

**Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht**

Band 95

**Das Verhältnis
der Erbschaft- und
Schenkungssteuer zur
Einkommensteuer**

Von

Fabian Friz



Duncker & Humblot · Berlin

FABIAN FRIZ

Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer
zur Einkommensteuer

Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht

Herausgegeben von

Wolfgang Graf Vitzthum

in Gemeinschaft mit

Jochen von Bernstorff, Martin Heckel
Karl-Hermann Kästner, Ferdinand Kirchhof

Hans von Mangoldt, Martin Nettesheim

Thomas Oppermann, Günter Püttner

Barbara Remmert, Michael Ronellenfitsch

Christian Seiler

sämtlich in Tübingen

Band 95

Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungssteuer zur Einkommensteuer

Von

Fabian Friz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Eberhard Karls Universität Tübingen
hat diese Arbeit im Wintersemester 2012/2013
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

D 21

Alle Rechte vorbehalten
© 2014 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0935-6061
ISBN 978-3-428-14128-9 (Print)
ISBN 978-3-428-54128-7 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84128-8 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2012/2013 von der Juristischen Fakultät der Eberhard Karls Universität Tübingen als Dissertation angenommen.

Mehreren Personen gebührt mein besonderer Dank:

Zunächst danke ich meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof, Vizepräsident des Bundesverfassungsgerichts, der trotz der Vielzahl seiner beruflichen Verpflichtungen immer ein offenes Ohr für mich hatte und mir stets mit gutem Rat zur Seite stand.

Des Weiteren danke ich Herrn Prof. Dr. Burkhard Binnewies für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Außerdem möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Christian Seiler und dem gesamten Lehrstuhl für die ständige Diskussionsbereitschaft sowie die schöne Zeit, die ich während meines Promotionsvorhabens als wissenschaftlicher Assistent dort erleben durfte, bedanken.

Der Dr. Reinhard Kapp Stiftung danke ich für die großzügige Förderung des Promotionsvorhabens, die eine konzentrierte, umfassende und zügige Bearbeitung des Promotionsvorhabens ermöglicht hat.

Mein Dank gebührt des Weiteren Herrn Prof. Dr. Dr. h. c. Graf Vitzthum, der mir die Aufnahme in die Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht ermöglicht hat.

Ganz herzlich möchte ich mich auch bei meinem Vater bedanken, der mir während meiner Promotionsphase stets ein wertvoller Diskussionspartner war.

Frankfurt am Main, im Oktober 2013

Fabian Friz

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	13
B. Begriffsbestimmung der Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer	16
C. Fälle	18
I. Betriebsvermögen	18
II. Doppelbelastung des nicht entnommenen Gewinns im Sinne des § 34a Abs. 2 EStG	20
III. Einkünfte aus Kapitalvermögen	21
IV. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	23
V. Nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 24 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG	24
VI. Wiederkehrende Bezüge	25
VII. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern oder Dritten zur Gesellschaft	28
1. Grundsatz	28
2. Disquotale Leistungen zwischen Gesellschaftern	29
VIII. Scheinbare Doppelbelastungen	30
1. Unentgeltliche Zuwendungen an Personengesellschaften	30
2. Überhöhte Testamentsvollstreckervergütung	30
D. Allgemeine verfassungsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung	32
I. Notwendigkeit der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Steuern	32
II. Rechtfertigung der Einkommen- und Erbschaftsteuer als Einzelsteuern	33
1. Rechtfertigung von Finanzzwecksteuern durch das Leistungsfähigkeitsprinzip	34
2. Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips	35
3. Rechtfertigung der Einkommensteuer durch das Leistungsfähigkeitsprinzip	37
4. Rechtfertigung der Erbschaftsteuer durch das Leistungsfähigkeitsprinzip ..	37
E. Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Steuersystem	39
I. Subjektsteuerprinzip und Grundsatz der Individualbesteuerung – Steuersubjekt der Einkommen- und Erbschaftsteuer	39

