlich neige mehr der ersten Auffassung zu, soweit es sich um aufteilbare Einkünfte handelt, die – wirtschaftlich gesehen – dem Grunde und der Höhe nach abschnittsweise anfallen, bei denen der Besteuerungstatbestand pro rata temporis verwirklicht wird. Diese Auffassung ist jedoch äußerst umstritten.

2. Rechtsprechung des VIII. Senats und des Großen Senats des BFH zum Begriff "Nachfolger in dem Rechtsverhältnis" und zur Bedeutung des § 101 BGB

Während der Gesetzgeber in § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG in Fällen der Übertragung von Mietforderungen mit dem Mietobjekt ausdrücklich an der Steuerpflicht des Veräußerers festhält (hier in Form des anteiligen Veräußerungserlöses)⁸¹, scheint vor allem der VIII. Senat des BFH unter der Ägide von *Döllerer*⁸² der neuen Gläubigerposition bei Übertragung von Kapital-

vermögen mit Ertragsansprüchen besondere Bedeutung beizumessen. Der VIII. Senat hat in dem bereits mehrfach genannten Urteil zur unentgeltlichen Übertragung eines Sparkassenbriefs mit Ertragsansprüchen – soviel ich ersehen konnte, erstmalig – den Begriff des "Nachfolgers in dem Rechtsverhältnis, das der Überlassung des Kapitals zur Nutzung zugrunde liegt", geprägt und ohne nähere Erläuterung, dafür aber um so dezidierter den allgemeinen Rechtssatz aufgestellt, daß einem solchen Nachfolger die Einnahmen aus dem Kapitalvermögen auch dann zuzurechnen seien, wenn er selbst den Tatbestand der Überlassung von Kapitalvermögen zur Nutzung nicht erfüllt habe, soweit ihm die Einnahmen nur zivilrechtlich nach § 101 BGB als Früchte des übertragenen Vermögens gebührten.

Hier ist er nun, der steuerrechtlich ominöse § 101 BGB, nach dem u. a. bei Übertragung eines Kapitalnutzungsrechts die Früchte den Berechtigten zeitanteilig gebühren, "sofern nicht ein anders bestimmt ist". Selbst solche abweichenden Bestimmungen will der VIII. Senat der steuerrechtlichen Zurechnung zugrunde legen, wohl mit der Folge, daß die Beteiligten in dem Beispielsfall (oben IV 1) vereinbaren könnten, ob die Zurechnung voll beim Sohn, voll beim Vater oder aber anteilig bei beiden erfolgen soll. Das erscheint mir ebenso pragmatisch wie fragwürdig.

Der Große Senat hat den Begriff des Nachfolgers in dem Rechtsverhältnis in seinem Beschluß zu den Pensionsgeschäften⁸³ aufgegriffen und dahingehend zu erläutern versucht, daß dieser in die Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers eintrete, damit auch in die Pflicht, Kapital zur Nutzung zu "belassen"; er sei es daher, der nunmehr Kapital zur Nutzung überlasse. Diese Begründung bezog sich ausschließlich auf die Rechtsnachfolge im Vermögensbereich und die Zurechnung später anfallender Einkünfte. Der Streitfall betraf Einkünfte des Streitjahres 1967 nach Überlassung der Wertpapiere im Jahre 1965, so daß es im Grunde nur darum ging, ob das Pensionsgeschäft als vollständige und uneingeschränkte Vermögensübertragung einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen war (mit der zwangsläufigen Folge des originären Einkünftebezugs durch den Pensionsnehmer nach allgemeinen Grundsätzen) oder ob nicht wirtschaftlich gesehen nur Zinsrechte gegen Entgelt übertragen waren. Dagegen war nicht streitig, bei wem die in der Zeit bis zur Übertragung angefallenen Zinsen zu erfassen gewesen wären.

Außer dem schon angeführten, sehr weitgehenden, aber wohl einen Sonderfall betreffenden Urteil⁸⁴ zur Zwischenschaltung eines executors nach

⁸¹ Vgl. dazu FN 70.

⁸² Siehe Döllerer, DStR 1984, 383/390, und die Urteile FN 19 und 77.

⁸³ Beschluß GrS 1/81 v. 29. 11. 1982, BStBl. II 1983, 272.

⁸⁴ FN 67.

US-Recht hat der VIII. Senat in der Folgezeit vor allem seine Entscheidung über die Zurechnung der gesamten Gewinnansprüche für das laufende Jahr an der Erwerber eines GmbH-Anteils auf dessen "Nachfolger in dem Rechtsverhältnis" und auf die vereinbarte Nachfolge in den Einkünften nach § 101 BGB gestützt⁸⁵. Zu eben diesem Ergebnis der Zurechnung der vollen Investmenterträge beim Erwerber der Anteile war der Senat bereits vorher in mehreren Entscheidungen gelangt, ohne den "Nachfolger in dem Rechtsverhältnis" zu bemühen⁸⁶. Zur Veräußerung von Aktien mit Dividendenscheinen hat die Rechtsprechung zu keiner Zeit eine andere Auffassung vertreten⁸⁷.

3. Kritische Anmerkungen

a) Allgemeine Vorbemerkungen

Das Schrifttum hat sich bisher mit diesem Begriff des "Nachfolgers in dem Rechtsverhältnis", der ähnlich unbestimmt ist wie der des Rechtsnachfolgers iSv. § 24 Nr. 2 EStG, kaum auseinandergesetzt⁸⁸. Es scheint eine allgemeine Verunsicherung eingetreten zu sein. Die Übertragung der auf dem Grundsatz der Vertragsfreiheit aufbauenden Früchteverteilung im Wege der Vereinbarung von Ausgleichsansprüchen ist zum Teil auf heftigen Widerstand gestoßen⁸⁹. Es scheint mir ein kühnes Unterfangen zu sein, wenn Döllerer⁹⁰ aus der Entlehnung des bürgerlichrechtlichen Begriffs des Rechtsverhältnisses in § 24 Nr. 2 derart weitreichende Folgerungen herleiten will. Dazu ist der Begriff denn doch zu unbestimmt und zu sehr auf die Tatbestände des § 2 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 EStG zugeschnitten. Immerhin betonen Lehre und Rechtsprechung in zunehmender Weise die Abhängigkeit der Besteuerung von der Erfüllung eines der Tatbestände iSv. § 2 Abs. 1 EStG und die auf die Gestaltung der Tatbestände be-

schränkte Bindung des Steuerrechts an das Zivilrecht (Anknüpfung an die bürgerlichrechtlich durchgeführte Gestaltung der Tatbestände bei eigenständiger Beurteilung der steuerrechtlichen Folgen)⁹¹. Auch an dem Grundsatz der steuerrechtlichen Unbeachtlichkeit einer zivilrechtlich unbedenklichen rückwirkenden Gestaltung von Rechtsvorgängen wird zu Recht festgehalten⁹², eine Einkommensverwendung mit steuerrechtlicher Wirkung nicht zugelassen⁹³. In diesen Grenzen muß sich m. E. auch die Übertragung von Einkünften auf den "Nachfolger in dem Rechtsverhältnis" halten. Auffallend ist übrigens, daß auch der VIII. Senat des BFH die in Frage stehenden Einkünfte bisher stets nur – "vereinbarungsgemäß" – dem neuen Rechtsinhaber zugerechnet hat.

b) Grundsätze der Tatbestandsverwirklichung bei Kapitaleinkünften allgemein und im Falle der Rechtsnachfolge

§ 20 EStG knüpft die Besteuerung von Kapitaleinkünften an die Überlassung von Kapitalvermögen zur Nutzung. Einnahmen sind Früchte des überlassenen Kapitals, zB "Dividenden ... aus Aktien", "Einahmen aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter", "Zinsen aus . . . Darlehen". Daraus ergeben sich Folgerungen im Hinblick auf die persönliche Zurechnung: Die Einkünfte sind grundsätzlich dem Kapitalgesellschafter, stillen Gesellschafter, Darlehensgeber zuzurechnen, an den oder für den sie als Ausfluß des jeweiligen Rechtsverhältnisses geleistet werden, also etwa dem Gesellschafter die im Gesellschaftsverhältnis begründete Ausschüttung des Gewinns einer GmbH. Die besondere Problematik bei der Zurechnung von Kapitaleinkünften liegt nun darin, daß sich die Tatbestände in der Regel aus mehreren Handlungen zusammensetzen und über längere Zeit hinweg erstrecken mit der Folge, daß angesichts der Verkehrsüblichkeit von Wertpapieren naturgemäß häufig mehrere Personen als potentielle Steuerpflichtige in Frage kommen. Dabei dürften der Begründung des Kapitalüberlassungsverhältnisses - zB dem Abschluß des Darlehensvertrages und der Überlassung als Dauertatbestand eine wesentliche Bedeutung für die Einkünfteerzielung kaum abzusprechen sein, wobei offen bleiben kann, wo jeweils der Schwerpunkt zu setzen ist94. Die Problematik wird durch das Hinzutreten weiterer Tatbestandsmerkmale bei bestimmten Einkünften iSv. § 20 EStG noch verschärft - ich werde vor allem auf die Be-

⁸⁵ FN 77; ähnlich FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil II (III) 221/83 v. 28. 11. 1984, EFG 1985, 295 sowie FG Hamburg Urteil I 230/81 v. 15. 8. 1984, EFG 1985, 122 (FG Hamburg II 153/82 v. 24. 8. 1984, EFG 1985, 231, ist durch BFH-Urteil I R 199/84 v. 21. 5. 1986, BStBl. II 1986, 794, FR 1986, 462, aufgehoben).

⁸⁶ BFH-Urteile VIII R 101/71 v. 3. 8. 1976, BStBl. II 1977, 65 und VIII R 48/76 v. 4. 3. 1980, BStBl. II 1980, 453.

⁸⁷ ZB RFH-Urteile VI A 1521/29 v. 4. 9. 1929, RStBl. 1929, 607 und IV 76/37 v. 3. 2. 1938, RStBl. 1938, 499.

⁸⁸ Vgl. Hamacher, FR 1982, 590; kritisch Wassermeyer, FR 1983, 157/162.

⁸⁹ Voß, DB 1985, 1159; Sterner, DB 1985, 2316/2318/2320; Heinicke, FR 1986, 106; befürwortend Döllerer, DStR 1984, 383/390.

⁹⁰ Döllerer, FN 82.

⁹¹ Vgl. FN 15, 16.

⁹² ZB BFH-Urteil IV R 209/80 v. 7. 7. 1983, BStBl. II 1984, 53; Schmidt/Seeger, EStG 5. Auflage, § 2 Anm. 10b mit weiteren Beispielen.

⁹³ Vgl. oben Abschn. III 4.

⁹⁴ Dazu Wassermeyer, FR 1983, 157/162.

deutung des Gewinnverteilungsbeschlusses bei Ausschüttungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gesondert eingehen. Zwei Dinge scheinen unstreitig zu sein: Der Zufluß als solcher gehört nicht zum eigentlichen Tatbestand der Einkünfteerzielung; er fixiert nur den Zeitpunkt der Verwirklichung des Vermögenszuwachses aufgrund der steuerbaren Leistung. Und: Wer niemals eine Position als Gesellschafter, Darlehensgeber usw. innehatte und nicht wenigstens einen Teil des maßgeblichen Tatbestandes erfüllt hat, kann Einkünfte iSv. § 20 allenfalls als Gesamtrechtsnachfolger bzw. Rechtsnachfolger im Todesfall beziehen95. Das ist letztlich der Hintergrund für die Besteuerung der Einnahmen aus der isolierten Veräußerung von Dividendenscheinen%. Wer ein "Rechtsverhältnis" mit laufenden Einkünften auf einen Dritten überträgt, bezieht die auf seine Tatbestandsverwirklichung zurückzuführenden Einkünfte nach meinem Verständnis im Regelfall selbst als solche aus einem früheren Rechtsverhältnis (§ 24 Nr. 2, 1. Hs. EStG), sofern der Dauertatbestand der Nutzungsüberlassung im Vordergrund steht und sich die Übertragung der erzielten Einkünfte mit und ohne Stammrecht wirtschaftlich gesehen als Einkommensverwendung darstellt. Die Besteuerung beim Nachfolger setzt demnach zweierlei voraus: Zum einen dürfen ihm nicht dem Rechtsvorgänger zuzurechnende Einkünfte zufließen - in diesem Zusammenhang kommt der Frage der Aufteilbarkeit, der möglichen abschnittsweisen Zurechnung besonderes Gewicht zu. Zum anderen darf der Vorgang nicht aufgrund der Sondervorschriften des § 20 Abs. 2 Nr. 2 und 3 EStG beim Nachfolger in die Vermögenssphäre verlagert sein, weil der Rechtsvorgänger ausnahmsweise den Veräußerungserlös als Kapitaleinkünfte zu versteuern hat. Der Nachfolger darf die Einkünfte nicht aufgrund einer von dem tatbestandsmäßigen Rechtsverhältnis abweichenden Gläubigerstellung beziehen⁹⁷. Das erklärt auch die ausführliche Darlegung des Großen Senats in seinem Pensionsbeschluß⁹⁸, weshalb dem Pensionsnehmer die Zinseinkünfte als Nachfolger in dem Rechtsverhältnis "gebühren", weil er nämlich "vollständig und uneingeschränkt" Eigentümer der Wertpapiere geworden ist.

c) §§ 101, 103 BGB ohne Bedeutung für Einkünftezurechnung

Für eine von diesen Grundsätzen abweichende, möglicherweise noch dazu durch Vereinbarung bestimmbare Zurechnung von Früchten einer Geldüberlassung nach § 101 BGB bleibt hier m. E. kein Raum. Den Gesetzgeber mögen bei der Abfassung von § 101 Nr. 2, 2. Hs. BGB ähnliche Überlegungen geleitet haben, die auch steuerrechtlich von Bedeutung sein können⁹⁹. Eine Bindung für das Steuerrecht muß jedoch schon deshalb ausscheiden, weil § 101 BGB eine Rechtsgrundlage nicht für die Zurechnung von Früchten bzw. für Ansprüche gegen den Schuldner aus dem tatbestandsmäßigen Rechtsverhältnis schafft – diese Ansprüche richten sich nach anderen Vorschriften, zB § 29 GmbHG für den gesellschaftsrechtlichen Gewinnanspruch eines GmbH-Gesellschafters¹⁰⁰ –, sondern nur, "sofern nicht ein anderes bestimmt ist", für schuldrechtliche Ausgleichsansprüche zwischen mehreren Fruchtziehungsberechtigten aufgrund einer allgemeinen Gläubigerstellung. Die Vertragspartner müssen hier versuchen, einen Ausgleich im Wege der Kaufpreisvereinbarung zu finden.

Auch der I. Senat des BFH mißt der Vorschrift des § 101 BGB in seinen jüngsten Urteilen zur einheitlichen Aktivierung des Gewinnbezugsrechts mit der Beteiligung im Betriebsvermögen¹⁰¹ keine wesentliche Bedeutung zu. Der I. Senat verweist darauf, daß sich aus der Vereinbarung eines besonderen Entgelts für die in der Zeit bis zur Übertragung angelaufenen Gewinnerwartungen nur ergibt, daß der Veräußerer an der späteren Gewinnausschüttung auch über § 101 BGB nicht mehr beteiligt sein soll, daß sie dagegen nicht zu einer abweichenden Zurechnung eines steuerrechtlich verselbständigten Gewinnanteils führt. Damit entfällt auch die Zurechnung nach abweichender Bestimmung iSv. § 101 BGB im Privatvermögen.

Ganz nebenbei bemerkt fällt in diesem Zusammenhang auf, daß – zu Recht – die Rechtsprechung es bisher stets abgelehnt hat, die Abziehbarkeit von Ausgaben bei einer bestimmten Person (Werbungskosten, Betriebsausgaben) statt von der Veranlassung durch die Einnahmenerzielung

⁹⁵ Zum Erben BFH-Urteil VIII R 76/70 v. 11. 8. 1971, BStBl. II 1972, 55.

⁹⁶ Zu § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG BFH FN 74; GrS FN 83 unter C 2c; Kamprad, FR 1970, 65.

⁹⁷ Zutreffende Abgrenzung im BFH-Urteil VIII R 72/79 v. 12. 10. 1982, BStBl. II 1983, 128 zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit Ablehnung der Zurechnung an den Zedenten bei Abtretung bzw. Verzicht auf Gewinnanteile zu seinen Gunsten; vgl. auch BFH FN 109.

⁹⁸ FN 83.

⁹⁹ Solche Überlegungen tauchen denn auch bereits in früherer RFH-Rechtsprechung zu Stückzinsen auf, zB im Urteil VI A 729/29 v. 28.5. 1929, RStBl. 607/609.

¹⁰⁰ Vgl. Sommer, GmbHR 1985, 224 mit weiteren Nachweisen; Voß, DB 1985, 1159; BFH FN 70.

¹⁰¹ Urteile I R 190/81, I R 199/84 und I R 362/83 v. 21. 5. 1986, BStBl. II 1986, 815, 794 und BFHE 147, 37, FR 1986, 467, 462 und 466; anders noch Urteil IR 67/72 v. 30. 10. 1973, BStBl. II 1974, 234.

von einer in § 103 BGB vorgesehenen abweichenden Vereinbarung zur Lastenverteilung abhängig zu machen¹⁰².

4. Besonderheiten bei Gewinnausschüttungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

a) Tatbestandverwirklichung bei Gewinnausschüttungen

Das bedeutet nun nicht, daß ich die BFH-Rechtsprechung zur Zurechnung von Gewinnansprüchen beim Erwerber von GmbH-Anteilen für falsch hielte; ich stoße mich nur an der überschießenden Innentendenz der allgemein gehaltenen Begründung und würde die danach mögliche – wenn auch bisher noch nie so entschiedene – abweichende Gestaltung durch Veräußerer und Erwerber mit steuerrechtlicher Wirkung grundsätzlich ausschließen. Der Tatbestand der Erzielung von Ausschüttungen aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG weist essentielle Besonderheiten gegenüber anderen Kapitaleinkünften auf, bei denen in der Regel die Überlassung des Kapitals im Vordergrund steht.

Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist nicht bloßer Kapitalüberlasser in diesem Sinne. Wenn er auch nicht die Stellung eines Mitunternehmers hat, ist sein Kapitaleinsatz gleichwohl in der Regel von unternehmerähnlichen Interessen getragen. Er erwirbt durch seine Beteiligung in erster Linie eine Gesellschafterposition, an die neben einer Reihe weiterer mitgliedschafts- und gesellschaftsrechtlicher Mitwirkungsrechte auch ein Gewinnstammrecht geknüpft ist. Diese Rechte werden bei einer Veräußerung der Geschäftsanteile mitübertragen und stehen dem jeweiligen Gesellschafter zu. Abweichend von der Personengesellschaft, bei welcher der Gesellschafter an jedem zu seiner Beteiligungszeit realisierten Gesellschaftsgewinn beteiligt ist¹⁰³ und daher der Gewinnanteil eines ausscheidenden Gesellschafters zu diesem Zeitpunkt nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln ist, hat ein ausscheidender Kapitalgesellschafter bis dahin allenfalls eine vage Anwartschaft auf eine Gewinnausschüttung erworben. Es steht weder fest, ob die Gesellschaft in dem Übertragungsjahr überhaupt einen Gewinn erwirtschaftet, noch ob und in welcher Höhe ein solcher Gewinn auf die Beteiligungszeit des Übertragenden entfallen würde, noch ob die Gesellschaftsversammlung einen solchen Gewinn zur Ausschüttung beschließen wird. Damit tritt die Kapitalüberlassung (und die Beteiligung des Übertragenden während dieser Zeit) zurück hinter den

Gewinnverwendungsbeschluß (und die Beteiligung des Erwerbers in diesem Zeitpunkt). Der Gewinnausschüttungsanspruch entsteht somit nicht allmählich, pro rata temporis; er tritt vielmehr erst im Zeitpunkt des Gewinnverwendungs- und Gewinnverteilungsbeschlusses "plötzlich durch Loslösung vom Stammrecht in Erscheinung"¹⁰⁴, wobei nicht unbeachtet bleiben sollte, daß dieser Beschluß unter Mitwirkung des erwerbenden Gesellschafters gefaßt wird¹⁰⁵. Der zur Ausschüttung bestimmte Gewinn entspricht zudem id R nicht dem erwirtschafteten Jahresgewinn; er wird beeinflußt durch Gewinn- und Verlustvorträge sowie durch aufgelöste und zu bildende Gewinnrücklagen. Diese Besonderheiten rechtfertigen die Besteuerung des vollen Gewinnanteils beim Erwerber, dem die vom Veräußerer erfüllten Tatbestandsteile als Rechtsnachfolger über § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG zugerechnet werden, was vor allem deutlich wird bei Übertragungen nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, aber vor Beschlußfassung.

Diese Rechtslage kann für die unentgeltliche Übertragung der Gesellschaftsposition auch zu Lebzeiten mE nicht abweichend beurteilt werden. Dahin geht übrigens auch die Rechtsprechung zur Übertragung einer Beteiligung als stiller Gesellschafter¹⁰⁶.

b) Grenzen der Übertragbarkeit

Eine solche Übertragungsmöglichkeit erstreckt sich nicht auf Gewinnansprüche, deren Ausschüttung bereits beschlossen war, und sei es auch nur im Wege der Vorabausschüttung¹⁰⁷. Von diesem Zeitpunkt an werden die Einkünfte als solche des Veräußerers verselbständigt und sind nicht mehr mit steuerrechtlicher Wirkung übertragbar¹⁰⁸. Hält sich der Veräußerer die Gewinnbezugsberechtigung zurück, zB bei der Veräußerung von Aktien "ex dividende", bezieht er die Einkünfte originär als früherer Gesellschafter, als "Aktionär" iSv. § 58 Abs. 4 AktG¹⁰⁹. Bei isolierter Veräußerung der

¹⁰² ZB BFH-Urteile VIII R 128/78 v. 13. 5. 1980, BStBl. II 1981, 299, IX R 39/81 v. 23. 4. 1985, BStBl. II 1985, 720 und IX R 107/84 v. 26. 11. 1985, BFH/NV 1986, 284.

¹⁰³ BFH FN 92; Schmidt, EStG 5. Auflage § 15 Anm. 69 und 72.

¹⁰⁴ So wörtlich Enno Becker, EStG 1925, § 37 Anm. 15.

^{105 §§ 29, 46} Nr. 1 GmbHG; vgl. schon Enno Becker, EStG 1925, § 33 Anm. 12 zur besonderen Problematik bei Übernahme durch einen Alleingesellschafter.

¹⁰⁶ Vgl. zur unentgeltlichen Übertragung einer stillen Beteiligung an einer GmbH FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, Urteil VI 36/66 v. 16. 2. 1967, EFG 1967, 339.

 ¹⁰⁷ Vgl. BFH-Urteile I R 93/70 v. 26. 1. 1972, BStBl. II 1972, 547 und I R 39/75 v.
 27. 1. 1977, BStBl. II 1977, 491; dazu Gschwendtner, BB 1978, 109.

¹⁰⁸ Siehe oben Abschn. III 4 und FG Hamburg, Urteil I 230/81 v. 15. 8. 1984, EFG 1985, 122; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 20 Anm. 15; so auch ausdrücklich BFH FN 19 unter 4 d zu bezogenen Sparbriefzinsen.

¹⁰⁹ BFH-Urteil I R 77/71 v. 14. 2. 1973, BStBl. II 1973, 452; vgl. auch Kamprad, FR 1970, 65/66.

Gewinnansprüche sind nach § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG ausnahmsweise nicht die Ausschüttungen beim Erwerber, sondern die Veräußerungseinnahmen beim Veräußerer Gegenstand der Besteuerung. Darüber hinausgehende Rückübertragungsmöglichkeiten bei Veräußerung der Beteiligung mit Gewinnbezugsrecht während des laufenden Jahres auf den Veräußerer würde ich grundsätzlich ausschließen, weil diesem keine Gewinnausschüttungen als Gesellschafter, sondern Ausgleichszahlungen als Gläubiger gegenüber dem Erwerber zufließen.

5. Die Übertragung festverzinslicher Forderungen und Wertpapiere mit Zinsansprüchen während der Laufzeit

a) Erbfall

Im Erbfall hat der Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG Einkünfte zu versteuern¹¹⁰.

b) Unentgeltliche Übertragung zu Lebzeiten

Beispiel: A besitzt seit 1. 1. gegen B eine Darlehnsforderung, deren Zinsen zum 31. 12. fällig werden. Zu Weihnachten überträgt er diese Forderung mit Zinsanspruch unentgeltlich, bürgerlichrechtlich wirksam und endgültig auf seinen Sohn (vgl. auch Beispiel in Abschnitt IV 1).

Eines dürfte relativ sicher sein:¹¹¹ Die ab dem Zeitpunkt der Übertragung anfallenden Zinsen bezieht der Nachfolger in dem Rechtsverhältnis aus eigenem Recht als seine Kapitaleinkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Insoweit gilt nichts anderes als bei wirksamer Geldanlage zugunsten eines Dritten etwa durch Kauf eines Sparbriefs oder Einrichtung eines Sparguthabens¹¹². Ob die Wirkung des Inhaberwechsels im Rechtsverhältnis auch die wirtschaftlich auf die vergangene Zeit entfallenden Zinsen umfaßt mit der Folge der Zurechnung beim Nachfolger, dem sie als dem neuen Rechtsinhaber zufließen, möchte ich dagegen, wie bereits oben angedeutet, in Zweifel ziehen, auch wenn die Begründung des BFH-Urteils zur Übertragung eines Sparkassenbriefes¹¹³ in diese Richtung weist. Selbst wenn der

neue Rechtsinhaber gewisse Dispositionsbefugnisse auch in bezug auf die bereits vorher angelaufenen Zinsansprüche erwirbt, ja selbst wenn er die Möglichkeit hat, deren Höhe und Zufluß zu beeinflussen, wird dadurch die Annahme einer steuerrechtlich unbeachtlichen Einkommensverwendung nicht in Frage gestellt¹¹⁴. Ich sehe keine wesensmäßigen Unterschied zur isolierten unentgeltlichen Übertragung der Zinsansprüche, die in der Regel ähnliche Dispositionsbefugnisse verschafft, wohl aber zur Übertragung eines Gewinnanspruchs iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Bei der Kapitalüberlassung gegen feste Verzinsung steht neben der Geldhingabe der nicht von einem später festgestellten Erfolg abhängige - abschnittsweise erfüllte Dauertatbestand der Überlassung im Vordergrund. Der Zinsanspruch entsteht wirtschaftlich gleichmäßig pro rata temporis und läßt sich zu jedem beliebigen Zeitpunkt rechnerisch ermitteln und von dem Vermögenswert trennen. Die Fälligkeit der Zinsen (und damit der für die Besteuerung maßgebliche Zuflußzeitpunkt) kann vereinbarungsgemäß variiert werden, ohne daß die Erfüllung des Tatbestands der Kapitalüberlassung davon abhängig wäre, ob Zinsen nun im voraus, monatlich, jährlich oder nur am Ende einer mehrjährigen Laufzeit zur Zahlung fällig gestellt werden. Besonders deutlich scheint mir das bei der Übertragung einer Forderung zu sein, die letztlich selbst nur einen Geldzahlungsanspruch beinhaltet. Auch die Verbriefung einer derartigen Rechtsposition ändert m.E. nichts daran, daß sich die Übertragung der Rechtsposition wirtschaftlich nur auf die während der Folgezeit erzielten Zinsansprüche erstreckt115.

c) Veräußerung/Abtretung gegen Entgelt

Diese Überlegungen gelten grundsätzlich in gleicher Weise für entgeltliche Übertragungen des Rechtsverhältnisses mit Ertragsansprüchen. In diesen Fällen stiftet zwar die nach ständigem Hin- und Herschwanken der Rechtsprechung ergangene Vorschrift des § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG zur Besteuerung sog. Stückzinsen beim Veräußerer¹¹⁶ zusätzliche Verwirrung. Ich habe jedoch bereits zu begründen versucht, daß der (m.E. nicht personen-,

¹¹⁰ Siehe oben Abschn. III 5 und BFH FN 95.

¹¹¹ Wassermeyer geht noch weiter und stellt in erster Linie auf den Zeitpunkt der Kapitalüberlassung als Einmalakt ab (FR 1983, 157/162).

¹¹² Ist der Wille der Fremdbegünstigung für die Bank erkennbar (BGHZ 28, 368; 40, 198; 55, 307), schließt sie den Sparvertrag zugunsten des Dritten, dem die Zinsen dann auch einkommensteuerrechtlich zuzurechnen sind, vgl. BFH-Urteil VIII R 137/74 v. 3. 11. 1976, BStBl. II 1977, 205.

¹¹³ FN 19.

¹¹⁴ Ähnlich Ruppe aaO FN 23, der ausdrücklich auch bei Kapitaleinkünften nicht auf das Eigentum am Vermögen abstellt.

¹¹⁵ A. A. wohl Stadie aaO FN 37, S. 27 und 111, der dem Stammrecht Wertpapier als selbständiges Wirtschaftsgut besondere Bedeutung beizumessen scheint.

¹¹⁶ Vgl. die Zusammenstellung in der ausführlichen Stellungnahme des BdF zum BFH-Urteil I 242/59 U v. 3. 12. 1964, BStBl. III 1965, 139 mit Darstellung der historischen Entwicklung und die Zweifel des BFH an der Aufrechterhaltung dieser Rechtsprechung ohne Gesetzesänderung im Urteil BStBl. II 1977, 65 (FN 86).

sondern nur sachbezogene) Umkehrschluß aus dieser Vorschrift nur lauten kann, daß Einnahmen aus Veräußerungen, bei denen die besonderen Voraussetzungen der Sonderregelung (einschl. § 20 Abs. 2 Satz 2 oder Satz 3 EStG) nicht gegeben sind, als solche (noch) keine Kapitaleinkunfte des Veräußerers darstellen¹¹⁷. Die Vorschrift enthält keine Aussage über die Besteuerung der später zufließenden Zinsen, die sich wie bei isolierter Veräußerung der Zinsansprüche nach allgemeinen Grundsätzen richtet und danach grundsätzlich den Leistungserbringenden trifft, nicht den Erwerber. Ich sehe nach meinen bisherigen Ausführungen keine Veranlassung und keine Möglichkeit, den Veräußerer nur aufgrund der Übertragung des Rechtsverhältnisses von der späteren Besteuerung der anteilig auf seine Besitzzeit entfallenden Zinsen freizustellen¹¹⁸. Diese Auffassung ist natürlich umstritten und wird es stets bleiben angesichts der unsystematischen Einzelregelungen im EStG. Die Finanzverwaltung legt die hier vertretene Auffassung der Besteuerung beim Veräußerer übrigens wie selbstverständlich ihrer Beurteilung der Veräußerung von Zero-Bonds¹¹⁹ und Bundesschatzbriefen¹²⁰ zugrunde.

Fazit: Soweit nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG gegeben sind, müssen Zinsen aus der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung festverzinslicher Forderungen oder Wertpapiere zu Lebzeiten bei Zufluß zeitanteilig dem alten und dem neuen Rechtsinhaber zugerechnet werden. Der Empfänger wird als "Nachfolger in dem Rechtsverhältnis" – anders als bei Gewinnausschüttungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG – nicht Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG.

Die steuerlichen Folgen der Erbauseinandersetzung

Prof. Dr. Manfred Groh, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- 1. Problemstellung
- 2. Die Antwort des RFH
- 3. Die Antworten des BFH
 - a) Die Erbauseinandersetzung als voll entgeltlicher Vorgang
 - b) Die Erbauseinandersetzung als voll unentgeltlicher Vorgang
 - aa) Ausgangspunkt
 - bb) Folgerungen
 - cc) Kritik
 - Die Erbauseinandersetzung als entgeltlicher Vorgang unter Anwendung der Realteilungsgrundsätze

- Das neue Konzept: Angleichung an das Steuerrecht der Personengesellschaft
- 5. Folgerungen für die Zeit vor der Auseinandersetzung
- 6. Folgerungen für die Erbauseinandersetzung
 - a) Betriebsvermögen
 - b) Privatvermögen
- c) Ausgleichsleistungen
- d) Auseinandersetzung über einen Teil des Nachlasses
- 7. Folgerungen für Vermächtnisse und andere Erbfallschulden
- 8. Einordnung der vorweggenommenen Erbfolge

1. Problemstellung

Die Rechtsnachfolge von Todes wegen ist in unserem Erbrecht nicht einschichtig durch die Anordnung der Universalsukzession nach dem Erblasser geregelt. Wie ein Blick in die Verschmelzungs- und Umwandlungsvorschriften des Handelsrechts zeigt, hätte diese Frage rasch abgehandelt werden können, selbst wenn mit Menschen rechtlich sorgsamer verfahren werden müßte als mit Handelsgesellschaften. Der Umfang des 5. Buches des BGB erklärt sich auch daraus, daß in ihm der Verbleib des Nachlasses viel eingehender geregelt wird, und zwar auch durch Singularsukzessionen, die nach dem Erbfall eintreten. Dazu gehört einmal die Erbauseinandersetzung, bei der der Erbe das ihm Zugeteilte von der Erbengemeinschaft erwirbt, aber auch der Vollzug des Sachvermächtnisses, das den Vermächtnisnehmer vom Erben erwerben läßt, bei einer mehr auf die Vermögensnachfolge gerichteten Betrachtung auch die Erfüllung eines Geldvermächtnisses, des Pflichtteils, des Erbersatzanspruchs des nichtehelichen Kindes und schließlich der Auflage. Diese Auffächerung der Ver-

¹¹⁷ Vgl. auch oben Abschn. III 6.

¹¹⁸ Vgl. oben Abschn. III 3 und 4.

¹¹⁹ BdF-Schreiben IV B 4 - S 2252 - 4/85 v. 24. 1. 1985, BStBl. I 1985, 77.

 ¹²⁰ Finanzministerium Niedersachsen, Erlaß S 2152 – 12 – 311 v. 29. 6. 1973, DB 1973, 1529; vgl. auch BdF-Schreiben IV B 4 – S 2252 – 180/86 v. 24. 11. 1986, BStBl. I 1986, 539.

mögensnachfolge hat steuerliche Bedeutung. Während die Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen keinen ertragsteuerlichen Tatbestand verwirklicht, kann es bei der anschließenden Singularsukzession unter Lebenden zu Veräußerungsvorgängen kommen, die möglicherweise Einkünfte realisieren. Ihnen hat die Steuerrechtsprechung daher von jeher ihr Augenmerk geschenkt.

Sie hat dabei auch beachtet, daß der Erblasser die Vermögensnachfolge durch unterschiedliche Maßnahmen mit demselben wirtschaftlichen Ergebnis ordnen kann. Will er sein Vermögen mehreren Nachfolgern zuwenden, so kann er diese sicherlich zu Miterben einsetzen und auf die unvermeidliche Erbauseinandersetzung mit Teilungsanordnungen einzuwirken versuchen. Streitigkeiten unter den Miterben, die meist dem Vermögen schaden, lassen sich dadurch aber nicht vermeiden. Es kann daher sinnvoller sein, einen Nachfolger zum Erben zu bestimmen und den übrigen Vermächtnisse auszusetzen. Ärger kann es aber auch dann noch geben. Vor allem aber kann der Erblasser nicht sicher sein, daß seine Vorstellungen hinsichtlich des Nachlasses auch realisiert werden, weil sich die Bedachten über seine Anordnungen einverständlich hinwegsetzen können. Ein guter Hausvater denkt deswegen auch an die vorweggenommene Erbfolge, den Abschluß eines Übergabevertrags, in dem das Vermögen einem der potentiellen Erben übertragen wird, während die übrigen Abfindungen erhalten. die Gleichstellungsgelder genannt werden. Die Steuerrechtsprechung hat den Zusammenhang zwischen diesen drei Instrumenten der Nachfolgeregelung, d.h. der Erbeinsetzung mit nachfolgender Auseinandersetzung, der Erbeinsetzung unter Vermächtnissen und der vorweggenommenen Erbfolge stets im Auge behalten und war bestrebt, die daraus resultierenden Steuerfolgen aufeinander abzustimmen.

Deshalb soll auch im folgenden die Aufmerksamkeit auf diese Frage gerichtet werden:

- (1) Kommt es bei der Erbauseinandersetzung und der Verteilung des Nachlaßvermögens zu Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäften? Welche Rolle spielen hierbei Ausgleichszahlungen, die ein Miterbe leistet, weil er mehr erhält, als seinem Erbteil entspricht? Welche Einkünfte entstehen zwischen Erbfall und Auseinandersetzung aus den Geschäften der Erbengemeinschaft und wem sind sie zuzurechnen?
- (2) Wie sind Vermächtnisse zum Zwecke der Nachfolgeregelung zu berücksichtigen? Führt ihre Berichtigung etwa zu Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäften? Oder gehört immerhin der durch sie verursachte Zinsaufwand zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten?

(3) Was gilt in der Veräußerungs- und Zinsfrage bei der vorweggenommenen Erbfolge?

Auf die erste und wichtigste Frage, diejenige nach Veräußerungsgeschäften bei der Erbauseinandersetzung, sind drei Antworten denkbar:

- a) Es kommt nicht zu einem Veräußerungsgeschäft. Diese Antwort hat das schlagkräftige Argument für sich, daß es an Geld mangelt, aus dem eine entstehende Steuerschuld berichtigt werden könnte.
- b) Denkbar, wenn auch nur unter Schmerzen vollziehbar, ist natürlich auch die Gegenansicht, daß es bei der Erbauseinandersetzung stets zu einem Veräußerungsgeschäft komme, vielleicht deswegen, weil der Miterbe gegen die Übertragung von Einzelgütern seinen Anteil am übrigen Vermögen aufgibt.
- c) Schließlich ist auch eine vermittelnde Antwort des Inhalts denkbar, daß die Erbauseinandersetzung in der Regel erfolgsneutral sei, daß aber geleistete Ausgleichszahlungen zu einem Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft führen; hier ist ja Geld vorhanden, das für Steuerzahlungen verwendet werden kann.

Alle diese Lösungen sind in der Rechtsprechung schon versucht worden, mit all den Folgerungen, die sich daraus für die Einkünfte der Erbengemeinschaft sowie Vermächtnisse und vorweggenommene Erbfolge ergaben.

2. Die Antwort des RFH

Der RFH entschied sich für die vermittelnde Lösung. Die Erbauseinandersetzung sollte also grundsätzlich nicht zu einer Erfolgsrealisierung führen. Begründet wurde dies damit, daß erst die Auseinandersetzung den Erbfall abschließe, sozusagen Geschäft von Todes wegen sei, und der Miterbe das ihm zugeteilte Vermögen damit unmittelbar vom Erblasser erwerbe¹. Wurden aber anläßlich der Erbauseinandersetzung Ausgleichszahlungen geleistet, so erwarb der leistende Erbe insoweit entgeltlich und veräußerte der weichende Erbe seinen Anteil an dem übergehenden Vermögen². Diese Folgerung erscheint unter der Prämisse des RFH verständlich; die Ausgleichszahlungen gehörten nicht zum Nachlaß und konnten daher nicht unmittelbar auf den Miterben übergehen. Diese Überlegungen übertrug der RFH zwanglos auf die vorweggenommene Erbfolge: Waren hier Ab-

¹ RFH v. 8. 11. 33 – VI A 1488/31, RStBl. 1934, 295; bestätigend RFH v. 3. 5. 35 – V A 228/34, StuW 1935 Nr. 506; v. 28. 9. 40 – II 184/40, RStBl. 1940, 966.

