

Rita Vogt

Rechtsnachfolge im Steuerrecht

Zur Nachfolgefähigkeit einkommen- und
umsatzsteuerrechtlicher Positionen

Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen Institut
der Steuerberater e. V.



Verlag des wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater GmbH · Berlin

DWS-Schriftenreihe Nr. 11

Vorwort

Was geschieht etwa beim Erbfall im Hinblick auf die einkommensteuerrechtlichen oder umsatzsteuerrechtlichen Positionen des Erblassers? Kann der Erbe, welcher aus zivilrechtlicher Verpflichtung heraus, die noch offenen Werbungskosten des Erblassers begleicht, diese Aufwendungen in seiner eigenen Steuererklärung ansetzen? Oder sind diese Aufwendungen dem Erblasser zuzurechnen, der sie immerhin veranlasst hat? Sind die Verluste des Erblassers vererblich? Ist der Übergang des unternehmerischen Vermögens im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge ein umsatzsteuerbarer Vorgang? Dies ist nur eine kleine Auswahl an Fragen, die im Brennpunkt der Untersuchung stehen und um deren Beantwortung mitunter dezidiert gestritten wird. Die vorliegende Arbeit versucht daher, die herrschenden Sichtweisen zum Thema Nachfolgefähigkeit steuerrechtlicher Positionen zu systematisieren, sie zu würdigen und neue Lösungsansätze aufzuzeigen.

Die Arbeit wurde im Mai 2006 abgeschlossen und im Sommersemester 2006 von der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Wolfgang Jakob, der das Vorhaben großzügig unterstützte und mir stets mit Rat und Tat zur Seite stand. Er ermöglichte mir während meiner Tätigkeit an seinem Lehrstuhl tiefe Einblicke in die Hintergründe und die Wirkungsweisen des Steuerrechts. Für die außerordentlich zügige Erstellung des Zweitgutachtens danke ich Herrn Professor Dr. Klaus Offerhaus, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D.

Mein Dank gilt ebenso Frau Christine Spitko, die durch die sorgfältige Betreuung des Manuskripts wesentlichen Anteil am Gelingen der Arbeit hatte. Ebenfalls danken möchte ich meinen Kollegen, allen voran Herrn Dr. Hagen Kobor für seine wertvollen Tipps, sowie meinen Freunden und insbesondere meinem Partner für ihre Geduld und die psychische Unterstützung zu dieser Arbeit. Einzuschließen habe ich in meinen Dank auch die Juristische Gesellschaft Augsburg e.V. sowie das DWS-Institut, die diese Arbeit jeweils mit einem Preis ausgezeichnet haben.

Dank schulde ich schließlich meinen Eltern, die mich während der mühevollen Zeit des Studiums und der Promotion in ganz besonderem Maße gefördert haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Rita Vogt

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	13
Einleitung	17
1. Kapitel:	
Grundlagen der Rechtsnachfolge im Steuerrecht	21
2. Kapitel:	
Die materiellrechtlichen Auswirkungen einer Rechtsnachfolge im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht	79
Schlussbetrachtung	233
Literaturverzeichnis	237

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	3
Inhaltsverzeichnis.....	7
Abkürzungsverzeichnis	13
Einleitung	17
A. Problemstellung	17
B. Untersuchungsgegenstand	18
C. Gang der Arbeit.....	19
1. Kapitel:	
Grundlagen der Rechtsnachfolge im Steuerrecht.....	21
A. Zum Begriff der Rechtsnachfolge.....	21
I. Einzelrechtsnachfolge	23
II. Gesamtrechtsnachfolge	24
B. Die Bedeutung des Zivilrechts für die steuerrechtliche Nachfolge	25
C. Auswirkungen einer Rechtsnachfolge im Steuerrecht.....	27
I. Übergangswirkung der Rechtsnachfolge	28
1. Nachfolgetatbestand im Steuerrecht.....	28
a) Vorbehalt des Gesetzes.....	29
b) Einzelrechtsnachfolge	29
aa) Übergang steuerlicher Berechtigungen und Ver- pflichtungen kraft Gesetz.....	31
bb) Rechtsgeschäftlicher Übergang steuerlicher Be- rechtigungen und Verpflichtungen.....	32
c) Gesamtrechtsnachfolge	34
aa) Zum Wesen der Gesamtrechtsnachfolge	34
bb) § 45 AO als originär steuerlicher Gesamtrechts- nachfolgetatbestand?	36
cc) Gesamtrechtsnachfolgetatbestände des Zivil- rechts.....	38
dd) Spezielle steuerrechtliche Gesamtrechtsnach- folge?.....	39