1. Einkommensteuer	39
2. Erbschaftsteuer	40
3. Zusammenfassung	40
II. Der Einkommensbegriff – Steuerobjekt der Einkommensteuer	40
III. Steuerobjekt der ErbStG	44
IV. Schlussfolgerungen	46
1. Betriebsvermögen	47
a) § 45 Abs. 1 AO	48
b) Einkommensteuerliche Regelungen	50
c) Abweichende Zielrichtung der Gesamtrechtsnachfolge im Zivilrecht gegenüber der Zielrichtung des Einkommensteuergesetzes	50
d) Unterschied zur Einzelrechtsnachfolge	52
e) Notwendigkeit der Berücksichtigung der Verklammerung von Steuersubjekt und Steuerobjekt	53
f) Historische Auslegung	55
g) Schlussfolgerungen	55
h) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	57
2. Einkünfte aus Kapitalvermögen	58
3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	62
4. Nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 24 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG	64
5. Wiederkehrende Bezüge	69
V. Ergebnis	71
F. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Doppelbelastung eines Vermögenszuges mit Erbschaft- und Einkommensteuer	75
I. Grundsatz der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG)	75
1. Systemgerechtigkeit der Doppelbelastung	75
a) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	79
aa) Unterschiedliche Gesamtbelastung trotz gleicher Leistungsfähigkeit	79
bb) Rechtfertigungsmöglichkeit	81
(1) Allgemeine Rechtfertigung der Doppelbelastung mit der unterbliebenen einkommensteuerlichen Erfassung beim Rechtsvorgänger	82
(2) Rechtfertigungsmöglichkeit im Rahmen des unentgeltlichen Betriebsvermögensübergangs	83
(3) Rechtfertigungsmöglichkeit bei privaten Einkünften	84
2. Zwischenergebnis	86

II.	Vereinbarkeit der Doppelbelastung mit der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) . .	86
1.	Eingriff in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie durch die Einkommens- besteuerung	86
2.	Eingriff in die Eigentumsfreiheit des Erwerbers durch die Erbschaftsbesteu- erung	91
a)	Erbschaftsteuer	92
aa)	Die Testierfreiheit des Erblassers als zentrales Element der Erb- rechtsgarantie	92
bb)	Einbeziehung des Erwerbers in den Schutzbereich der Erbrechts- garantie zur Sicherung des Erwerbsvorganges von Todes wegen . .	92
cc)	Erbschaftsteuer als Steuer auf das neu hinzuerworbene Eigentum . .	93
b)	Schenkungsteuer als Steuer auf das neu hinzuerworbene Eigentum	94
c)	Zwischenergebnis	94
3.	Doppelbelastung eines Vermögenszuganges mit Einkommen- und Erbschaft- steuer als Eingriff in dieselbe Eigentumsposition	95
4.	Gesetzesvorbehalt	98
5.	Quantitative Begrenzung des Steuereingriffs – insbesondere der Halbteilungs- grundsatz	99
6.	Verstoß gegen die Eigentumsgarantie	101
G.	Lösungsmöglichkeiten	103
I.	De lege lata	103
1.	§ 35b EStG	103
2.	§ 10 Nr. 1a EStG – § 23 ErbStG	107
a)	Alte Rechtslage	107
b)	Geltende Rechtslage	108
3.	§ 10 Abs. 5 ErbStG	109
a)	Der Lösungsansatz	109
b)	Einkommensteuerschulden des Erblassers	110
c)	Schlussfolgerung	112
4.	Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug	113
5.	Wertermittlung	117
a)	Die latente Einkommensteuerschuld als aufschiebend bedingte Last im Sinne des § 6 BewG	117
b)	Wertermittlung des Substanzerwerbs als Ausdruck individueller Leistungs- fähigkeit	118
aa)	Grundgedanke	118