² RFH v. 8. 11. 33, FN 1.

findungen für potentiell Erbberechtigte vorgesehen und waren diese Abfindungen wie bei der Erbauseinandersetzung entsprechend dem Erbteil des weichenden Angehörigen bemessen, wurden sie wie Ausgleichszahlungen in der Erbauseinandersetzung behandelt. Der Übernehmer hatte bei dem teilentgeltlichen Geschäft Anschaffungskosten, der weichende Angehörige versteuerte u. U. einen Veräußerungsgewinn, ganz so, als sei er zunächst schenkweise Miteigentümer geworden und habe dann sein Miteigentum gegen Ausgleichszahlung an den Übernehmer übertragen3. Diese Vorstellung hielt der RFH sogar für den Vermächtnisfall durch. Erhielt der Erbberechtigte ein Geldvermächtnis nach dem Wert seines Erbteils, so sollten die Leistungen des Erben ganz wie Ausgleichszahlungen bei der Erbauseinandersetzung behandelt werden: der Erbe hatte Anschaffungskosten, der Vermächtnisnehmer erzielte u. U. einen Veräußerungsgewinn, ganz so, als wäre er zunächst Miterbe geworden und habe sich dann auszahlen lassen4. Waren Abfindungen und Vermächtnisse nach anderen Grundsätzen bemessen, sollte es sich dagegen um mit dem Erbfall verbundene private Zuwendungen handeln, die weder zu Anschaffungskosten noch zu Veräußerungsgewinnen führten⁵.

Nicht so eindeutig ist, was nach Meinung des RFH mit den laufenden Einkünften der Erbengemeinschaft nach dem Erbfall, aber vor der Auseinandersetzung geschehen sollte. Wird der Erbfall erst mit der Erbauseinandersetzung abgeschlossen und sind die Miterben mit dem zugeteilten Vermögen ex tunc Nachfolger des Erblassers, nicht also der Erbengemeinschaft, müßten ihnen eigentlich von vornherein die Einkünfte aus dem zugeteilten Vermögen zugerechnet werden. Die Erbengemeinschaft wäre sozusagen nur Treuhänderin der Einkünfte. Soweit dagegen Ausgleichszahlungen geleistet werden, also ein entgeltliches Geschäft vorliegt, müßten die temporären Einkünfte eigentlich dem übertragenden, weichenden Miterben zugerechnet werden. Der RFH hat seine Überlegungen in dieser Frage nie präzisiert. Er ist vielmehr ganz unbefangen davon ausgegangen, daß die Miterben in der Erbengemeinschaft zunächst gemeinschaftliche Einkünfte erzielen⁶. Einen jahrelang von den Miterben unterhaltenen Betrieb hat er jedoch wie eine OHG behandelt⁷.

3. Die Antworten des BFH

a) Die Erbauseinandersetzung als voll entgeltlicher Vorgang

Die Kompromißhaltung des RFH, der die Erbauseinandersetzung als Geschäft von Todes wegen, dann aber auch als entgeltliches Geschäft unter Lebenden betrachtete, drängte zu einer Fortentwicklung. Sie konnte darin bestehen, daß die Erbauseinandersetzung nunmehr als voll entgeltlicher oder aber als voll unentgeltlicher Vorgang angesehen wurde. Der BFH schien zunächst den ersten Weg einzuschlagen.

In einem Urteil des Jahres 1957 ging er nämlich davon aus, daß der Erbe nicht nur allfällige Ausgleichszahlungen, sondern seine Anteile an den nicht übernommenen Wirtschaftsgütern aufwende, um den ihm zugeteilten Nachlaß zu erlangen, daß er also insoweit Anschaffungskosten habe und ggf. einen Veräußerungsgewinn erziele⁸. Bei dieser Betrachtung war der Erbfall mit der Universalsukzession auf die Erbengemeinschaft abgeschlossen; die Erbauseinandersetzung wurde als Geschäft unter Lebenden verstanden, das zur Singularsukzession der Miterben nach der Erbengemeinschaft führte. Was sich hieraus für die vorweggenommene Erbfolge, für Vermächtnisse und insbesondere für die Einkünfte während des Bestehens der Erbengemeinschaft ergeben hätte, hat der BFH nicht mitgeteilt⁹.

b) Die Erbauseinandersetzung als voll unentgeltlicher Vorgang

aa) Ausgangspunkt

Die Entscheidung des BFH war zu einer Erbauseinandersetzung über Privatvermögen ergangen, bei dem es nur selten zu steuerlich erheblichen Veräußerungsgewinnen kommt. Bei Betriebsvermögen wäre das anders gewesen. Der Betrieb hätte dann oft zerschlagen werden müssen, um die Steuerzahlungen zu gewinnen, ein für die Erhebung von Ertragsteuern untunlicher Vorgang. So gelangte der BFH in der Folge zu einer völlig konträren Lösung, die eine jede Erbauseinandersetzung zu einem voll unentgeltlichen Geschäft machte. Ausgangspunkt war im Jahre 1962 eine vorweggenommene Erbfolge, ein Übergabevertrag also, in dem Abfindungen, Gleichstellungsgelder, an die weichenden Geschwister bedungen waren¹⁰. Der I. Senat des BFH hat sich damals nicht mehr zu der Vorstellung

³ RFH v. 8. 11. 33, FN 1; vgl. auch die Retrospektive in BFH v. 21. 8. 62 – I 82/60 U, BFHE 76, 482 = BStBl. III 1963, 178.

⁴ RFH v. 8. 11. 33, FN 1.

⁵ RFH v. 8. 11. 33, FN 1; v. 9. 3. 32 – VI A 1963, 1964/32, StuW 1932 Nr. 899; v. 2. 6. 29 – I A 1656/28, StuW 1929 Nr. 635.

⁶ RFH v. 2. 3. 33 - VI A 1669/32, StuW 1933 Nr. 337.

⁷ RFH v. 27. 5. 31 − III A 645/30, StuW 1931, Nr. 1070; v. 23. 2. 33 ⊊ III A 2/33, StuW 1933 Nr. 352.

⁸ BFH v. 6. 12. 57 - VI 166/56 U, BFHE 66, 82 = BStBl. III 1958, 33.

⁹ Eine spätere Entscheidung vom 6. 10. 59 – I 115/59 U, BStBl. III 1960, 2 hängt bei Vermächtnissen und vorweggenommener Erbfolge noch den Vorstellungen des RFH an.

¹⁰ BFH v. 21. 8. 62, FN 3.

durchringen können, die Geschwister seien zunächst schenkweise Miteigentümer geworden und hätten ihre Anteile dann gegen die Gleichstellungsgelder an den Übernehmer verkauft. Zivilrechtlich handle es sich doch um eine Schenkung unter Auflagen. Dann aber empfange der Übernehmer das Vermögen im ganzen unentgeltlich, die Abfindungen seien also keine Anschaffungskosten und auf der anderen Seite kein Veräußerungserlös. Diese Auffassung hat der VI. Senat im folgenden Jahr in einem recht wortkargen Urteil für eine Erbauseinandersetzung mit Ausgleichszahlungen über Betriebsvermögen übernommen¹¹, sie später hinsichtlich einer Erbauseinandersetzung über Privatvermögen näher erläutert¹² und dann in einer Vielzahl von Entscheidungen bestätigt.

Die Abfolge ist bemerkenswert: der RFH gestaltete die Steuerfolgen der vorweggenommenen Erbfolge nach dem Vorbild der Erbauseinandersetzung, während der BFH die Steuerfolgen der Erbauseinandersetzung nach dem Vorbild der vorweggenommenen Erbfolge gestaltete. Und beide gingen davon aus, daß die Abfindungen aus dem Übergabevertrag ebenso behandelt werden müßten wie die Ausgleichszahlungen bei der Auseinandersetzung. Dafür nahm der BFH in Kauf, daß sich die Folgerungen bei der Erbauseinandersetzung noch weiter von der zivilrechtlichen Ausgangslage entfernten, als dies schon beim RFH der Fall war. Die Annäherung zum Zivilrecht bei der vorweggenommenen Erbfolge wurde also mit einer zunehmenden Abkehr von eben diesem Zivilrecht bei der Erbauseinandersetzung bezahlt.

bb) Folgerungen

Dies zeigt sich an den bekannten Folgerungen der Rechtsprechung: Der Miterbe ist mit dem ihm zugeteilten Vermögen unmittelbarer Rechtsnachfolger des Erblassers¹³. Wenn er ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen erhält, versteuert er den Entnahmegewinn¹⁴. Dies gilt sogar für Vermächtnisnehmer und Pflichtteilsberechtigte; erhalten sie ihr Sachvermächtnis oder anstelle von Geld Nachlaßgegenstände, so haben sie diese

unmittelbar vom Erblasser erhalten und versteuern sie den Entnahmegewinn¹⁵. Was immer aus Anlaß der Erbauseinandersetzung erlangt wird, ist kein Entgelt und hat, wie der Erbfall, privaten Charakter. Das gilt für Geldvermächtnisse, Pflichtteile und Erbersatzansprüche¹⁶, es gilt insbesondere aber für die Ausgleichszahlungen des übernehmenden Erben, die jetzt nicht mehr zu Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinnen führen können¹⁷. Das deckt sich mit den Folgen einer vorweggenommenen Erbfolge¹⁸.

Unbehagen bereitete dabei allerdings das Zwischenstadium der Erbengemeinschaft, das steuerlich eigentlich nicht vorkommen durfte, wenn die Empfänger des Nachlaßvermögens dieses unmittelbar vom Erblasser erhielten. Die Rechtsprechung versuchte in der Tat, die während dieser Zeit erzielten Einkünfte nach Möglichkeit dem jeweiligen Empfänger des Nachlaßvermögens zuzurechnen, also die Gewinne dem Übernehmer des Betriebs, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Übernehmer des Grundvermögens usw. 19. Das hatte aber verfahrenstechnische Grenzen, wenn eine Veranlagung erforderlich wurde, die Aufteilung des Nachlaßvermögens aber noch nicht feststand. Dann hat die Rechtsprechung alle Miterben nach ihrer Erbquote an den Einkünften beteiligt, obwohl sie steuerlich möglicherweise doch gar nicht Mitunternehmer, Vermieter und Verpächter geworden waren. Es wurde dies manchmal etwas verschämt mit der Vorstellung begründet, daß sie in der Zwischenzeit den Nachlaß gemeinsam nutzten oder aber daß sie die Person des Erblassers fortsetzten 20.

¹¹ BFH v. 26. 7. 63 - VI 334/61 U, BFHE 77, 435 = BStBl. III 1963, 480.

¹² BFH v. 15. 1. 65 - IV 233/63 U, BFHE 82, 13 = BStBl. III 1965, 252.

¹³ Grundlegend BFH v. 15. 1. 65, FN 12; danach zB v. 21. 3. 69 – VI R 208/67, BFHE 96, 19 = BStBl. II 1969, 520; v. 29. 5. 69 – IV R 238/60, BFHE 96, 182 = BStBl. 1969, 614; v. 7. 2. 80 – IV R 178/76, BFHE 130, 42 = BStBl. II 1980, 383.

¹⁴ BFH v. 29. 5. 69, FN 13; v. 7. 3. 74 – IV R 232/71, BFHE 112, 141 = BStBl. II 1974, 483; v. 7. 2. 80, FN 13; v. 23. 7. 80 – I R 43/77, BFHE 131, 351 = BStBl. II 1981, 19.

¹⁵ BFH v. 5. 8. 71 – IV 243/65, BFHE 103, 156 = BStBl. II 1972, 114 und v. 1. 7. 82 – IV R 152/79, BFHE 136, 244 = BStBl. II 1982, 646 für das Sachvermächtnis; v. 21. 2. 73 – IV R 58/72, BFHE 108, 237 = BStBl. II 1973, 317 für die Abfindung eines Pflichtteils, verneinend jedoch BFH v. 23. 7. 80, FN 14.

¹⁶ BFH v. 17. 2. 65 - I 400/62 U, BFHE 82, 296 = BStBl. III 1965, 354; v. 20. 1. 66 - IV 377/61, BFHE 85, 279 = BStBl. III 1966, 312; v. 19. 5. 83 - IV R 138/9, BFHE 138, 248 = BStBl. II 1983, 380.

¹⁷ Erstmals BFH v. 26. 7. 63, FN 11. Zusammenfassend BFH v. 29. 5. 69 - IV R 238/66, BFHE 96, 182 = BStBl. II 1969, 614; v. 5. 11. 74 - VIII R 81/69, BFHE 114, 475 = BStBl. II 1975, 411.

¹⁸ BFH v. 21. 8. 62, FN 10; v. 20. 1. 66, FN 16.

¹⁹ Vgl. BFH v. 26. 7. 63, FN 11; v. 22. 6. 67 – IV 190/63, BFHE 89, 334 = BStBl. III 1967, 630; v. 18. 7. 72 – VIII R 17/68, BFHE 106, 34 = BStBl. II 1972, 876; v. 14. 11. 66 – IV 61/64, BFHE 87, 387 = BStBl. III 1967, 175; v. 9. 8. 73 – IV R 133/68, BFHE 110, 509 = BStBl. II 1974, 84.

^{Vgl. hierzu BFH v. 19. 7. 70 – IV R 178/67, BFHE 100, 360 = BStBl. II 1971, 87; v. 8. 9. 71 – I R 191/69, BFHE 103, 173 = BStBl. II 1972, 12; v. 12. 1. 78 – I R 5/75, BFHE 124, 436 = BStBl. II 1978, 333; v. 27. 6. 78 – VIII R 168/73, BFHE 125, 532 = BStBl. II 1978, 674.}

Diese Schwierigkeiten machten deutlich, daß sich die Vorstellung vom unmittelbaren Vermögensübergang bei ausstehender Vermögensverteilung nicht unbegrenzt aufrechterhalten ließ und daß die Erbengemeinschaft nicht über beliebige Zeit als steuerrechtliches Nullum behandelt werden konnte. Die Rechtsprechung hat den zeitlichen Endpunkt dann gesetzt, wenn sich die Miterben entschlossen, auf die Auseinandersetzung zu verzichten und das Nachlaßvermögen auch in Zukunft gemeinsam zu nutzen, oder wenn sich aus dem Zeitablauf ein solcher Wille der Miterben ergab. Sucht man diese Merkmale zivilrechtlich einzuordnen, findet man damit die fortgesetzte Erbengemeinschaft angesprochen²¹. Immer, wenn eine solche fortgesetzte Erbengemeinschaft vorlag, sollte alles ganz anders sein. Dann erzielten die Miterben als Gesamthänder ganz normale Einkünfte als Mitunternehmer des Nachlaßbetriebes. Und wenn sie sich doch noch auseinandersetzten, war das eine Auseinandersetzung unter Lebenden, ein entgeltliches Geschäft mit allen steuerlichen Folgen der Auflösung eines gemeinsamen Unternehmens²². Für eine fortgesetzte Erbengemeinschaft mit Privatvermögen fehlt allerdings eine derartige Aussage²³.

cc) Kritik

Diese Rechtsprechung ist kritisiert worden²⁴, wie ja jegliche Rechtsprechung des BFH kritisiert wird, in diesem Fall aber mit einigem Recht. Der Kritik ist zunächst einzuräumen, daß der Rechtsprechung keine dogmatische Schönheit eignet. Die Vorstellung von der Sprungnachfolge des empfangenden Miterben ist zivilrechtlich sicherlich Nonsens. Zu ihrer steuerlichen Rechtfertigung ließe sich allenfalls an die aus der Bilanzbündeltheorie bekannte Gesamthandsvorstellung anknüpfen und folgern, daß der

21 Bei der der Auseinandersetzungsanspruch des § 2042 BGB auf Zeit oder auf Dauer ausgeschlossen ist. Vgl. dazu BGH, WM 1968, 1165; Seemüller, Die fortgesetzte Erbengemeinschaft, Diss. jur. 1976 S. 12.

Miterbe Inhaber des ganzen Nachlasses werde, wenn auch beschränkt durch die Rechte der anderen Miterben, und daß er deswegen doch unmittelbarer Rechtsnachfolger des Erblassers sei. Problematisch blieben dann aber weiterhin die Zurechnung der Einkünfte der Erbengemeinschaft, die es eigentlich nicht geben durfte, sowie die vollständige Absage an alle Nachfolgevorstellungen bei der fortgesetzten betrieblichen Erbengemeinschaft, wobei sich über ihren Beginn und damit über die Dauer der Schonfrist, während der noch eine steuerneutrale Auseinandersetzung möglich war, ohnehin keine Einigung erzielen ließ²⁵. Der BFH hat diese Mängel natürlich gesehen, sie auch freimütig eingeräumt, zu seiner Verteidigung aber auf die wirtschaftlich vernünftigen Folgen hingewiesen, die diese Rechtsprechung habe²⁶.

Die Steuerpflichtigen haben diese Ergebnisse vielfach ganz anders beurteilt. Sicherlich, der weichende Miterbe, der bei der Auseinandersetzung ganz oder teilweise in Geld abgefunden wurde, wird dem BFH schon dankbar, vielleicht auch ein wenig erstaunt über soviel Großzügigkeit sein. Der übernehmende Miterbe dagegen, der die Ausgleichszahlungen leistete, wird recht unwillig vermerken, daß er keine Anschaffungskosten aktivieren und abschreiben kann. Immerhin, hier wird dem einen gegeben und dem anderen genommen, per saldo mag sich ein Ausgleich ergeben. Diese Saldierung gelingt jedoch nicht bei der Auseinandersetzung über Privatvermögen, falls man hierbei nicht gerade an eine Auseinandersetzung mit Ausgleichszahlungen über eine wesentliche Beteiligung oder über einbringungsgeborene Kapitalanteile denkt. Ein Gewinn aus der Veräußerung anderen Vermögens, insbesondere von Grundstücken ist – abgesehen vom Spekulationsgeschäft – ja ohnehin steuerfrei, so daß nur die Benachteiligung des Erwerbers zu beklagen bleibt.

Wie zu erwarten, gab es natürlich Gegenstrategien, um ungeachtet der Rechtsprechung zum gewünschten steuerlichen Ergebnis zu gelangen. Sie waren im betrieblichen Bereich durchweg erfolgreich. Wenn die Ausgleichszahlungen Veräußerungsentgelt sein sollten, brauchten sich die Erben nur zur fortgesetzten Erbengemeinschaft zu erklären und danach die Auseinandersetzung durchzuführen. Da aber die fortgesetzte Erbengemeinschaft im Bereich des Privatvermögens nicht praktiziert wurde, mußte man sich dort zunächst zur Bruchteilsgemeinschaft auseinandersetzen, damit dann die Bruchteile untereinander veräußert werden konnten, was aber die Finanzverwaltung nicht uneingeschränkt akzeptieren mochte²⁷.

²² S. nur BFH v. 17. 2. 65 - I 400/62 U, BFHE 82, 296 = BStBl. III 1965, 354; v. 17. 9. 70, FN 20; v. 10. 12. 75 - I R 133/73, BFHE 118, 304 = BStBl. II 1976, 368; v. 2. 12. 76 - IV R 115/75, BFHE 121, 39 = BStBl. II 1977, 209. Zeitweise wurde der Abschluß eines Gesellschaftsvertrages angenommen, vgl. BFH v. 8. 9. 71, FN 20; v. 4. 12. 74 - I R 149/72, BFHE 114, 364 = BStBl. II 1975, 295.

²³ Offengelassen in BFH v. 5. 11. 74 - VIII R 81/69, BFHE 114, 475 = BStBl. II 1975, 411.

²⁴ Vgl. die Übersicht bei Schwarzmeier, Einkommensteuerrechtliche Probleme bei der Erbauseinandersetzung, Diss. jur. 1974 S. 42 ff. Aus neuerer Zeit insbes. Märkle, Realteilung, Sachwertabfindung und Erbauseinandersetzung über einen Nachlaßbetrieb, BB 1984 Beil. Heft 18; Klemm, Einkommensteuer und Erbauseinandersetzung, DB Beil. 19/84; Wasmer, Die Zurechnung der Einkünfte bei der Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, 1985.

²⁵ Vgl. die Rspr.-Übersicht bei Herrmann/Heuer/Raupach, 19. Aufl., § 16 EStG Anm. 77.

²⁶ BFH v. 5. 8. 71, FN 15.

²⁷ Vgl. Märkle/Franz, Inf. 1986, 85; EStR 1985 Abschn. 44.

Diese Wege waren aber nur für den Steuerkundigen erkennbar. So ist es nicht verwunderlich, daß die BFH-Rechtsprechung²⁸ offenbar zu Gegenaktivitäten im vorparlamentarischen Raum geführt hat. Sogar die Finanzverwaltung hat sich vorsichtig von ihr distanziert. Denn das in Abschn. 44 Abs. 1 EStR aufgenommene Beispiel sollte die Rechtsprechung doch wohl ad absurdum führen:

Ein Miterbe mit einer Erbquote von ¼ erwirbt in der Auseinandersetzung den einzigen Nachlaßgegenstand, ein Grundstück, gegen Ausgleichszahlungen in Höhe von ¼ des Grundstückswerts; er soll trotzdem keine Anschaffungskosten haben und keine AfA vornehmen dürfen.

Es drängte also alles zu einer Änderung der Rechtsprechung. Sie ist sehr vorsichtig im Jahre 1983 vom IV. Senat eingeleitet worden, und zwar hinsichtlich der Ausgleichszahlungen bei einer Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen²⁹. Der Senat wagte es zwar nicht, in den Ausgleichszahlungen jetzt wieder ein Entgelt zu sehen; immerhin hat er aber die Zinsen aus einem zur Finanzierung der Ausgleichszahlungen aufgenommenen Kredit als Betriebsausgaben bezeichnet.

c) Die Erbauseinandersetzung als entgeltlicher Vorgang unter Anwendung der Realteilungsgrundsätze

Den entscheidenden Schritt hat im Jahre 1985 der IX. Senat bei einer Erbauseinandersetzung mit Ausgleichszahlungen im Privatvermögen getan³⁰. Liest man dieses Urteil im Zusammenhang, so ergibt sich, daß der Senat die Erbauseinandersetzung jetzt wieder als entgeltliches Geschäft unter Lebenden ansieht, allerdings mit der Besonderheit, daß dieses Geschäft erfolgsneutral bleibt, soweit die Grundsätze über die Naturalteilung^{30a} eingreifen. Der BFH hatte das in seinem ersten Anlauf im Jahre 1957 noch anders gesehen; die Aufgabe der eigenen Anteile am übrigen Nachlaßvermögen gegen Erhalt des zugeteilten Nachlaßgegenstandes – die Naturalteilung also – war ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft³¹. Insofern läßt sich also nicht sagen, daß der IX. Senat zum Zustand quo ante zurückgekehrt ist. Er bereichert jenes BFH-Urteil vielmehr um die Rechtsfigur der erfolgsneutralen Natural- oder Realteilung und vermeidet dadurch die mißlichen Steuerfolgen, die das Urteil von 1957 bei der Ausein-

andersetzung über Betriebsvermögen haben mußte. Schon gar nicht hat der IX. Senat die Rechtsprechung des RFH wiederaufgegriffen, obwohl er – wie jener – nur die Ausgleichszahlungen zu den Anschaffungskosten und zum Veräußerungserlös rechnet; für ihn ist die Erbauseinandersetzung ein Vorgang unter Lebenden, der zur Singularsukzession nach der Erbengemeinschaft führt, nicht ein Geschäft von Todes wegen mit Singularsukzession nach dem Erblasser.

der Erbauseinandersetzung

Der IX. Senat hat dieser Grundsatzentscheidung ein weiteres Urteil an die Seite gestellt, das sich mit der vorweggenommenen Erbfolge beschäftigt. Darin bestätigt er die bisherige Auffassung, daß es sich bei dem Übergabevertrag um eine Schenkung unter Auflage handle und daß die darin vorgesehenen Abfindungen für weichende Angehörige kein Entgelt, sondern private Verbindlichkeiten seien³². Damit ist, dies muß man deutlich sehen, erstmals der steuerliche Gleichklang von Ausgleichszahlungen im Falle der Erbauseinandersetzung und von Abfindungen im Falle der vorweggenommenen Erbfolge aufgegeben. Die Ausgleichszahlungen sind Entgelt, Anschaffungskosten und Veräußerungserlös, die Abfindungen nichts von alledem. Immerhin will der IX. Senat nach dem Vorbild des IV. Senats aber Schuldzinsen für die Finanzierung von Abfindungszahlungen als Werbungskosten anerkennen³³.

Ob dieses Kozept die Nachfolgeprobleme besser löst als die bisherige Rechtsprechung, wird sich jetzt erweisen müssen.

4. Das neue Konzept: Angleichung an das Steuerrecht der Personengesellschaft

Hierbei liegt zunächst eines auf der Hand: Das vom IX. Senat angebotene Modell – Erbauseinandersetzung als Geschäft unter Lebenden, aber unter Beachtung der Realteilungsgrundsätze^{33a} – gilt gleichermaßen für einen Nachlaß mit Betriebsvermögen wie für einen Nachlaß mit Privatvermögen. Der IX. Senat hat sich zwar nur mit einem Nachlaß mit Privatvermögen beschäftigt; die Auseinandersetzung über einen Mischnachlaß mit Privatund Betriebsvermögen kann aber nicht einmal ein Geschäft unter Lebenden und gleichzeitig ein Geschäft von Todes wegen sein.

Unbestreitbar hat das Modell zunächst den Vorzug, nicht mit dem Zivilrecht zu kollidieren. Von Gesetzes wegen vollzieht sich die Auseinandersetzung ja in der Weise, daß aus dem Nachlaß zunächst die Nachlaßschul-

²⁸ Insbes. wohl das Urteil v. 7. 10. 80 - VIII R 111/78, BFHE 132, 20 = BStBl. II 1981, 157.

²⁹ V. 19. 5. 83, FN 16.

³⁰ Urt. v. 9. 7. 85 - IX R 49/83, BFHE 144, 366 = BStBl. II 1985, 722. Dazu auch *Meincke*, in diesem Band, S. 23, 26.

³⁰a Zu diesen Brenner, in diesem Band, S. 179 ff.

³¹ Urt. v. 6. 12. 57, FN 8.

³² Urt. v. 26. 11. 85 - IX R 64/82, BFHE 145, 211 = BStBl. II 1986, 161.

³³ Ebenso schon Urteil vom 23. 4. 85 – IV R 39/81, BFHE 144, 362 = BStBl. II 1985, 720.

³³a Zu diesen Brenner, in diesem Band, S. 179 ff.

den berichtigt werden, darunter auch die Erbfallschulden aus Vermächtnissen, Auflagen, Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen, und daß das dann noch vorhandene Vermögen in natura geteilt wird³⁴. Dieser Teilung – ob mit oder ohne Ausgleichszahlungen – geht die Auseinandersetzung als obligatorischer Vertrag voraus; sie ist ein entgeltliches Rechtsgeschäft³⁵, aus dem dem Übernehmer sogar Gewährleistungsansprüche erwachsen können³⁶.

Ein weiterer, nun rein steuerlicher Vorzug liegt darin, daß das neue Konzept die Erbengemeinschaft aus dem steuerlichen Zwielicht rückt. Sie ist jetzt auch steuerlich eine Gesamthandsgemeinschaft wie die Personengesellschaft und erzielt vor ihrer Auflösung auch Einkünfte wie eine solche Personengesellschaft. Dieser Vergleich mit einer Personengesellschaft liegt schon im Zivilrecht nahe. Die Erbengemeinschaft ist hier ja ein von Gesetzes wegen entstandener Personenverband, zwar weniger durchorganisiert als eine Personengesellschaft, aber doch verselbständigt gegenüber den Miterben. Die 2. Kommission hat s. Zt. von der Mitgliedschaft der Miterben in der Erbengemeinschaft gesprochen, der ein einheitlicher Anteil am Gesamtvermögen der Gemeinschaft entspreche³⁷. Wie bei der Personengesellschaft kann der Gemeinschaftsanteil mit allen Mitgliedschafts- und Vermögensrechten auf einen Dritten übertragen werden³⁸. Wie bei der Personengesellschaft kann ein Gemeinschaftsanteil durch das Ausscheiden eines Miterben auch untergehen; ebenfalls wie bei einer Personengesellschaft wachsen die Vermögensrechte dann den verbleibenden Miterben an39. Diese Verselbständigung befähigt die Erbengemeinschaft, Unternehmensträger zu sein40, oft über Jahrzehnte hinweg, wie sich gerade aus der einschlägigen Steuerrechtsprechung ergibt⁴¹; daß es sich dabei um eine für die Unternehmensführung wenig geeignete Rechtsform handelt, ist eine

andere Frage⁴². In diesen Fällen der fortgesetzten Erbengemeinschaft hat die Rechtsprechung den laufenden Gewinn und das Ergebnis einer späteren Auseinandersetzung schon bisher nach dem Steuerrecht der Personengesellschaft ermittelt. Das Neue liegt darin, daß die Besteuerungsgrundsätze für die fortgesetzte Erbengemeinschaft jetzt von Anfang an auf jede Erbengemeinschaft, also auch die kurzlebige Gemeinschaft angewendet werden, und zwar unabhängig davon, ob Betriebs- oder Privatvermögen im Nachlaß liegt. Im Ergebnis bedeutet dies, daß die Erbengemeinschaft, soweit sie Betriebsvermögen hält, dem Recht der betrieblich tätigen Personengesellschaft untersteht, und daß, soweit sie Privatvermögen hält, das Recht der vermögensverwaltenden Personengesellschaft anwendbar ist.

5. Folgerungen für die Zeit vor der Auseinandersetzung

Diese Einsicht ermöglicht klare Aussagen zunächst für das Stadium vor der Auseinandersetzung. Für den betrieblichen Bereich sind die Miterben von vornherein Mitunternehmer. Sie ermitteln ihren Gewinn wie die Mitunternehmer in einer Personengesellschaft. Es kommen damit die Gewinnermittlungsgrundsätze für eine solche Mitunternehmerschaft zur Anwendung, auf die hier nicht im einzelnen eingegangen werden muß. Erwähnt sei nur, daß es Sonderbetriebsvermögen der Miterben geben kann und daß die Geschäfte zwischen den Miterben und der Erbengemeinschaft wie Geschäfte mit Dritten betrachtet werden, abgesehen natürlich von den Sonderleistungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG. Verkäufe der Erbengemeinschaft an die Miterben sind danach Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfte, die Veräußerung des Erbanteils stellt hinsichtlich des betrieblichen Bereichs die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar, es kommen die Freibeträge des § 16 Abs. 4 EStG zur Anwendung, der Erwerber muß ggf. eine Ergänzungsbilanz aufstellen usw. Für den privaten Bereich der Erbengemeinschaft wird der Erfolg dagegen wie bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft durch Überschußrechnung ermittelt, auch hier mit den Besonderheiten, die für eine derartige Personengesellschaft gelten. So kommt bei Geschäften zwischen den Miterben und der Erbengemeinschaft in diesem Bereich die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zur Anwen-

^{34 §§ 2046, 2047, 2042} Abs. 2, 752 bis 754 BGB.

³⁵ Vgl. BGH, DNotZ 1955, 406; 1957, 548; Staudinger/Werner, 12. Aufl., § 2042 BGB Anm. 22.

^{36 §§ 2042} Abs. 2, 757 BGB.

³⁷ Prot. bei Mugdan, Die gesamten Materialien zum BGB, 1899, Bd. V S. 497.

³⁸ Nach § 2033 Abs. 1 Satz 1 BGB sogar ohne Zustimmung der Miterben.

³⁹ KG, OLGZ 1965, 244 mwN.

 ⁴⁰ RGZ 10, 101, 102; 132, 138, 143; BGHZ 17, 299, 301; 30, 391, 394; 92, 259, 262 (aus anderem Grunde aufgehoben durch BVerfG v. 13. 5. 86 - 1 BvR 1542/84, BVerfGE 72, 155). Eingehend M. Wolf, AcP 181 (1981) 480 ff.; K. Schmidt, Handelsrecht, 2. Aufl. S. 81 f.

^{41 11} Jahre in BFH v. 17. 9. 70 – IV R 178/67, BFHE 100, 360 = BStBl. II 1971, 87; 28 Jahre in BFH v. 5. 11. 74 – VIII R 81/69, BFHE 114, 475 = BStBl. II 1975, 411; 10 Jahre in BFH v. 10. 12. 74 – I R 133/73, BFHE 118, 304 = BStBl. II 1976, 368.

⁴² Zu den Problemen insbes. der Geschäftsführung, Vertretung, Haftung, Gewinnverteilung und Surrogation: Goldstein, Die Miterbengemeinschaft als Organisationsform des ererbten Erwerbsunternehmens eines Kaufmanns, Diss. jur. 1972, 42 ff.; Strothmann, ZIP 1985, 969 ff.; K. Schmidt, NJW 1985, 2785 ff.

dung⁴³; soweit der Miterbe auf beiden Seiten beteiligt ist, bleibt das Geschäft also neutral.

Die Erbengemeinschaft, d. s. die Miterben in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, ist Rechtsnachfolgerin und unentgeltliche Erwerberin nach dem Erblasser. Sie übernimmt daher die Buch- und Restwerte des Erblassers (§ 7 Abs. 1, § 11 d EStDV), sie setzt die 7 b-Abschreibungen fort und tritt in das steuerliche Rechtsverhältnis in der gleichen Weise wie ein Alleinerbe ein.

6. Folgerungen für die Erbauseinandersetzung

a) Betriebsvermögen

Die Vorzüge der neuen Betrachtungsweise zeigen sich erst recht bei der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft. Auch hier kommt jetzt durchweg das Steuerrecht der Personengesellschaft zur Anwendung; bisher wurde dies nur für die fortgesetzte Erbengemeinschaft im betrieblichen Bereich konzediert. Im einzelnen bedeutet dies, daß der Betrieb anläßlich der Auseinandersetzung natürlich veräußert oder sein Vermögen in das Privatvermögen der Miterben übernommen werden kann; daß es sich hierbei um eine Betriebsveräußerung oder eine Betriebsaufgabe handelt, liegt auf der Hand. Andererseits mag es gelegentlich auch vorkommen, daß die Miterben das Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft in das eigene Betriebsvermögen übernehmen. Hier bietet sich der Rückgriff auf die Grundsätze der Realteilung einer betrieblich tätigen Personengesellschaft an, die der VII. Senat des BFH vor einiger Zeit noch einmal im Zusammenhang dargestellt hat44. Die Erbengemeinschaft kann den Vorgang danach in ihrer Schlußbilanz als Betriebsaufgabe behandeln, indem sie die abgehenden Wirtschaftsgüter mit ihrem gemeinen Wert ansetzt. Sie kann den Vorgang aber auch gewinneutral gestalten, indem sie die abgehenden Wirtschaftsgüter mit ihrem Buchwert ausbucht und indem die übernehmenden Miterben diesen Buchwert fortführen. Ausgleichszahlungen mögen bei alledem zunächst außer Betracht bleiben.

b) Privatvermögen

Soweit es um die Aufteilung von Privatvermögen geht – und viele Erbengemeinschaften haben überhaupt nur Privatvermögen – müssen die Grundsätze über die Auseinandersetzung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft herangezogen werden. Da hier § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt, kommen für die Aufteilung von Gesamthandsvermögen die Regeln über die Realteilung einer Bruchteilsgemeinschaft zur Anwendung 15. Es gilt als selbstverständlich, daß die Umwandlung von Miteigentum in Alleineigentum ein erfolgsneutraler Vorgang ist, daß er also kein Veräußerungsgeschäft beinhaltet und nicht zu Anschaffungskosten führt. Das läßt sich aber nicht so leicht begründen.

Man möchte natürlich die Überlegungen zur betrieblichen Realteilung heranziehen, die es erlauben, die abgehenden Wirtschaftsgüter bei der Personengesellschaft mit ihren Buchwerten anzusetzen. Dort wird an eine reziproke Anwendung des UmwStG gedacht46: wenn Betriebsvermögen nach § 24 UmwStG zum Buchwert in eine Personengesellschaft eingebracht werden kann, muß es auch zum Buchwert "ausgebracht" werden können. Oder es wird gesagt, die Auflösung der Personengesellschaft stelle zwar grundsätzlich eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe dar, im Falle der Buchwertfortführung komme es jedoch zu einer teleologischen Reduktion dieses Grundsatzes⁴⁷. Beides paßt nicht für die Realteilung von Privatvermögen. Hier wird vielmehr angeführt, daß das Miteigentum von vornherein mit dem Teilungsanspruch verbunden gewesen sei und daß nunmehr das Engagement in anderer Form fortgesetzt werde⁴⁸. Daß hier eine Diskrepanz zu den Steuerfolgen bei der betrieblichen Realteilung vorliegt, läßt sich kaum übersehen; danach müßte nämlich die betriebliche Realteilung stets erfolgsneutral sein, während tatsächlich doch ein Wahlrecht auf Gewinnrealisierung bestehen soll. Man müßte den Unterschied schon in der Existenz von Betriebsvermögen und im Tatbestand der Betriebsaufgabe sehen; auch dem BFH49 hat die Begründung des Wahlrechts sichtlich Mühe gemacht.

⁴³ Vgl. Groh, DB 1984, 2373, 2376; Lothmann, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft, Diss. jur. 1985, 320 ff. Wie bei der Bruchteilsgemeinschaft werden lediglich die Anteile der übrigen Miterben erworben; in diesem Sinne BFH v. 7. 4. 76 – I R 75/73, BFHE 119, 146. Bei Geschäften mit Dritten kommt dagegen – wie bei der Bruchteilsgemeinschaft, BFH v. 18. 1. 80 – VIII R 194/78, BFHE 132, 522 = BStBl. II 1981, 510 – die Einheitsbetrachtung zur Anwendung, vgl. BFH v. 5. 5. 81 – VIII B 26/80, BFHE 133, 285 = BStBl. II 1981, 574; v. 25. 6. 84 – GrS 4/82, BFHE 141, 405 = BStBl. II 1984, 751.

⁴⁴ BFH v. 19. 1. 82 - VIII R 21/77, BFHE 135, 282 = BStBl. II 1982, 456. Erläuternd Döllerer, DStZ 1982, 267.

⁴⁵ Zur Austauschbarkeit von Bruchteilsgemeinschaft und vermögensverwaltender Personengesellschaft K. Schmidt, JZ 1985, 909 ff.

⁴⁶ L. Schmidt, EStG 5. Aufl., § 16 Anm. 99 a.

⁴⁷ BFH v. 10. 2. 72 - IV 317/65, BFHE 104, 543 = BStBl. II 1972, 41; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 5. Aufl., S. 598; Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 30.