d) Zwischenergebnis	39
2. Nachfolgefähigkeit steuerrechtlicher Positionen	41
a) Meinungsstand zur Nachfolgefähigkeit öffentlicher Rechte und Pflichten	42
b) Verfassungsrechtliche Direktiven	43
aa) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	44
bb) Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG	45
cc) Erbrechtsgarantie, Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG	50
dd) Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG ...	52
ee) Fazit	54
c) Bedeutung des § 45 AO bei Gesamtrechtsnachfolge ...	55
aa) Wortsinn und Bedeutungszusammenhang	55
bb) Gesetzeszweck	59
cc) Fazit	63
d) Wirkungen der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge	64
aa) Anwendbarkeit der zivilrechtlichen Normen im Steuerrecht	64
bb) Zum Umfang der Nachfolgeanordnung: der Aspekt der Universalität	67
cc) Fazit	70
e) Fortsetzungsthese der Rechtsprechung	71
II. Tatbestandswirkung der Rechtsnachfolge	73
1. Rechtsnachfolge als steuerschuld begründender Vorgang	74
2. Rechtsnachfolge als steuerpflicht begründender Tatbestand	75
D. Resümee	75

2. Kapitel:

Die materiellrechtlichen Auswirkungen einer Rechtsnachfolge im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht	79
A. Übergangswirkung und Tatbestandswirkung der Rechtsnachfolge	79
B. Grundlagen	80
I. Steuerrechtsfähigkeit und Steuerpflichtigkeit	80
II. Das Steuerschuldverhältnis	81
1. Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	82
2. Entstehung der Einkommensteuer bei Wegfall des Steuerpflichtigen während des Veranlagungszeitraums	85

3. Entstehung der Umsatzsteuer bei Wegfall des Steuerpflichtigen während des Voranmeldungszeitraums .	86
a) Sollbesteuerung	87
b) Istbesteuerung	88
c) Vorsteuer	91
4. Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis.....	92
5. Zusammenfassung	93
C. Die Nachfolgefähigkeit einkommensteuerrechtlicher Positionen	94
I. Die maßgeblichen Direktiven zur Bestimmung der Übergangsfähigkeit einkommensteuerrechtlicher Positionen	94
1. Das Gebot der Individualbesteuerung.....	96
2. Allgemeine Zurechnungskriterien bei Einkünften.....	100
3. Die Bedeutung des § 24 Nr. 2 EStG	106
4. Das Prinzip der Universalsukzession.....	111
5. Fazit	112
II. Nachfolgefähigkeit ausgewählter Positionen im Einkommensteuerrecht	115
1. Zur Übertragbarkeit der Einkünfte.....	116
a) Zufluss beim Rechtsnachfolger.....	116
b) Auswirkungen einer Rechtsnachfolge auf die Ergebnisprognose im Rahmen der Einkünfteerzielungsabsicht	117
c) Übertragung der zugrunde liegenden Einkunftsquellen	119
d) Unentgeltliche Übertragung stiller Reserven.....	124
aa) § 6 Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 EStG	126
bb) § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG	129
cc) § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG	131
e) Erwerbsaufwendungen	136
aa) Abfluss von Erwerbsaufwendungen beim Rechtsnachfolger.....	136
bb) § 11d EStDV – fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten.....	139
f) Fazit	141
2. Vererblichkeit von Verlusten	143
a) Dogmatischer Hintergrund des Verlustabzuges, § 10d EStG	144
aa) Verlustabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip	145
bb) Verlustabzug und Abschnittsbesteuerung	145
b) Entstehungsgeschichte des Verlustabzuges	147