bb) (Daraus gezogene) Schlussfolgerungen	120
cc) Unterschied zur Korrektur im Rahmen der Bemessungsgrundlage	121
dd) § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG als diesem Lösungsansatz entgegenstehende Norm?	123
II. De lege ferenda	125
1. Abschaffung der Erbschaft- bzw. Einkommensteuer	125
2. Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer	126
3. Wertaufstockung auf den gemeinen Wert zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung – klare Abstimmung der beiden Steuergegenstände	130
a) Auswirkung im Betriebsvermögen	131
b) Auswirkung auf steuerverstrickte Wirtschaftsgüter im Privatvermögen ..	132
c) Stundungs- und Tarifbegünstigung zur Milderung des zeitnahen Anfalls von Einkommen- und Erbschaftsteuer	134
d) Abstimmung der Steuergegenstände bei nachträglichen Einkünften und wiederkehrenden Bezügen	135
aa) Einmalige Vermögenszuflüsse im Sinne des § 24 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG	135
bb) Wiederkehrende Bezüge – Trennung in Kapital- und Ertragsanteil ..	136
4. Abzug der Erbschaftsteuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- steuer	137
5. Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer im Rahmen der Wert- ermittlung	138
6. Abschließende Würdigung der Lösungsansätze	139
H. Ausblick	142
I. Zusammenfassung in Thesen	145
Literaturverzeichnis	149
Sachverzeichnis	166

A. Einleitung

Die Anregung zu dieser Arbeit geht zurück auf ein Seminar der Professoren F. Kirchhof und H.-D. Assmann im Wintersemester 2006/2007 an der Eberhard Karls Universität Tübingen zum Thema „Rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für Unternehmen im Steuer- und Gesellschaftsrecht“. Die in diesem Zusammenhang zu erstellende Seminararbeit hatte die Aufgabenstellung „Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschafter und Personengesellschaft“.

Im Mittelpunkt der Arbeit stand dabei die Umstrukturierung von Personengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Vorschriften des § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG.

Damals fiel auf, dass in der Wissenschaft ein Hang zum „Kästchendenken“ in der Weise besteht, dass Probleme, die mehrere rechtliche Fragen aufwerfen, oft nur eindimensional behandelt werden, d. h. Fragestellungen werden häufig allein zivilrechtlich oder allein steuerrechtlich behandelt. Literatur, die einen ganzheitlichen Ansatz verfolgt, ist nur spärlich vorhanden. Aber auch im Steuerrecht zeigt sich die Neigung, dass Problemkreise allein innerhalb einer einzelnen Steuerart behandelt werden; gerade auch bei Fragestellungen rund um die Umstrukturierung von Personengesellschaften. Obwohl z. B. die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaftern nicht nur ertragsteuerliche, sondern aufgrund der Unentgeltlichkeit auch erbschafts- und schenkungssteuerrechtliche Fragen aufwirft, wird dieser Themenschwerpunkt meistens entweder allein ertragsteuerlich oder rein erbschaft- und schenkungssteuerlich betrachtet.

Zur Zeit der Seminararbeit (2006/2007) war diese eindimensionale ertragsteuerliche Betrachtungsweise zum überwiegenden Teil folgenlos, da durch die Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit¹ zum 1.1.1993² für Wirtschaftsgüter, die sich im Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen befanden, die Bewertung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung gem. §§ 10 Abs. 1 Satz 2, 12 Abs. 5 ErbStG a. F. in Verbindung mit § 109 Abs. 1 BewG a. F. auf Basis der Steuerbilanzwerte erfolgte. Dies hatte zur Folge, dass die stillen Reserven nicht Eingang in die erb-

¹ Siehe hierzu *N. Herzig*, DB 1992, S. 1053.

² Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, Steueränderungsgesetz – StÄndG 1992 v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297, 320.

schaft- oder schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage des Rechtsnachfolgers fanden.³

Dieses Ergebnis wurde schon damals als überraschend und irritierend empfunden, da recht offensichtlich war, dass die Steuerbilanzwerte in den meisten Fällen nicht dem Wert entsprachen, um den der Erbe oder Beschenkte tatsächlich durch den Vermögenszufluss bereichert wurde.

Durch das neue ErbStRG vom 24.12.2008⁴ hat sich die Rechtslage nun erheblich geändert. Nach dem jetzt geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz findet regelmäßig eine Bewertung des Erbschaftsteuersubstrats unter Orientierung am gemeinen Wert statt. Mit dem ErbStRG setzte der Gesetzgeber im Kern die Vorgaben des Beschlusses des BVerfG vom 7.11.2006⁵ um. Nach dem BVerfG habe die Ausgestaltung der deutschen Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer zur Konsequenz, dass die im Vermögenszuwachs zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfasst werden soll.⁶ Eine gleichheitsgerechte Belastung der Steuerpflichtigen erfordere für eine Erbschaft- und Schenkungsteuer, die an den Vermögenszuwachs anknüpft, dass die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter und betrieblichen Einheiten, die zu einer Erbschaft oder Schenkung gehören, sich unabhängig von der Vermögensart einheitlich am gemeinen Wert auszurichten habe.⁷ Erst auf einer zweiten Ebene könne der Steuergesetzgeber entscheiden, ob er nach der grundsätzlich erfolgenden Steuerbelastung, Lenkungsziele verfolgen will z.B. durch unterschiedliche Steuersätze, Freibeträge oder andere Veranschönigungsregelungen.⁸