⁴⁸ Hess. FG, EFG 1972, 24; Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 30; Blümich/Falk, 12. Aufl., § 23 EStG Anm. 18; Schmidt/Heinicke, § 23 EStG Anm. 5 a; Priester, FR 1974, 357; Skibbe, FR 1974, 461; Kamprad, AG 1971, 146; Littmann/Bitz/Meincke, 14. Aufl., § 23 EStG Anm. 32.

⁴⁹ Vgl. FN 44.

Im Ergebnis besteht jedenfalls kein Zweifel, daß es bei der Aufteilung von Privatvermögen einer Erbengemeinschaft keine Anschaffungskosten gibt. Die Miterben führen das zugeteilte Vermögen mit den Werten der Erbengemeinschaft fort – § 11 d EStDV – und die übernommenen Schulden sind keine Anschaffungskosten, dies auch nicht bei der betrieblichen Realteilung ohne Gewinnrealisierung. Ein Wahlrecht auf Erfolgsrealisierung gibt es nicht. Wer gleichwohl zu Anschaffungskosten kommen will, kauft das für ihn bestimmte Vermögen von der Erbengemeinschaft und nimmt später an der Auseinandersetzung über den Geldbetrag teil; oder er kauft nach erfolgter Auseinandersetzung den Gegenstand vom empfangenden Miterben⁵⁰.

Groh, Steuerliche Folgen

Bei der Realteilung einer Erbengemeinschaft kann sich allerdings ein Problem stellen, das bei der Realteilung von Personengesellschaften nicht auftritt, d.i. der Austausch von Betriebsvermögen gegen Privatvermögen bei den Miterben. Personengesellschaften haben entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen⁵¹, Erbengemeinschaften können beides nebeneinander haben⁵². In einem solchen Fall wird haufig vereinbart, daß einzelne Miterben den Betrieb fortführen, die anderen dagegen das Privatvermögen erhalten. Eine Entnahme oder Betriebsaufgabe ist damit nicht verbunden; man könnte aber an einen gewinnrealisierenden Tausch denken. Wären die Miterben Gesellschafter in zwei Personengesellschaften, deren eine das Betriebsvermögen und deren andere das Privatvermögen hält, würde ein Anteilstausch sicherlich zu einer Erfolgsrealisierung führen. Wenn beide Vermögensarten aber in demselben Gesamthandsvermögen liegen, wird man derartiges nicht annehmen können. Der BFH verfolgt bei der betrieblichen Realteilung ja nicht mehr die Vorstellung, daß Anteile an den Wirtschaftsgütern gewinnrealisierend getauscht werden⁵³. Auch eine Steuerentstrickung läßt sich nicht annehmen; bei der Realteilung wird als ausreichend angesehen, daß die stillen Reserven überhaupt erhalten bleiben, wenn sie auch von einem anderen Steuerpflichtigen realisiert werden. So ist es unschädlich, daß der eine Gesellschafter die Wirtschaftsgüter ohne stille Reserven, der andere diejenigen mit stillen Reserven erhält. Wie bei der betrieblichen Realteilung müssen die Miterben die Verschiebung der Steuerlast untereinander ausgleichen; bei einer gerichtlich angeordneten

Auseinandersetzung fällt das oftmals schwer, weil die Zivilgerichte dem Gedanken der latenten Steuerbelastung sehr reserviert gegenüberstehen⁵⁴.

c) Ausgleichsleistungen

Ungeachtet aller Bemühungen der Miterben wird sich der Nachlaß meist realiter nicht so aufteilen lassen, daß alle Miterben entsprechend ihrer Erbauote befriedigt werden. Dann kommt es zu Ausgleichszahlungen an die benachteiligten Miterben. Dies kann so weit gehen, daß ein Miterbe gänzlich in Geld abgefunden wird. Der IX. Senat⁵⁵ hat deutlich gesagt, was er von solchen Ausgleichszahlungen hält, wenn sie bei der Auseinandersetzung über Privatvermögen vorkommen: sie sind Anschaffungskosten und Veräußerungserlös. Dem kann kaum widersprochen werden. Wird ein Miterbe in voller Höhe ausgezahlt, kann das steuerliche Ergebnis nicht anders sein, als hätte er schon vor der Auseinandersetzung seinen Erbanteil an die übrigen Miterben veräußert oder als wäre er aus der Erbengemeinschaft gegen Geldabfindung ausgeschieden. Erreichen die Ausgleichszahlungen nicht diesen Umfang, ändert sich im Prinzip nichts. Der Vorgang kann nicht anders behandelt werden, als habe der begünstigte Miterbe zunächst einen Teil der Erbquote des benachteiligten Erben hinzuerworben und als sei dann die Realteilung nach dieser veränderten Quote vollzogen worden. Der Spitzenausgleich ist hier also Veräußerungsentgelt.

Es liegt nahe, in gleicher Weise zu verfahren, wenn Ausgleichsleistungen anläßlich der Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen vorkommen. Erhält der weichende Miterbe überhaupt nur eine Ausgleichszahlung, drängt sich der Vergleich mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (Erbanteils) oder des Ausscheidens eines Gesellschafters (Miterben) gegen Abfindung auf. Warum sollte das im Grundsatz anders sein, wenn der weichende Miterbe zusätzlich zur Ausgleichszahlung noch einige Nachlaßgüter erhält? Damit ist allerdings die sehr kontroverse Frage des Spitzenausgleichs bei der betrieblichen Realteilung angesprochen.

Es gibt ernstzunehmende Stimmen, die – entgegen früherer Rechtsprechung⁵⁶ – annehmen, die Realteilung könne auch angesichts solcher Ausgleichszahlungen in toto gewinneutral gestaltet werden, und sei es dadurch, daß die Geldsumme zunächst in das Gesellschaftsvermögen eingelegt wird und damit in die Realteilung eingeht⁵⁷. Einer unbefangenen Betrachtung

⁵⁰ Die Auseinandersetzung zu einer Bruchteilsgemeinschaft mit nachfolgendem Erwerb von Miteigentümeranteilen kann angesichts dieser Gestaltungsmöglichkeiten kaum als rechtsmißbräuchlich bezeichnet werden, so jedoch Abschn. 44 EStR 1985.

^{51 § 15} Abs. 3 Nr. 1 EStG 1986.

⁵² RFH v. 4. 1. 39 - VI 801/38, RStBl. 1939, 264.

⁵³ Döllerer, FN 44.

⁵⁴ Vgl. FN 77.

⁵⁵ Urt. v. 9. 7. 85, FN 30.

⁵⁶ BFH v. 5. 7. 63 - VI 333/61 U, BFHE 77, 472 = BStBl. III 1963, 492.

⁵⁷ Vgl. hierzu vor allem Knobbe-Keuk, FN 47, S. 598; Döllerer, FN 44, S. 287; Widmann, JbFStR 1986/87, 114, 131.

will diese Auffassung nicht einleuchten. Man sollte sich an dem orientieren, was bisher schon für die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters gilt: darin liegt nämlich eine Teilauseinandersetzung, die auch als Realteilung gestaltet werden kann. Erhält der Ausscheidende hier Geld, liegt nach allgemeiner Auffassung ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft vor; es kann nicht dadurch vermieden werden, daß die verbleibenden Gesellschafter durch irgendwelche Bilanzierungsmaßnahmen ihre anteiligen Buchwerte fortführen; nur bei einer Sachwertabfindung in das Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen wird die Buchwertfortführung beim Ausgeschiedenen und den Verbleibenden für möglich gehalten⁵⁸. Wird eine gemischte Abfindung aus Geld und Sachwerten geleistet, bietet sich die Kombination beider Muster an; in Höhe der Geldabfindung liegt dann ein Anschaffungs- und ein Veräußerungsgeschäft vor. Sonst müßte man heftig manipulieren: Der Ausgeschiedene müßte stille Reserven schaffen, indem er die Zahlung vom Buchwert der erhaltenen Sachwerte, und falls diese nicht ausreichen, von anderen Wirtschaftsgütern seines Betriebsvermögens absetzt, äußerstenfalls freihändig einen irgendwann aufzulösenden Passivposten bildet; oder die Verbliebenen dürften die Geldzahlung nicht als Anschaffungskosten behandeln; bei alledem würden sich die stillen Reserven aber gütermäßig verlagern. Wenn dies beim Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung, also einer personell beschränkten Realteilung nicht möglich ist59, kann es bei einer allseitigen Realteilung nicht zulässig sein. Es kann nicht einmal zugegeben werden, daß Geldmittel zur Realteilungsmasse gehören; ihre Zuwendung wirkt sich in derselben Weise wie bei der Gesellschafterabfindung aus⁶⁰.

Daß jetzt auch die Erbauseinandersetzung in diese Diskussion einbezogen wird, besagt nichts gegen das neue Konzept. Man sollte die Bedeutung der Frage auch nicht überschätzen. Eine Realteilung über betriebliches Nachlaßvermögen ist selten, ebenso eine derartige Teilung mit Ausgleichszahlungen. Häufiger sind Ausgleichszahlungen, die die betriebliche Beteiligung voll abgelten sollen oder die das zur Abgeltung gewährte Privatvermögen aufbessern. Insoweit kommt es dann zu Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften; inwieweit die Zahlungen auf den betrieblichen oder den privaten Bereich entfallen, ist eine Rechenfrage.

58 Vgl. die Übersicht bei L. Schmidt, EStG, 5. Aufl., § 16 Anm. 96.

d) Auseinandersetzung über einen Teil des Nachlasses

Miterben trennen sich oft nicht uno actu, sondern sukzessive. Eine derartige Teilauseinandersetzung kann personeller oder gegenständlicher Art sein. Bei der personellen Teilauseinandersetzung scheidet ein Erbe aus der Erbengemeinschaft aus, worauf sein Erbteil den übrigen Miterben anwächst. Dies entspricht dem Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Geld- oder Sachwertabfindung; hierauf wurde schon eingegangen. Bei der gegenständlichen Teilauseinandersetzung bleiben die Miterben zusammen, verteilen vorab aber einige Wirtschaftsgüter unter sich. Diese Teilauseinandersetzung braucht keinen dinglichen Charakter zu haben. Auseinandersetzung bedeutet zivilrechtlich ja ohnehin den obligatorischen Vertrag, Teilung den dinglichen Vollzug⁶¹. So liegt eine Teilauseinandersetzung bereits in der Vereinbarung, daß das Nachlaßunternehmen für Rechnung bestimmter Miterben betrieben werden soll; sie allein sind dann die Mitunternehmer, selbst wenn das Betriebsvermögen zunächst noch Nachlaßbestandteil ist. Unter dieser Voraussetzung läßt sich sogar das bisherige Bestreben anerkennen, die Erträge der Erbengemeinschaft möglichst demjenigen zuzurechnen, der die ertragbringenden Wirtschaftsgüter erhält.

Eine gegenständliche Teilauseinandersetzung ist unproblematisch, wenn alle Miterben entsprechend ihrem Erbanteil berücksichtigt werden. Oft geschieht das aber nicht; es wird vielmehr inkongruent verteilt. Dann könnte der Mehrempfang bei der Schlußverteilung berücksichtigt werden. Doch hätte der begünstigte Erbe dann den Ertrag aus dem Mehrempfang und zugleich aus seiner unveränderten Quote am Restnachlaß. Deshalb verändert man in solchen Fällen die Beteiligung des Begünstigten am Restnachlaß62. Viel einfacher ist es aber, wenn der Begünstigte in Höhe des Mehrempfangs eine Ausgleichszahlung leistet. Die steuerlichen Folgen einer derartigen Teilauseinandersetzung sind die gleichen wie bei der Teilliquidation einer betrieblichen oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Wird Betriebsvermögen verteilt, kommt es regelmäßig zur Entnahme, nur ausnahmsweise zur betrieblichen Realteilung, die erfolgsneutral behandelt werden kann. Im Privatbereich handelt es sich dagegen durchweg um eine erfolgsneutrale Realteilung. Ausgleichszahlungen beinhalten dagegen stets Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfte, nach hier vertretener Auffassung selbst dann, wenn sie eine betriebliche Realteilung ergänzen.

⁵⁹ Ein Vergleich mit Zuzahlungen bei der Einbringung (Widmann, FN 57) ist problematisch, weil die Bilanzierung beim Ausgeschiedenen und den Verbleibenden nicht mit Hilfe von Ergänzungsbilanzen abgestimmt werden kann.

⁶⁰ Dazu müßte der Anteil des Geldes am Gesamtwert der Zuteilung ermittelt und mit dem entsprechenden Anteil des Kapitalkontos verglichen werden.

⁶¹ Lange/Kuchinke, Lehrbuch des Erbrechts, 2. Aufl., S. 773; Staudinger/Werner, § 2042 BGB Anm. 22.

⁶² Dazu v. Selzam, BB 1965, 524. Vergleichbar einer Veränderung variabler, die Gewinnverteilung bestimmender Kapitalkonten durch Entnahmen.

Nun ist nicht zu übersehen, daß es bei der Schlußverteilung erneut zu Ausgleichszahlungen kommen kann, vielleicht sogar in umgekehrter Richtung: der Miterbe, der bei der Teilauseinandersetzung eine Zuzahlung leisten mußte, ist jetzt benachteiligt und erhält eine Geldleistung. Müssen die Zahlungen saldiert werden, damit das Ergebnis dasselbe wie bei einer Gesamtauseinandersetzung ist? Der IX. Senat⁶³ hat daran gedacht und wollte Ausgleichszahlungen bei der Teilauseinandersetzung nur dann als Anschaffungskosten und Veräußerungserlös berücksichtigen, wenn der Miterbe mehr leistet, als dem Wert seines Anteils am Restnachlaß entspricht; der danach verbleibende Restbetrag ist der Saldo der eigenen Zahlung bei der Teilauseinandersetzung mit einer ausschließlich in Geld bestehenden Abfindung bei der Schlußauseinandersetzung. Diese Rechnung geht aber nicht auf, wenn die Ausgleichszahlung bei der Schlußverteilung geringer als der Wert des Restanteils ist, also auch Nachlaßgüter zugeteilt werden, wenn überhaupt nur Nachlaßgüter gewährt werden oder wenn der Erbe jetzt gar für einen Mehrempfang seinerseits eine Ausgleichszahlung leisten muß. Sie geht auch dann nicht auf, wenn sich der Wert des Rechtsnachlasses zwischen der Teilauseinandersetzung und der Schlußauseinandersetzung ändert64. Was später geschieht, ist im Zeitpunkt der Teilauseinandersetzung bare Spekulation. Man muß diese Entwicklungen - wie bei der Teilliquidation einer Personengesellschaft - also außer Betracht lassen; ein Mißbrauch muß aber nicht hingenommen werden. Der IX. Senat wird seine Rechtsprechung in diesem Punkt sicherlich noch einmal überdenken.

7. Folgerungen für Vermächtnisse und andere Erbfallschulden

Für die alternativ zur Wahl stehende Nachfolgeregelung mittels Vermächtnisanordnungen hat das neue Konzept offenbar nur geringe Bedeutung. Sicherlich kann es nicht bei der bisherigen Rechtsprechung bleiben, daß auch der Vermächtnisnehmer mit den empfangenen Sachgütern Nachfolger des Erblassers ist⁶⁵. Die Zuweisung wird vom Erben oder der Erbengemeinschaft vollzogen und wenn es zu einer Entnahme kommt, dann hier, nicht aber beim Vermächtnisnehmer. Im übrigen bleibt es aber dabei, daß die Vermächtnisforderung aus privatem Anlaß erworben ist. Es gibt also kein Zurück zur Auffassung des RFH, daß u. U. sogar der Vermächt-

nisnehmer Veräußerer sein könne. Die nunmehr unterschiedliche Behandlung von Ausgleichsleistungen einerseits – Veräußerungserlös und Anschaffungskosten – und Geldvermächtnissen andererseits – kein Veräußerungserlös, keine Anschaffungskosten – muß die Vertragspraxis vor allem bei vorhandenem Betriebsvermögen beachten, wenn es darum geht, ob durch Teilungsanordnung den weichenden Miterben Ausgleichszahlungen zuerkannt werden sollen oder ob ihnen von vornherein Geldvermächtnisse ausgesetzt werden; im ersten Fall versteuert der weichende Miterbe die aufgelösten stillen Reserven, im zweiten Fall bleiben sie dem Erben zur späteren Versteuerung erhalten, was bei der Bemessung der Vermächtnissumme bedacht sein will.

Unverändert werden auch die Versuche bleiben, aus der privaten Vermächtnisschuld oder dem zu ihrer Ablösung aufgenommenen Kredit doch noch eine die Einkunfte belastende Erwerbsschuld zu machen. Das gelingt wie bei anderen Erbfallschulden noch am ehesten im betrieblichen Bereich. Die Mittel zur Begleichung des Vermächtnisses können dem Betriebsvermögen effektiv entnommen und mit Hilfe eines Betriebskredits ersetzt werden. Hiergegen läßt sich wenig einwenden, da derartige Entnahmen zu Lasten der Betriebssubstanz auch sonst vorkommen und steuerlich nicht negiert werden können⁶⁶; bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kann es im Ergebnis nicht anders sein67. Nur muß es sich bei der neuen Verbindlichkeit eindeutig um einen Betriebskredit handeln, der nach anderen Gesichtspunkten gewährt und bemessen wird als ein lediglich eingebuchter Privatkredit⁶⁸. Es gibt aber auch weitergreifende Entwürfe. So will der I. Senat die eingebuchte Privatschuld als betriebliche Verbindlichkeit behandeln, sobald betriebliche Barmittel zu ihrer Tilgung zur Verfügung stehen; es wird unterstellt, der Steuerpflichtige habe zur Tilgung der Privatschuld Mittel entnommen und diese durch einen aufgenommenen Betriebskredit ersetzt⁶⁹. Hiergegen lassen sich natürlich manche Bedenken anführen: es werde mit einer Sachverhaltsfiktion gearbeitet; bei hinreichenden Privatmitteln lasse sich auch eine Betriebsschuld ausbu-

⁶³ Vom 9.7.85, FN 30.

⁶⁴ Zu diesen Fragen Neufang, Inf. 1986, 123, 124; Märkle/Franz, Inf. 1986, 83, 88; Stephan, DB 1985, 2593; Schmidt/Drenseck, EStG, 5. Aufl., § 7b Anm. 6e.

⁶⁵ S. o. FN 4.

⁶⁶ BFH v. 23. 6. 83 – IV R 192/80, BFHE 139, 50 = BStBl. II 1983, 725; v. 20. 3. 84 – IX R 10/83, BFHE 140, 568. Die Beschränkung auf Entnahmen für den üblichen Lebensunterhalt läßt sich aber kaum rechtfertigen. Erweiternd bereits für Steuerzahlungen BFH v. 24. 5. 84 – IV R 221/83, BFHE 141, 316 = BStBl. II 1984, 706.

⁶⁷ BFH v. 19. 3. 81 - IV R 169/80, BFHE 133, 383 = BStBl. II 1983, 721; v. 23. 6. 83 - IV R 185/81, BFHE 139, 56 = BStBl. II 1983, 723.

⁶⁸ In diesem Sinne wohl BFH v. 23. 6. 83, FN 66.

⁶⁹ BFH v. 5. 6. 85 – I R 289/81, BFHE 144, 57; v. 17. 4. 85 – I R 101/81, BFHE 143, 563 = BStBl. II 1985, 510.

chen und eine Einlage unterstellen, damit werde der Grundsatz aufgegeben, daß es keine gewillkürten Verbindlichkeiten gebe; dies verstoße auch gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Immerhin konnten aber schon bisher durch Schenkung Betriebsschulden begründet werden⁷⁰.

Einen anderen Weg gehen der IV. und der IX. Senat. Schon der RFH hatte angenommen, daß ein Pflichtteilsanspruch für eine Gesellschaftereinlage in das Geschäft des Erblassers verwendet werden könne⁷¹. Hieran anknüpfend hat der IV. Senat nicht nur die Darlehnsaufnahme zur Ablösung einer betriebsbezogenen privaten Nachlaßverbindlichkeit, sondern sogar die Novation der Schuld, zB zu einem Vereinbarungsdarlehen, als betrieblichen Vorgang angesehen⁷². Diese Vorstellung, das ist ihr Vorzug, läßt sich auch auf das private Erwerbsvermögen betreffende Erbfallschulden anwenden; der IX. Senat hat diese Folgerung schon gezogen⁷³ und sie auf Verbindlichkeiten aus einer vorweggenommenen Erbfolge ausgedehnt⁷⁴. Nachdenklich stimmt allerdings, daß damit Unterhaltsrenten aus einer Betriebs- oder Anteilsübertragung, Altenteilleistungen und überhaupt auf Erwerbsvermögen bezogene Privatgeschäfte doch noch zu einem Abzug bei den Einkünften führen können: sie müssen lediglich noviert oder mit Hilfe eines Kredits abgetragen werden. Einfacher, wenn auch allem Herkommen widersprechend, wäre wohl die Erwägung, daß die Entstehung der Erbfallschulden conditio sine qua non für die Erlangung des Betriebsoder sonstigen Erwerbsvermögens ist, und daß sie deshalb für den Erben zwar keine Anschaffungskosten, wohl aber vermögensmindernde Verbindlichkeiten darstellen.

Die Frage erlangt auch bei der Nachfolge in die Beteiligung an einer Personengesellschaft Bedeutung. Enthält der Gesellschaftsvertrag eine Nachfolgeklausel, geht der Gesellschaftsanteil bekanntlich im Wege der Sondernachfolge – am Nachlaß vorbei – auf die begünstigten Miterben über. Sind nicht alle Miterben als Nachfolger vorgesehen, handelt es sich also um eine qualifizierte Nachfolgeklausel, haben die benachteiligten Miterben Ausgleichsansprüche. Man möchte meinen, daß sich dieser Ausgleich im Rahmen der Erbauseinandersetzung vollzieht; nach herrschender Meinung berühren die Ausgleichsansprüche aber den Nachlaß nicht, sondern

entstehen in der Person der Miterben⁷⁵. Steuerlich liegt deshalb kein Anschaffungs- oder Veräußerungsgeschäft vor; die Ausgleichsverpflichtung ist vielmehr mit einem Pflichtteil vergleichbar⁷⁶. Wie bei der Bemessung des Pflichtteils muß die latente Ertragsteuerbelastung des Nachfolger-Miterben in der Höhe der Ausgleichsverpflichtung Berücksichtigung finden⁷⁷.

Im einzelnen kann auf diese recht komplexen Fragen hier nicht eingegangen werden. Sie haben jedenfalls nichts mit dem neuen Auseinandersetzungsmodell zu tun, sondern entstanden schon beim bisherigen Lösungsansatz.

8. Einordnung der vorweggenommenen Erbfolge

Jedes Konzept für die Erbauseinandersetzung muß auch eine Antwort für die vorweggenommene Erbfolge finden. Die Antwort des IX. Senats lautet, daß die Gewährung von Ausgleichszahlungen bei der Erbauseinandersetzung ein Veräußerungsgeschäft beinhalte, daß aber Abfindungen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbauseinandersetzung Auflagen aus einer Schenkung seien, die beim Übernehmer nicht zu Anschaffungskosten und beim weichenden Angehörigen nicht zu einem Veräußerungserlös führten⁷⁸. Wie schon hervorgehoben, ist damit die Gleichbehandlung von Ausgleichszahlungen und Abfindungen aufgegeben; die Abfindungen werden jetzt wie Vermächtnisse nach einem Erbfall behandelt; das Vergleichspaar heißt also nicht mehr Abfindung und Ausgleichsanspruch, sondern Abfindung und Geldvermächtnis. Das erscheint aber plausibel.

Die BFH-Rechtsprechung hat Übergabeverträge mit Abfindungen von jeher als Schenkung unter Auflage behandelt⁷⁹. Im Zivilrecht gibt es auch Stimmen, die eine gemischte Schenkung annehmen⁸⁰. Dies würde bedeu-

⁷⁰ BFH v. 1. 6. 78, BFHE 125, 254 = BStBl. II 1978, 618, jedoch mit anderer Begründung.

⁷¹ RFH v. 26. 9. 34 - VI A 634/34, StuW 1934 Nr. 746; ebenso BFH v. 14. 2. 73 - I R 131/70, BFHE 108, 527 = BStBl. II 1973, 396.

⁷² BFH v. 19. 5. 83 – IV R 138/79, BFHE 138, 248 = BStBl./II 1983, 380.

⁷³ BFH v. 9. 7. 85, FN 30.

⁷⁴ BFH v. 23. 4. 85 - IX 39/81, BFHE 144, 362 = BStBl. II 1985, 720.

⁷⁵ BGHZ 22, 186, 193. Zum ganzen Westermann, Personengesellschaftsrecht, 4. Aufl. Rz. I/534 ff.; Ulmer, NJW 1984, 1496 ff.; ders., in Großkomm. z. HGB, 3. Aufl., § 139 Anm. 57 f.; ders., in FS Schilling, 1973, S. 89 ff.; Rüthers, AcP 168 (1968), 263, 279 f.

⁷⁶ BFH v. 26. 3. 81 – IV R 130/77, BFHE 133, 271 = BStBl. II 1981, 614.

⁷⁷ Zur Berücksichtigung latenter Steuern bei der Nachlaßbewertung BGH, NJW 1972, 1269; 1973, 509. Beim Zugewinnausgleich BGH, BB 1986, 91. Zum ganzen Piltz, Die Unternehmensbewertung in der Rechtsprechung, 1982, S. 79; Großfeld, Unternehmensbewertung im Gesellschaftsrecht, 1983, 117 ff.

⁷⁸ Urt. v. 26. 11. 85, FN 32.

⁷⁹ BFH v. 21. 8. 62, FN 3; v. 26. 11. 85, FN 32.

⁸⁰ Für Auflagenschenkung OGHZ, NJW 1949, 260; BGHZ 3, 206, 211; BGH, FamRZ 1970, 185. Für gemischte Schenkung BGH, FamRZ 1967, 214. Zum ganzen Olzen, Die vorweggenommene Erbfolge, 1984, 26 ff. mwN.

ten, daß der Übernehmer in Höhe der Gleichstellungsgelder, die er weichenden Angehörigen zu gewähren hat, vom Übergeber entgeltlich erwirbt. An einen entgeltlichen Erwerb vom weichenden Angehörigen, wie ihn noch der RFH angenommen hat, ist nicht zu denken; dieser Angehörige besitzt nichts, was er an den Übernehmer veräußern könnte. Der Übergeber müßte jetzt u. U. einen Gewinn versteuern, eine unbehagliche Folge, die das Steuerrecht auch sonst zu vermeiden trachtet, wenn sich der Übergeber noch gewisse Leistungen zu eigenem Vorteil ausbedingt⁸¹. Da der Übergeber die Abfindungsleistung an die weichenden Angehörigen der latenten Steuerbelastung des Übernehmers anpassen kann, ergeben sich auch für diesen keine unbilligen Folgen. Über die Bemühungen, aus der beim Übernehmer entstehenden Privatschuld oder einem zu ihrer Ablösung aufgenommenen Kredit doch noch eine Erwerbschuld zu machen, ist schon berichtet worden.

Damit bestätigt sich abschließend, daß das Konzept des IX. Senats ein glücklicher Wurf ist, der schlüssige Antworten auf die Fragen der Besteuerung der Erbengemeinschaft, ihrer Auseinandersetzung, aber auch der vorweggenommenen Erbfolge gestattet.

Stiftung, Trust und andere Formen der Vermögenssicherung

Rechtsanwalt Reinhard Pöllath, LL. M., München

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Einzelne Formen der Vermögenssicherung
 - 1. Testamentsvollstreckung
 - 2. Auflage
 - 3. Nießbrauch
 - 4. Unterbeteiligung
 - 5. Treuhand

III. Trust

- 1. Allgemeine Regeln
- 2. Trust kein selbständiges Steuersubjekt
 - a) Abschließende gesetzliche Regelung
 - b) Keine "umgekehrte Subsidiarität"
- 3. Durchgriff
 - a) Errichter
 - b) Begünstigte
 - c) Zeitpunkt einer Zurechnung
 - d) Gestaltungsziel und -möglichkeiten

IV. Stiftung

1. Rechtsfähige Stiftung

- 2. Nichtrechtsfähige Stiftung
- 3. Familienstiftung
 - a) Inländische Familienstiftung
 - b) Ausländische Familienstiftung
 - c) Begriff "Familienstiftung"
- V. Übertragung und Entgeltlichkeit
 - 1. Vergleich mit Gesellschaft
 - a) Übertragung (Rechtsnachfolge)
 - b) Entgeltlichkeit
 - c) Übertragung der Begünstigung
 - 2. Übertragungen im einzelnen
 - a) Errichtung
 - b) Übertragung der Begünstigung
 - c) Aufhebung

VI. Thesen

- 1. Einzelne Steuertatbestände
- 2. Ohne persönliche Begünstigung
- 3. Mit persönlicher Begünstigung
- 4. Stiftung
- 5. Trust

I. Einführung

Mit diesen Denkversuchen zur Besteuerung der Stiftung¹ und vor allem des Trusts wenden wir uns dem Chaos zu. Stiftung und Trust werden oft

⁸¹ Grundsätzlich außerbetriebliche Versorgungsleistungen, zB BFH v. 6. 3. 75 – IV R 191/71, BFHE 115 = BStBl. II 1975, 600; jedoch teilentgeltliches Geschäft bei einmaliger Leistung, BFH v. 17. 7. 80 – IV R 15/76, BFHE 131, 329 = BStBl. II 1981, 11; v. 18. 3. 80 – VIII R 148/78, BFHE 133, 359 = BStBl. II 1981, 794.

¹ Vgl. hierzu Seifart, Handbuch des Stiftungsrechts, München 1987, §§ 39 ff.

in einem Atemzug genannt. Mein Anliegen ist es, herauszuarbeiten, daß sich ihre Besteuerung grundlegend voneinander unterscheidet: Die Stiftung ist aufgrund einer Vielzahl besonderer gesetzlicher Vorschriften steuerlich "verselbständigt". Für den Trust dagegen gelten mangels Sondervorschriften die allgemeinen Regeln der Zuordnung von Vermögen und Einkommen auf die Beteiligten, vor allem auf Errichter oder Begünstigte.

Als Anhaltspunkt werde ich im folgenden öfters Begriffe verwenden, die fast wie ein Prinzip klingen, zB den Begriff "Durchgriff". Dies sind mE rein deskriptive Begriffe; daraus lassen sich nicht wie aus einem normativen Begriff Rechtsfolgen herleiten, sondern sie beschreiben allenfalls Rechtsfolgen. Herleiten läßt sich etwas nur aus den einzelnen Tatbeständen der Steuergesetze. Gerade darauf kommt es mir an: zu zeigen, daß man sich bei der Beurteilung der Besteuerung eines Trusts² freimachen muß von sehr allgemeinen Erwägungen, um sich genau anzuschauen, was die Einzelregelungen vorschreiben. Bei Betrachtung der einzelnen Tatbestände der Einzelsteuergesetze fällt auf, wie verschieden die Besteuerung außerordentlich ähnlicher, insbesondere im wirtschaftlichen Gehalt ähnlicher Gestaltungen ist. Das regt die Neugier gerade der Berater an, schafft aber auch ein gewisses Mißtrauen. Ich glaube, das Mißtrauen ist an sich nicht berechtigt. Es ist nun mal so, daß außerordentlich ähnliche Gestaltungen, zB Testamentsvollstreckung in Verbindung mit einer Treuhand. gegenüber einem Trust oder einer Stiftung zu außerordentlich unterschiedlichen steuerlichen Ergebnissen führen können. Auf der anderen Seite kann der reine "Etikettenwechsel" (im Gegensatz zu einer unterschiedlichen rechtlichen Gestaltung) nicht zu einer anderen Steuerfolge führen.

Beginnen möchte ich mit Ausführungen zu anderen Gestaltungen, daran anschließend Trust und Stiftung. Denn die Grundregeln sind uns vertrauter bei den anderen Gestaltungen (zB Testamentsvollstreckung, Auflage, Nießbrauch, Unterbeteiligung, Treuhand). Von diesen anderen Gestaltungsmöglichkeiten zeichnen sich die einen dadurch aus, daß sie steuerlich im wesentlichen ignoriert werden, die Testamentsvollstreckung beispielsweise und bis zu einem gewissen Grad auch Treuhand und mit Einschränkungen Nießbrauch/Unterbeteiligung. Die Auflage dagegen ist eine Gestaltung zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten und deshalb eher geeignet, die Tatbestandserfüllung zwischen den beiden Steuersubjekten zu verschieben.

II. Einzelne Formen der Vermögenssicherung

1. Testamentsvollstreckung

Testamentsvollstreckung wird im allgemeinen materiell-steuerlich weitestgehend ignoriert. Der Testamentsvollstrecker ist ein Vertreter, ein Zwangsvertreter; er ändert nichts daran, daß die Einkunftserzielung, die Vermögenszuordnung und auch der erbschaft- und schenkungsteuerliche Erwerb in der Person des dahinter stehenden Erben liegen. Im Vergleich mit dem Trust kann die wirtschaftliche und rechtliche Situation sehr ähnlich sein. Der Testamentsvollstrecker ist ziemlich selbständig, weisungsunabhängig - außer gegenüber den Anordnungen des Erblassers - ähnlich wie ein Trustee. Daß Testamentsvollstreckung zeitlich begrenzt ist, scheint mir eigentlich auch kein steuerlich maßgebliches Charakteristikum zu sein. Daß die Testamentsvollstreckung persönliche Beschränkungen zu Lasten des Erben enthält, ist etwas, was man zB bei der Beurteilung eines Trusts später einmal brauchen kann: Trotz der Beschränkungen wird die Testamentsvollstreckung ignoriert. Auch ganz erhebliche und gezielte Beschränkungen führen also nicht dazu, daß deshalb die Einkünfte anders zugeordnet werden oder später zugeordnet werden oder daß das Vermögen, das der Testamentsvollstreckung unterliegt, nun der Höhe nach zu einem Abzug berechtigen würde und weniger wert wäre, obwohl das der durch die Testamentsvollstreckung beschwerte Erbe sehr wohl so empfinden mag. Die Testamentsvollstreckung führt auch nicht dazu, daß der Nachlaß ein gesondertes Steuersubjekt iSd. Zweckvermögens wäre. Obwohl die Verfestigung durch eine Testamentsvollstreckung im wirtschaftlichen Ergebnis - mindestens für die Zeit, während der sie währt - außerordentlich fest sein kann, dürfte sich die Frage des Zweckvermögens kaum jemals gestellt haben, und sie sollte sich deshalb mE auch beim Trust nicht stellen.

2. Auflage

Demgegenüber stehen Gestaltungen, in denen der Erblasser oder Schenker mit einer Auflage operiert. Der Auflage steht dann möglicherweise eine Begünstigung auf der anderen Seite gegenüber, mit oder ohne Rechtsanspruch. Im Verhältnis zwischen Auflage und Begünstigung haben wir es wirklich zu tun mit zwei verschiedenen steuerlichen Subjekten, dem Beschwerten und ggf. dem Begünstigten. Dem Belasteten ist trotz der Auflage das Einkommen zuzurechnen, das er aus dem Vermögensgegenstand bezieht, den er mit der Auflage belastet erhalten hat. Er kann sich allenfalls fragen, ob nach einer Einzelregelung ein Abzug zugelassen ist, zB

² Vgl. hierzu *Pöllath*, Private Trusts im deutschen und internationalen Steuerrecht, IWB F 3 G 1 S. 1079.

einkommensteuerlich ein Sonderausgabenabzug³, vermögensteuerlich ein Abzug des Werts der Auflage⁴ oder erbschaftsteuerlich ein Abzug aufgrund der Sonderregelungen im Erbschaftsteuergesetz⁵.

Auf der Seite des Begünstigten ist umgekehrt zu prüfen, ob es einen Steuertatbestand gibt, den der Begünstigte durch den Erhalt der Zuwendungen erfüllt, zB ob er einkommensteuerlich wiederkehrende Bezüge erhält. Andernfalls ist ihm einkommensteuerlich nichts zuzurechnen. Die Steuerpflicht bleibt allein bei dem Belasteten zurück. Aber auch wenn der Begünstigte zB wiederkehrende Bezüge zu versteuern hat, so sind dies doch andere Einkünfte als die des Belasteten. Die Auflage verschiebt also nicht etwa die Einkünfte des Belasteten auf den Begünstigten, sondern schafft andere, neue Einkünfte. Deren Besteuerung ist getrennt von der steuerlichen Behandlung (Abzug?) beim Belasteten.

Vermögensteuerlich wird oft argumentiert und auch die Vermögensteuerrichtlinien⁶ und zT die Rechtsprechung⁷ stehen auf dem Standpunkt, daß es einen gewissen Zusammenhang gebe zwischen dem Abzug bei dem Belasteten und dem Ansatz beim Begünstigten. Das mag im praktischen Ergebnis so sein, und zwar deshalb, weil die Schwelle für den vermögensteuerlichen Ansatz des Vermögenswerts beim Begünstigten recht niedrig ist: Der Begünstigte braucht keinen Rechtsanspruch zu haben, sondern es genügt eine verfestigte tatsächliche Erwartung. Ich meine allerdings, es müßte schon mindestens etwas sein, was – im Betriebsvermögen gesprochen – zu einer Aktivierung berechtigen würde; die Grenze sollte also nicht unter der des Wirtschaftsgutes liegen. Ein Zusammenhang in der Form, daß der Belastete nur dann etwas abziehen kann, wenn es einen Begünstigten gibt, der etwas vermögensteuerlich anzusetzen hat, ("Korrespondenzprinzip") besteht mE nicht.

Die Auflage ist dem Zweckvermögen besonders nah: Sie ist gerade ein rechtliches Mittel, um ein Zweckvermögen zu schaffen. Auch hier sehen wir wieder die Nähe zwischen der Auflage, einer "anderen" Gestaltungsform, und beispielsweise dem Trust. Die steuerliche Behandlung von Auflage im allgemeinen und Zweckvermögen im besonderen ist völlig verschieden. Soweit nicht eine besondere Vorschrift eingreift, läßt die Auflage die Steuerpflicht bei dem Belasteten zurück. Er hat dem Grunde nach

die Einkünfte, soweit er nicht der Höhe nach einen Abzugsposten geltend machen kann. Zunächst einmal sind ihm aber die Einkünfte zuzurechnen, auch wenn der Vermögenswert belastet ist.

3. Nießbrauch

Nießbrauch und Unterbeteiligung haben eine gewisse Ähnlichkeit mit Treuhand oder anderen Durchgriffsstrukturen, und zwar in unterschiedlicher Weise und mit unterschiedlichen Einschränkungen.