c)	Meinungsstand in der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustvortrages	151
aa)	Die frühe höchstrichterliche Finanzrechtsprechung	151
bb)	Neuere Tendenzen in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung.....	153
(1)	Auffassung des I. Senats	153
(2)	Auffassung des XI. Senats	157
d)	Auffassung in der Finanzverwaltung.....	161
e)	Auffassungen in der Literatur.....	161
aa)	Contra Vererblichkeit.....	162
bb)	Pro Vererblichkeit	164
f)	Stellungnahme	166
g)	Konsequenzen aus der Nichtvererblichkeit des Verlustabzuges und Lösungsvorschläge	171
aa)	Unbeschränkter Verlustrücktrag.....	171
bb)	Konzept der Totalgewinnrealisierung im Erbfall	172
cc)	Einkunftsquellenbezogener Übergang der Erblasserverluste.....	173
dd)	Vorschläge der Forschungsgruppe „Bundessteuergesetzbuch“	175
3.	Privataufwendungen	176
a)	Zur Übergangsfähigkeit einzelner Sonderausgaben.....	181
aa)	Unterhaltsleistungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG.....	181
bb)	Renten und dauernde Lasten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG.....	182
cc)	Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG	183
dd)	Kirchensteuer gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG.....	184
ee)	Steuerberatungskosten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG aF.....	185
ff)	Berufsausbildungskosten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.....	186
gg)	Schulgeld gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.....	187
hh)	Spenden gemäß § 10b EStG	187
b)	Außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 ff. EStG..	188
c)	Zusammenfassung	191
4.	Ergebnis.....	192
D.	Die Rechtsnachfolge im Umsatzsteuerrecht	193
I.	Tatbestandswirkung der Rechtsnachfolge	194
1.	Geschäftsveräußerung im Ganzen	194
2.	Übertragung von Gesellschaftsanteilen	197

3. Erbfall.....	198
4. Auseinandersetzung in der Erbengemeinschaft	202
II. Übergangswirkung der Gesamtrechtsnachfolge	204
1. Dogmatische Grundlagen und Belastungsidee der Umsatzsteuer.....	205
a) Die Umsatzsteuer als Verkehr- oder Verbrauchssteuer?	205
b) Stellungnahme	207
2. Nachfolge in die Unternehmereigenschaft.....	209
a) Übergang der Umsatzsteuerschuldnerschaft.....	214
b) Übergang der latenten Positionen aus dem Umsatzsteuerrechtsverhältnis.....	215
aa) Allgemeine Auslegungsvorgaben des Umsatz- steuergesetzes	216
bb) Der materielle Gehalt des § 2 Abs. 1 UStG.....	217
3. Vorsteuerabzug.....	220
4. Rechnungs- und Gutschriftenausstellung	222
5. Berichtigungspflichten	223
a) Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG	223
b) Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	224
6. Steuerbefreiungen	225
7. Wahlrechte und Umsatzgrenzen.....	226
a) Steuerbefreiung und Option nach § 9 UStG	226
b) Option zur Istbesteuerung nach § 20 UStG	226
c) Kleinunternehmer nach § 19 UStG	230
8. Fazit	231
 Schlussbetrachtung.....	 233
A. Kein Übergang einkommensteuerrechtlicher Positionen	233
B. Grundsätzliche Nachfolgefähigkeit umsatzsteuerrechtlicher Positionen	234
C. Gesetzessystematische Direktiven	235
 Literaturverzeichnis	 237