Daraus folgerte das BVerfG, dass die einheitlichen Steuersätze des § 19 Abs. 1 ErbStG mit dem Gleichheitsgrundsatz unvereinbar seien, da sie das Vermögen einheitlich belasten, obwohl nicht alle Vermögensgegenstände mit dem gemeinen Wert Eingang in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage gefunden hätten.⁹

Obwohl das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer anhand der vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidungen festgestellt hat, hat es sich mit dem Verhältnis von Einkommen- und Erbschaftsteuer und einer möglichen Doppelbelastung, die durch die Bewertung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung unter Orientierung am gemeinen Wert entstehen kann, nicht befasst. Hier möchte diese Dissertation ansetzen.

³ J. Hey, JZ 2007, S. 564, 566; N. Weinmann, in: Moench: ErbStG, Rn. 56; D. Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher: ErbStG, Einführung, Rn. 16; R. Mellinghoff, in: Birk: DSTJG 23 (1999), S. 127, 146 f.

⁴ ErbStRG v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, S. 3018.

⁵ BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 ff.

⁶ BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33.

⁷ BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33.

⁸ BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 37.

⁹ BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 37.

Die Bewertung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung unter Orientierung am gemeinen Wert kann nämlich heute zur Folge haben, dass der Rechtsnachfolger neben der Erbschaftsteuer auch mit der Einkommensteuer belastet wird, wenn für die Einkommensteuer weiterhin die Buchwerte oder Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich sind. In diesen Fällen hat der Erwerber neben der Erbschaftsteuer auch die Einkommensteuer auf die Differenz zwischen den Buchwerten bzw. Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis zu zahlen, wenn er die steuerverstrickten Wirtschaftsgüter realisiert.

Der BFH hat sich bereits mehrfach mit dem Verhältnis von Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer befasst. Nach seiner Auffassung¹⁰ stehen Erbschaft- und Einkommensteuer auf unterschiedlichen Ebenen. Erbschaft- und Einkommensteuer hätten unterschiedliche Steuergegenstände. Daher dürften beide Steuern auch kumulativ erhoben werden. Diese Auffassung hat der BFH zuletzt bestätigt und den Abzug der Einkommensteuerlast als Nachlassverbindlichkeit verweigert. Erbschaft- und Einkommensteuer würden auf unterschiedliche Steuergegenstände zugreifen und ihrer eigenen Sachgerechtigkeit folgen.¹¹

Ob diese These zutreffend ist oder ob nicht die einzelnen Steuern eines Systems in ihrer Wirkungsweise so abgestimmt werden müssen, dass sie sich zur Erreichung des Steuerzwecks gegenseitig ergänzen oder sich doch wenigstens nicht beeinträchtigen,¹² wird zu untersuchen sein.

¹⁰ BFH v. 22.12.1976, II R 58/67, BStBl. II 1977, 423, 424; BFH v. 26.11.1986, II R 190/81, BStBl. II 1987, 175, 177; BFH v. 27.11.1985, II R 148/82, BStBl. II 1986, 265, 267; BFH v. 7.12.1990, X R 72/89, BStBl. II 1991, 350, 353.

¹¹ BFH v. 17.2.2010, II R 23/09, BStBl. II 2010, 641, 643.

¹² So *G. Schmölders/K.-H. Hansmeyer*, Allgemeine Steuerlehre (1980), § 31, S. 238; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II (2003), § 13, S. 882; *R. Kleeberg*, BB 1973, S. 1225. In diese Richtung geht auch die Entscheidung des VIII. Senats, BFH v. 12.9.2011, VIII B 70/09, DStRE 2012, 154, ohne auf die Auffassung der anderen Senate einzugehen.