Der Nießbrauch trennt gewissermaßen horizontal die Nutzung von der Substanz (die "Frucht" vom "Baum"). Deshalb scheint es - ohne auf die Rechtsprechung⁸ genauer einzugehen -, daß dem Nießbrauch eine steuerliche Wirkung beizumessen ist. Der Nießbrauch verschiebt die persönliche Zurechnung. Die Einkünfte sind jetzt dem Nießbraucher zuzurechnen. Das ist in diesem Punkt ähnlich wie bei einer Treuhand: Auch sie (ein Innenverhältnis) verschiebt die Zurechnung auf den Treugeber. Dem Nießbraucher ist freilich nicht die Substanz zuzurechnen. Die Einkünfte aber sind ihm auch bezüglich der Art und des Zeitpunkts ihrer Erzielung genauso zuzurechnen, wie sie ihm zuzurechnen wären, wenn er auch die Substanz hätte. Auch die Einkunftsart bleibt wohl dieselbe, während die Vermögensart, bei ihm das Nutzungsrecht (Leistungsbezugsrecht), von der Art her etwas anderes ist als die Substanz, die dem Nießbrauch zugrundeliegt. Auch das ist ersichtlich ein Gestaltungsmittel: zB das Grundstück mit dem Einheitswert und der Nießbrauch als der Wert der (von der Substanz abgetrennten) Nutzungen unterscheiden sich stark.

4. Unterbeteiligung

Die Unterbeteiligung hat auch Ähnlichkeiten mit Treuhand und Nießbrauch. Ähnlich der Treuhand, aber anders als der Nießbrauch trennt sie nicht "horizontal" die "Butter vom Brot" (die "Frucht vom Baum"), sondern gewissermaßen "vertikal" die Fassade vom inneren Haus. Der durch die Unterbeteiligung Belastete steht nach außen da als der extern allein Berechtigte. Im Innenverhältnis handelt er aber mehr oder weniger weitgehend auf Rechnung des Unterbeteiligten. Die Grenze zur reinen Treuhand ist eine graduelle Frage: Eine 100%-ige Unterbeteiligung ist vielleicht rechtlich etwas anders, aber wirtschaftlich und praktisch dasselbe wie eine

^{3 % 10} ff. EStG.

^{4 § 9} VStG.

^{5 § 10} Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

⁶ Abschn. 100 Abs. II VStRL.

⁷ BFH v. 2. 10. 1959 VI 64/57 U, BStBl. III 1960, 36; vgl. Seifart/Pöllath, aaO § 41 Rz. 80.

⁸ Vgl. zB zur einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung BdF, BStBl. I 1984, 561.

Treuhand. Das Steuerrecht folgt für Zurechnung und Einordnung bei der Unterbeteiligung mehr der Ähnlichkeit mit der Treuhand.

Anders ist dies bei der sonst sehr ähnlichen stillen Gesellschaft. Denn dort gibt es eine besondere Vorschrift⁹, die die stille Gesellschaft zB einkommensteuerlich unter einer anderen, eigenen Einkunftsart erfaßt, nämlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen; ähnlich erfolgt die vermögensteuerliche Behandlung¹⁰.

5. Treuhand

Als letzte "andere" Gestaltung, bevor ich nun zum Trust und zur Stiftung komme: die Treuhand. Sie steht – wie schon der Name andeutet – dem Trust sehr nahe. In der Praxis finden sich nicht selten Gestaltungen, wo eine Treuhand in Kombination mit uns vertrauten Mitteln (zB einer Testamentsvollstreckung) ganz ähnliche Ergebnisse erzielt wie ein Trust. Die Behandlung solcher Treuhand-Kombinationen durch das Finanzamt ist vielleicht etwas zuverlässiger voraussehbar als die des Trusts. Jedoch fehlt bei den Treuhandgestaltungen der besondere steuerliche Vorteil, der bei den Trusts gefunden oder jedenfalls gesucht wird; dazu später.

Die Treuhand führt zu einer vollen Verschiebung der steuerlichen Zuordnung, zu einem Durchgriff, und zwar in Form einer vollen Verschiebung der Tatbestandserfüllung. Nach außen erscheint nur der mittelbare Vertreter, der Treuhänder. Aber der einkommensteuerliche Tatbestand und die vermögensteuerliche Zurechnung, der erbschaft- und schenkungsteuerliche Erwerb, alle diese Steuertatbestände werden erfüllt in der Person des Treugebers: bezüglich des Vermögens über § 39 AO, bezüglich der Einkunftserzielung wohl weniger wegen § 39 AO als vielmehr, weil der Treuhänder als die Hilfsperson dem Treugeber als seinem Prinzipal zuzurechnen ist, soweit er für den Prinzipal den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt. Wie die Testamentsvollstreckung, kann und soll die Treuhand oft ganz erhebliche persönliche Beschränkungen mit sich bringen. Man denke nur an treuhänderische Gestaltungen wie die des Sicherungseigentums, die ja gerade im Interesse des anderen getroffen werden, deren einziger Sinn es ist, den Treugeber (den wirtschaftlichen Eigentümer) zu beschränken. Trotzdem führt die Treuhand nicht zu einem Abzug; die Einkünfte werden deshalb weder niedriger oder fallen später an, noch hat das treuhänderisch gebundene Vermögen jetzt weniger Wert, obwohl es der durch die

Treuhand gebundene oder beschränkte Treugeber sehr wohl wirtschaftlich so sehen mag. Anders könnte es allenfalls sein, wenn die Treuhand wirklich im Grunde eine andere Bezeichnung für eine Auflage ist. Dazu würde aber gehören, daß der Treuhänder dann insofern gar nicht so sehr dem Treugeber verpflichtet ist sondern zB der ihm von dritter Seite auferlegten Auflage.

Als Grundsatz in einem Satz: Mangels Sonderregeln ignoriert das Steuerrecht das bloße "Außenverhältnis", insbesondere die dinglich-sachenrechtliche Position. Zur Zurechnung und Einordnung von Einkünften genügt die Stellung im "Innenverhältnis", zB eine schuldrechtliche Vereinbarung, die einen anderen intern so stellt, als erfülle er den Einkunftstatbestand selbst, nur eben vermittelt durch seine "Hilfsperson" (zB den Testamentsvollstrecker, den Treuhänder, uU den durch Unterbeteiligung oder Nießbrauch Belasteten; anders der durch Auflage Belastete).

III. Trust

1. Allgemeine Regeln

Diese allgemeinen Regeln gelten mE auch für den Trust, es sei denn, eine einzelne Steuernorm würde etwas Besonderes anordnen. Die Sondervorschriften über die Stiftung kommen dafür mE nicht in Betracht. Ein Trust ist nicht einfach eine "fehletikettierte" Stiftung. Er mag wirtschaftlich ganz ähnlich sein. Er mag in einer anderen Rechtswelt das dort gegebene rechtliche Äquivalent zu einer Gestaltung sein, für die man bei uns auf eine Stiftung zurückzugreifen neigt. (Aber auch in den USA unterscheidet man Trust und Foundation.) Jedenfalls ordnet das deutsche Steuerrecht die Regelungen für die Stiftung ganz besonders an, und wenn es dabei von Stiftung spricht, meint es Stiftung. Nicht übertragbar auf einen Trust sind zB gerade auch die Regelungen über Familienstiftungen. Der Trust ist mangels irgendeiner besonderen Regelung im deutschen Steuerrecht ausschließlich nach den obigen allgemeinen Regeln zu beurteilen. Auch zB das Treuunternehmen ist schließlich keine Stiftung.

Der Trust – richtig der Trustee – ist also steuerlich nach den allgemeinen Regeln grundsätzlich zu ignorieren. Darüber besteht – glaube ich – Einigkeit, wenn es sich bei dem Trust um wirklich auftrags- oder treuhandähnliche Gestaltungen handelt. Dann ist der Trustnehmer sozusagen mittelbarer Vertreter der Begünstigten oder des Errichters. Die Einkünfte erzielt und das Vermögen hat oder erwirbt der Begünstigte, ausnahmsweise der Errichter – wenn dieser sich die Kündigung vorbehält und der Trustneh-

^{9 § 20} Abs. I Nr. 4 EStG.

¹⁰ BFH v. 10. 3. 1970 II 83/62, BStBl. II 1970, 562; v. 7. 5. 1971 III R 7/69, BStBl. II 1971, 642; v. 2. 2. 1973 III R 134/70, BStBl. III 1973, 472.

mer wirklich nur als Auftragnehmer des Errichters auftritt. In den oben gebildeten Kategorien: Beim auftrags- oder treuhandähnlichen Trust steht der Trustee als Fassade vor dem Errichter oder dem Begünstigten. Der Trust erlaubt aber auch eine Trennung von "Frucht" und Substanz ähnlich wie beim Nießbrauch: (zwischen)nutzungsberechtigt ist der eine, später nutzungs- oder anfallsberechtigt ist ein anderer. Insoweit erscheinen mir die Überlegungen zur Besteuerung eines Nießbrauchs übertragbar.

Schließlich ist der Trust noch mit der Testamentsvollstreckung zu vergleichen. Hier unterscheidet die deutsche Rechtsprechung: Sogar auf eine executorship, also eine Entsprechung zur deutschen Testamentsvollstrekkung, wendet sie trustähnliche Besteuerungsregeln an¹¹, im Gegensatz zur Besteuerung einer deutschen Testamentsvollstreckung¹². Zwar greift die Finanzrechtsprechung¹³ durch executorship und Testamentsvollstreckung hindurch, aber durch die executorship nur mit zeitlichem Aufschub.

2. Trust kein selbständiges Steuersubjekt

Könnte es nun sein, daß es doch Fälle gibt, wo der Trust verselbständigt ist und ein eigenes Steuersubjekt bildet, also wo Trennung statt Durchgriff gilt?

a) Abschließende gesetzliche Regelung

ME kann sich das nur ergeben, wenn sich dafür irgendeine steuerliche Vorschrift in einem der Einzelsteuergesetze finden würde. Der Trust ist keine juristische Person des privaten Rechts. Er ist auch keine Stiftung. Die Aufzählungen im KStG und VStG sind abschließend, ebenso die entsprechenden Aufzählungen für den steuerpflichtigen Erwerb im Erbschaftsteuergesetz. Ein Trust als Steuersubjekt müßte also Vermögensmasse, Zweckvermögen sein. Bisher haben Rechtsprechung und Verwaltung das praktisch immer abgelehnt¹⁴. In einem seiner jüngsten Urteile hält der

BFH15 sich dabei sehr zurück und überläßt dem Finanzgericht die Würdigung, die der BFH in der Revision nicht überprüfen könne. Es wäre mE unglücklich, wenn eine so grundlegende Frage wie die, ob ein Trust Zweckvermögen ist, letztlich von jedem Finanzgericht unterschiedlich entschieden werden könnte. Deshalb wird man zumindest annehmen müssen, der BFH halte an den Grundregeln für diese Würdigung fest, die die Rechtsprechung über Jahrzehnte entwickelt und bestätigt hat. Danach ist der Trust jedenfalls deshalb in aller Regel kein Zweckvermögen, weil nach allgemeiner Meinung Zweckvermögen den objektiven Zweck verlangt im Unterschied zu der persönlichen Zurechnung. Das hängt mE mit der Subsidiarität zusammen: Solange man Vermögenswerte oder Einkünfte einer (bereits bestehenden) steuerlichen Person (Steuersubiekt) zuordnen kann, ist es nicht nötig und auch nicht zulässig, ein gesondertes, neues Steuersubjekt dafür anzunehmen. In § 3 Abs. 1 KStG steht die Subsidiarität ausdrücklich, und in § 8 ErbStG würde ich sie hinein- oder aus ihm herauslesen.

b) Keine "umgekehrte Subsidiarität"

Es gibt nicht das, was beim RFH einmal in einer älteren Entscheidung angedeutet ist und auch heute in der Besteuerungspraxis immer wieder einmal diskutiert wird, es gibt nicht eine "umgekehrte Subsidiarität". Subsidiarität heißt: Solange ich das Trust-Vermögen oder solange ich Trust-Vermögen und Einkünfte einem vorhandenen Steuersubjekt zuordnen kann, darf ich sie nicht in einem neuen, gesonderten Steuersubjekt verselbständigen. Daraus ergibt sich aber nicht das Umgekehrte: Selbst wenn ich eine gewisse – sei es auch längere – Zeit Einkünfte und Vermögen nicht einer anderen Person zurechnen kann, darf ich nicht schon deshalb ein besonderes Steuersubjekt (Trust oder Zweckvermögen) dafür "erfinden". Eine solche umgekehrte Subsidiarität steht nicht nur nicht im Gesetz; sie ist mE grundsätzlich falsch. Der RFH hat sie einmal erwogen, als es ihm sehr schwierig erschien, einen Nachlaß dem Erben zuzuordnen. Es handelte

¹¹ BFH v. 15. 5. 1964 II 177/61 U, BStBl. II 1964, 408; v. 31. 5. 1961 II 284/58 U, BStBl. III 1961, 312, Slg. Bd. 73 S. 120.

¹² BFH v. 1. 6. 1978 IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499; vgl. Pöllath aaO (FN 2) S. 1079, 1084.

¹³ FG Berlin v. 4. 5. 1976 V 157/74, EFG 1977, 64; FG Hamburg v. 13. 7. 1971 II 90/65, EFG 1971, 591.

¹⁴ Vgl. zur ErbSt: BFH v. 20. 12. 1957 III 250/56 U, BStBl. III 1958, 79; v. 31. 5. 1961 II 284/58 U, BStBl. III 1961, 312; v. 22. 6. 1960 VII 161/58, HFR 1962, 49; v. 26. 6. 1963 II 196/61 U, BStBl. III 1963, 402; v. 10. 7. 1963 II 115/62, HFR 1964, 12; v. 15. 5. 1964 II 177/61 U, BStBl. II 1964, 408; v. 10. 3. 1970 II 83/62, BStBl. II 1970, 562; v. 28. 2. 1979 II R 165/74, BStBl. II 1979, 438; v.

^{21. 4. 1982} II R 148/79, BStBl. II 1982, 597; RFH v. 24. 9. 1935 III eA 37/35, RStBl. 1935, 1366; v. 16. 1. 1936 III eA 33/35, RStBl. 1936, 248; FG Hamburg, v. 13. 7. 1971 II 90/65; EFG 1971, 591;

zur ESt: BFH v. 20. 7. 1971 VIII 24/65 BStBl. II 1972, 170; FinM NRW, DB 1968, 330; FinM NS, EStK P 2 EStG Nr. 1;

zur VSt: RFH v. 11. 1. 1940 III 221/39 RStBl. 1940, 267; v. 14. 10. 1937 III A 235/37, RStBl. 1938, 10; Hess. FG, EFG 1981, 438; OFD Frankfurt, NWB Nr. 47 F 1 S. 333.

¹⁵ BFH v. 29. 5. 1984 VIII R 29/80, DB 1984, 2175.

sich bei dem Urteil aus 1940¹6 um jüdische Erben, die über die Welt verstreut schienen. Abgesehen von Einwendungen gegen das mE etwas zeitbedingte Ergebnis scheint mir das Urteil aus 1940 als besonders gelagerter Einzelfall durch die spätere, feste und eingehend begründete Rechtsprechung überholt. Nach dieser Rechtsprechung ist vielmehr stets vom Durchgriff auszugehen, und zwar vom Durchgriff auf den Nutzungs- und uU Anfallsberechtigten. Der "aufgeschobene" Erwerb oder Durchgriff, auf den ich weiter unten zu sprechen komme, ist nur eine Variante davon.

3. Durchgriff

a) Errichter

Erster Anwendungsfall des Durchgriffs ist der auf den Errichter. Der Errichter setzt wie ein Auftraggeber einen Trustnehmer ein, behält aber die Zügel in der Hand durch Weisungs- oder Widerrufsrechte. Hier ist es ganz klar, daß die Zwischenschaltung des Trustees weder an der Zurechnung von Einkünften und Vermögen noch an ihrer Einordnung in Einkunfts- oder Vermögensarten noch an dem Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung etwas ändert. In der angenommenen Konstellation des auftragsähnlichen Verhältnisses sind dem Errichter Vermögen und Einkünfte zuzurechnen. Die Variante, wo dem Errichter zwar auch noch etwas zuzurechnen ist, aber nur Einkünfte oder Vermögen (oder ein Teil davon) behandle ich erst nachstehend als eine Variante der Zurechnung auf einen Begünstigten.

b) Begünstigte

Die zweite Gruppe von "Durchgriff"-Fällen betrifft die Zurechnung von Einkünften und Vermögen auf Begünstigte. Eine Zurechnung unter dem Gesichtspunkt, daß der Trustee dem Begünstigten – wie oben dem Errichter – als dessen Hilfsperson untergeordnet wäre, scheidet mE zumindest im Normalfall aus. Deshalb wird regelmäßig die Vermögenssubstanz dem Begünstigten nicht zuzurechnen sein, zumindest noch nicht. Die Anwartschaft auf den späteren Anfall bei einer Auflösung des Trusts begründet noch keine gegenwärtige Substanzzurechnung.

Dagegen kann den oder dem Begünstigten die Einkunftserzielung durch den Trustee durchaus wie eine eigene zuzurechnen sein, so insbesondere bei Anordnung und Durchführung einer mehr oder weniger vollständigen

Ausschüttung der Einkünfte an den oder die Begünstigten. Doch dürfen die Erträge des Trusts weder zur Substanz geschlagen werden noch dürfen sie im Ermessen des Trustee von der Verteilung ausgeschlossen werden können, wenn sie als Einkünfte dem Begünstigten zugerechnet werden sollen. Sind sie dem Begünstigten zuzurechnen, so gilt das für alle ihre Eigenschaften, insbesondere für die Einkunftsart (ausgenommen den Zeitpunkt, s. unten). Die Umqualifizierung in eine einheitliche Einkunftsart "sonstige Einkünfte" ist mE allenfalls die Ausnahme. Bei einer solchen Umqualifizierung kann man ja auch nicht mehr von Zurechnung der Einkünfte auf die Begünstigten sprechen. Vielmehr tritt dann der Trust trennend zwischen die zugrundeliegenden Einkünfte des Trusts und die Begünstigten mit ihren anderen, sonstigen Einkünften aus dem Trust. Bei Zurechnung der Trusteinkünfte auf die Begünstigten bleiben Einkunftsart und andere Charakteristika nicht nur nach nationalem Recht erhalten, sondern auch zum Zwecke der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen. Die Doppelbesteuerungsabkommen verweisen insoweit auf das nationale Recht. Aus der internationalen Trust Convention ergibt sich nichts anderes; sie gilt nicht in Steuersachen.

Bei einer Zurechnung von Vermögen oder Einkünften auf Begünstigte ist die Zurechnung auch nicht der Höhe nach zu reduzieren: Die Beschränkungen, denen die Begünstigten durch die Einschaltung des Trustee unterliegen, berechtigen nicht zu einem Abzug von Vermögenswerten, ebensowenig wie zu einem Abzug von der Höhe der erhaltenen Einkünfte.

c) Zeitpunkt einer Zurechnung

In einem wichtigen Punkt beeinflußt der Trust dagegen die Zurechnung, nämlich bezüglich des Zeitpunkts. Das ist besonders deutlich hinsichtlich des Vermögens des Trusts. Wenn der Trust während seines Bestehens eine Verfügung der Begünstigten über das Trustvermögen ausschließt, entfällt eine Zurechnung des Vermögens bis zur Auflösung des Trusts¹⁷ (aufschiebende Bedingung). In der Zwischenzeit kann einem entsprechend berechtigten Begünstigten nur diese Berechtigung (Leistungsbezugsrecht) zugerechnet werden¹⁸.

Einkünfte sind dem Begünstigten regelmäßig bei Zufluß zu erfassen¹⁹, bei

¹⁶ RFH v. 2. 8. 1940 I 250/40, RStBl. 1940, 918; vgl. auch zB RFH v. 7. 4. 1936 I A 227/35, RStBl. 1936, 442.

¹⁷ Vgl. etwa BFH v. 20. 12. 1957 III 250/56 U, BStBl. III 1958, 79; v. 31. 5. 1961 II 284/58 U, BStBl. III 1961, 312; v. 15. 5. 1964 II 177/61 U, BStBl. III 1964, 408; v. 28. 2. 1979 II R 165/74, BStBl. II 1979, 438.

¹⁸ Er versteuert nur den Wert seines Leistungsbezugsrechts (§§ 10, 12 Abs. 1 ErbStG, §§ 12 ff. BewG), nicht die Substanz.

^{19 § 11} Abs. 1 Satz 1 EStG.

Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich auch schon früher bei Realisierung. Dies gilt mE nicht nur für sonstige Einkünfte aus einem Trust, sondern auch bei Zurechnung der Einkünfte des Trusts selbst auf die Begünstigten. Auch dann kommt es, zB bei dem Regelfall von Kapitalerträgen oa., auf den Zufluß beim steuerpflichtigen Begunstigten an. Die Zwischenschaltung des Trusts verzögert diesen Zufluß möglicherweise sehr lange. Einen solchen zeitlichen Aufschub nimmt die Rechtsprechung sogar bei einer executorship²⁰ an, also erst recht bei einem Trust. Ein langer zeitlicher Aufschub der Zurechnung (des Zuflusses) bewirkt uU erhebliche Steuervorteile. Daraus ergibt sich noch nicht, daß solche Vorteile illegitim wären oder zu einer Versagung des Durchgriffs führen würden, also zu einer Trennung von Einkünften und Begünstigten durch den Trust und ggf. zu einer Umqualifizierung der Einkünfte in "sonstige" Einkünfte aus dem Trust. Die Steuervorteile aus einer Verzögerung des Zuflusses beim Begünstigten sind ihrer Natur nach nicht anders als zB die aus der Kombination von Pensionsrückstellung beim Verpflichteten und wesentlich späterem Zufluß der Pension beim Berechtigten.

d) Gestaltungsziel und -möglichkeiten

Der Trust ist nach alledem eine steuerlich interessante zivilrechtliche Gestaltung zur stetigen Vermögensbindung mit vollem steuerlichen Durchgriff. Hinzu kommen mögliche Steuervorteile aus einem Aufschub der Zurechnung durch Aufschub des Zuflusses.

Demgegenüber stehen Risiken aus der Unsicherheit der Behandlung durch die Finanzverwaltung im Einzelfall²¹. So ergäbe sich aus einer Einordnung des Trusts als Zweckvermögen eine Erbschaft- oder Schenkungsteuer von bis zu 70% bei der Übertragung von Vermögen auf den Trust. Aus einer Umqualifizierung der Einkünfte aus dem Trust in sonstige Einkünfte ergäbe sich im Ergebnis die Steuerpflicht auch aller (ausgeschütteten) Veräußerungsgewinne, die bei unmittelbarer Erzielung durch die Begünstigten steuerfrei oder steuerbegünstigt wären. Andererseits hätte die Einordnung als "sonstige Einkünfte" gerade im Verhältnis zu dem naheliegenden Trustland USA uU die abkommensrechtliche Folge einer deutschen Steuerbefreiung bei den deutschen Begünstigten als Einkünfte aus US-Quellen, für die das DBA-USA dem Quellenstaat USA das Besteuerungsrecht nicht nimmt.

IV. Stiftung

Ungeachtet ihrer scheinbaren Nähe zum Trust ist die Stiftung steuerlich geradezu ein Gegenbeispiel. Denn für die Stiftung ordnet das Gesetz an vielen Stellen die Trennung ausdrücklich an, also das Dazwischentreten der Stiftung als selbständiges Steuersubjekt²² zwischen Errichter und Begünstigte. Deshalb ist auch eine widerrufliche Stiftung während ihres Bestehens nicht etwa zu ignorieren und nicht etwa dem Errichter zuzurechnen. Ebensowenig sind die Einkünfte einer Stiftung den Begünstigten als eigene zuzurechnen, auch nicht bei unmittelbarer Vollausschüttung (es sei denn, die Stiftung wäre in Wahrheit Treuhänder der Begünstigten).

1. Rechtsfähige Stiftung

Die rechtsfähige Stiftung ist uneingeschränkt Steuersubjekt. Diese Anordnung findet sich im KStG²³, im VStG²⁴ und im ErbStG²⁵. Die Trennung von Errichter, Stiftung und Begünstigten würde im Ergebnis zu einer nochmaligen Besteuerung führen (Doppelbesteuerung). Bei der Einkommensteuer ergibt sich das aus § 22 EStG. Dort ist allerdings für den Regelfall die Doppelbesteuerung durch ausdrückliche Anordnung gerade vermieden. Die Wirkungsweise dieser Vermeidung der Doppelbesteuerung ist die umgekehrte zur Kapitalgesellschaft: Bei der Kapitalgesellschaft führt die Körperschaftsteueranrechnung letztlich zu einer Besteuerung beim Gesellschafter. Bei der Stiftung beläßt es die Steuerbefreiung des Begünstigten letztlich bei der Besteuerung der Stiftung. Für die Beteiligten ist das uU günstiger. So bleiben Vorteile aus einer Nichtbesteuerung in den Händen der Stiftung erhalten, so etwa die Nichtbesteuerung privater Veräußerungsgewinne der Stiftung.

Bei der Vermögensteuer wird die Doppelbesteuerung durch das Zwischentreten der Stiftung als eigenes Steuersubjekt nicht durch eine besondere gesetzliche Anordnung gemildert. Allerdings ist die bloße Begünstigung (im Unterschied zu einer Berechtigung oder einer ähnlichen faktischen Position) kein steuerbares Vermögen des Begünstigten.

Bei der Erbschaftsteuer hat sich der Gesetzgeber schon in den zwanziger Jahren dafür entschieden, die Steuer auf die Übertragung auf die Stiftung (Errichtung oder Zuwendung) und bei der Übertragung von der Stiftung

²⁰ BFH v. 15. 5. 1964 II 177/61 U, BStBl. III 1964, 408, Slg. Bd. 79 S. 481.

²¹ FinM NRW vom 16. 2. 1968, DB 1968, 330; FinM Ba-Wü vom 15. 5. 1970, n.v. StRDB Dok. 0023293.

²² Vgl. zB § 3 Abs. 1 KStG, § 15 AStG, § 1 Nr. 4 ErbStG.

^{23 § 1} Abs. 1 Nr. 5 KStG.

^{24 § 1} Abs. 1 Nr. 2 e VStG.

^{25 § 3} Abs. 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 8, 9 ErbStG.

(bei Auflösung) zu erheben. Dagegen ist der Wechsel der Begünstigung nicht erbschaft- oder schenkungssteuerpflichtig (keine Steuerpflicht der "Übertragung" der Stellung als Begünstigter). Mit der Einführung der Erbersatzsteuer²6 hat der Gesetzgeber jüngst diese strukturelle Grundentscheidung des Erbschaftsteuergesetzes im Ausnahmefall durchbrochen und damit für den Regelfall bestätigt.

2. Nichtrechtsfähige Stiftung

Die nichtrechtsfähige Stiftung steht der Auflage und der Treuhand nahe. Hier ist die Trennung durch die Stiftung als eigenes Steuersubjekt subsidiär. Für die Körperschaftsteuer steht das im Gesetz. Für die Vermögensteuer fehlt es mE weitgehend an einem Bedürfnis für eine solche Subsidiarität. Denn die bloße Begünstigung ist nicht ihrerseits vermögensteuerpflichtig. Für die Erbschaftsteuer läßt sich mE eine Art von Subsidiarität dem Gesetz entnehmen (§ 8 ErbStG).

3. Familienstiftung

Die Familienstiftung ist in manchen Punkten eine Unterausnahme von der Ausnahme des Trennungsprinzips (Stiftung als gesondertes Steuersubjekt). Das Gesetz kehrt in besonderen Anordnungen hier öfters zur Regel des Durchgriffs auf die dahinter stehenden Beteiligten (Begünstigten) zurück, soweit die Unterausnahme in der besonderen gesetzlichen Anordnung reicht. Darin liegt mE zugleich eine mittelbare Bestätigung, daß auch sonst – also außerhalb der Anordnung der Trennung – der Durchgriff die Regel ist, zB der beschriebene Durchgriff durch einen Trust.

a) Inländische Familienstiftung

Bei der inländischen Familienstiftung berücksichtigt das Gesetz Verhältnisse der dahinter stehenden Begünstigten einerseits zum Vorteil der Steuerpflichtigen (maßgebliche Steuerklasse bei Errichtung einer Stiftung)²⁷, andererseits zum Nachteil der Stiftung (Erbersatzsteuer)²⁸.

b) Ausländische Familienstiftung

Durch die ausländische Familienstiftung greift das Gesetz einkommenund vermögensteuerlich durch²⁹.

c) Begriff "Familienstiftung"

Das Gesetz spricht nicht von Familienstiftung, sondern beschreibt den Tatbestand durch Angabe einzelner, von Vorschrift zu Vorschrift oft unterschiedlicher Merkmale³⁰. Weithin streitig ist der erforderliche Grad der Familienbegünstigung, also der Umfang der Familienbegünstigung, der für einen Durchgriff durch die Familienstiftung nötig ist³¹. Nur für die ausländische Familienstiftung definiert das Außensteuergesetz diesen Umfang mit mehr als 50 %32, wohl in Anlehnung an die Definition der Zwischengesellschaft. Auf das ErbStG ist dieser Prozentsatz mE nicht übertragbar. Selbst innerhalb des ErbStG ist mE zu unterscheiden zwischen dem erforderlichen Prozentsatz für die Steuerklassenvergünstigung des § 15 ErbStG gegenüber der Erbersatzsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, und dies trotz des gleichen Wortlauts. Denn - von anderen Gründen abgesehen - die Struktur der Rechtsfolge beider Vorschriften ist verschieden: Die Steuerklassenvergünstigung ist eine anteilige. Vom Zweck der Vorschrift nicht erfaßte, familienfremde Begünstigte scheiden aus der Steuerklassenvergünstigung von vornherein aus. Deshalb kann ein niedriger Prozentsatz der Familienbegünstigung ohne Schaden für § 15 ErbStG genügen. Umgekehrt, die Belastung durch die Erbersatzsteuer: Sie erfaßt die Stiftung bei entsprechendem Umfang der Familienbegünstigung insgesamt, also auch insoweit, als vom Zweck der Vorschrift nicht erfaßte Familienfremde begünstigt sind. Deshalb sind an den Grad der Familienbegünstigung dort mE besonders hohe Anforderungen zu stellen.

V. Übertragung und Entgeltlichkeit

Bei Trust, Stiftung und anderen Gestaltungen steht die Frage nach der steuerlichen Subjektqualität und damit die Unterscheidung von Durchgriff und Trennung in engem Zusammenhang mit der Frage, wann bei einer zivilrechtlichen Übertragung auch steuerlich eine Übertragung zwischen

²⁶ Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG 1974 und Seifart/Pöllath, aaO § 14-Rz. 31, § 40 Rz. 41.

^{27 § 15} Abs. 2 ErbStG.

^{28 § 1} Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

²⁹ Vgl. § 15 AStG und EinfErl dazu, Tz. 15, BStBl. I 1974, 442.

³⁰ Vgl. zB § 15 Abs. 2 ErbSt, § 15 AStG.

³¹ Vertreten wird ein Prozentsatz der Familienbegünstigung von 25-100 %, vgl. Sorg, Die Familienstiftung, 1984, S. 29; Seifart/Pöllath, aaO § 14 Rz. 15.

³² Vgl. § 15 Abs. 2 AStG.

verschiedenen Steuersubjekten (und wenn ja, dann zwischen welchen Steuersubjekten) vorliegt und ob eine solche Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich ist. Das spielt eine Rolle für die Besteuerung der Rechtsnachfolge im Falle einer erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung oder im Rahmen der Einkommensteuer und darüber hinaus bei der Frage der einkommensteuerlichen Realisierung von Gewinn oder Einkünften im allgemeinen.

1. Vergleich mit Gesellschaft

Die Grundzüge dieser Problematik illustriert der Vergleich mit einer Gesellschaft.

a) Übertragung (Rechtsnachfolge)

Im Verhältnis zu einer Kapitalgesellschaft gilt steuerlich das Trennungsprinzip. Deshalb sind zivilrechtliche Übertragungen auf eine Kapitalgesellschaft auch steuerlich Übertragungen (Rechtsnachfolge). Dagegen gilt gegenüber einer Personengesellschaft das Durchgriffs-Prinzip. Deshalb setzt sich bei der zivilrechtlichen Übertragung vom Gesellschafter auf die Personengesellschaft steuerlich die Rechtsstellung des Gesellschafters anteilig fort.

Entsprechend bei Trust und Stiftung: Die Anordnung der steuerlichen Subjektqualität für die Stiftung (Trennung) führt zu den Rechtsfolgen einer Übertragung (Rechtsnachfolge) zwischen Errichter und Stiftung und zwischen Stiftung und Begünstigten. Umgekehrt beim Trust: Der Durchgriff, mE der Regelfall, läßt den Trust als Rechtsnachfolger ausscheiden. Der Trust vermittelt (und verzögert) lediglich die Übertragung zwischen Errichter und Begünstigten/Anfallberechtigten.

b) Entgeltlichkeit

Handelt es sich um eine Übertragung, so ist sie gegenüber einer Gesellschaft regelmäßig entgeltlich, nämlich gegen Gesellschaftsrechte oder gegen Erhöhung des Werts vorhandener Gesellschaftsrechte. Mangels solcher Gesellschaftsrechte oder eines Äquivalents dazu ist die Übertragung auf einen Trust oder eine Stiftung in der Regel unentgeltlich. Demgemäß unterliegt letztere der Erbschaft- und Schenkungsteuer, nicht der Kapitalverkehrsteuer. Mangels Entgeltlichkeit kommt es mE regelmäßig auch nicht zur Realisierung bei Übertragung auf Trust oder Stiftung.

c) Übertragung der Begünstigung

Die Übertragung von Gesellschaftsrechten ist regelmäßig auch steuerlich eine Übertragung (Rechtsnachfolge). Dagegen ist die Übertragung (der Übergang) einer Begünstigung aus einem Trust oder einer Stiftung in aller Regel steuerlich nicht Übertragung (Rechtsnachfolge, abgeleiteter Erwerb) eines übertragbaren Vermögensgegenstandes.

2. Übertragungen im einzelnen

a) Errichtung

Die Übertragung auf einen Trust bei dessen Errichtung ist deshalb steuerlich nicht Übertragung auf den Trust als gesondertes Steuersubjekt (Durchgriff), sondern (ggf. zeitlich aufgeschobene) Übertragung auf die Begünstigten oder Anfallsberechtigten. Dagegen ist die Übertragung auf eine Stiftung bei deren Errichtung auch steuerlich Übertragung (Rechtsnachfolge), allerdings unentgeltlich (nicht "gegen Begünstigung").

b) Übertragung der Begünstigung

Der Übergang einer Begünstigung aus Trust oder Stiftung ist steuerlich schon deshalb keine Übertragung, weil es regelmäßig an einem übertragbaren Vermögenswert (Wirtschaftsgut) fehlt. Andernfalls handelt es sich steuerlich nicht um eine Rechtsnachfolge zwischen den aufeinanderfolgenden Begünstigten. Denn sie erwerben nicht derivativ vom jeweiligen Vorgänger, sondern allenfalls vom Errichter.

c) Aufhebung

Bei der Aufhebung einer Stiftung kommt es kraft besonderer gesetzlicher Anordnung steuerlich zur Übertragung, wiederum unentgeltlich. Für Vermögensübergänge bei Aufhebung eines Trusts gelten die allgemeinen Regeln: Erworben (wiederum unentgeltlich) wird allenfalls vom Trust-Errichter, höchstens ausnahmsweise vom Trust als einem selbständigen Steuersubjekt.

VI. Thesen

1. Einzelne Steuertatbestände

Die steuerliche Einordnung von Stiftung, Trust und anderen Formen vermögensbindender Rechtsnachfolge läßt sich nur gesondert für die verschiedenen Einzelsteuern beurteilen (Erbschaft- und Schenkungsteuer: Bereicherung; Einkommensteuer: Bezug/Zurechnung vom Einkommen; Vermögensteuer: Zurechnung von Vermögen).

2. Ohne persönliche Begünstigung

Begründung oder Aufhebung einer Belastung ohne persönliche Begünstigung ist keine gesonderte Rechtsnachfolge (zB Testamentsvollstreckung; uU Auflage, Treuhand). Sie beeinflußt aber eine andere, gegebene Rechtsnachfolge der Höhe nach. Daher ist zB der Abzug einer Auflage vom Vermögen des Belasteten mE auch ohne Zurechnung auf eine andere Person als Begünstigten geboten.

3. Mit persönlicher Begünstigung

Begründung, Übertragung oder Aufhebung einer persönlichen Begünstigung ist eine gesonderte Rechtsnachfolge (zB Nießbrauch; uU Auflage, Treuhand; gesetzliche Ausnahme: Stiftung).

4. Stiftung

Begründung oder Aufhebung einer Stiftung (nicht der persönlichen Begünstigung daraus) ist eine gesonderte Rechtsnachfolge gegenüber der Stiftung wegen besonderer gesetzlicher Anordnung der Steuersubjektqualität der Stiftung.

5. Trust

Ein Trust beeinflußt regelmäßig nicht das "Ob" der Zurechnung auf einen Rechtsnachfolger ("Durchgriff"). Denn der Trust ist kein gesondertes Steuersubjekt (numerus clausus der §§ 1 EStG, 1 KStG, 1 VStG, 3, 7 ErbStG). Der Trust beeinflußt aber ggf. Höhe und Zeitpunkt einer Zurechnung (zB aufgeschobener Durchgriff, Bereicherung, Zufluß).

Steuerrechtliche Folgen der Unternehmensspaltung

Ltd. Ministerialrat Dieter Brenner, Stuttgart

Inhaltsübersicht

- I. Begriffsbestimmung
- II. Steuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften
 - 1. Rechtsprechung als Grundlage
 - 2. Das Erfordernis des Teilbetriebs
 - 3. Spitzenausgleich unterschiedliche Reservendichte
 - a) Spitzenausgleich
 - b) Bilanzielle Behandlung bei unterschiedlicher Dichte der stillen Reserven
 - aa) Ohne Spitzenausgleich
 - bb) Mit Spitzenausgleich
- III. Realteilung oder Spaltung von Kapitalgesellschaften

- 1. Verfahren bei Spaltung von Kapitalgesellschaften
- a) Aufspaltung der Alt-Gesellschaft
- b) Abspaltung einzelner Betriebsteile
- 2. Gegenstand der Abspaltung
- 3. Ertragsteuerliche Auswirkungen
- 4. Voraussetzungen der Spaltung nach Buchwerten
 - a) Vorliegen eines wirtschaftlichen Grundes
 - b) Sicherstellung der Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene
- 5. Aufteilung des Eigenkapitals der Alt-Gesellschaft

IV. Zusammenfassung

I. Begriffsbestimmung

Der Begriff der "Unternehmensspaltung" wird in der deutschen steuerrechtlichen Literatur nicht ganz einheitlich gebraucht.

Man versteht darunter einmal die Ausgliederung von Unternehmensteilen durch Einbringung in eine andere Gesellschaft. Das einbringende Unternehmen erhält Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft. Unmittelbares Vermögen wird durch mittelbares Vermögen in Form einer Beteiligung ersetzt. Das Gesamtvermögen des ursprünglichen Unternehmens in seiner Summe bleibt aber unverändert.

Man versteht unter Unternehmensspaltung aber auch die definitive Abspaltung von Vermögensteilen und die Übertragung dieser Vermögenswerte auf die Anteilseigner. Hier vermindert sich das Gesamtvermögen der Gesellschaft um die abgespaltenen Vermögensteile. Bei den Anteilseignern

wird insoweit die Beteiligung an der Alt-Gesellschaft durch eine Beteiligung an einer Neu-Gesellschaft ersetzt.

Nur von dieser "echten Abspaltung" soll hier die Rede sein. Also von einer Abspaltung unter Verringerung des bisherigen Gesellschaftsvermögens.

Sie ist nur sehr rudimentär gesetzlich geregelt. Zivilrechtlich bestehen zwar Vorschriften über die Auseinandersetzung von Gesamthandsgemeinschaften (§§ 731 ff. BGB, §§ 131 ff. HGB). Es fehlt aber eine zivilrechtliche Vorschrift über die Spaltung von Kapitalgesellschaften. Steuergesetzliche Regelungen fehlen sowohl für den Bereich der Personengesellschaften als auch für den Bereich der Kapitalgesellschaften. Ein solcher Regelungsmangel ist für das eher übernormierte deutsche Recht überraschend. Zumal wenigstens die bedeutendsten Nachbarstaaten Regelungen besitzen.

In Frankreich ist die Realteilung der Kapitalgesellschaften sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich weitgehend gesetzlich geregelt¹. In Großbritannien bestehen wenigstens steuergesetzliche Regelungen². In der Schweiz fehlt zwar eine bundesgesetzliche Regelung. Immerhin sehen aber die Steuergesetze einiger Kantone die Möglichkeit einer gewinneutralen Abspaltung vor³. Außerdem versucht die EG-Kommission seit geraumer Zeit, den Ministerrat von der Notwendigkeit einer europaweiten zivil- und steuerrechtlichen Regelung zu überzeugen. Ein Beschluß des Ministerrats über den entsprechenden Richtlinienentwurf ist aber noch nicht absehbar.

Die Realteilung der Personengesellschaft ist durch eine langjährige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zumindest im steuerrechtlichen Bereich als weitgehend geklärt anzusehen. Insoweit beschränke ich mich auf einige Hinweise zu Schwerpunkten. Anders ist die Situation bei den Kapitalgesellschaften, wo gegenwärtig ein umfassender Gärungsprozeß im Gange ist.

II. Steuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften

1. Rechtsprechung als Grundlage

Zunächst einige Bemerkungen zur steuerlichen Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften.

Bereits der RFH und ihm folgend der BFH haben seit Jahren die Möglichkeit einer gewinneutralen Realteilung von Personengesellschaften anerkannt. Die Realteilung ist ein Sonderfall der Auseinandersetzung. Die sich trennenden Gesellschafter werden nicht in Geld, sondern mit Sachwerten aus dem Betriebsvermögen abgefunden.

Werden diese Sachwerte in ein Betriebsvermögen des Ausscheidenden überführt, so kann eine Buchwertverknüpfung gewählt werden. Die zugehörige Rechtsprechung des BFH geht bereits auf die erste Zeit nach der Einsetzung des Gerichts zurück und wurde in den letzten 30 Jahren fast unverändert fortgeführt⁴.

2. Das Erfordernis des Teilbetriebs

Zweifel bestanden am Erfordernis eines Teilbetriebes. Die Parallelregelung in § 24 UmwStG über die Einbringung in Personengesellschaften sprach an sich dafür, nur Betriebe oder Teilbetriebe in die Regelung über Realteilungen einzubeziehen. Nach § 24 UmwStG ist nur die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben begünstigt.

Der BFH hat sich für die Realteilung nicht ganz eindeutig geäußert. Immerhin kann aus zwei Urteilen der Jahre 1960 und 1963 der Schluß gezogen werden, daß er auch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer gewinneutralen Realteilung für möglich hält⁵. Allerdings hat der IV. Senat in einem Urteil des Jahres 1972 diese Frage wieder ausdrücklich offen gelassen^{5a}.

Heute dürften keine Zweifel mehr bestehen, daß die Realteilungsgrundsätze auch auf einzelne Wirtschaftsgüter anwendbar sind. Einmal sieht auch der sogenannte Mitunternehmererlaß eine Buchwertverknüpfung dann vor, wenn einzelne Wirtschaftsgüter aus einem Gesamthandsvermögen in

¹ Vgl. Art. 371 ff. des Gesetzes 66-357 v. 24. 7. 66 – JO v. 1. 3. 69; Art. 210 B CGI; vgl. auch Widmann/Mayer, nach § 28 Rdnr. F 50 ff.

² Par. 2 ff. Sched. 18 Finance Act 1980; Widmann/Mayer, nach § 28 Rdnr. GB 151 ff.

³ Vgl. zB Art. 46 Buchst. c) des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen vom 17. 11. 56 i. d. F. v. 24. 5. 76 (Amtsblatt 1976 S. 1323).

⁴ BFH v. 6. 5. 52 – I 17/52 U, BStBl. III 1952, 183; BFH v. 17. 5. 60 – I 165/59, StRK EStG § 16 R. 15; BFH v. 2. 10. 62 – I 256/61 U, BStBl. III 1962, 513; BFH v. 5. 7. 63 – VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492; BFH v. 10. 2. 72 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419; BFH v. 19. 1. 82 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456.

⁵ BFH v. 17. 5. 60, aaO; BFH v. 5. 7. 63, aaO.

⁵a BFH v. 10. 2. 72, aaO.

das Betriebsvermögen eines Gesellschafters übertragen werden⁶ und zum andern haben auch die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) in Abschnitt 139 Abs. 9 für die Realteilung auf das Erfordernis eines Teilbetriebes zumindest inzidenter verzichtet.

Diese Auffassung ist heute als herrschende Meinung zu bezeichnen⁷.

3. Spitzenausgleich - unterschiedliche Reservendichte

Meinungsverschiedenheiten bestehen trotz ständiger Rechtsprechung noch beim Spitzenausgleich und zur bilanziellen Behandlung bei unterschiedlicher Dichte der stillen Reserven in den einzelnen Betriebsteilen.

a) Spitzenausgleich

Erhält der Ausscheidende wertvollere Wirtschaftsgüter als ihm nach dem Wert seines Gesellschaftsanteils zustanden, so muß er den verbleibenden Gesellschaftern i. d. R. aus anderen Mitteln einen Ausgleichsbetrag zahlen. In einem Teil der Literatur wird die Auffassung vertreten, daß diese Zuzahlung beim Empfänger zu keinem steuerpflichtigen Gewinn führe⁸.

Nur wenn der Ausgleich in Größenordnungen steige, die nicht mehr unter den Begriff "Spitzenausgleich" zu subsumieren seien, komme eine Gewinnrealisierung in Betracht⁹.

Die Vertreter dieser Auffassung können sich auf die Möglichkeit einer Bareinlage vor der Realteilung berufen. Soll einem Gesellschafter ein Betriebsteil zugewiesen werden, der den Wert seines bisherigen Kapitalanteils übersteigt, so kann er seiner Ausgleichspflicht gegenüber den anderen Gesellschaftern dadurch genügen, daß er vor der Realteilung einen entsprechenden Barbetrag in die Gesellschaft einlegt. Die Einlage erhöht dann den Wert seines Gesellschaftsanteils bis zum tatsächlichen Wert der ihm zuzuteilenden Wirtschaftsgüter. Bei der Teilung kann der Barbetrag den geringerwertigen Betriebsteilen der Mitgesellschafter zugewiesen werden.

6 BMF-Schreiben v. 20. 12. 77, BStBl. I 1978, S. 8 ff., Rdnr. 56 ff. und 77.

Wird dieser Weg nicht beschritten und leistet der begünstigte Gesellschafter im Rahmen der Realteilung Sonderzahlungen an die sonst benachteiligten Mitgesellschafter aus anderen Mitteln, so scheint der BFH einer Gewinnrealisierung zuzuneigen. Er hat sich in zwei Urteilen mit dem Spitzenausgleich befaßt¹0. In beiden Fällen kam das Gericht zu dem Ergebnis, daß die Zuzahlung als laufender Gewinn des Zahlungsempfängers anzusehen sei. Die gleiche Auffassung vertreten auch die Einkommensteuerrichtlinien in Abschnitt 139 Abs. 9. Bei dieser Sachlage erscheint es zweckmäßig, zumindest bei einem Spitzenausgleich in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Realteilung von einer partiellen Gewinnrealisierung auszugehen.

b) Bilanzielle Behandlung bei unterschiedlicher Dichte der stillen Reserven

Die bilanzielle Behandlung der Realteilung ist früher höchst kontrovers diskutiert worden. Sie ist aber heute wohl als gelöst anzusehen.

aa) Ohne Spitzenausgleich

Die Problematik entsteht bei unterschiedlicher Dichte der stillen Reserven in den einzelnen Betriebsteilen. Sie läßt sich am besten anhand eines Beispiels verdeutlichen:

Der Buchwert des Vermögens einer Personengesellschaft betrage vor der Teilung 200. An der Gesellschaft seien zwei Gesellschafter je hälftig beteiligt. Das Kapitalkonto jedes Gesellschafters betrage also 100. Die Gesellschaft besitze zwei Betriebsteile, die den beiden Gesellschaftern durch Realteilung zugeteilt werden sollen. Beide Betriebsteile seien zwar gleichwertig, aber der eine Betriebsteil umfasse nur Buchwerte von 50. während der andere Betriebsteil einen Buchwert von 150 besitze.

Dann müssen nach einem Urteil des BFH aus dem Jahre 1972¹¹ die Kapitalkonten der Gesellschafter den Buchwerten des übernommenen Vermögens angepaßt werden. Das bedeutet, daß das Kapitalkonto des A von bisher 100 auf 50 abzustocken und das Kapitalkonto des B von bisher ebenfalls 100 auf 150 aufzustocken ist.

Im Schrifttum wurde zumindest früher die Auffassung vertreten, daß nicht die Kapitalkonten an die übernommenen Buchwerte, sondern umgekehrt die übernommenen Buchwerte an die bisherigen Kapitalkonten der Gesellschafter anzupassen seien¹². Damit würde zwar der Gesamtbuchwert nicht

⁷ Vgl. Mayer/Wegelin in Hartmann/Böttcher, § 6 Anm. 334; Döllerer, DStZ 1982, 867; Plückebaum, FR 1982, 586.

⁸ Böttcher/Beinert, DB 1963, 1405; Knobbe-Keuk, DB 1972, 598, 643; StW 1973, 74/78; Littmann, Inf. 1963, 241/243; Widmann in Widmann/Mayer, Rdnr. 8451.

⁹ Vgl. Widmann in Widmann/Mayer, Rdnr. 8452; Widmann qualifiziert den gesamten Vorgang als Veräußerung, wenn der Spitzenausgleich wertmäßig mehr als 50% des Werts der aufgegebenen Kapitalanteile ausmacht.

¹⁰ BFH v. 2. 10. 62 - I 256/61 U, BStBl. III 1962, 513; BFH v. 5. 7. 63 - VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492.

¹¹ BFH v. 10. 2. 72 - IV 317/65, BStBl. II 1972, 419.

¹² Böttcher/Beinert, DB 1963, 1405; Grieger, BB 1962, 1316, 1317; Thiel, BB 1963, 1415/1416.

verändert. Es würden aber die Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter wie bei einer echten Veräußerung auf- und abgestockt. Auch die künftigen Abschreibungen würden sich nach den veränderten Buchwerten richten. Eine solche Praxis dürfte mit dem Gedanken einer gewinneutralen Realteilung kaum vereinbar sein.

Heute werden allgemein entsprechend dem Urteil des BFH vom 10. 2. 1972¹³ die Kapitalkonten den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter angepaßt.

bb) Mit Spitzenausgleich

Die bilanzielle Behandlung eines eventuellen Spitzenausgleichs hängt von dessen ertragsteuerlicher Behandlung ab. Die Vertreter des gewinneutralen Spitzenausgleichs behandeln die Ausgleichszahlung so, als ob sie vor der Realteilung in die Personengesellschaft eingelegt worden wäre. Der Ausgleichsbetrag ist damit nicht auf die vorhandenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Personengesellschaft zu aktivieren, sondern als Einlage gesondert zu bilanzieren.

Der BFH hat andererseits in den beiden erwähnten Urteilen der Jahre 1962 und 1963¹⁴ eine Gewinnrealisierung in Höhe des Spitzenausgleichs bejaht. Konsequenterweise fordert er auch eine Aktivierung des Ausgleichsbetrages auf die vom Zahlenden übernommenen Wirtschaftsgüter. Die Zuzahlung soll anteilig auf die Buchwerte der Wirtschaftsgüter aufgestockt werden, für deren Erwerb die Zuzahlung geleistet wurde. Auch die Einkommensteuerrichtlinien fordern in Abschnitt 139 Abs. 9 eine Gewinnrealisierung, so daß die Aktivierung beim Zahlenden heute als herrschende Meinung anzusprechen ist.

III. Realteilung oder Spaltung von Kapitalgesellschaften

Die Spaltung von Kapitalgesellschaften ist bisher weder handels- noch steuerrechtlich kodifiziert. Trotz fehlender Vorschriften hat sich aber in den letzten Jahren zunehmend ein Bedürfnis nach einer handels- und steuerrechtlichen Regelung ergeben. Ebenso wie bei Personengesellschaften entsteht auch bei Kapitalgesellschaften die Notwendigkeit einer Auseinandersetzung verschiedener Gesellschaftergruppen oder auch der Zwang zur Aufteilung eines einheitlichen Unternehmens in überschaubare Einheiten.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben sich deshalb bereits vor einigen Jahren über einige Grundsätze zur Spaltung von Kapitalgesellschaften geeinigt und haben diese Grundsätze in geringem Umfang auch praktiziert. Seit einiger Zeit wird an einem umfassenderen bundeseinheitlichen Erlaß gearbeitet, der diese Grundsätze in detaillierterer Form als Grundlage des Verwaltungshandelns fixieren soll.

1. Verfahren bei Spaltung von Kapitalgesellschaften

Nachdem handelsrechtliche Spezialnormen für die Spaltung von Kapitalgesellschaften fehlen, stellt sich zunächst die Frage, wie eine Spaltung durchgeführt werden kann. Dazu besteht Einigkeit, daß nur zwei Verfahren anwendbar sind.

a) Aufspaltung der Alt-Gesellschaft

Einmal die Aufspaltung der gesamten Alt-Gesellschaft in zwei neue Gesellschaften und die anschließende Liquidation der Alt-Gesellschaft. Das Vermögen der Alt-Gesellschaft wird gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf zwei Nachfolgegesellschaften übertragen. Die Alt-Gesellschaft erhält damit den Charakter einer reinen Holding. Sie wird anschließend liquidiert, wobei die Anteile an den Nachfolgegesellschaften an die Gesellschafter der Alt-Gesellschaft ausgekehrt werden. Dient die Spaltung der Auseinandersetzung zweier Gesellschaftergruppen, so erhält jede Gruppe die Anteile an nur einer Nachfolgegesellschaft.

b) Abspaltung einzelner Betriebsteile

Die zweite Möglichkeit besteht in der Abspaltung nur einzelner Betriebsteile und ihrer Einbringung in eine neue Kapitalgesellschaft – ebenfalls gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Die neuen Gesellschaftsrechte werden dann von der Alt-Gesellschaft ohne Liquidation in die Ebene der Gesellschafter überführt. Auch hierbei muß in Ermanglung einer handelsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge ein Zwei-Stufen-Verfahren angewendet werden. In einer ersten Stufe wird der abgespaltene Betriebsteil in eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft eingebracht. Hierfür stellt das Handelsrecht das Rechtsinstitut der Sacheinlage zur Verfügung. Die Alt-Gesellschaft erhält damit neue Gesellschaftsrechte an der aufnehmenden Neu-Gesellschaft. Diese Anteile werden dann an die bisherigen Anteilseigner oder einen Teil der Anteilseigner gegen deren Anteile an der Alt-Gesellschaft ausgekehrt. Die Alt-Gesellschaft erhält

¹³ BFH v. 10. 2. 72 - IV 317/65, BStBl. II 1972, 419.

¹⁴ BFH v. 2. 10. 62 - I 256/61 U, BStBl. III 1962, 513; BFH v. 5. 7. 63 - VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492.

¹⁴a Zur Ausgründung i. w. S. Brezing, in diesem Band, S. 200 ff.

damit eigene Anteile, die sie im gleichen Zug einzieht, in der Regel verbunden mit einer Herabsetzung des gezeichneten Kapitals.

Die Abspaltung ist zumindest grunderwerbsteuerlich günstiger als die völlige Aufspaltung in zwei neue Gesellschaften. Bei der Abspaltung brauchen nur ein Teil oder gar keine Grundstücke auf einen neuen Rechtsträger überführt zu werden. Diese Möglichkeit soll deshalb im wesentlichen Gegenstand der folgenden Ausführungen sein.

2. Gegenstand der Abspaltung

Die Frage nach den handelsrechtlichen Möglichkeiten der Abspaltung leitet über zur Frage nach dem Gegenstand der Abspaltung. Was kann – nicht zuletzt im Hinblick auf die steuerlichen Vorschriften – abgespalten werden?

Nach dem derzeitigen Stand der Diskussion sollen nur Betriebe, Teilbetriebe und – eventuell – noch 100prozentige Beteiligungen Gegenstand einer begünstigten Abspaltung sein.

Diese Beschränkung beruht auf einem Rückgriff auf § 20 UmwStG. Der erste Teilschritt der Abspaltung ist stets eine Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine neue Kapitalgesellschaft. Dieser Vorgang ist schon bisher nach § 20 UmwStG begünstigt. Es liegt deshalb nahe, den Kreis der begünstigten Abspaltungen nicht über den Rahmen der gesetzlich geregelten Einbringungsvorgänge hinaus auszudehnen. § 20 UmwStG begünstigt ebenfalls die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und 100prozentigen Beteiligungen. Er begünstigt allerdings daneben noch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen. Gleichwohl werden Mitunternehmeranteile mit großer Wahrscheinlichkeit nicht in den Kreis der abspaltbaren Unternehmensteile aufgenommen. Und zwar aus den Gründen, die auch von L. Schmidt und Hübl dagegen angeführt wurden¹⁵. Würde man auch die Abspaltung von Mitunternehmeranteilen steuerlich begünstigen, so könnte die durch § 20 UmwStG vorgegebene Beschränkung auf größere Unternehmenseinheiten leicht unterlaufen werden. Die Kapitalgesellschaft könnte dann in einem ersten Schritt einzelne Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft einbringen. Das ist nach dem Mitunternehmererlaß zu Buchwerten möglich. In einem zweiten Schritt würden dann die erhaltenen Mitunternehmeranteile in eine neue Kapitalgesellschaft abgespalten. Auf

diese Weise könnten letztlich einzelne Wirtschaftsgüter gewinneutral abgespalten werden.

Eine ähnliche Möglichkeit böte sich allerdings auch, wenn 100prozentige Beteiligungen als "abspaltbar" qualifiziert werden. Die Alt-Gesellschaft könnte dann einzelne Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringen. Der Übertragungsvorgang kann nach den Grundsätzen des Mitunternehmererlasses zu Buchwerten erfolgen¹⁶. Anschließend könnte die Alt-Gesellschaft die erhaltenen Mitunternehmeranteile gemäß § 20 UmwStG wiederum zu Buchwerten in eine neu gegründete Kapitalgesellschaft A einbringen. Sie erhielte damit eine 100prozentige Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft. Diese Beteiligung könnte dann als "abspaltbares" Wirtschaftsgut auf eine neue Kapitalgesellschaft B abgespalten werden. Eine Realisierung der in den einbringungsgeborenen Anteilen an der Kapitalgesellschaft A enthaltenen stillen Reserven nach § 21 UmwStG träte bei diesem neuen Einbringungsvorgang nicht ein, da die Anteile an der Kapitalgesellschaft B als "nämlich" mit den Anteilen an der Kapitalgesellschaft A anzusehen sind (vgl. § 21 Abs. 1 S. 4 UmwStG). Über die Abspaltung der neu geschaffenen 100prozentigen Beteiligung wären wiederum einzelne Wirtschaftsgüter gewinneutral abgespalten worden. Im Hinblick auf diese Möglichkeit vorbereitender Gestaltungen muß die Ausdehnung der geplanten Spaltungsregelung auf 100prozentige Beteiligungen nochmals durchdacht werden.

3. Ertragsteuerliche Auswirkungen

Ziel einer steuerlichen Regelung ist die gewinneutrale Abspaltung. Damit geht die Bundesrepublik über die gesetzlichen Vergünstigungen in Frankreich hinaus, wo die aufnehmende Neu-Gesellschaft die stillen Reserven in den übernommenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern innerhalb von 5 Jahren auch ohne Veräußerung nachversteuern muß¹⁷.

Die erste Frage muß der Rechtsgrundlage gelten. Dabei zeigt sich, daß die Rechtsgrundlage des § 20 UmwStG nicht ausreicht. Zwar kann die Einbringung in die neue Kapitalgesellschaft zweifelsfrei nach § 20 UmwStG zu Buchwerten erfolgen. Die daraus entstehenden neuen Anteile unterliegen aber der Verstrickung nach § 21 UmwStG. Bei ihrer Auskehrung an die Gesellschafter müßten die darin ruhenden stillen Reserven realisiert werden. Ein die Versteuerung ausschließender Tausch gemäß § 21 Abs. 1 S. 4 UmwStG kommt bei der Alt-Gesellschaft nicht in Betracht. Die Alt-

¹⁵ Vgl. L. Schmidt, StW 1970, Sp. 429/441; Hübl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 UmwStG Anm. 31; a. A. jedoch Widmann in Widmann/Mayer, Rdnr. 6553 und Herzig, DB 1986, 1401.

¹⁶ BMF-Schreiben v. 20. 12. 77, BStBl. I 1978, 8 ff., Tz. 2, 57.

¹⁷ Art. 210 A Abs. 3 d) i. V. m. Art. 210 B Abs. 1 CGI.

Gesellschaft kehrt eine Fremd-Beteiligung an der Neu-Gesellschaft gegen eigene Anteile aus. Die Anwendbarkeit des Tauschgutachtens scheitert dabei an der fehlenden Art- und Funktionsgleichheit.

Sollen also die neuen Anteile ohne Gewinnrealisierung an die Gesellschafter ausgekehrt werden können, bedarf es einer zusätzlichen Rechtsgrundlage. Die einzig erkennbaren Vorschriften sind die §§ 14–16 UmwStG über die Verschmelzung. Die Abspaltung unter Gründung einer neuen Kapitalgesellschaft ist die Umkehrung der Verschmelzung, bei der eine Kapitalgesellschaft verschwindet. Nun enthalten die Vorschriften über die Verschmelzung neben der Möglichkeit einer Buchwertverknüpfung in der Ebene der Gesellschaft (§ 14 Abs. 2 UmwStG) auch Vergünstigungen für die Gesellschafterebene (§ 16 UmwStG). Bei den Gesellschaftern treten die neuen Anteile an die Stelle der Anteile an der eingeschmolzenen Gesellschaft. Eine Gewinnrealisierung findet nicht statt.

Rechtsgrundlage einer gewinneutralen Spaltung kann also nur eine Kombination der Vergünstigungen für Einbringungen mit einer analogen Anwendung der Verschmelzungsvergünstigungen sein. Dabei ist nicht zu verkennen, daß zumindest auf längere Sicht eine sachbezogene Regelung des Gesetzgebers wünschenswert wäre. Immerhin ist die analoge Anwendung der Verschmelzungsvorschriften auf Zwei-Stufen-Neuorganisationen nicht neu. Sie war schon früher einmal Grundlage für die steuerliche Begünstigung der Zwei-Stufen-Verschmelzung von GmbHs nach altem Handelsrecht¹⁸.

Was wären die ertragsteuerlichen Folgen einer solchen Betrachtung? Einmal könnten die Buchwerte der abgespaltenen Unternehmensteile von der neuen Gesellschaft fortgeführt werden. Eine Gewinnrealisierung bei der Alt-Gesellschaft entfällt. Außerdem könnten die neuen Anteile aus diesem Einbringungsvorgang ebenfalls ohne Gewinnrealisierung von der Alt-Gesellschaft an ihre Anteilseigner ausgekehrt werden – im Tausch gegen deren Anteile an der Alt-Gesellschaft. Die nachfolgende Einziehung der eigenen Anteile durch die Alt-Gesellschaft ist als rein gesellschaftsrechtlicher Vorgang ohnehin ertragsteuerlich neutral.

4. Voraussetzungen der Spaltung nach Buchwerten

Da der gesamte Komplex gesetzlich nur in Teilbereichen geregelt ist und da außerdem eine Reihe von Mißbräuchen denkbar sind, soll nach dem gegenwärtigen Stand der Diskussion eine Spaltung zu Buchwerten nur zugelassen werden, wenn eine Reihe zusätzlicher Voraussetzungen erfüllt sind.

a) Vorliegen eines wirtschaftlichen Grundes

Einmal soll eine Buchwertverknüpfung nur zugelassen werden, wenn ein wirtschaftlicher Grund für die Spaltung besteht. Ein solcher Grund läge sicherlich vor, wenn sich zwei Gesellschaftergruppen auseinandersetzen wollen. In diesem Fall müßte jeder der beiden Gesellschaftergruppen ein oder mehrere Teilbetriebe in neuen Gesellschaften zugeteilt werden.

Ein wirtschaftlicher Grund könnte ferner in der beabsichtigten Spartentrennung eines Mischkonzerns in zwei selbständige Einheiten liegen.

Andererseits wird ein beabsichtigter Verkauf der neuen Anteile als schädlich anzusehen sein. Der Verkauf von Unternehmensteilen an Dritte könnte auch von der Kapitalgesellschaft selbst an die interessierten Käufer erfolgen. Deshalb wird ein Verkauf von Unternehmensteilen an Dritte auf dem Umweg über eine gewinneutrale Abspaltung als Umgehung der an sich bei Veräußerungen bestehenden Pflicht zur Gewinnrealisierung anzusehen sein.

Dabei ist von Bedeutung, daß auch die Grundsätze der Realteilung von Personengesellschaften von der Fortführung des Unternehmens durch die schon bisher Beteiligten ausgehen. Werden Teile einer Personengesellschaft an Fremde veräußert, sind die Grundsätze der Realteilung nicht anwendbar¹⁹.

Bezeichnenderweise schließen auch die englischen und französischen Regelungen eine gewinneutrale Spaltung aus, wenn die Transaktion dem Verkauf von Unternehmensteilen dienen soll. In Großbritannien ist das ausdrücklich durch Gesetz geregelt²⁰. In Frankreich ist eine Spaltung zu Buchwerten grundsätzlich nur möglich, wenn die neuen Anteile an den abgespaltenen Gesellschaften nicht innerhalb von 5 Jahren verkauft werden sollen²¹.

b) Sicherstellung der Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene

Eine weitere wesentliche Voraussetzung gewinneutraler Spaltungen wird die Sicherstellung der Besteuerung sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter sein (vgl. § 14 Abs. 2 UmwStG).

aa) Auf der Ebene der Gesellschaften kann von einer Sicherstellung

¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 12. 4. 78, BStBl. I 1978, 184 - zu §§ 14 bis 16 Nr. 2 Abs. 2.

¹⁹ BFH v. 21. 12. 77, BStBl. II 1978, 305; EStR Abschn. 139 Abs. 9.

²⁰ Par. 7 (2) Sched. 18 Finance Act 1980.

²¹ Art. 210 B Abs. 1 Buchst. a) CGI.

grundsätzlich ausgegangen werden. Auch die abgespaltene Gesellschaft unterliegt der Körperschaftsbesteuerung, so daß stille Reserven in den auf sie übertragenen Wirtschaftsgütern verstrickt bleiben.

bb) Auf der Ebene der Gesellschafter können verschiedene Konstellationen auftreten.

Es ist einmal der Fall denkbar, daß die Anteile an der Alt-Gesellschaft bisher nicht verstrickt waren, weil sie entweder durch ein DBA der deutschen Besteuerung entzogen sind oder weil schon das innerstaatliche Recht eine Besteuerung nicht vorsieht. Das wurde zB für Anteile im Privatvermögen gelten, die nicht einbringungsgeboren sind und auch die Beteiligungsgrenzen des § 17 EStG nicht erreichen.

In diesem Fall kann der deutsche Fiskus keine Sicherstellung einer ohnehin nicht vorhandenen Besteuerungsmöglichkeit fordern. Waren also die untergehenden Anteile bisher nicht verstrickt, braucht die Besteuerungsmöglichkeit im Inland nicht geprüft zu werden.

Allerdings kann sich durch die Spaltung eine erstmalige Verstrickung ergeben. Wenn ein bisher zu 20% an der Alt-Gesellschaft beteiligter Gesellschafter künftig nur noch an der Neu-Gesellschaft beteiligt ist, wird seine Beteiligung an der abgespaltenen Gesellschaft wahrscheinlich über 25% ausmachen. Dann unterliegen die neuen Anteile bei ihm der Verstrickung nach § 17 EStG. Herzig will in diesem Fall die Anschaffungskosten der neuen Anteile mit dem gemeinen Wert z. Zt. der Spaltung ansetzen, obgleich sie lediglich an die Stelle der Anteile an der Alt-Gesellschaft getreten sind²².

Beispiel: Der Gesellschafter hatte die früher nicht verstrickte Beteiligung an der Alt-Gesellschaft für 100 erworben. Im Zeitpunkt der Spaltung betrug der gemeine Wert 200.

In diesem Fall will Herzig bei einer späteren Veräußerung der nun verstrickten Beteiligung an der Neu-Gesellschaft die Anschaffungskosten der Neu-Beteiligung mit 200 ansetzen – also mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Spaltung. Damit würde erreicht, daß nur die Wertsteigerung nach der Spaltung, also nach dem Beginn der Verstrickung, besteuert würde. Es erscheint schon zweifelhaft, ob dieses Ergebnis der gesetzgeberischen Absicht des § 17 EStG entspricht. Der Gesetzgeber hat für den Normalfall des § 17 EStG bewußt typisiert und hat nicht zwischen Anteilen aus der Zeit vor und nach Beginn der Verstrickung unterschieden. Die Verstrickung erfaßt sowohl die vor dem Beginn der Verstrickung als auch die danach erworbenen Anteile. Nach dem Wortlaut des § 17 EStG richtet

22 Herzig, DB 1986, 1401, 1407.

sich der Veräußerungsgewinn ausschließlich nach den historischen Anschaffungskosten der Anteile. Im Fall der Spaltung sind die Anteile an der Neu-Gesellschaft lediglich Surrogat für die frühere Beteiligung an der Alt-Gesellschaft und sind deshalb mit den historischen Anschaffungskosten der früheren Beteiligung anzusetzen.

Wie stellt sich andererseits die Lage dar, wenn bereits die Alt-Beteiligung verstrickt war? Die Verstrickung kann dabei beruhen auf § 17 EStG oder auf § 21 UmwStG, wenn es sich um einbringungsgeborene Anteile handelte.

In diesem Fall ergeben sich keine Schwierigkeiten, wenn die Verstrickung auch nach der Spaltung bestehen bleibt. Das wäre der Fall, wenn die neue Beteiligung an der Neugesellschaft wieder eine wesentliche Beteiligung ist oder wenn sie Bestandteil eines Betriebsvermögens ist.

Die Verstrickung kann aber auch gelöst werden. Das wäre der Fall, wenn die alten Anteile sogenannte einbringungsgeborene Anteile waren und nach der Spaltung auch keine Verstrickung nach § 17 EStG entsteht. Dann bliebe die Verstrickung nach § 21 UmwStG nur erhalten, wenn der Tausch der Anteile beim Gesellschafter als Tausch i. S. des Tauschgutachtens anzusehen wäre. Für solche Fälle wird die Verstrickung durch ausdrückliche Bestimmung in § 21 UmwStG aufrechterhalten²³. Die Anwendbarkeit des Tauschgutachtens auf Anteile im Privatvermögen ist aber umstritten. Im übrigen wird die Artgleichheit der Alt-Anteile und der neuen Beteiligung zumindest dann nicht zu bejahen sein, wenn im Zuge der Spaltung eine Spartentrennung erfolgt und damit die Anteile an der Neu-Gesellschaft eine wirtschaftlich andere Beteiligung verkörpern als vor der Spaltung.

In diesen Fällen wird der Fiskus einer gewinneutralen Spaltung nur zustimmen können, wenn die Versteuerung der in den Alt-Anteilen liegenden stillen Reserven gesichert ist. Das könnte eventuell dadurch geschehen, daß die Alt-Anteile vor der Spaltung in ein Betriebsvermögen eingebracht werden. Ist das nicht möglich, dürfte eine sofortige Versteuerung zumindest beim Gesellschafter erforderlich werden. Eine theoretisch denkbare Zusicherung des Gesellschafters, er werde bei einer Veräußerung die Versteuerung nachholen, dürfte nicht ausreichen. Die Finanzgerichte werden eine vertraglich begründete Verstrickung nicht als ausreichende Rechtsgrundlage für eine spätere Versteuerung anerkennen.

²³ Vgl. § 21 Abs. 1 S. 4 UmwStG.

5. Aufteilung des Eigenkapitals der Alt-Gesellschaft

Erhebliche Probleme wirft die Aufteilung des Eigenkapitals der Alt-Gesellschaft auf.

Dabei ist zu unterscheiden zwischen der Aufteilung des gezeichneten Kapitals, der Aufteilung der Kapitalrücklagen und der Aufteilung des verwendbaren Eigenkapitals (vEK).

Diese Aufzählung könnte in ihrer Vielfalt den Eindruck erwecken, als ob ein weiter oder gar unbegrenzter Spielraum zur Verteilung des Eigenkapitals der Alt-Gesellschaft auf die Nachfolgegesellschaften bestünde. Das ist jedoch nicht der Fall. Wenn nur Betriebe, Teilbetriebe und 100 %ige Beteiligungen Spaltungsobjekte sein können, dann ist das zuteilbare Reinvermögen durch diese Abgrenzungen schon vorgegeben. Den abspaltbaren Teilunternehmen müssen die Aktiva und Passiva zugeteilt werden, die kraft Sachzusammenhangs zu ihnen gehören. Grundstücke, Fabrikgebäude und Maschinen müssen bei denjenigen Nachfolgegesellschaften erscheinen, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Damit ist auch weitgehend schon vorgegeben, wieviel buchmäßiges Reinvermögen den Nachfolgegesellschaften zugewiesen werden kann.

Ein gewisser Spielraum besteht bei der Zuteilung von Geldvermögen. Das Geldvermögen ist den einzelnen Teilbetrieben in der Regel nicht zuzuordnen. Soweit sich also bei der Aufteilung in Teilbetriebe unerwünschte Wertunterschiede ergeben, können sie teilweise durch freie Zuweisung von Geldvermögen an den geringerwertigen Teilbetrieb ausgeglichen werden. Damit sind die Möglichkeiten eines Wertausgleichs durch Zuweisung von Aktiva und Passiva aber auch schon weitgehend erschöpft.

Sind die Ausgleichsmöglichkeiten im Bereich des Geldvermögens ausgeschöpft, so verbleiben in vielen Fällen noch erhebliche Wertunterschiede. Dabei können die Buchwerte der Nachfolgegesellschaften im Ausnahmefall sogar gleich sein. Wegen unterschiedlicher Reservendichte oder wegen unterschiedlicher Ertragsaussichten können natürlich gleichwohl erhebliche Wertdifferenzen bestehen.

Können nun diese Wertdifferenzen noch über eine differenzierte Zuteilung des Eigenkapitals ausgeglichen werden, wenn zur Auseinandersetzung der Gesellschaftergruppen Gleichwertigkeit erforderlich ist?

Sicherlich nicht über den Gesamtbetrag des Eigenkapitals der einzelnen Nachfolgegesellschaft. Der Gesamtbetrag des Eigenkapitals der jeweiligen Nachfolgegesellschaft ist durch den Buchwert des übernommenen Teilbetriebs vorgegeben. In den einzelnen Teilen des Eigenkapitals können aber bei gleichem Gesamtbetrag sehr unterschiedliche Werte enthalten sein. In

den Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB) wird in der Regel ein beträchtliches Steuerguthaben enthalten sein, während das gezeichnete Kapital (§ 272 Abs. 1 HGB) und die Kapitalrücklagen (§ 272 Abs. 2 HGB) derartige Reserven nicht enthalten.

der Unternehmensspaltung

Es stellt sich also die Frage, ob man zum Wertausgleich Nennkapital und Rücklagen asymmetrisch zuweisen kann. Die geringerwertige Nachfolgegesellschaft könnte zB über eine überproportionale Zuweisung von Rücklagen und damit von EK 56 aufgewertet werden, während der höherwertigen Nachfolgegesellschaft auf diesem Wege ein Überwert entzogen werden könnte.

Beispiel: Die Alt-Gesellschaft hatte ein Nennkapital von 100 und Rücklagen von 50 bilanziert. Das gesamte buchmäßige Eigenkapital der Altgesellschaft betrug also 150. Dieses Gesamtkapital muß bei Buchwertverknüpfung auch wieder die Summe der Eigenkapitalien der Nachfolgegesellschaften darstellen. Wenn also die eine Nachfolgegesellschaft ein Buchvermögen von 100 und die andere ein Buchvermögen von 50 bilanziert, dann muß auch das bisherige Eigenkapital mit 100 und mit 50 bei den Nachfolgegesellschaften erscheinen.

Es bleibt jedoch die Frage, ob dieses Eigenkapital die prozentual gleiche Zusammensetzung aufweisen muß. Ob also auch das Nennkapital im Verhältnis 2:1 und die Rücklagen ebenfalls im Verhältnis 2:1 auf die Nachfolgegesellschaften aufgeteilt werden müssen. Bei einer liberalisierten Lösung könnte demgegenüber beispielsweise die eine Gesellschaft nahezu das gesamte gezeichnete Kapital von 100 und die andere im wesentlichen die Rücklagen von 50 übernehmen. Bestünde diese Möglichkeit, so läge darin noch eine weitere Möglichkeit der Wertangleichung, da die Rücklagen mit dem damit verbundenen Steuerguthaben ungleich wertvoller sind als das gezeichnete Kapital.

Die Aufteilung könnte den Beteiligten überlassen werden, solange keine Steuerausfälle eintreten. Steuerausfälle könnten nur entstehen, wenn entweder das Steuerguthaben insgesamt vergrößert würde oder wenn Steuerguthaben von nicht anrechnungsberechtigten Gesellschaftern auf anrechnungsberechtigte Gesellschafter transferiert würde.

Eine Erhöhung des Steuerguthabens im vEK kann nicht eintreten, da die Summe des vEK gleich bleibt und auch gleich bleiben muß.

Eine willkürliche Verlagerung von Steuerguthaben von beschränkt steuerpflichtigen auf unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner ist im Rahmen einer liberalisierten Aufteilungsmöglichkeit jedoch nicht ausgeschlossen. Durch asymmetrische Zuteilung von Rücklagen könnte Steuerguthaben auf anrechnungsberechtigte Anteilseigner übertragen werden.

§ 50 c EStG wird dagegen keine Sperrwirkung entfalten. Der Tatbestand des \ 50 c EStG wäre allenfalls bei sehr weiter Auslegung auf Spaltungsvorgänge anwendbar. § 50 c EStG setzt tatbestandlich voraus, daß anrechnungsberechtigte Personen Kapitalanteile von nichtanrechnungsberechtigten Gesellschaftern erwerben. Bei der Spaltung werden die neuen Anteile an der abgespaltenen Gesellschaft aber nicht von den Mitgesellschaftern, sondern zivilrechtlich von der Alt-Gesellschaft erworben. Die Alt-Gesellschaft erhält die neuen Anteile aus dem Einbringungsvorgang und gibt sie an ihre Gesellschafter weiter. Zwar stammte wirtschaftlich ein Teil der neuen Anteile aus dem Vermögen der künftig nicht mehr an der Neu-Gesellschaft beteiligten Gesellschaftergruppe. Diese wirtschaftliche Betrachtung wird jedoch das fehlende Tatbestandsmerkmal des § 50 c EStG ("Erwerb von nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern") nicht zu ersetzen vermögen. Im übrigen könnte § 50 c EStG seine Wirkung erst entfalten, wenn nach dem Erwerb der neuen Anteile Rücklagen und damit Steuerguthaben ausgeschüttet würden und dadurch eine Teilwertabschreibung oder ein Veräußerungsverlust ausgelöst würden.

Bei dieser Rechtslage müßte bei freier Aufteilungsmöglichkeit für gezeichnetes Kapital und für Rücklagen der willkürlichen Verlagerung von Steuerguthaben durch eine einschränkende Verwaltungsregelung vorgebeugt werden.

Herzig hat zur Aufteilung ein stark reglementiertes Verfahren angeregt²⁴. Er hat vorgeschlagen, das gezeichnete Kapital der Alt-Gesellschaft nach dem Verhältnis der Alt-Beteiligungen auf die Nachfolgegesellschaften zu verteilen.

War also die Gesellschaftergruppe A an der Alt-Gesellschaft mit 30% beteiligt und gibt sie diese Beteiligung zugunsten einer Beteiligung an der Neu-Gesellschaft auf, dann sollen auch 30% des alten Nennkapitals bei der Neu-Gesellschaft erscheinen. Damit wäre allerdings auch die Höhe der Rücklagen bei der Neu-Gesellschaft bestimmt. Die Rücklagen können nur dazu dienen, das nach fester Zuteilung des Nennkapitals noch fehlende Buchvermögen der Neu-Gesellschaft aufzufüllen. Eine überproportionale Zuweisung von Rücklagen und damit von EK 56 ist dann nicht mehr möglich.

Das Verfahren der Aufteilung des gezeichneten Kapitals nach den alten Beteiligungen ist zweifellos einfach. Die Alt-Beteiligungen sind stets bekannt. Damit wäre dann auch das in die Neu-Gesellschaft zu überführende gezeichnete Kapital bekannt. Die der Neu-Gesellschaft zuzuteilenden

Rücklagen liegen damit aber ebenfalls fest, weil sie nur noch der Auffüllung des Buchvermögens dienen. Eine ergänzende Wertanpassung mit Hilfe von Steuerguthaben ist damit ausgeschlossen. Andererseits kann bei diesem Verfahren zwangsweise wesentliches Steuerguthaben von nichtanrechnungsberechtigten Gesellschaftern auf anrechnungsberechtigte Gesellschafter verlagert werden. Die eintretende Automatik wird am erwähnten Beispiel der beiden Teilbetriebe mit Buchwerten von 100 und 50 deutlich.

Beispiel: Die Alt-Gesellschaft besaß ein Nennkapital von 100 und Rücklagen von 50. Zwei Gesellschaftergruppen seien je hälftig beteiligt. Die Nachfolgegesellschaften weisen unterschiedliche Buchwerte auf. Die eine Nachfolgegesellschaft besitzt dichte Reserven und deshalb nur einen Buchwert von 50, die andere Nachfolgegesellschaft besitzt nur geringe Reserven und deshalb einen hohen Buchwert von 100.

Ist nun das gezeichnete Kapital nach den alten je hälftigen Beteiligungen aufzuteilen, dann erhalten beide Nachfolgegesellschaften je 50 % des alten Nennkapitals von 100, also je 50. Mit diesem Eigenkapital von 50 ist aber bereits das gesamte Buchvermögen der einen Nachfolgegesellschaft abgedeckt. Sie kann somit keine Rücklagen und damit auch kein vEK mehr erhalten. Die andere Nachfolgegesellschaft muß ein Buchvermögen von 100 abdecken. Sie erhält also zusätzlich zu dem ihr zugewiesenen Nennkapital von 50 noch die gesamten Rücklagen von 50.

Damit wandert das gesamte vEK und damit das gesamte Steuerguthaben ausschließlich auf eine Gesellschaftergruppe. Wenn es sich dabei um eine anrechnungsberechtigte Gruppe handelt, so ist wegen der Zwangsaufteilung des gezeichneten Kapitals möglicherweise das Steuerguthaben von einer nichtanrechnungsberechtigten Gruppe auf eine anrechnungsberechtigte Gruppe übergegangen.

Dieses Ergebnis wird der Fiskus im Rahmen einer gewinneutralen Spaltung nicht akzeptieren können, so daß doch eine einschränkende Zusatzregelung erforderlich wird, um dem Übergang von Steuerguthaben auf anrechnungsberechtigte Personen entgegenzuwirken. Bei dieser Situation halte ich eine grundsätzlich liberalisierte Aufteilung des Eigenkapitals mit einer einschränkenden Sonderregelung für Fälle mißbräuchlicher Übertragung von Steuerguthaben auf Anrechnungsberechtigte für die bessere Lösung.

IV. Zusammenfassung

1. Die gewinneutrale Spaltung von Kapitalgesellschaften sollte nur für wirtschaftlich begründete Abspaltungen zugelassen werden. Eine Spaltung mit dem Ziel einer Veräußerung kann steuerlich nicht begünstigt werden.

²⁴ Herzig, DB 1986, 1401 ff.

- 2. Die Möglichkeit der Abspaltung sollte auf Betriebe, Teilbetriebe und eventuell noch 100 %ige Beteiligungen beschränkt werden. Mitunternehmeranteile sollten wegen der sonst eröffneten Möglichkeit der Abspaltung einzelner Wirtschaftsgüter nicht in die Spaltungsregelung einbezogen werden.
- 3. Die Besteuerung der stillen Reserven in der Ebene der Gesellschaft und in der Ebene der Gesellschafter muß gesichert sein. Für die Gesellschafterebene gilt das nur, soweit die Anteile vor der Spaltung steuerlich verstrickt waren.
- 4. Eventuelle Wertdifferenzen zwischen den Teilbetrieben können einmal durch asymmetrische Zuweisung von Geldvermögen verringert werden. Auch eine asymmetrische Zuweisung der verschiedenen Bestandteile des Eigenkapitals erscheint vertretbar. Auf diese Weise könnte durch überproportionale Zuteilung von Rücklagen ein unterwertiger Teilbetrieb aufgewertet werden. Allerdings müßte eine Mißbrauchsregelung gegen die willkürliche Verlagerung von Steuerguthaben von nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern auf anrechnungsberechtigte Anteilseigner getroffen werden.

Umstrukturierung im Konzern

Rechtsanwalt Dr. Klaus Brezing, Stuttgart

Inhaltsübersicht

- I. Abgrenzung des Themas
- II. Aus zwei (drei, vier...) mach' eins: Die Verschmelzung und die verschmelzende Umwandlung
- III. Eins bleibt eins: die formwechselnde Umwandlung
- IV. Aus eins mach' eins: die errichtende Umwandlung

- V. Aus eins mach' zwei: die Ausgründung
- VI. Ungelöste besitzsteuerrechtliche Probleme
- VII. Gelöste besitzsteuerrechtliche Probleme
- VIII. Belastung mit Verkehrsteuern
- IX. Thesen

I. Abgrenzung des Themas

Die Überschrift "Umstrukturierung im Konzern" ist so, wie sie dasteht, etwas zu weit geraten. An und für sich fielen darunter auch konzerninterne Anteilsveräußerungen, sei es aus steuerlichen oder aus anderen Beweggründen, sowie – sei es im Zusammenhang mit solchen Veräußerungen oder ohne solchen Zusammenhang – die Strukturverfestigung, sei es durch Begründung einer sogenannten faktischen Organschaft mit Wirkung für die Gewerbesteuer und Umsatzsteuer, sei es darüber hinaus durch den Abschluß von Gewinnabführungsverträgen mit Wirkung für die Körperschaftsteuer.

Mit Rücksicht auf das Gesamtthema der Tagung, nämlich Rechtsnachfolge, beschränkt sich dieser Beitrag im wesentlichen auf diejenigen Umstrukturierungstatbestände, bei denen die Ausführungen in den vorangegangenen Beiträgen des gestrigen Tages¹ zum Tragen kommen, d. h. Fälle des Übergangs von gesamten Unternehmensvermögen oder von wesentlichen, funktionell abgegrenzten Teilen von Unternehmensvermögen auf andere Rechtsträger.

¹ Die Beiträge von Kruse (S. 1 ff.), Meincke (S. 19 ff.), Ruppe (S. 45 ff.) und Heinicke (S. 99 ff.).

II. Aus zwei (drei, vier...) mach' eins: Die Verschmelzung und die verschmelzende Umwandlung

Die wohl interessanteste Fallgruppe ist diejenige, die man mit etwas Phantasie als gesellschaftsrechtlichen Kannibalismus bezeichnen kann. Ein bereits bestehendes Rechtssubjekt nimmt die Substanz, die mit einem oder mehreren anderen Rechtssubjekten verknüpft ist, in sich auf und bringt damit diese anderen Rechtssubjekte zum Erlöschen. Hierbei sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden, nämlich die Verschmelzung und die verschmelzende Umwandlung.

Die Verschmelzung ist geregelt in §§ 339-358 a AktG, in §§ 19-35 Kap-ErhG (die GmbH-rechtliche Parallele zur aktienrechtlichen Verschmelzung), §§ 93 a-93 s GenG und §§ 44 a, 53 a VAG.

Die Rechtsträger, die an Verschmelzungen teilnehmen können, sind durchweg juristische Personen, die der KSt unterliegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG).

Die bekanntere Variante ist die Verschmelzung durch Aufnahme, wobei die Körperschaft A in der Körperschaft B aufgeht und die Gesellschafter (Genossen) von A durch Gesellschafts-(Genossenschafts-)Anteile an B entschädigt werden. Diejenigen, die zuvor an A oder B beteiligt waren, sind nachher sämtlich an B beteiligt.

Eine Ausnahme hiervon gilt, wenn B alle Anteile an A besitzt. Wie sich aus § 352 b Abs. 2 AktG ergibt, ist eine Verschmelzung auch dann möglich; aber es entfällt die Entschädigung von Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft.

Im übrigen gibt es verwandte Fälle der Vermögensübertragung nach dem Motto "Aus zwei mach' eins" unter Beteiligung der öffentlichen Hand als Übernehmer oder unter Beteiligung von VVaG, wo es eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Übernehmer begrifflich nicht geben kann, eine Entschädigung in Gesellschaftsrechten also ausscheiden muß. Vgl. hierzu §§ 359, 360 AktG, 44b, 44c VAG.

Die andere Möglichkeit der Verschmelzung ist die Verschmelzung durch Neubildung, wobei beide sich vereinigenden Körperschaften A und B ihre Vermögen auf die zu diesem Zweck neu gebildete Körperschaft C übertragen.

Wie schon aus dem Wortlaut der einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften hervorgeht, können an einer Verschmelzung auch mehr als zwei bestehende Rechtssubjekte beteiligt sein. Auch mehrere Rechtssubjekte unterschiedlicher Rechtsform können gleichzeitig verschmolzen werden. Zum Beispiel können in einem Arbeitsgang eine bergrechtliche Gewerkschaft, eine GmbH und eine KGaA mit einer AG verschmolzen werden, vgl. § 358 a AktG.

Die zweite Fallgruppe ist die der verschmelzenden Umwandlung. Sie ist im UmwG geregelt und setzt voraus, daß das übernehmende Unternehmen entweder allein oder zu mehr als neun Zehnteln am Grund- oder Stammkapital des übertragenden Unternehmens beteiligt ist. Die etwaige Minderheit, die am übertragenden Unternehmen beteiligt ist, wird regelmäßig bar abgefunden (§ 12 UmwG); nach Maßgabe von § 15 UmwG sind ausnahmsweise auch Aktien des beherrschenden Unternehmens als Abfindung anzubieten.

Da, wie vorhin gesagt, bei qualifizierter oder Alleinbeteiligung an der übertragenden Gesellschaft auch die Verschmelzung möglich sein kann, gab es in manchen Fällen bei gleicher Sachlage eine Wahlmöglichkeit zwischen umwandelnder Verschmelzung und verschmelzender Umwandlung. Diese wurde 1982 beseitigt durch das Verschmelzungsrichtlinie-Gesetz². § 1 UmwG in der geltenden Fassung bestimmt die Fälle, in denen Körperschaften einer verschmelzenden Umwandlung unterworfen werden können, in der Weise, daß Überschneidungen mit den Fällen einer möglichen Verschmelzung vermieden werden.

Im übrigen ist das Umwandlungsrecht, anders als das Verschmelzungsrecht, nicht auf Körperschaften beschränkt. Übernehmer kann zB auch ein Einzelkaufmann sein. Außer den Rechtssubjekten – natürliche oder juristische Personen – spielen im Umwandlungsrecht die formalisierten Rechtssubjektbündelungen OHG und KG eine bedeutende Rolle. Es ist sogar der typische Fall der verschmelzenden Umwandlung, daß eine Kapitalgesellschaft auf eine bestehende OHG oder KG, an der keine juristischen Personen beteiligt sind, umgewandelt wird.

Allen Fällen der Verschmelzung und der verschmelzenden Umwandlung ist gemeinsam, daß der Stichtag der Vermögensvereinigung rückbezogen wird auf den Stichtag einer Schlußbilanz des übertragenden Unternehmens (vgl. § 340 d Abs. 2 Nr. 2 und 3, Abs. 3 AktG; § 24 Abs. 3 KapErhG; § 4 UmwG). Allerdings wird der Vermögensübergang erst mit der Eintragung der Verschmelzung oder Umwandlung in das Handelsregister gesellschaftsrechtlich wirksam (§ 346 Abs. 3 AktG, § 25 Abs. 2 KapErhG, § 5 UmwG). Gleichzeitig erlöschen die übertragenden Gesellschaften (§ 346 Abs. 4 AktG, § 25 Abs. 3 KapErhG, § 6 UmwG).

Nach Maßgabe von §§ 2, 20 Abs. 7 UmwStG wird für die Besitzsteuern die Rückbeziehung auf den Stichtag der Schlußbilanz des übertragenden Un-

² Gesetz zur Durchführung der Dritten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts v. 25. 10. 82, BGBl. I, 1425.

ternehmens eröffnet. Auf Probleme, die in diesem Zusammenhang auftreten, werde ich im Kapitel VI eingehen.

Für die Wertansätze in der steuerlichen Schlußbilanz gibt es verschiedene Wege. Wenn das Vermögen die Sphäre der KSt verläßt, aber in der betrieblichen Sphäre verbleibt, sind die auszuweisenden Wirtschaftsgüter mit den Teilwerten anzusetzen (§ 3 UmwStG). Wenn das Vermögen in der Sphäre der KSt verbleibt, fächert sich die vorgeschriebene Bewertung in drei Varianten auf, die oft gleichzeitig nebeneinander anzuwenden sind. Angenommen, bei einer Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften besitzt die übernehmende Gesellschaft einen Teil der Anteile an der übertragenden Gesellschaft; die übrigen Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft werden mit Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft abgefunden und erhalten eine bare Zuzahlung. Hier sind alle in der Schlußbilanz auszuweisenden Wirtschaftsgüter gleichmäßig querbeet in drei Wertanteile zu spalten. Soweit keine Gegenleistung erfolgt, besteht ein Wahlrecht zwischen anteiligen Buchwerten und Teilwerten; soweit die Gegenleistung in Gesellschaftsrechten gewährt wird, besteht ein Wahlrecht zwischen (anteiligen) Buchwerten und dem auf die Wirtschaftsgüter verteilten gemeinen Wert der Gegenleistung; in Höhe der baren Zuzahlung ist zwingend auf den auf die Wirtschaftsgüter anteilig verteilten Wert derselben aufzustocken (§ 14 UmwStG). Was das Wahlrecht zwischen Buchwerten einerseits und Teilwerten bzw. gemeinem Wert der Gegenleistung im Rahmen des § 14 UmwStG betrifft, so vertrete ich die Mittelmeinung: die Aufstockung kann auch zu einem beliebig hohen Bruchteil geschehen - es ist kein Grund erkennbar, "alles oder nichts" zu verlangen; die Aufstockung muß aber gleichmäßig alle Wirtschaftsgüter erfassen - eine willkürliche Beschränkung auf diejenigen, die rasch umgesetzt oder abgeschrieben werden, wäre zu schön, um wahr zu sein.

Wenn – als letzte Fallgruppe – das Vermögen aus der ESt-Sphäre in die KSt-Sphäre übergeht, gelten die wiederum anderen Spielregeln des § 20 UmwStG. Grundsätzlich besteht ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz zu Buchwerten und zu Teilwerten, wobei allerdings das Gesetz vom Teilwert des Betriebsvermögens spricht (§ 20 Abs. 3 UmwStG). Dies bedeutet, daß nicht nur die ausweispflichtigen Wirtschaftsgüter auf Teilwerte aufgestockt werden können, sondern auch selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter einschließlich des Firmenwerts ggf. auszuweisen sind. Hier kommt der Grundsatz der gleichmäßigen teilweisen Aufstockung der Buchwerte zwangsläufig ins Schleudern, weshalb die Finanzverwaltung beim originären Firmenwert eine Ausnahme zuläßt³.

Entscheidend ist in allen Fällen die Identität der Steuerbilanzwerte bei dem übertragenden und dem übernehmenden Unternehmen, wobei das Gesetz zwei Varianten gewählt hat: Nach §§ 5, 15 UmwStG muß das übernehmende Unternehmen die Werte der Schlußbilanz des übertragenden Unternehmens fortführen. Nach § 20 Abs. 4 UmwStG ist umgekehrt die Einbuchung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft maßgebend für die Einbringungsbilanz des übertragenden Unternehmens.

Ich habe damit den Gesichtspunkt des Bilanzenzusammenhangs anläßlich der Vermögensübertragung dargestellt, weil sich darin die Rechtsnachfolge an dem übertragenen Vermögen verdeutlicht. Es scheint mir ein ganz wichtiger Gesichtspunkt zu sein, daß Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger zum Stichtag des Vermögensüberganges identische Steuerbilanzwerte haben (vgl. unten These Nr. 1). Was die recht komplizierte und unübersichtliche Regelung der vorgeschriebenen bzw. zugelassenen Wertansätze betrifft, so habe ich in den nachfolgenden Thesen unter Nr. 2 die tragenden Grundgedanken herausgestellt.

Eine erschöpfende Behandlung aller steuerlichen Aspekte der Verschmelzung und Umwandlung ist nicht Ziel dieses Referats.

III. Eins bleibt eins: die formwechselnde Umwandlung

Am einfachsten kann ich es mir machen bei der formwechselnden Umwandlung gemäß § 362–393 AktG sowie §§ 59, 63 UmwG, zB aus der Rechtsform der AG in diejenige der GmbH oder umgekehrt. Hier bleibt die Identität der juristischen Person bestehen; lediglich ihre Qualität ändert sich. Da das Rechtssubjekt mit seinem Vermögen fortbesteht, findet keine Vermögensübertragung statt. Es handelt sich also nicht um einen Fall der Rechtsnachfolge. Entsprechendes gilt zB bei der Umwandlung einer OHG in eine KG durch Änderung des Gesellschaftsvertrags.

IV. Aus eins mach' eins: die errichtende Umwandlung

Das UmwG ermöglicht die Vermögensübertragung von Unternehmen unterschiedlicher Rechtsformen auf eine zu diesem Zweck neu errichtete Gesellschaft im Weg der Gesamtrechtsnachfolge. Das bisherige Unternehmen erlischt mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister.

Ich möchte auch hier keine Liste aufstellen, die Anspruch auf Vollständigkeit erhebt, sondern mich auf die Skizzierung von drei Fallgruppen beschränken. Erstens gibt es die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ei-

³ Tz. 12-14 des BFM-Erlasses v. 16. 6. 78, BStBl. I, 235.

ne neu errichtete Personenhandelsgesellschaft oder, wenn der Gegenstand des Unternehmens keine Personenhandelsgesellschaft zuläßt, in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Diese Fallgruppe ist in §§ 16-29 UmwG geregelt. Gewissermaßen spiegelbildlich hierzu gibt es die Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft oder des Unternehmens eines Einzelkaufmanns in eine neu errichtete Kapitalgesellschaft (§§ 40-56 f UmwG). Die dritte Gruppe umfaßt die Umwandlung von öffentlichen Regiebetrieben in eine Kapitalgesellschaft (§§ 57, 58 UmwG) sowie einige weniger bedeutende Fälle (§§ 60-62 UmwG).

Die errichtende Umwandlung gleicht der formwechselnden Umwandlung darin, daß ein Unternehmen unter Wahrung seiner objektiven Identität sein juristisches Gewand wechselt. Wenn sowohl das alte als auch das neue Gewand dasjenige einer juristischen Person ist, gelingt die Umwandlung ohne Bruch der subjektiven Identität, d. h. es ist eine bloß formwechselnde Umwandlung. Dies ist jedoch dann unmöglich, wenn das eine Gewand das einer juristischen Person und das andere das einer Rechtssubjektbündelung ist. Ebensowenig kann sich eine natürliche in eine juristische Person oder eine öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft in eine Kapitalgesellschaft verwandeln. In diesen Fällen kann aus Rechtsgründen die subjektive Identität nicht gewahrt werden. Folgerichtig ist eine Vermögensübertragung unumgänglich.

Wie bei der Verschmelzung und der verschmelzenden Umwandlung wird auch bei der errichtenden Umwandlung der Vermögensübergang auf den Stichtag einer Schlußbilanz des übertragenden Unternehmens zurückbezogen, wird jedoch erst mit der Eintragung der neuen Gesellschaft in das Handelsregister gesellschaftsrechtlich wirksam. Auch hier gilt das Gebot der Verknüpfung der Steuerbilanzansätze. Für die Höhe der Steuerbilanzwerte anläßlich der Vermögensübertragung gilt je nach Sachlage § 3 oder § 20 UmwStG.

V. Aus eins mach' zwei: die Ausgründung

200

Wir begeben uns jetzt auf ein anderes Gebiet, nämlich das der Einzelrechtsnachfolge, während in den bisherigen Kapiteln, soweit es um Vermögensübertragungen ging, Fälle der Gesamtrechtsnachfolge angesprochen waren.

Häufig teilen sich Unternehmen4 in der Weise, daß eine bestimmte Tätigkeit und die dieser Tätigkeit zugeordneten Vermögensgegenstände, die bisher einen rechtlich unselbständigen Teil des Unternehmens darstellten,

als Tochtergesellschaft rechtlich verselbständigt werden. Typischerweise werden auf diese Art Töchter in der Rechtsform der GmbH ausgegründet. Es können aber auch Gemeinschaftsunternehmen als Personen- oder als Kapitalgesellschaften begründet und mit entsprechenden Vermögens- und Tätigkeitsteilen der mehreren Muttergesellschaften ausgestattet werden. Auch kann eine Kapitalgesellschaft im Weg der sog, umgekehrten Betriebsaufspaltung einen Betriebsteil auf eine von ihren Gesellschaftern gebildete Personengesellschaft übertragen.

Umstrukturierung im Konzern

Die bilanzsteuerrechtliche Behandlung dieser Fälle richtet sich teils nach §§ 20, 24 UmwStG, teils nach den allgemeinen Regeln. § 20 UmwStG ist eine recht merkwürdige Vorschrift, da sie sowohl für Umwandlungen (im Weg der Gesamtrechtsnachfolge) als auch für Einbringungen (im Weg der Einzelrechtsnachfolge) gilt. Lediglich Abs. 7 dieser Vorschrift - die Rückbeziehung des Vermögensübergangs auf den Stichtag der Schlußbilanz ist auf Umwandlungen beschränkt.

§ 20 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 und 4 UmwStG gestattet die Beibehaltung und Weiterführung der steuerbilanziellen Buchwerte bei der Ausgründung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft, die dafür neue Gesellschaftsanteile gewährt. Das sind vor allem drei Fälle: erstens die eigentliche Sachgründung, zweitens die Verwendung eines bereits vorhandenen Mantels mit geringer Kapitalausstattung im Weg der Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage, und drittens können diese beiden Varianten ersetzt werden durch eine sog, verschleierte Sachgründung⁵ oder verschleierte Sacheinbringung. Man versteht darunter den Fall, daß die Gründung oder Kapitalerhöhung zunächst gegen bar erfolgt und in zeitlichem Zusammenhang damit aufgrund der ursprünglichen Absicht das Betriebsvermögen, das man ausgliedern will, an die Kapitalgesellschaft verkauft wird. Einzelne Verwaltungserlasse, die die verschleierte Sachgründung vom Anwendungsbereich des UmwStG ausschließen wollen, verstoßen gegen die Rspr. und sind nicht haltbar.

Soweit es bei der Ausgründung an einem der genannten Merkmale fehlt, sind anstelle von § 20 UmwStG die allgemeinen Regeln anwendbar. Dabei ist allerdings nicht restlos geklärt, welches diese allgemeinen Regeln sind. Sicherlich ist als Grundregel bei der Veräußerung zwischen verbundenen Unternehmen eine Gewinnrealisierung vorzunehmen. Die Rechtsprechung hat jedoch bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, soweit die Buchwerte übernommen wur-

⁴ Dazu auch Brenner, in diesem Band, S. 177 ff.

⁵ BFH v. 5. 12. 50 – II 35/50 U, BStBl. III 1951, 35; v. 2. 2. 72 – II R 10/67, BStBl. II 1972, 578.

den, der Einbringende im wesentlichen Herr des Betriebes blieb und sein unternehmerisches Engagement nur in anderer Form fortführte, die Grenzen weiter gezogen als § 20 UmwStG. Diese Rspr. gilt auch für einen "organischen Teil" des Betriebes⁶ und bei der Betriebsaufspaltung, wenn das Anlagevermögen zurückbehalten wird⁷. Hier gilt also nicht die Beschränkung auf den von der Rspr. zuweilen überaus eng definierten Teilbetrieb. So für den Fall der Betriebsaufspaltung u. a. *Uelner*⁸.

VI. Ungelöste besitzsteuerrechtliche Probleme

Die gravierenden ungelösten Probleme liegen schwerpunktmäßig im Umkreis des § 20 UmwStG. Das erste habe ich soeben schon berührt. Der Begriff des Teilbetriebs stammt ursprünglich aus § 16 EStG. Es geht dort darum, einen Damm aufzurichten gegen die unberechtigte Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung, wenn etwa ein Friseur oder ein Apotheker seinen Betrieb in Raten verkauft. Es hat seinen guten Sinn, wenn man hier einen "für sich lebensfähigen" Teilbetrieb als Veräußerungsobjekt verlangt. Aber die Problematik im Rahmen und im Umfeld des § 20 UmwStG ist anders. Die Betriebsteile, die ein Konzern ggf. in eine rechtlich verselbständigte Tochter ausgründet, können nie nach Art eines Friseurgeschäfts oder einer Apotheke "für sich lebensfähig" sein. Sie sind praktisch immer nur aufgrund von Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zu anderen gewerblichen Betrieben, sei es innerhalb oder außerhalb des Konzerns, "lebensfähig". Es war daher gesetzgeberisch unglücklich, den Teilbetriebsbegriff aus § 16 EStG in §§ 20, 24 UmwStG zu übertragen, weil er dorthin nicht paßt, d.h. er bietet keine sinnvolle Abgrenzung für die Buchwertfortführung. Wie ich schon betont habe, geht der Kreis der zulässigen Buchwertfortführungsfälle nach Rspr. und Verwaltungsansicht in der Tat über §§ 20, 24 UmwStG hinaus. Es ist nur nicht geklärt, wie weit. Hier wäre eine gesetzliche Klarstellung hilfreich, etwa indem der Terminus "Teilbetrieb" in § 20 UmwStG ersetzt wurde zB durch "organisch abgegrenzter Betriebsteil". Vgl. hierzu Thesen Nr. 3 und 6.

Ein zweites Problem liegt in der Rückwirkung auf den Stichtag der letzten Schlußbilanz des übertragenden Unternehmens. Ein Betriebsvermögen kann immer nur auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt bewertet werden. Dem trägt die Gesetzeslage weitgehend Rechnung durch

die Rückbeziehungsvorschriften der §§ 2, 20 Abs. 7 UmwStG. Die Maximalfrist für die Rückwirkung ergibt sich teils aus § 345 Abs. 3 AktG (8 Monate), teils aus §§ 2, 20 Abs. 7 UmwStG (6 Monate vor der Anmeldung zum Handels- oder Genossenschaftsregister). Für die Ausgründungen, wie ich sie vorstehend in Kapitel 5 behandelte, sieht das Gesetz keine Rückwirkung vor. Die Finanzverwaltung hat in BMF-Schreiben⁹ die Rückwirkung auf einen Bilanzstichtag zugelassen, der höchstens 6 Monate vor der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, m.a. W. vor dem Einbringungsvertrag, liegt, und hat dies "aus Billigkeitsgründen" bestätigt¹⁰, obwohl der BFH die rechtliche Grundlage hierfür verneint hat¹¹.

Diese wirtschaftsnahe Praxis der Finanzverwaltung ist sehr anerkennenswert und hilfreich. Aber sie krankt in zwei Punkten. Erstens umfaßt die Regelung nur die Fälle des § 20 UmwStG, also nicht die ähnlichen Fälle von Betriebsteilen, die nicht Teilbetriebe im strengen Sinn darstellen. Die letzteren hängen in der Luft. Zweitens ist ein Billigkeitserlaß eine dünne Grundlage. Die Regelung gehört ins Gesetz (These 7).

Wenn aus irgendeinem Grund die Rückbeziehung auf den Bilanzstichtag nicht zum Tragen kommt, besteht Rechtsunklarheit darüber, welcher Zeitpunkt maßgebend ist. Nach den soeben genannten BMF-Schreiben und nach dem genannten BFH-Urteil¹² ist es der entsprechende Vertrag, durch welchen das wirtschaftliche Eigentum übertragen wird. Das ist richtig. Ich meine, daß bei Verschmelzungen und Umwandlungen regelmäßig das wirtschaftliche Eigentum mit dem entsprechenden Verschmelzungs- oder Umwandlungsbeschluß übergeht. Demgegenüber wird von der Finanzverwaltung¹³ und im Schrifttum¹⁴ behauptet, steuerlich maßgebend sei hier der Tag der Eintragung im Handelsregister. Dieser Auffassung vermag ich nicht zu folgen (These 8).

Als letztes möchte ich noch eine Ungereimtheit in § 21 UmwStG ansprechen. Sog. einbringungsgeborene Anteile an einer Kapitalgesellschaft bleiben prinzipiell zeitlich unbegrenzt steuerbefangen, d.h. wenn sie nach 20 oder mehr Jahren veräußert werden, ist die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös steuerpflichtig, auch wenn die Anteile

⁶ RFH v. 9. 5. 33 – VI A 434/30, RStBl. S. 999 (1001 r.).

⁷ BFH v. 24. 3. 59 I - 205/57 U, BStBl. III 1959, 289 (290).

⁸ Uelner, Betriebseinbringung in eine Kapitalgesellschaft bei Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung, DB 1970, 2048.

⁹ v. 20. 7. 70, BStBl. I 1970, 922; v. 16. 7. 78, BStBl. I 1978, 235.

¹⁰ BMF-Schreiben v. 14, 6, 82, DB 1982, 1365.

¹¹ BFH v. 9. 4. 81 - IR 157/77, BStBl. II 1982, 362.

¹² Siehe FN 9 bis 11.

¹³ BMF-Schreiben v. 12. 4. 78, BStBl. I 1978, 184 (Tz. 1) sowie koordinierter Ländererlaß FinMin Nds. v. 15. 4. 86, FR 1986, 295 (zu § 2).

¹⁴ Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Rz. 4462, letzter Abs.; Herrmann/Heuer/ Raupach, ESt und KSt Kommentar, § 2 UmwStG Anm. 50.

im Privatvermögen gehalten werden und kein Fall des § 17 EStG vorliegt. Wenn aber bei der Einbringung der Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens angesetzt worden ist, dann hat man sich damit gemäß § 21 Abs. 4 UmwStG von der Besteuerung künftiger Wertsteigerungen der Anteile für immer freigekauft. Das ist keine sachgerecht differenzierende Regelung. Eine Differenzierung sollte nur an der Besteuerung der stillen Reserven zur Zeit der Einbringung anknüpfen, nicht an späteren Wertsteigerungen (These 11).

VII. Gelöste besitzsteuerrechtliche Probleme

Erfreulicherweise ist anzuzeigen, daß wichtige Fragen gelöst oder doch einer weitgehenden Lösung zugeführt wurden.

Tz. 101 des BMF-Schreibens zur Gewährung von Investitionszulagen v. 5. 5. 1977, BStBl. 1977 I, 246 sowie Tz. 93 a eines Entwurfs zur Neufassung stellen klar, daß für die 3jährige Verbleibensfrist die Besitzfristen beim Rechtsvorgänger und beim Rechtsnachfolger in allen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge und den Fällen der §§ 20, 24 UmwStG zusammenzurechnen sind. Hier bleibt nur noch eine kleine Lücke offen: diejenigen Einbringungen, die nicht unter den Wortlaut des UmwStG fallen, in denen aber dennoch die Buchwertfortführung erlaubt ist, m. a. W. wenn nicht ein Teilbetrieb, aber ein Betriebsteil ausgegründet wird, hängen auch hier in der Luft, was sachlich nicht gerechtfertigt ist (vgl. These 4). Ein neuerdings veröffentlichter Beschluß des BFH¹⁵ gibt Anlaß zur Hoffnung, da er es für möglich hält, daß außer den in Tz. 101 des o.g. Erlasses aufgeführten Fällen auch andere Umstrukturierungen unschädlich für die Verbleibensfrist sind.

Weiterhin ist hier zu nennen die Problematik aufgrund von Vorschriften, die für Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen oder Investitionszulagen die Nutzung im Betrieb des Investors verlangen. Hier gab es in der Vergangenheit zahllose Streitigkeiten. Es gibt in Konzernen viele Fälle, in denen abgegrenzte Teile des Sachanlagevermögens in einer Kapitalgesellschaft gehalten und an eine andere Konzerngesellschaft verpachtet werden. Ein möglicher Grund dafür ist der, daß zwecks finanzieller und bilanzieller Entlastung der Muttergesellschaft eine oder mehrere Grundstücksgesellschaften ausgegliedert werden. Ihr Vermögen können sie teilweise durch hypothekarisch gesicherte Fremdmittel finanzieren und innerhalb des Konzerns verpachten (innerkonzernliches Leasing). Häufig werden

auch notleidende fremde Betriebe aufgekauft und ihre Grundstücke und Gebäude für Arbeitsplätze genutzt durch Verpachtung an den Erwerber oder eine dritte Konzerngesellschaft. Beides sind sicherlich legitime und anerkennenswerte Gründe. In der Vergangenheit stellte sich jedoch häufig heraus, daß die Finanzverwaltung Investitionsvergünstigungen nicht zuließ, weil sie die Verpachtung als schädlich wertete.

Erfreulicherweise wurde diese Schwierigkeit weitgehend behoben durch den BMF-Erlaß vom 10. 12. 85, BStBl. I 1985, 683. Der Begriff der Betriebsaufspaltung wird dort unter dem Stichwort "kapitalistische Betriebsaufspaltung" sehr weit gefaßt und bezieht viele Fälle der innerkonzernlichen Verpachtung mit ein. Allerdings nicht alle. Unter III., 4. und 5. des Erlasses wird betont, daß entweder die Besitz- die Betriebsgesellschaft oder die Betriebs- die Besitzgesellschaft beherrschen muß. Die Verpachtung zwischen Schwestergesellschaften soll nach wie vor schädlich sein. Das ist zwar historisch verständlich, weil der Gedankengang aus dem mittelständischen Institut der Betriebsaufspaltung heraus entwickelt wurde. Aber ähnlich wie der Begriff des Teilbetriebs (vgl. Kapitel VI) hat auch der Begriff der Betriebsaufspaltung seine Berechtigung nur im mittelständischen Bereich. Der Versuch, diese Begriffe auf Konzerne zu übertragen, überzeugt nicht, weil sie einfach nicht passen. Wenn man vom BMF-Erlaß v. 10. 12. 85 ausgeht, stehen Konzerne immer noch unter dem Zwang, wenn sie Investitionsvergünstigungen nutzen wollen, eine Struktur zu wählen, die sie aus anderen Gründen u. U. nicht wollen. Dafür gibt es keine überzeugende Rechtfertigung (vgl. Thesen Nr. 5 und 6).

Ein anderes Teilgebiet, auf dem ein Erfolg zu verzeichnen ist, ist das der Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen, wobei "Verrechnung" hier im weitesten Sinn gemeint ist. Es gibt ja im Konzern die Möglichkeit, bei Umstrukturierungen stille Reserven ganz oder teilweise zu realisieren, wenn dies etwa zum Verbrauch von Verlustvorträgen angezeigt erscheint. Zum gleichen Zweck können durch beliebige innerkonzernliche Veräußerungen Buchgewinne generiert werden. Ein beachtliches Hindernis bestand bisher darin, daß die Rspr. für den Verbrauch eines Verlustvortrags nicht nur die subjektive, sondern auch die objektive Identität des Unternehmens verlangte, was u. U. schwer abzugrenzen und u. U. auch unbillig sein konnte. Neuerdings hat der I. Senat des BFH mit Vorbescheid v. 5. 2. 86¹6 das Erfordernis der objektiven Identität fallen lassen mit der bemerkenswerten Begründung, daß sich dieses nicht dem Gesetz entnehmen läßt (siehe These 10). Sicherlich bleibt dennoch ein Bodensatz von Mißbrauchsfällen, die

¹⁵ V. 24, 4, 86 – III B 55/85, DB 1986, 1604.

¹⁶ I R 202/82, noch nicht veröffentlicht.

unter § 42 AO fallen. Immerhin ist der Rückgriff auf das Gesetz sehr erfreulich und kann den Richtern beim BFH nur zur Wiederholung und Nachahmung empfohlen werden.

VIII. Belastung mit Verkehrsteuern

Die in den Kapiteln 2 bis 5 behandelten Umstrukturierungen, ja sogar die bloß formwechselnde Umwandlung, sind mit Kapitalverkehrsteuern belastet. Ich möchte die steuerpflichtigen Vorgänge nicht im einzelnen aufzeigen, sondern mich auf den Hinweis beschränken, daß es nicht genügt, diese Steuern auf den Aussterbeetat zu setzen und in der Europäischen Gemeinschaft die Voraussetzungen für ihre Aufhebung zu schaffen. Die Wirtschaft wartet vielmehr auf die Abschaffung der Kapitalverkehrsteuern (These 12).

Die Grunderwerbsteuer kann bei Umstrukturierungen ebenfalls ein lästiges Kostenhindernis darstellen. Immerhin war die Senkung des Steuersatzes auf 2 vH sehr hilfreich. Die Befreiung von Umstrukturierungen von der GrESt, wie sie § 27 UmwStG früher einmal vorsah, dürfte wohl in der Zukunft nicht mehr zu erwarten sein.

Was schließlich die Umsatzsteuer betrifft, dürften manche Klagen, die darüber geführt werden, zu den Akten zu legen sein. Die Vermögensübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein tauschähnlicher Vorgang, wobei gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG Bemessungsgrundlage der gemeine Wert der Gegenleistung ist. Manche Einwände verkennen die Grundregeln des Umsatzsteuerrechts. Das gilt zB für die Erschwernis, daß weder die Bilanzwerte anläßlich der Übertragung noch der Übertragungsstichtag für die USt maßgebend sind.

Allerdings halte ich es nicht für richtig, wenn für Zwecke der USt der Tag der Eintragung eines Vorgangs im Handelsregister als Zeitpunkt des Überganges angegeben wird¹⁷. Ein behördeninterner Vorgang, der den Beteiligten i. d. R. frühestens nach einer Woche bekannt wird, kann die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht weder bewirken noch vertreten. Vielmehr ist in jedem Fall zu prüfen, wann die wirtschaftliche Verfügungsmacht dem Erwerber oder Übernehmer verschafft worden ist (These 9).

IX. Thesen

- Die Rechtsnachfolge bei Vermögensübertragungen im betrieblichen Bereich findet ihren bilanzrechtlichen Ausdruck in der Identität der Steuerbilanzwerte beim übertragenden und beim übernehmenden Unternehmen am Stichtag des Vermögensübergangs.
- 2. Die Regelungen für die Steuerbilanzansätze anläßlich der Vermögensübertragung – §§ 3, 14, 20, 24 UmwStG – stehen im Spannungsfeld zwischen drei Bewertungsgrundsätzen:
 - a) dem Grundsatz der Bewertung betrieblichen Vermögens mit dem Teilwert,
 - b) Ansatz mit den Anschaffungskosten des Erwerbers, d.h. dem gemeinen Wert der Gegenleistung,
 - c) Fortführung der regulären Buchwerte, soweit es fiskalisch vertretbar erscheint.
- 3. Bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte ist die Buchwertfortführung über § 20 UmwStG hinaus auch bei Betriebsteilen begründet, die nicht unter den engen Begriff des Teilbetriebs fallen. (Ein Betrieb kann nicht "für sich" lebensfähig sein, sondern lebt stets von Liefer- und Leistungsbeziehungen zu anderen.) Da die Weitergeltung der Rspr. vor dem UmwStG 1969 und deren Anwendungsbereich unklar sind, sollte eine gesetzliche klarstellende Regelung erfolgen.
- 4. Die Unschädlichkeit der Rechtsnachfolge für Verbleibensfristen muß über die Fälle des UmwStG hinaus auch für die Einbringung von Betriebsteilen i. S. d. These 3 gelten.
- 5. Bei Selbstnutzungsklauseln für Investitionsvergünstigungen ist die Unschädlichkeit der Verpachtung bei Betriebsaufspaltung zu eng, selbst bei großzügiger Fassung dieses Begriffs. Auch die Verpachtung zwischen Schwestergesellschaften sollte als unschädlich anerkannt werden.

6. Zu den Thesen 3 bis 5:

Die Begriffe "Teilbetrieb" und "Betriebsaufspaltung" wurden für typisch mittelständische Gestaltungen entwickelt und sind dort sachgerecht. Sie lassen sich beide nicht auf Konzerne übertragen, weil sie dort nicht passen; sie müssen dort durch andere sachgerechte Kriterien ersetzt werden.

¹⁷ So jedoch FinMin NRW v. 25. 6. 59, BStBl. II 1959, 77 (Nr. 13); BFH v. 20. 3. 64 - V 93/61 U, BStBl. III 1964, 293; Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Rz. 4612, 7038, 7617.

- 7. In den Fällen der Nr. 3 sollte die teilweise durch Billigkeitserlaß zugelassene besitzsteuerrechtliche Rückwirkung auf einen Bilanzstichtag gesetzlich festgeschrieben werden.
- 8. Soweit eine solche Rückwirkung nicht in Betracht kommt, ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend. Dieser Übergang wird ausgelöst durch den Einbringungsvertrag bzw. die Verschmelzungs- oder Umwandlungsbeschlüsse, nicht jedoch durch die Eintragung im Handelsregister.
- 9. Für die USt kommt es auf die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an. Die Eintragung im Handelsregister ist nicht geeignet, die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu bewirken oder zu ersetzen.
- 10. Für die Erhaltung des Verlustvortrags kommt es allein auf die subjektive Identität des Rechtssubjekts an, nicht auf die objektive Identität des Unternehmens.
- 11. Es ist nicht sachgerecht, daß gemäß § 21 Abs. 1 bis 3 UmwStG der künftige Wertzuwachs einbringungsgeborener Anteile zeitlich unbegrenzt zu versteuern ist, während nach Abs. 4 der künftige Wertzuwachs nicht erfaßt wird.
- 12. Die Kapitalverkehrsteuern sollten abgeschafft werden.

Resümee

Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin

Inhaltsübersicht

- I. Überblick
- II. Grundprobleme der Rechtsnachfolge im Steuerrecht
 - 1. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
 - 2. Rechtsnachfolge und Steuerrechtsverhältnis
 - 3. Rechtsnachfolge und Einkommensteuerrecht
 - 4. Der Rechtsnachfolger im Sinne des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG
 - 5. Diskussion

- III. Einzelfragen der Rechtsnachfolge im Steuerrecht
 - 1. Erbauseinandersetzung
 - 2. Gestaltungen zur Vermögenssicherung (insbesondere Trust und Stiftung)
 - 3. Unternehmensspaltung
 - 4. Umstrukturierung im Konzern
 - 5. Diskussion
- IV. Ergebnisse

I. Überblick

"Rechtsnachfolge im Steuerrecht" ist ein Themenbereich aus der Nahtstelle zwischen Zivil- und Steuerrecht. Es geht um die steuerrechtlichen Wirkungen zivilrechtlich geregelter Vorgänge, nämlich der Einzel- und der Gesamtrechtsnachfolge. Diese Wirkungen beziehen sich im Steuerrecht zum einen auf ein im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge schon bestehendes Steuerschuldverhältnis; zum anderen ergeben sich Konsequenzen für die Fortsetzung vor dem Rechtsübergang begonnener Steuertatbestände in der Person des Rechtsnachfolgers.

Die damit zusammenhängenden Grundprobleme waren Gegenstand des ersten Tages: Kruse verfolgte das Schicksal der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge (S. 1 ff.). Meincke analysierte die zivilrechtlichen Grundbegriffe der Rechtsnachfolge und ging insbesondere auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Konsequenzen ein (S. 19 ff.). Ruppe untersuchte die einkommensteuerrechtlichen Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge im Grundsätzlichen und Einzelfragen des Einkommensteuerrechts in den Fällen der Einzelund der Gesamtrechtsnachfolge (S. 45 ff.). Heinicke behandelte schließlich die besonderen Probleme der Rechtsnachfolge im Sinne des § 24 Nr. 2, 2.

Hs. EStG, wobei er sich auf die Überschußeinkünfte einschließlich der betrieblichen Überschußrechnung konzentrierte (S. 99 ff.). Dabei erzielten Meincke, Ruppe und Heinicke in einem wesentlichen Punkt Einigkeit: Aus dem Tatbestand der Gesamtrechtsnachfolge als solchem lassen sich Konsequenzen für die vor dem Rechtsübergang begonnenen und danach vollendeten Steuertatbestände nicht ziehen. Erforderlich ist vielmehr eine Analyse der einzelnen das Steuerrechtsverhältnis bestimmenden Normen. Zu diesen gehört vor allem § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG. Diese Vorschrift ist, wie Ruppe und Heinicke übereinstimmend feststellen, Zurechnungsnorm für den Rechtsnachfolger; sie beschränkt sich nicht auf eine Regelung der sachlichen Steuerpflicht.

Nach diesem allgemeinen Teil der Rechtsnachfolge im Steuerrecht war der zweite Tag besonderen Gestaltungen gewidmet: Groh behandelte die steuerrechtlichen Folgen der Erbauseinandersetzung (S. 135 ff.). Pöllath sprach über Stiftung, Trust und andere Formen der Vermögenssicherung (S. 159 ff.). Brenner erörterte die steuerrechtlichen Folgen der Unternehmensspaltung (S. 177 ff.). Und Brezing ging auf die steuerrechtlichen Probleme ein, die eine Umstrukturierung im Konzern mit sich bringt (S. 195 ff.). Für diese Sonderfälle der Nachfolge zeigte sich, daß über die allgemeinen Grundsätze hinaus gegebenenfalls zusätzliche Erwägungen erforderlich sind, um die Rechtsfolgen zu bestimmen.

II. Grundprobleme der Rechtsnachfolge im Steuerrecht

1. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Kruse behandelt in seinem Einleitungsreferat die Rechtsfolgen, die sich für bestehende Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Falle der Gesamtrechtsnachfolge und der Einzelrechtsnachfolge ergeben. Diese Nachfolgetatbestände sind in erster Linie zivilrechtlich zu fassen (S. 2 f.). Spezielle steuerrechtliche Zurechnungsregeln können aber auch Grundlage einer eigenständigen steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge sein (S. 3 ff.). Für den Einfluß der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge auf die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entwirft Kruse ein in sich stimmiges Gesamtkonzept: Unproblematisch ist der Übergang schon entstandener Steuerschulden im Wege der Einzel- und der Gesamtrechtsnachfolge; im Falle der Gesamtrechtsnachfolge wird der Steuertatbestand laufend veranlagter Steuern für Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger jeweils selbständig verwirklicht (S. 6 ff.). Vom Rechtsvorgänger gesetzte Erfüllungstatbestände wirken zugunsten des Gesamtrechtsnachfolgers (S. 8 f.). Persönli-

che Gründe für einen Billigkeitserlaß muß der Rechtsnachfolger erfüllen; sachliche Billigkeitsgründe aus der Zeit des Rechtsvorgängers kann der Rechtsnachfolger geltend machen (S. 9). Der Tod des Steuerpflichtigen führt nicht zum Erlöschen von Steueransprüchen. Eine Ausnahme besteht für Zwangsgelder, Geldstrafen und Geldbußen (S. 10), nicht aber für Verspätungs- und Säumniszuschläge, doch ist insoweit ein Billigkeitserlaß geboten (S. 10 f.). Nicht jeder Fall der Gesamtrechtsnachfolge führt zur Befreiung des Rechtsvorgängers von den Steueransprüchen (S. 12). Bei der Einzelrechtsnachfolge bleibt der Rechtsvorgänger den Steueransprüchen ausgesetzt; es gibt aber Ausnahmen (S. 12). Der Übergang der Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis führt zur Haftung des Rechtsnachfolgers (S. 12 f.). Im Erbfall gelten die haftungsbeschränkenden Vorschriften des Bürgerlichen Rechts entsprechend (S. 13 f.).

Im übrigen tritt der Gesamtrechtsnachfolger in die verfahrensrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers ein (S. 15 ff.). Im Falle der Einzelrechtsnachfolge hat der Haftende alle Einwendungen gegen den Steueranspruch, auch wenn der Steueranspruch rechtskräftig gegen den Rechtsvorgänger festgesetzt worden ist (S. 17).

2. Rechtsnachfolge und Steuerrechtsverhältnis

Meincke erörtert für die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis zunächst zivilrechtliche Vorfragen (S. 20 ff.). Er zeigt - in einem allgemeinen Teil - an einer Reihe von Beispielen, daß die steuerrechtliche Rechtsprechung im Umfeld der Tatbestände der Rechtsnachfolge, der Erbfolge und der vorweggenommenen Erbfolge teilweise von zivilrechtlichen Vorstellungen ausgeht, die nicht als gesichert bezeichnet werden können. Des weiteren relativiert er die Brauchbarkeit des Merkmals der Universalsukzession für das Steuerrecht (S. 29 ff.): Mit dem Begriff einer Universalsukzession im Erbfall ist die Vorstellung verbunden, daß sie das gesamte Vermögen des Erblassers erfaßt, daß dieser Übergang formlos in einem Akt stattfindet und daß der Nachlaß ungeteilt als Ganzes auf die Erben übergeht. Hiervon ist steuerrechtlich nur die dritte Komponente, der einheitliche Rechtsübergang, von Interesse (S. 31 f.). Die gegenständliche Erstreckung und die Formalitäten des Übergangs sind steuerrechtlich nicht selbstverständlich. So ist es denkbar, daß steuerrechtliche Positionen nicht oder nicht unverändert auf den Erben übergehen und daß der Übergang von der Einhaltung besonderer Formalitäten abhängig gemacht wird (S. 32). Damit lassen sich aus der Annahme einer Universalsukzession steuerrechtliche Folgen allenfalls in begrenztem Umfange ziehen (S. 33).

In dem sich anschließenden besonderen Teil erörtert Meincke die Auswirkung der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis an Einzelfällen vornehmlich aus dem Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts (S. 34 ff.). So stellt sich bei einem zunächst nicht vollzogenen Schenkungsversprechen bei Rechtsnachfolge auf der Seite des Schenkers die Frage, ob es für die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung des späteren Vollzugs durch den Rechtsnachfolger auf das Verhältnis des Empfängers zum Schenker oder zu dessen Nachfolger ankommt (S. 34 f.). Für die Rechtsnachfolge auf der Seite des Empfängers (S. 35 ff.) unterscheidet Meincke zwei Fallgruppen: Entweder findet kein Übergang des Steuerrechtsverhältnisses auf den Nachfolger statt (S. 36 f.), oder es tritt ein solcher Übergang ein (S. 37 ff.). So gehört zur ersten Fallgruppe die Abtretung eines aufschiebend bedingten Vermächtnisanspruchs vor Eintritt der Bedingung. Die zweite Fallgruppe ist nach Voraussetzungen und Rechtsfolgen außerordentlich problematisch. Das Prinzip der Universalsukzession ist dafür wenig aussagekräftig (S. 37 f.); auch der Gedanke der Fortführung der Person des Erblassers durch den Erben ist unergiebig (S. 38 f.); schließlich ist das Problem der erbschaftsteuerlichen Doppelbelastung beim Erwerb einer Schenkungsforderung von Todes wegen keineswegs geklärt (S. 39 ff.).

Zum Abschluß geht Meincke auf das schwierige Problem der Abgrenzung der Einkommensteuer von der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein (S. 41 ff.). Er kritisiert mit Nachdruck die mißglückte Vorschrift des § 35 EStG (S. 41 f.) und macht darauf aufmerksam, daß das Konkurrenzproblem zur Einkommensteuer auch im Bereich schenkungsteuerlicher Tatbestände auftreten kann (S. 42 f.), vor allem, wenn einem Gewerbetreibenden aus betrieblichem Anlaß ein Vermögensgegenstand unentgeltlich zugewandt wird. Für diese Fälle fordert Meincke eine deutliche Grenzziehung zwischen Einkommensteuerrecht und Schenkungsteuerrecht.

3. Rechtsnachfolge und Einkommensteuerrecht

Ruppe behandelt die einkommensteuerrechtlichen Rechtspositionen bei Rechtsnachfolge (S. 45 ff.). Nach einer Dokumentation der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den einkommensteuerrechtlichen Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge (S. 47 ff.) stellt er – wie auf Grund allgemeiner Erwägungen Meincke (S. 33) – fest, daß aus den zivilrechtlichen Regelungen der §§ 1922 und 1967 BGB die steuerrechtlichen Rechtsfolgen nicht abzuleiten sind (S. 53 f.). § 45 AO regelt nur die Rechtsnachfolge schon entstandener Ansprüche und Verpflichtungen aus einem Steuerschuldverhältnis und bestimmt keinesfalls ein Einrücken des Rechtsnach-

folgers in sämtliche steuerrelevanten Tatbestandsmerkmale oder Rechtslagen des Rechtsvorgängers (S. 54 ff.). Die Rechtsfolgen können sich vielmehr nur aus einer Einzelanalyse und nicht aus einer pauschalen Vorstellung über eine Gesamtrechtsnachfolge ergeben. In dieser Hinsicht folgt aus den §§ 2 Abs. 1, 25 Abs. 2 EStG eine Beschränkung der Einkommensteuer auf die Lebenszeit der natürlichen Person (S. 56).

Eine Grundlage für die hiernach anzustellende Untersuchung von Einzelfällen bieten die Regelungen der §§ 24 Nr. 2 EStG, 7 EStDV und 35 EStG: Die Vorschrift des § 24 Nr. 2 EStG ist mit der herrschenden Meinung als konstitutive Zurechnungsnorm anzusehen, die für den Erbfall die Besteuerung der vom Erblasser erwirtschafteten Einkünfte beim Rechtsnachfolger anordnet (S. 56 ff.). Die Ansicht, welche diese Einkünfte nachträglich dem Erblasser zurechnen will, wird abgelehnt. § 7 EStDV gilt auch für den Übergang im Erbwege; die stillen Reserven werden ausnahmsweise auf den Rechtsnachfolger verlagert (S. 58 ff.). § 35 EStG gibt – wie auch Meincke festgestellt hat (S. 41 ff.) – keine klare Lösung des Rechtsnachfolgeproblems im Einkommensteuerrecht (S. 60 f.).

Auf dieser Grundlage erörtert Ruppe ausgewählte Einzelfragen der Rechtsnachfolge (S. 62 ff.): die Zurechnung von Einnahmen, von Betriebsausgaben und Werbungkosten (einschließlich Absetzung für Abnutzung) mit einem Exkurs über die einkommensteuerlichen Konsequenzen der Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten, die Ermittlung und steuerliche Behandlung der Einkünfte bei Rechtsnachfolge, die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf den Verlustausgleich, auf den Sonderausgabenabzug, auf den Verlustabzug und auf die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen. Dabei wird das eingangs vorgestellte Konzept voll verwirklicht: Nicht ein Prinzip der Rechtsnachfolge, sondern eine Analyse der Einzelvorschriften begründet die rechtliche Beurteilung. So wird z. B. die Rechtsprechung des BFH über die Fortsetzung der vom Erblasser begonnenen Spekulationsfrist des § 23 EStG beim Erben, die sich auf den Gedanken der Rechtsnachfolge stützt, mit einer Interpretation dieser Vorschrift abgelehnt (S. 67 ff.). Für die einkommensteuerlichen Folgen der Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten entwickelt Ruppe an Hand zahlreicher Fallvarianten ein in sich schlüssiges Besteuerungssystem (S. 77 ff.). Die Fragen der Ermittlung und steuerlichen Behandlung der Einkünfte bei Rechtsnachfolge werden auf der Grundlage des § 24 Nr. 2 EStG entschieden (S. 85 ff.). Ausgleich und Abzug von Verlusten des Rechtsvorgängers werden entgegen der Rechtsprechung auf dessen Person beschränkt (S. 90, 94 ff.). Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen erfahren ebenfalls eine interessengerechte Beurteilung (S. 91 ff., 96 f.). Insgesamt bewährt sich die Grundannahme, daß es ein tragfähiges Prinzip der Rechtsnachfolge im Steuerrecht nicht gibt; sachgerechte Ergebnisse verspricht nur eine von den Zwecken der jeweiligen Besteuerungsnorm ausgehende Einzelanalyse.

4. Der Rechtsnachfolger im Sinne des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG

Heinicke bestimmt den Anwendungsbereich des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG für die Überschußeinkünfte des § 2 Abs. 1 Nrn. 4-7 EStG und für betriebliche Einkünfte, die nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden (S. 99 ff.). In Übereinstimmung mit Ruppe (S. 56 ff.; s. auch oben S. 213) schließt er sich der herrschenden Auffassung an, daß sich die Bedeutung des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG nicht in einer Regelung der sachlichen Steuerpflicht erschöpft, sondern daß sich aus dieser Vorschrift eine persönliche Zurechnung der Einkünfte beim Rechtsnachfolger ergibt (S. 102 ff.). Für den Anwendungsbereich des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG entwickelt Heinicke folgende Präzisierungen: Diese Vorschrift gilt nicht für originäre Einkunfte des Rechtsnachfolgers (S. 108 f.); sie gilt auch nicht für Einkünfte, die der Rechtsvorgänger bereits bezogen hatte (S. 109). Vor allem erfaßt sie auch nicht diejenigen Fälle, in denen der Rechtsvorgänger sein eigenes Einkommen dadurch verwendet, daß er unentgeltlich Einkünfte oder Einkunftsansprüche auf den Rechtsnachfolger überträgt (S. 109 ff.), ohne daß der Begünstigte Einkünfte aus eigenem Recht bezieht. Dieser Ansatz führt zu einer Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG auf die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge und auf die Einzelrechtsnachfolge im Todesfall (S. 113 ff.). Bei entgeltlicher Übertragung von Einkünften und Einkunftsansprüchen ist § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG nicht anwendbar: Der Veräußerer hat entweder das Abtretungsentgelt oder die Einnahmen im Zeitpunkt des Zuflusses beim Abtretungsempfänger zu versteuern (S. 120 ff.). Für den Fall der Übertragung von Einkünften zusammen mit dem Rechtsverhältnis, aus dem sie sich ergeben, erweist sich der in der Rechtsprechung verwendete Anknüpfungspunkt der Nachfolge in das Rechtsverhältnis nicht als tragfähig (S. 124 ff.). Vielmehr ist für zeitbezogene Kapitalüberlassung vorbehaltlich ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen (§ 20 Abs. 2 Nrn. 2, 3 EStG) davon auszugehen, daß der Zedent den Tatbestand der Einkunftserzielung bis zum Zeitpunkt der Übertragung des Rechtsverhältnisses noch selbst verwirklicht und im Zeitpunkt des Zuflusses beim Rechtsnachfolger eigene Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis (§ 24 Nr. 2, 1. Hs. EStG) bezieht, und zwar ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Regelung der §§ 101, 103 BGB und auf abweichende Vereinbarungen zwischen Zendent und Zessionar (S. 127 ff.). Das

gilt gleichermaßen für die unentgeltliche und für die entgeltliche Übertragung unter Lebenden (S. 132 ff.). Eine Ausnahme ist für Dividenden und andere Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu machen (S. 130 ff.). Maßgebend für die Zurechnung der Einkünfte ist hier der Zeitpunkt des Ergebnisverwendungsbeschlusses (S. 130 f.).

5. Diskussion

In der Diskussion über die Grundprobleme der Rechtsnachfolge im Steuerrecht wies Rechtsanwalt Dr. Heinrich Orator, Wien, auf Diskrepanzen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht in Österreich hin, die sich daraus ergeben, daß das Steuerrecht deutschen Grundvorstellungen folgt, die keine Entsprechung in der österreichischen Zivilrechtsordnung haben.

Im übrigen wurden vier Problemkreise erörtert:

Gegen die These von Kruse (S. 10 f.), daß § 45 Abs. 1 S. 2 AO auf Verspätungs- und Säumniszuschläge ausgedehnt werden sollte, erhoben Ministerialrat Dr. Leiber, Krefeld, und Vorsitzender Richter am Finanzgericht Lobse, München, Einwendungen.

Gegen die Auffassung von Kruse (S. 9), daß der Gesamtrechtsnachfolger für die Frage der Festsetzungsfrist die vom Rechtsvorgänger verwirklichten Umstände der Steuerhinterziehung und der leichtfertigen Steuerverkürzung gegen sich gelten lassen müsse, äußerte sich Rechtsanwältin Dr. Gast-de Haan, Rendsburg.

Gegen die Ansicht von Ruppe und Heinicke, daß § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG die persönliche Steuerpflicht bestimme (S. 56 ff., 102 ff.), wandten sich Steuerberater Dr. Wasmer, München, und Professor Dr. Trzaskalik, Mainz, sowie – unter dem besonderen Aspekt des Verlustvortrages – Professor Dr. Doralt, Wien.

Mit den Überlegungen von Ruppe über die steuerlichen Wirkungen unentgeltlich eingeräumter Nutzungsmöglichkeiten setzten sich umfassend Richter am Bundesfinanzhof Dr. Wassermeyer, München, Richter am Bundesfinanzhof Dr. Drenseck, München sowie Abteilungsdirektor Dr. Plükkebaum, Münster, auseinander. Dieser Teil der Diskussion ist in die schriftliche Fassung des Vortrages von Ruppe eingegangen (S. 77 ff., vgl. FN 70).

III. Einzelfragen der Rechtsnachfolge im Steuerrecht

1. Erbauseinandersetzung

In seinem Beitrag "Die steuerlichen Folgen der Erbauseinandersetzung" (S. 135 ff.) erläutert Grob das neue Konzept des IX. Senats des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 9. 7. 85 – IX R 49/83, BStBl. 1985 II, 722 ff.): Die Erbauseinandersetzung ist - wie die Naturalteilung - insofern ein unentgeltlicher Vorgang, als der Miterbe Nachlaßgegenstände unter Einsatz von Nachlaßmitteln erwirbt; sie ist entgeltlich, soweit der Miterbe Vermögenswerte außerhalb der Erbmasse einsetzen muß. Diese zunächst nur auf Nachlässe mit Privatvermögen bezogenen Feststellungen erweitert Groh auf die Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen (S. 145, 148). Er untersucht weiterhin die Frage, wie Ausgleichszahlungen zu behandeln sind, die bei der Auseinandersetzung benachteiligten Miterben gewährt werden (S. 151 ff.) und erörtert die Auseinandersetzung über einen Teil des Nachlasses (S. 153 f.). Er zieht aus dieser Neuordnung Folgerungen für die Behandlung von Vermächtnissen und anderen Erbfallschulden (S. 154 ff.) und für die Beurteilung der vorweggenommenen Erbfolge (S. 157 f.).

2. Gestaltungen zur Vermögenssicherung (insbesondere Trust und Stiftung)

Pöllath gibt einen Überblick über die Besteuerungsgrundsätze, die für Testamentsvollstreckung, Auflage, Nießbrauch, Unterbeteiligung, Treuhand und vor allem für den Trust und die Stiftung gelten (S. 159 ff.). Der Trust ist kein selbständiges Steuersubjekt (S. 166). Dabei ist allerdings die Vermögenssubstanz in der Regel nicht dem Begünstigten, sondern allenfalls dem Errichter zuzurechnen (S. 168). Dagegen kommt eine Zurechnung der Einkunftserzielung zum Begünstigten in Betracht (S. 168 f.), wobei für den Zeitpunkt der Zurechnung in der Regel der Zufluß beim Begünstigten maßgebend ist (S. 169 f.). Demgegenüber ist die rechtsfähige Stiftung ein selbständiges Steuersubjekt (S. 171 f.). Die nicht rechtsfähige Stiftung gleicht dagegen eher Treuhandkonstruktionen (S. 172). Schließlich bestehen für Familienstiftungen Regelungen, die zu einem Durchgriff auf die Begünstigten führen (S. 172 f.).

3. Unternehmensspaltung

Brenner erörtert die steuerrechtlichen Folgen der Unternehmensspaltung (S. 177 ff.) vornehmlich aus der Sicht der Finanzverwaltung.

Realteilung von Personengesellschaften (S. 179 ff.) ist gewinnneutral möglich (S. 179), und zwar auch dann, wenn dabei nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden (S. 179 f.). Ein Spitzenausgleich führt allerdings zu einer partiellen Gewinnrealisierung (S. 180 f.). Weisen die einzelnen Betriebsteile unterschiedliche stille Reserven auf, so sind die Kapitalkonten den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter anzupassen (S. 181 f.). Ein Spitzenausgleich ist vom Zahlenden zu aktivieren (S. 182). Bei der Realteilung von Kapitalgesellschaften (S. 182 ff.) steht die Abspaltung im Vordergrund des Interesses (S. 184 ff.). In Anlehnung an § 20 UmwStG können nur Betriebe, Teilbetriebe und 100prozentige Beteiligungen Gegenstand der Abspaltung sein, wobei die Einbeziehung 100prozentiger Beteiligungen wegen damit verbundener Umgehungsmöglichkeiten bedenklich erscheint (S. 185). Rechtsgrundlage einer gewinneutralen Spaltung ist eine Kombination der Begünstigungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes über Einbringungen und - in Analogie - über Verschmelzungen (S. 186). Eine Spaltung nach Buchwerten soll aber nach Überlegungen im Bereich der Finanzverwaltung nur zugelassen werden, wenn Mißbräuche ausgeschlossen sind, wenn nämlich wirtschaftliche Gründe für die Spaltung bestehen (S. 187) und wenn die spätere Besteuerung der stillen Reserven auf der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene sichergestellt ist (S. 187 ff.). Probleme bringt zusätzlich die Aufteilung des Eigenkapitals der Alt-Gesellschaft (S. 190 ff.). Dabei muß eine willkürliche Verlagerung des verwendbaren Eigenkapitals von nicht anrech-

4. Umstrukturierung im Konzern

schränkt steuerpflichtige verhindert werden.

Brezing behandelt die "Umstrukturierung im Konzern", soweit sie sich durch den Übergang von gesamten Unternehmensvermögen oder von wesentlichen, funktionell abgegrenzten Teilen von Unternehmensvermögen auf andere Rechtsträger vollzieht (S. 195 ff.), und zwar die Verschmelzung und die verschmelzende Umwandlung (S. 196 ff.), die formwechselnde Umwandlung (S. 199), die errichtende Umwandlung (S. 199 f.) sowie die Ausgründung (S. 200 ff.). Besondere Probleme für diese Vorgänge ergeben sich aus dem Tatbestandsmerkmal des Teilbetriebs in § 20 UmwStG (S. 202) und aus der notwendigen Rückbeziehung auf den Stichtag der letzten Schlußbilanz des übertragenden Unternehmens (S. 202 f.). Ungereimt ist die Regelung des § 21 UmwStG, soweit sie zu einer Versteuerung auch künftiger Wertsteigerungen führt (S. 203 f.). Immerhin hat die Verwaltungspraxis inzwischen einige Schwierigkeiten der Rechtsanwendung

nungsberechtigten beschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern auf unbe-

beseitigt, so für die Berechnung der Verbleibensfristen zum Zwecke der Gewährung von Investitionszulagen in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge und in denen der §§ 20, 24 UmwStG (S. 204) sowie für die Voraussetzung der Nutzung im Betrieb des Investors im Zusammenhang mit Sonderabschreibungen, erhöhten Absetzungen und Investitionszulagen durch die Anerkennung der sogenannten "kapitalistischen Betriebsaufspaltung" (S. 204 f.). Darüber hinaus hat der BFH die Realisierung stiller Reserven zum Verbrauch von Verlustvorträgen im Wege der Umstrukturierung im Konzern durch Verzicht auf das Merkmal der objektiven Unternehmensidentität erleichtert (S. 205 f.). Schließlich erweisen sich die Kapitalverkehrsteuern als hinderlich für die Umstrukturierung im Konzern. Sie sollten abgeschafft werden (S. 206).

5. Diskussion

Die anschließende Diskussion über Einzelfragen der Rechtsnachfolge im Steuerrecht hatte zwei Schwerpunkte: die Unternehmensspaltung und die Erbauseinandersetzung.

Zum Problem der Unternehmensspaltung wies Professor Dr. Schulze-Osterloh, Berlin, darauf hin, daß es ausreichende zivilrechtliche Regelungen für eine Spaltung von Personengesellschaften nicht gebe. Dr. Tanzer, Wien, hob die besonderen steuerrechtlichen Probleme bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften hervor und forderte eine gesetzliche Regelung an Stelle von Verwaltungsanweisungen. Rechtsanwalt Pöllath, München, sah in der Möglichkeit abweichender Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) eine ausreichende Rechtsgrundlage für Verwaltungsregelungen.

Zum Problem der Erbauseinandersetzung wandte sich Steuerberater Dr. Wasmer, München, gegen eine unterschiedliche Behandlung der Erbauseinandersetzung und der vorweggenommenen Erbfolge. Als Ausweg schlug Vorsitzender Richter am Finanzgericht Lohse, München, vor, im Falle vorweggenommener Erbfolge das Wirtschaftsgut sämtlichen in Betracht kommenden künftigen Erben zu übertragen und dann die Auseinandersetzung unter diesen vorzunehmen.

IV. Ergebnisse

Insgesamt hat die Berliner Tagung eine Fülle von Einsichten über die Rechtsnachfolge im Steuerrecht erbracht: Grundsätzlich ist zu unterscheiden zwischen den Auswirkungen einer Rechtsnachfolge auf ein schon bestehendes Steuerschuldverhältnis und den Konsequenzen, die eine Rechtsnachfolge für noch nicht vollendete Steuertatbestände hat. Für die einzelnen Steuertatbestände gibt es kein allgemeines Prinzip oder Institut der Rechtsnachfolge, aus dem sich steuerrechtliche Konsequenzen ableiten lassen. Vielmehr sind die Steuertatbestandsmerkmale jeweils aus ihrem Sinnzusammenhang heraus unter Berücksichtigung der Veränderungen, die mit dem Eintritt einer Rechtsnachfolge verbunden sind, zu interpretieren. Hierfür bieten die Referate durch zahlreiche weiterführende Erwägungen reiches Material. Die Rechtsentwicklung wird hiervon nicht unbeeinflußt bleiben können. Insbesondere sollte der Bundesfinanzhof die Tragfähigkeit der von ihm aus der Gesamtrechtsnachfolge abgeleiteten steuerrechtlichen Fortsetzungsthese (vgl. die Nachweise bei Ruppe, S. 47 ff.) und der von ihm für die Einzelrechtsnachfolge verwerteten Vorstellung einer Nachfolge in das Rechtsverhältnis (vgl. Heinicke, S. 124 ff.) überdenken.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.1

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bernhard-Feilchenfeld-Str. 9, 5000 Köln 51.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

Vorstand: Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar Franz Josef Haas (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. Franz Klein; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe; Ministerialdirektor Dr. Adalbert Uelner; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Jürgen Pelka (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. Jürgen Danzer (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. Paul Kirchhof (Vorsitzender); Rechtsanwalt Helmut Becker; Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf; Vorsitzender Richter am Finanzgericht Rüdiger von Groll; Rechtsanwalt und Notar Franz Josef Haas; Richter am Bundesfinanzhof Dr. Ruth Hofmann; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. Franz Klein; Ministerialdirektor Dr. Karl Koch; Prof. Dr. Brigitte Knobbe-Keuk; Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse; Rechtsanwalt MdB Dr. Reinhold Kreile; Prof. Dr. Joachim Lang; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. Heinrich List; Rechtsanwalt Dr. Arndt Raupach; Präsident des FG Düsseldorf Dieter Rönitz; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. Ludwig Schmidt; Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh; Prof. Dr. Hartmut Söhn; Prof. Dr. Gerold Stoll; Prof. Dr. Klaus Tipke; Ministerialdirektor Dr. Adalbert Uelner; Prof. Dr. Klaus Vogel; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. Hugo von Wallis; Richter am Bundesfinanzhof Dr. Lothar Woerner.

Mitglieder

Achatz, Markus J., Dr., Universitätsassistent, Graz Achenbach, Edgar, Oberregierungsrat, Lippstadt Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck Ahrens, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kiel Albrecht, Richard, Student, Kiel Allitsch, Gerold, Dr., Steuerberater, Graz Alpenländische Treuhand, Wien Altehoefer, Klaus, Ministerialrat, Bonn-Holzlar Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich App, Michael, Oberregierungsrat, Karlsruhe Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn Arnim, Hans Herbert, von, Dr., Ordentlicher Professor, Speyer Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien Ault, Hugh J., Professor of Law, Newton, Ma. Axer, Jochen, Rechtsanwalt, Köln

Baade, Gerhard, Steuerberater, Berlin Baatz, Jürgen, Assessor, Münster Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg Bach, Martin, Regierungsrat, Groß-Gerau Bach, Petra, Rechtsanwältin, Köln Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach Bader, Thiemo, Regierungsrat z. A., Würzburg Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster Balke, Michael, Dr., wissenschaftlicher Mitarbeiter, Solingen-Wald Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömberg Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg Baur, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf Becker, Jochen, Dr., Regierungsrat, Dozent, Wetzlar Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg Beckerath, von, Hans-Jochem, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen Behrendt, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe Beisse, Heinrich, Professor, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München Belke, Rolf, Dr., Ordentlicher Professor, Bamberg Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf Bengestrate, Jörg Peter, Steuerberater, München Berthold, Marianne, Regierungsrätin, Berlin Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal Beyer, Dietrich, Richter am Finanzgericht, Hamburg Beyer, Elke, Rechtsanwältin, Hamburg Bihr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe Bilsdorfer, Peter, Regierungsrat, Saarbrücken Birk, Dieter, Dr., Ordentlicher Professor, Münster Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Berlin Birkham, Hermann-Josef, Regierungsrat, Berlin Bister, Ottfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach Bittlingmaier, H. Walter, Direktor der BBC-AG, Mannheim Blaurock, Uwe, Dr., Ordentlicher Professor, Göttingen Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der OEMV-AG, Wien Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht. Stuttgart

Bock, Michael, Dozent, Regierungsrat, Marburg

Bollhagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt und Notar, Jever
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Bordewin, Arno, Dr., Regierungsdirektor im BdF, Bonn
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Bornhaupt, Kurt Joachim, von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof,
München

Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen

Brandis, Peter, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Neuss

Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Starnberg

Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg

Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen

Buchweitz, Arnulf-Dankwardt, Steuerberater, Osnabrück

Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd

Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg

Bund der Steuerzahler, Wiesbaden

Bundes-Steuerberater-Kammer, Bonn

Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld

Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln

Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor

Cagianut, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil

Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln

Christiansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn

Chrysant-Piltz, Ingeborg, Dipl.-Volkswirtin, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Köln

Cirkel, Dagmar, wissenschaftliche Mitarbeiterin, Münster

Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen

Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München

Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum

Costede, Jürgen, Dr., Ordentlicher Professor, Göttingen

Crezelius, Georg, Dr., Ordentlicher Professor, Bamberg

Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf Dannecker, Gerhard, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Freiburg

Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Witten

Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin

DEERE und Company, Steuerabteilung, Mannheim

Degenhard, Tilmann, Rechtsanwalt, Pforzheim

Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg

Dehnen, Peter, Rechtsanwalt, Düsseldorf

Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf

Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln

Deuschle, Gudrun, Assessorin, Dautphetal

Deuschle, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal

Deutscher Bundestag, Bonn

Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn

Deutscher Steuerberaterverband, Bonn

Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Bonn

Deutsche Treuhandgesellschaft, München

Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn

Distel, Timm, Hamburg

Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin

Dölemeyer, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.

Doralt, Werner, Dr., Ordentlicher Professor, Wien

Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln

Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien

Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gröbenzell

Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg

Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater und Rechtsbeistand, Nördlingen

Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Altenburger und Tewes, Düsseldorf

Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover

Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden

Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar

Eggemann, Wolfgang, Steuerberater, Düsseldorf

Egger, Josef, Dipl.-Kfm., Leitender Regierungsdirektor, Münster

Eggesiecker, Fritz, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Erftstadt-Liblar

Ehrnsperger, Hubert, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin

Eicher, Hans, Oberregierungsrat, München

Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Eickhoff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal

Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien

Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen

Entringer, Fernand, Dr., Rechtsanwalt, Luxembourg

Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal

Escher, Karl-Ernst, Dr., Richter am Amtsgericht, Wuppertal

Esser, Willy, Dr., Düsseldorf

Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster

Falter, Rudolf, Dr., Steuerjurist, München

Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln

Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Lippstadt

Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth

Feldmeier, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster

Felix, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Finken, Jürgen, Rechsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld

Fischer, Helmut L., Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen

Kitzingen

Fischer, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf

Fischer, Robert, Regierungsassessor, Esslingen

Flaemig, Christian, Dr., Ordentlicher Professor, Alsbach

Fleck, Heinrich, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe

Flockermann, Paul Gerhard, Oberfinanzpräsident, Hannover

Förster, Jutta, Assessorin, Münster

Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf

Forst, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel

Francksen, Meent W., Dr., Regierungsrat, Düsseldorf

Freckmann, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Coesfeld

Freitag, Jens, Frankfurt

Friauf, Karl Heinrich, Dr., Ordentlicher Professor, Bensberg-Frankenforst

Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart

Friedrich, Günter, Dr., Geschäftsführer, Freiburg

Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim

Friederichs, Karl, Nordtreu-Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hannover Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien

Frotscher, Gerrit, Dr., Syndicusanwalt der Deutschen Shell AG, Hamburg

Gaier, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien

Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien

Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg

Gebel, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a.d. Weinstraße

Geeb, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz

Gefäller, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg

Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting

Gellner, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn

Geppaart, Chris, Dr., Ordentlicher Professor, Tilburg

Gerger, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz

Gerlach, Karl-Heinz, Betriebswirt grad., Steuerbevollmächtigter, Münster

Gimmler, Karl-Heinz, Rechtsreferendar, Koblenz

Glauflügel, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern

Glenk, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Richter am Finanzgericht, München

Glotz, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien

Goedden, Hermann, Finanzamt Mülheim, Mülheim/Ruhr

Goegge, Harald, Berlin

Göggerle, Werner, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart

Görlich, Wolfgang, Dr., Geschäftsführer, Berlin

Görs, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg

Gössler, Ivo, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Hamburg

Goutier, Klaus, Dozent, Siegburg

Gräser, Waldemar, Steuerberater, Bremen

Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz

Gramatke, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin

Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg

Grimme, Andreas C., Steuerabteilung Burda GmbH, Offenburg

Groh, Manfred, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-Ehlershausen

Groll, Rüdiger, von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Preetz

Groos, Hartmut, Bonn

Grube, Georg, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München

Haarmann, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef

Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, München

Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bochum

Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig

Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig

Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg

Hanckel, Götz, Rechtsanwalt und Direktor, Osnabrück

Harenberg, Friedrich E., Dr., Regierungsrat, Ronnenberg

Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg

Harms, Monika, Richterin am Landgericht, Hamburg

Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach

Heber, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld

Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin

Heilmaier, Eberhard, Dr., Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld

Heinemann, Gerd, Regierungsrat, Berlin

Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, und Notar, Frankfurt

Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Münster

Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz

Hemmelrath, Alexander, Dr., Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt und Steuerberater, München

Hennecke, Rudolf, Rechtsanwalt, Düsseldorf

Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum

Hetl, Hanns, DDr., Finanzpol. Referent der Bundeswirtschaftskammer, Wien

Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein

Heydt, Volker, Verwaltungsrat EG-Kommission, Saarbrücken

Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin

Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf

Hidien, Jürgen W., Dr., Finanzbeamter, Coesfeld

Hieber, Otto, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel

Hieber, Rudolf, Steuerberater und Assessor, Reutlingen

Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Dänisch Nienhof

Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen

Hintzen, Lothar, Dr., Richter, Bonn

Höhn, Ernst, Dr., Ordentlicher Professor, Kronbühl

Hönig, Gilbert, Steuerberater, Soest

Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München

Hollatz, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

Holz, Willy, Rechtsanwalt, Düsseldorf

Horlemann, Heinz-Gerd, Diplom-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach

Hom, Ullrich, Regierungsoberrat, Offenbach

Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg

Horst, Helmut, Steuerberater und Rechtsbeistand, Düsseldorf

Hoyer, Jürgen Henrich, Oberregierungsrat, Wuppertal

Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier

Huchatz, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent, Münster

Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Leinfelden-Echterdingen

Ivens, Heinrich, Richter am Finanzgericht, Pinneberg

Jacobi, Peter, Rechtsanwalt, Köln

Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg

Jakob, Wolfgang, Dr., Ordentlicher Professor, München

Janell, Hans-Joachim, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Essen

Jansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen

Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel

Jenetzky, Johannes, Dr., Professor an der Fachhochschule Finanzen, Sternenfels

Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Berlin

Jonas, Bernd, Steuerabteilung der Krupp-GmbH, Essen

Jürgens, Günter, Dr., Ministerialrat, Siegburg

Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg

Kalhöfer-Köchling, Karl-Bernd, Student, Kassel

Kammann, Evert, Dipl.-Kfm., Lehrbeauftragter, Nürnberg

Kaneko, Hiroshi, Prof., University / Faculty of Law, Hongo, Tokio

Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg

Kebschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld

Kempermann, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln

Kempf, Uwe, Dr., Regierungsdirektor, Hamburg

Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek Keßler, Rainer, Regierungsdirektor, Meckenheim

Keßler, Rüdiger, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Kienemund, Andreas, Rechtsanwalt, Kerpen

Killius, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München

Kimura, Konosuke, LL. M., Dozent für Steuerrecht, Tokio

Kirchhof, Paul, Dr., Ordentlicher Professor, Heidelberg

Kitzinger, Manfred, Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Kiuppis, Viktor, Steuerberater, Bremen

Klasen, Volker, Regierungsrat, Nordkirchen

Klasmeyer, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe

Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München

Klöcker, Reinhold, Steuerberater, Bonn

Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund

Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied

Knieper, Kunibert E., Dr., Steuerberater, Handelsrichter, Wickede/Ruhr

Knievel, Karl-Heinz, Prof. Dr., Regierungsdirektor, Paderborn

Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn

Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Ordentlicher Professor, Bonn

Koch, Hanns-Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Norderstedt

Koch, Hellmut-Erhart, Regierungsdirektor, Berlin

Koch, Karl, Dr., Institut für Finanzen und Steuern, Bonn

Köhn, Rolf P., Düsseldorf

König, Andreas, Steuerberater, Montabaur

König, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen a. Neckar

König, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

Kohler, Richard, Regierungsdirektor, Meckenheim

Kohlmann, Günter, Dr., Ordentlicher Professor, Köln

Koneczny, Walter, Mag. Dr., Beeidigter Buchprüfer und Steuerberater, Wien

Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf

Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden

Kraft, Wolfgang, Dr., Präsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel

Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen

Kramer, Jörg-Dietrich, Dr. LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg

Krauss, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster

Kreile, Reinhold, Prof. Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-

recht, Bonn

Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Kröger, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt

Kroppen, Heinz M., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Krumland, Jürgen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Ordentlicher Professor, Bochum

Küchler, Carl, von, Rechtsanwalt, Hamburg

Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsbeistand, Landshut

Kühne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Küntzel, Wolfram, Regierungsrat, Meerbusch

Kuhlmann, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen

Kumpf, Dr., Steuerabteilung Deere und Company, Mannheim,

Kunert, Bernhard, Steuerberater, Köln

Kunert, Horst, Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe

Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Lüdinghausen

Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln

Kussmann, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen

Kutz, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin

Lakies, Otto, Berlin

Lambrecht, Claus, Dr. LL. M., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf

Land, Rolf, Richter am Finanzgericht, Köln

Landsmann, Georg Friedrich, Vizepräsident am Finanzgericht, Preetz

Lang, Joachim, Dr., Ordentlicher Professor für Finanz- und Steuerrecht, Darmstadt

Langbein, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor, Ludwigshafen

Lange, Manfred, Assessor, Hannover

Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach

Langohr, Thomas G., Referendar, Münster

Laube, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf

Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Weinheim

Laule, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel

Lechner, Eduard, Dr., Dr., Steuerberater, Dozent, Wien

Lehmann, Horst, Dr., Vorstandsmitglied, Essen

Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld

Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Köln Lemberg, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg

Lencer, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne Ley, Ursula, Dr., Dipl.-Kfm., Steuerberaterin, Köln Liedtke, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg

Lieser, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Köln

Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D., München

Löhning, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin

Lohse, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin

Lohse, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München

Longin, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart

Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel Loos, Gerold, Dr., Dr., Chefsyndicus der Agrippina Versicherung, Köln Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln

Lopitzsch, Gerhard, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg

Loritz, Karl-Georg, Dr., Ordentlicher Professor, Berlin Luchterhandt, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München Ludwig, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel

Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Eppstein

Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg

Lütke, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Lyding, Jürgen, Vorsteher FA, Groß-Gerau

Macher, Ludwig, Dr., Regierungsdirektor, Dozent, Hechendorf Manfreda, Heinz, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien Manhardt, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin Martin, Suse, Dr., Richterin am Finanzgericht, München Masset, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach Materne, Manfred, Regierungsrat, Augsburg Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München Mayr, Karl, Dr., Steuerberater, München Medert, Heiko K., Syndicusanwalt, Köln Meeth, Rüdiger W., Rechtsanwalt, Wiesbaden Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay. Meilicke, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn

Meincke, Jens Peter, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Mellinghoff, Rudolf, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn
Menze, Heinrich Franz, Justitiar, Frankfurt
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Meyn, Kurt, Steuerberater, Herford
Mielke, Klaus, Nordkirchen
Mittelsteiner, Karl-Heinz, Steuerberater, Hamburg
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Möshauer, Heinz, Dr., Ordentlicher Professor, Speyer
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Ordentlicher Professor, Ahrensburg
Mohr, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Frankfurt

Montag, Heinrich, Dipl.-Kfm., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Erftstadt

Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin Motte, Hans de la, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Norderstedt Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen

Müller, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter

Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln

Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster

Müller, Wolf-Dietrich, Finanzbeamter, Essen

Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen

Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Müller-Machens, Gerhard, Oberregierungsrat, Bonn

Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Duisburg

Murai, Tadashi, Dr., Ordentlicher Professor, Osaka-Fu Mußgnug, Reinhard, Dr., Ordentlicher Professor, Heidelberg

Närger, Günther, Steuerberater, Salzkotten
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar, Celle
Nieland, Michael, Oberregierungsrat, Bonn-Bad Godesberg
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn

Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg

Oehler, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen Orator, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Wien Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Rockenberg Osten, Dinnies von der, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Essen Osterloh, Lerke, Dr., Hochschulassistentin, Berlin Ostwestfälische Revisions- und Treuhand-GmbH, Bielefeld Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln Peltner, Alexander, Regierungsrat, München Perske, E.-M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt Peter, Karl, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Reckling-

Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath Pezzer, Heinz-Jürgen, Richter am Finanzgericht, Ratingen Pfeiffer, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Berlin

Philipowski, Rudiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Alfter-Oedekoven

Picard, Holger, Steuerberater, Köln

Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter

Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt

Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee

Plückebaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der Oberfinanzdirektion, Münster

Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Pohl, Gerd, Staatsanwalt, Köln

Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr

Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Pott, Hans-Michael, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Hannover Probst, Ulrich, Dr., Oberregierungsrat, München Pump, Hermann, Oberregierungsrat, München

Rätz, Hans, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwäbisch Hall Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen Rasenack, Christian, Dr., Ordentlicher Professor, Berlin Raupach, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München Redecker, Winfried, Steuerberater, Wetzlar Reger, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,

Frankfurt

Reim, Hartmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Münster Reiß. Wolfram, Dr., Regierungsdirektor, Dozent, Lüdinghausen Reuss, Tilman, Regierungsdirektor, Gräfelfing Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Taunus

Reuter, Horst, Richter am Finanzgericht, Mettmann Richter, Heinz Guenter, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bingen Riechmann, Klaus-Joachim, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden Rieker, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-

Oberlauden Ritter, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal/Pfalz Röchlingsche Treuhandgesellschaft, Mannheim Rölig, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts, Kaarst Rössler, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin Roller, Alfred, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Stuttgart

Rosenberg, Helene, Steuer-Juristin, Düsseldorf Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer

Rotthege, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Ruban, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München Rudloff, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neustadt Rudolph, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen

Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln Rüssmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim

Runge, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz

Saalfeld, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München Safarik, Frantisek J., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel Sagasser, Bernd, Dr., München Saldern, Albrecht von, Richter am Finanzgericht, Krefeld Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied Sammern-Frankenegg, Hansjörg, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck

Sangmeister, Bernd, Dr. LL. M., Richter am Finanzgericht, Kassel Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin

Schall, Herbert, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neustadt Scharfe, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen

Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg

Schaumburg, Heide, Dr., Richterin am Finanzgericht, Bonn-Bad Godesberg

Scheel, Peter, Dr., Vorsteher des FA, Arnsberg

Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Augsburg

Schellmann, Gottfried, Steuerberater, München

Schewe, Hanns-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart

Schick, Walter, Dr., Ordentlicher Professor, Nürnberg

Schilli-Frank, Dagmar, Oberregierungsrätin, Essen

Schitag, Schwäbische Treuhand-AG, Stuttgart

Schlagheck, Bernhard Stephan, Beeck

Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen

Schlütter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Schmid, Jakob, Regierungsrat, Mainz

Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln

Schmidt, Joachim, Regierungsrat, Köln

Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München

Schmidt-Liebig, Axel, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken

Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter

Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Siegen

Schoeck, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth

Schoeck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Oberregierungsrat, Moosburg

Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Finanzgericht, Meerbusch

Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg

Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne

Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München Scholz, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Wirtschaftsprüfer, Hamburg

Schott, Karl-Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen

Schrouff, Josef Wilhelm, Richter am Finanzgericht, Köln

Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien

Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim Schütze, Matthias, Berlin

Schultheis, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen

Schulz, Elvira, Duisburg

Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen

Schulze-Balluf, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln

Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Ordentlicher Professor, Berlin

Schumacher, Detlef, Dr., Professor, Steuerberater, Krummhörn

Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Münster

Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn

Schuster, Herbert, Dr., Professor, Beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien

Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr

Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln Schwochert, Klaus K., Professor, Fachhochschullehrer, Nordkirchen

Seeger, Siegbert, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Seest, Jan, Rechtsanwalt, München

Seibold, Felix, Rechtsanwalt, München

Sieber, Roland, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Korntal-Münchingen

Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt

Slawik, Siegfried, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erftstadt-Liblar

Söffing, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Söhn, Hartmut, Dr., Ordentlicher Professor, Passau

Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf

Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München

Spanner, Hans, Dr., Ordentlicher Professor, München

Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel

Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwaltung, Hamburg

Stäuber, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialdirigent, Bonn-Holzlar Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel Stecher, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg Steckel, Kurt-Holger, Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf Steinhilper, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg Steuck, Hellmut, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf Stiegele, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg

Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln Stödter, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b.

Hamburg

Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien

Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn

Stolterfoht, Joachim N., Prof. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg

Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ems-

Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln Ströfer. Joachim, Assessor, wissenschaftlicher Assistent, Bonn

Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund

Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg

Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel

Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Tanzer, Michael, Dr., Universitätsassistent, Wien

Targan, Norbert, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg

Taucher, Otto, Mag. Dr., Assistent, Graz

Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Thiel, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst

Thiel, Rudolf, Dr., Ministerialdirigent a. D., Düsseldorf

Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek

Thumfart, Bruno, Sachgebietsleiter, Schwäbisch-Gmünd

Tiedtke, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, Münster

Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln

Tipke, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, Köln

Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Hamburg

Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien

Troll, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn

Trzaskalik, Christoph, Dr., Ordentlicher Professor, Mainz

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor, Bonn

Uhlig, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Berlin

Vallender, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen

Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut

Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe

Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Lund, Schweden

Vogel, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, München

Vogelsang, Horst, Ministerialrat, Siegburg

Voss, Reimer, Finanzgerichtspräsident, Hamburg

Waas, Georg, Syndikus, Ulm

Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn

Wallenstätter, Alfred, Regierungsdirektor, Höchberg

Wallenstätter, Sigrid, Oberregierungsrätin, Höchberg

Walter, Otto L., Dr., Professor, Attorney at Law, München

Walz, W. Rainer, Dr., Ordentlicher Professor, Hamburg

Walzer, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin

Wannenmacher, Wolfgang, Rechtsanwalt, München

Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Wassermeyer, Franz, Prof. Dr., Richter am Bundesfinanzhof, St. Augustin

Weber, Harald, Dr., Ordentlicher Professor, Bielefeld

Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel

Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Oberregierungsrat, München

Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Hagen

Wegner, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Hamburg

Wendt, Rudolf, Dr., Ordentlicher Professor, Trier

Wenzel, Christine Eleonore, Leiterin der Neckermann Steuerabteilung, Bad Vilbel

Wenzel, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan

Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers

Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal

Widmann, Siegfried, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald

Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Stadtlohn

Wiesmeth, Otmar, Dinkelsbühl

Wildlanger-Hofmeister, Gabriela, Dipl.-Volkswirt, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Mainz

Willemsen, Arnold, Rechtsanwalt, Brühl

Wingert, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr

Winter, Hans, Mag., Universitätsassistent, Graz

Wippich, Kurt, Steueramtmann, Berlin

Wirtz, Otto, Bornheim

Wölfinger, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg v. d. Höhe

Woerner, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Wohlschlegel, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln

Wolff-Diepenbrock, W., Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf

Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Hamburg

Woltmann, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter, Nürnberg

Woring, Siegbert, Dr., Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim

Woring, Sigrid, Steuerberaterin, Pulheim

Worms, Martin J., Dr., Regierungsrat, Wasserlos

Wrede, Friedrich, Oberfinanzpräsident, Freiburg

Wüst, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Berlin

Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg

Zezschwitz, Friedrich von, Dr., Ordentlicher Professor, Gießen Ziegler, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Namensregister

Baronowski 122 Beck 23 Becker, Enno 2, 3, 13, 16, 23, 55, 107, 108, 110, 111, 113, 116, 119, 120, 121, 123, 131 Bettermann 54 Biergans 53, 57, 59, 62, 63, 64, 69, 71, 72, 74, 77, 102, 104, 115, 116 Blümich/Falk 38, 71, 87, 88, 90, 149 Blümich/Falk/Stuhrmann 7 Böttcher/Beinert 180, 181

Bordewin 72, 77

Brenner 144, 145, 177, 200, 210, 215

Brezing 183, 195, 210, 217

Brockhoff 93, 94

Bühler 2

Chloster 10 Clausen 78 Costede 75 Crezelius 25, 57, 102

Döllerer 71, 73, 74, 77, 124, 126, 148, 150, 151, 180 Doralt 215 Drenseck 115, 215

Enneccerus/Nipperdey 46 Erichsen/Martens 5, 54 Erman 29 Esch/Schulze zur Wiesche 52

Felix 69 Fleiner 3, 54 Foohs 7, 9, 17 Forgach 71, 72, 77 Forsthoff 54 Fricke 26 Frotscher/Seemann 7 Frotscher/Stolterfoth 7 Fuisting/Strutz 68

Gast-de Haan 215 Geilert 53 Gilov 112, 115, 116, 122 Goldstein 147 Grieger 181 Groh 71, 77, 78, 85, 106, 135, 148, 210, 216 Großfeld 157 Grube 102 Gschwendtner 131

Hamacher 126 Hartmann/Böttcher 180 Havmann 23 Heinicke 38, 57, 65, 99, 126, 195, 209, 210, 214, 215, 219 Heinzelmann 24 Hensel, Albert 11 Herrmann/Heuer/Raupach 38, 53, 59, 64, 67, 69, 71, 77, 84, 86, 87, 88, 90, 91, 92, 93, 94, 96, 97, 112, 116, 121, 122, 131, 143, 149, 184, 203 Herzig 184, 188, 192 Hoffmann 69 Hübl 184 Hübner 2 Hübschmann/Hepp/Spitaler 2, 17, 53, 55 Hutter 71, 72, 77

Takob 92 Jakobs 37, 68, 69 Janberg 69 Jellinek, Walter 5, 54

Kaatz 94 Kamper 73 Kamprad 128, 131, 149 Kapp 25 Kapp/Ebeling 53, 87, 90, 94 Kaser 29, 31 Keuk 90 Kipp 22

Kipp/Coing 23
Kirchhof/Söhn 73, 122
Klein/Orlopp 55
Klemm 119, 142
Klotz 41
Knobbe-Keuk 43, 77, 78, 94, 149, 151, 180
Knöpfle 54
Koch/Manke 13
Kollhosser 29
Kruse 1, 4, 46, 195, 209, 210, 215
Kühn/Kutter/Hofmann 2, 13
Kühnberger/Stachuletz 122

Lange, Heinrich 22
Lange/Kuchinke 22, 153
Larenz 2, 21
Leiber 215
Littmann 25, 52, 59, 65, 67, 69, 71, 77, 87, 88, 89, 90, 94, 96, 119, 123, 180
Littmann/Bitz/Meincke 102, 149
Littmann/Conradi 7
Löwe/Rosenberg/Schäfer 10
Lohmeyer 69
Lohse 215, 218
Lothmann 148

Märkle 142
Märkle/Franz 143, 154
Maunz 54
Mayer/Wegelin 180
Meincke 25, 36, 38, 46, 53, 60, 105, 195, 209, 210, 211, 212, 213
Meincke/Michel 36, 38
Merk, Wilhelm 4
Merten 42
Meyer 72, 77
Moench 25
Mugdan 146
Mutius, v. 54

Naarmann 41 Neufang 154

Offerhaus 2, 10, 13, 53, 55 Olzen 157 Orator, Heinrich 215 Otto 4, 54 Palandt/Edenkofer 13
Palandt/Heinrichs 9
Piltz 157
Plückebaum 77, 180, 215
Pöllath 159, 160, 166, 210, 216, 218
Priester 149

Rimann 54 Ring 53, 55, 56, 69, 90, 94, 102 Rössler 71, 75 Rüthers 157 Ruppe 33, 45, 72, 73, 96, 103, 105, 110, 119, 121, 133, 195, 209, 210, 212, 213, 214, 215, 219

Schilling 157 Schlutius 94 Schmidt 25 Schmidt, K. 146, 147, 149 Schmidt, L. 102, 110, 112, 115, 117, 130, 149, 152, 184 Schmidt/Drenseck 1, 21, 71, 77, 94, 96, 154 Schmidt/Heinicke 38, 53, 70, 91, 92, 122, 149 Schmidt/Seeger 102, 127 Scholtz 112 Schulze-Osterloh 20, 209, 218 Schwarz 17 Schwarzmeier 25, 142 Seemüller 142 Segebrecht 53, 63, 86, 87 Seifart 159 Seifart/Pöllath 162, 172, 173 Seiler 29 Selzam 153 Simson 23 Skibbe 149 Sommer 123, 129 Sorg 173 Stadie 38, 53, 55, 57, 62, 71, 72, 77, 90, 94, 112, 115, 133 Staudinger-Ferid, v./Cieslar 37 Staudinger/Behrends 22 Staudinger/Werner 146, 153 Stephan 154 Sterner 126

Stöcker 21

Stoll 59, 93 Strothmann 147 Strutz 2, 59, 67, 107, 120 Stuhrmann 38

Tanzer 218
Theis 53
Thiel 181
Tipke 38, 56, 62, 71, 87, 90, 91, 92, 94, 96, 110, 123
Tipke/Kruse 2, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 33, 53, 55
Troll 15, 25
Trzaskalik 33, 53, 55, 56, 57, 73, 77, 78, 89, 90, 94, 95, 96, 97, 102, 104, 122, 215
Thur, v. 21, 24, 46, 47

Uelner 202 Ulmer 157 Vangerow 69, 94 Voss 69 Voß 65, 126, 129

Wasmer 53, 55, 56, 57, 59, 63, 69, 94, 142, 215, 218

Wassermeyer 77, 106, 110, 112, 117, 126, 127, 132, 215

Wessener 29

Westermann 157

Widmann 151, 152, 180, 184

Widmann/Mayer 178, 180, 184, 203, 206

Wolf 146

Wolff/Bachof 54

Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann

Sachregister

Abschreibungsbegünstigungen Dividendenscheine - Rechtsnachfolger 90 - Einnahmen aus Veräußerung 122, Absetzung für Abnutzung - Zurechnung 74 Doppelbelastung, steuerliche 39 Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis Einkommensteuer - Entstehung 6 - Gesamtrechtsnachfolge 47 - Erlöschen 8, 10 - Rechtsnachfolge 46 - Übergang 11 - und Erbschaftsteuer 41, 60 Aufgabegewinn - und Schenkungssteuer 42 - Rechtsnachfolger 88 Einkünfte Auflage - Übertragung auf den Todesfall 113, - Form der Vermögenssicherung 161 - Übertragung, entgeltliche 120 Aufwandspauschalierungen - Rechtsnachfolger 89 - Übertragung, unentgeltliche 121 Aufwandsübernahme Einkünfte aus Kapitalvermögen - durch Dritten 71 - Rechtsnachfolge 127 - durch Steuerpflichtigen 73 - Tatbestandsverwirklichung 127 - Kostentragungsprinzip 71 Einkunftsermittlung - Veranlassungsgedanke 71 - Betriebsübergang 85 - Zuwendungslehre 71 - Rechtsnachfolger 87 Aufwendungen Einnahmen - nachträgliche 70 - Erwirtschaftung 63, 64 - Übernahme durch Dritte 71 - Zufluß 64 Ausgründung - Zurechnung von 62 - Buchwertfortführung 201 Einnahmenzurechnung - Rückbeziehung auf Stichtag der - Abtretung, entgeltliche 64 Schlußbilanz 202 - Abtretung, unentgeltliche 64 - Bestandsvergleich 63 Belastungen, außergewöhnliche - Erbfall 65 - Überschußrechnung 64 - Erblasserschulden 96 - Gesamtrechtsnachfolger 96 Einzelrechtsnachfolge - Krankheitskosten des Erblassers 97 - Todesfall 113 Betriebsaufspaltung Erbauseinandersetzung - kapitalistische 205 - Ausgleichsleistungen 151 Betriebsausgaben - Betriebsvermögen 145, 148 - Zurechnung 70 - Betriebsvermögen/Privatvermögen Betriebsübergang - Einkunftsermittlung 85 - BFH-Rechtsprechung 139, 144 Buchwertverknüpfung - Folgen, steuerliche 135, 148 - Spaltung der Kapitalgesellschaft 186 - Privatvermögen 145, 149

- Realteilungsgrundsätze 144, 148

- RFH-Rechtsprechung 137

Dingliche Bescheide 18

- Teilnachlaß 153

und vorweggenommene Erbfolge 157, 218

- Vorgang entgeltlicher 144, 146 Erbe

- Absetzungen, erhöhte 48

- Erhaltungsaufwendungen 48

- Kirchensteuer 48

- Sonderausgaben 93

- Spekulationsfrist 49, 67

- Steuervergünstigungen 48

- Umstellung des Wirtschaftsjahrs 49

- Verlustabzug 48, 94

- Verlustausgleich 51, 90

- Vermögensteuer 48

- Zinsen 51

- Zusammenveranlagung 49

Erbengemeinschaft

- Mitunternehmerschaft 147

- vermögensverwaltende 147

Erbfallschuld

- Betriebsschuld 156

Erbfolge

- unentgeltlicher Erwerb 23

- Zivilrecht 23

Erbfolge, vorweggenommene

- Abfindungen 157

- und Erbauseinandersetzung 157, 218

Erblasserschulden

- Belastungen, außergewöhnliche 96

- Krankheitskosten 97

Erbschaftsteuer

- Rechtsnachfolge 34

- und Einkommensteuer 41, 60

Erfindervergünstigung

- Rechtnachfolger 89

Erlaßgründe 9

Familienstiftung

- Form der Vermögenssicherung 172 Festsetzungsfrist

- Wirkung gegen Rechtsnachfolger 9, 215

Forderung, verzinsliche

- Erbfall 132

Übertragung während der Laufzeit 132

- Übertragung, entgeltliche 133

- Übertragung, unentgeltliche 132

Freibetrag für freie Berufe

Rechtsnachfolger 88
 Früchte

- Zurechnung 125, 129

Geldbußen 10

Geldstrafen 10

Gesamtrechtsnachfolge

- BFH-Rechtsprechung 48

- Buchwertfortführung 50

- Fortsetzungsthese 51

- Steuerrecht 3, 11, 31, 47

- Steuerschuldverhältnis 3, 54

- Todesfall 113

- Umsatzsteuerrecht 49

- Verbleibensfristen 204

- Zivilrecht 29, 53

Gewinnanteil

- Erwerber GmbH-Anteil 126, 130

- Grenzen der Übertragbarkeit 131

Gewinnausschüttung

- Erwerber GmbH-Anteil 126, 130

- Tatbestandsverwirklichung 130

Haftung
- Erbfall 13

- Rechtsnachfolger 12

Haftungsbescheid 16

Kapitaleinkünfte

- Übertragung mit Rechtsverhältnis

Kapitalgesellschaft

- Abspaltungsgegenstand 184

- Anteile, einbringungsgeborene 203

- Realteilung 182

- Spaltung 182

- Spaltungsverfahren 183

Konzern

- Umstrukturierung 195

Lohnanspruch

- Optionsrecht 117

Übertragung 114, 117

Nacherbe

- Rechtsnachfolger 21

Nachfolgeklausel, qualifizierte

- Ausgleichsansprüche 156

Nachfolger

- im Rechtsverhältnis 124, 126

Nachlaßteilung

- unentgeltlicher Erwerb 26 Nachlaßverbindlichkeiten 13

Nießbrauch

Form der Vermögenssicherung 163
Nießbraucher

- Rechtsnachfolger 20

Nutzungsmöglichkeiten – Einräumung 77, 215

- Wirtschaftsgut, abnutzbares 83

- Wirtschaftsgut, nicht abnutzbares 79, 80

Österreich

- Zivilrecht und Steuerrecht 215

Personengesellschaft

- Realteilung 178, 179

- Spitzenausgleich bei Realteilung 180

Stille Reserven bei Realteilung 180
Pfandgläubiger 112

Realteilung

- Erbengemeinschaft 144, 145, 148

- Kapitalgesellschaft 178, 182

- Personengesellschaft 178, 179

Rechtsnachfolge
- Begriff 2

- Betriebsausgaben 70

- Einkommensteuer 46

- Einkünfte aus Kapitalvermögen 127

- Einzelrechtsnachfolge 2, 12

- Erbschaftsteuer 34

- Gesamtrechtsnachfolge 2, 3, 11, 29,

- Positionen, öffentlichrechtliche 53

- Reserven, stille 59, 65

Schenkungsteuer 34Steuerrecht 3

- unentgeltliche 58

- Werbungskosten 70

- Zivilrecht 20 Rechtsnachfolger

- Abschreibungsbegüngstigungen 90

- Aufgabegewinn 88

- Aufwandspauschalierung 89

- Begriff 106

- Begünstigungen, einkünftebezogene

- Einkunftsermittlung 87

- Einkünfte, originäre 108, 113

- Entwicklung, historische 106

- Erfindervergünstigung 89

- Freibetrag für freie Berufe 88

- im Todesfall 113

- Rechtsverhältnis, früheres 56, 101

- Reserven, stille 59, 65

- Steuerpflicht, perönliche 56, 102,

- Steuerpflicht, sachliche 56, 101

- Tarifermäßigung 89

Tätigkeit, ehemalige 56Überschußeinkünfte 101

- Versorgungsanspruch, originärer 69

- Veräußerungsgewinn 88

- Zufluß 104

Rechtsvorgänger

- Einkommensverwendung 109

- Einkünfte, bezogene 109

- Steuerpflicht, originäre 110

Reserven, stille

- Beteiligung, wesentliche 66

- Betrieb 66

- Betriebsvermögen 66

Privatvermögen 66Rechtsnachfolge 59, 65

- Sicherung der Besteuerung 187

Spaltung der Kapitalgesellschaft 187Spekulationsgeschäft 67

Spekulationsgesc
 Verstrickung 188

Wirtschaftsgüter, einzelne 66

Säumniszuschläge 10, 215

Schenkungsteuer

Rechtsnachfolge 34und Einkommensteuer 42

Sicherungszession 112

Singularsukzession s.

Rechtsnachfolge/Einzelrechtsnachfolge

Sonderausgaben

- Aufwendungen Dritter 91

- Aufwendungen für Dritte 92

- Erbe 93

- Vertragsübernahme 92

- Wegfall des Steuerpflichtigen 93

- Zurechnung 91

Spaltung

- Kapitalgesellschaften 182

Personengesellschaften 179, 218
 Spaltung der Kapitalgesellschaft

- Aufteilung des Eigenkapitals 190

- Ausgründung 200

- Auswirkungen, ertragsteuerliche 185

- Eigenkapital, verwendbares 190

- Gegenstand der Spaltung 184

Gewinneutralität 185nach Buchwerten 186

Spaltung der Personengesellschaft

- Folgen, steuerliche 179

- Voraussetzungen, zivilrechtliche 218

Sparkassenbrief

- Übertragung 115, 117, 123

Spekulationsfrist

- Rechtsnachfolger 49, 67

Steueranspruch 4 Steuerbescheid

- Einzelrechtsnachfolge 17

- Gesamtrechtsnachfolge 15

Steuerrechtsverhältnis – Rechtsnachfolge 34

Steuerschuldverhältnis 6, 8, 10, 11

Stiftung

- Abgrenzung zum Trust 165

- Familienstiftung 172

- nichtrechtsfähige 171

- rechtsfähige 171

Übertragungsvorgänge 175
 Stille Reserven s. Reserven, stille

Stückzinsen 133

Tarifermäßigungen

- Rechtsnachfolger 89 Teilauseinandersetzung

- Nachlaß 153

Teilbetrieb

- Begriff 202

Testamentsvollstreckung

Form der Vermögenssicherung 161
Tod des Steuerschuldners 9

Todesfall

- Einzelrechtsnachfolge 113

- Gesamtrechtsnachfolge 113

Treuhänder 112

Treuhand

Form der Vermögenssicherung
164

Trust

- Abgrenzung zur Stiftung 165

- Begünstigter 168

Begunstigung 175Durchgriff 168

Einkünfte des Begüngstigten 169

- Errichtung 168, 175

- Risiken 170

- Subjektqualität, steuerliche 166,

- Subsidiarität, umgekehrte 167

- Übertragungsvorgänge 175

- Vorteile 170

- Zeitpunkt der Zurechnung 169

Übergabeverträge

- Abfindungen 157

Übertragung von Einkünften

- unentgeltliche 111 Umstrukturierung

- Konzern 195

- Verkehrsteuern 206

Umwandlung

- errichtende 199

- formwechselnde 199

Umwandlung, verschmelzende

- Steuerrecht 197

Zivilrecht 197
 Universalsukzession s.

Rechtsnachfolge/Gesamtrechtsnachfolge

Unterbeteiligung

- Form der Vermögenssicherung 163

Unternehmensspaltung

- Begriff 177

- Folgen, steuerrechtliche 177

Veräußerungsgewinn
– Rechtsnachfolger 88

Verbleibensfristen

- Buchwertfortführung 204

- Gesamtrechtsnachfolge 204

Verkehrsteuern

 Umstrukturierung im Konzern 206

Verlustabzug

- Vererblichkeit 48, 94, 105

Verlustausgleich

- Erbe 51, 90 Verlustvortrag

- Unternehmensidentität 205

Vermächtnisnehmer

- Rechtsnachfolger 154

Vermächtnisschuld

- Betriebsschuld 155

Vermögenssicherung

- Auflage 161

- Nießbrauch 163

- Stiftung 170

- Testamentsvollstreckung 161

- Treuhand 164

- Trust 165

- Unterbeteiligung 163

Verpachtung

- innerkonzernliche 204

Verschmelzung

- Steuerrecht 197

- Zivilrecht 196

Verspätungszuschläge 10, 215 Vorweggenommene Erbfolge – Abfindungsleistungen 27

- Zivilrecht 27

Werbungskosten

Zurechnung 70

Witwen- und Waisengelder 103, 116

Zinsscheine

- Einnahmen aus Veräußerung 122, 128

Zivilrecht

Bedeutung für Steuerrecht 31, 53, 106, 215

- Erbfolge 23

- Rechtsnachfolge 20, 53

- Universal sukzession 29

- Vorweggenommene Erbfolge 27

Zufluß

- Rechtsnachfolger 104

Zurechnung

- Einnahmen 62

Zwangsgelder 10 Zweckvermögen

- Auflage 162

Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt KG erschienen:

Band 1:

Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht

Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensteuerverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Prof. Dr. Klaus Tipke. 2., unveränderte Auflage 1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,–DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 38,– DM. ISBN 3 504 62001 3

Band 2:

Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht

Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 338 Seiten DIN A 5, 1979, gbd. 58,-DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 48,-DM. ISBN 3 504 62003 X

Band 3:

Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht

Betriebsausgaben / Werbekosten – Privatausgaben / Betriebsvermögen – Privatvermögen / mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Hartmut Söhn. 448 Seiten DIN A 5, 1980, gbd. 78,– DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 66,– DM. ISBN 3 504 62004 8

Band 4:

Gewinnrealisierung im Steuerrecht

Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von UnivProf. DDr. Hans Georg Ruppe. 320 Seiten DIN A 5, 1981, gbd. 58,-DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 48,-DM. ISBN 3 504 62005 6

Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt KG erschienen:

Band 5:

Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Klaus Tipke. 458 Seiten DIN A 5, 1982, gbd. 85, – DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 71, – DM. ISBN 3 504 62006 4

Band 6:

Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht Grundfragen des Steuerstrafrechts heute.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Günter Kohlmann. 408 Seiten DIN A 5, 1983, gbd. 82,- DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. 69,- DM. ISBN 3 504 25951 5

Band 7:

Werte und Wertermittlung im Steuerrecht

Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von RA Dr. Arndt Raupach, Fachanwalt für Steuerrecht. 493 Seiten DIN A 5, 1984, gbd. 95,– DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 81,– DM. ISBN 3 504 62007 2

Band 8:

Grundfragen des Internationalen Steuerrechts

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Prof. Dr. Klaus Vogel. 318 Seiten DIN A 5, 1985, gbd. 68,– DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 55,– DM. ISBN 3 504 62008 0

Band 9:

Grundfragen des Lohnsteuerrechts

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von RA Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht. 538 Seiten DIN A 5, 1986, gbd. 118,- DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 95,- DM. ISBN 3 504 62009 9