

Schriften zum Steuerrecht

Band 41

Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?

Von

Lenhard Jesse



Duncker & Humblot · Berlin

LENHARD JESSE

**Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft-
und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 41

**Liegen die Einkommensteuer und
die Erbschaft- und Schenkungsteuer
auf „verschiedenen Ebenen“?**

**Von
Lenhard Jesse**



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Jesse, Lenhard:

Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und
Schenkungssteuer auf „verschiedenen Ebenen“? / von
Lenhard Jesse. – Berlin : Duncker und Humblot, 1992
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 41)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1990

ISBN 3-428-07329-0

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1992 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-07329-0

*Meinen Eltern
und Sabine*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im April 1990 abgeschlossen und lag im Sommersemester 1990 der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation vor.

Das Thema der Arbeit beruht auf einer Anregung von Herrn Prof. Dr. Jens Peter Meincke, der mich auf die „Zwei-Ebenen-These“ der Rechtsprechung aufmerksam machte. In Zeiten zunehmender Eile bei der (Steuer-)Gesetzgebung war es für mich eine besondere Herausforderung, sich mit einer Grundsatzfrage der vorliegenden Art zu befassen. Herrn Prof. Dr. Jens Peter Meincke sei herzlich dafür gedankt, daß er mir die Bearbeitung des Themas anvertraut und mich stets mit seinem Rat begleitet hat. Darüber hinaus habe ich Herrn Prof. Dr. Jens Peter Meincke und Herrn Prof. Dr. Joachim Lang für die Aufnahme der Arbeit in die vorliegende Schriftenreihe zu danken.

Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur sind im wesentlichen bis Frühjahr 1991 berücksichtigt.

Düsseldorf, im Juli 1991

Lenhard Jesse

Inhaltsverzeichnis

1. Teil

Einleitung: Gegenstand und Gang der Untersuchung

A. Gegenstand der Untersuchung	15
I. Bedeutung der „Zwei-Ebenen-These“ als Rechtfertigung für Doppelbelastungen	15
1. Betriebliche Veräußerungsgewinne	16
2. Unentgeltliche Zuwendungen in das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden	17
3. Private Veräußerungsgewinne	17
a) Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 17 EStG	18
b) Gewinne aus Spekulationsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG	18
4. Rückständige Forderungen	19
5. Renten und andere wiederkehrende Bezüge	19
a) Renten	19
b) Nießbrauchs- und Erbbaurechtsverhältnisse	20
II. Beschreibung des Konkurrenzverhältnisses von Einkommensteuer und Erbschaft-/Schenkungsteuer durch die Rechtsprechung als Rechtfertigung für Doppelbelastungen	22
1. Einzelne Rechtfertigungsthesen der Rechtsprechung	22
2. Relevanz der Rechtfertigungsthesen im Hinblick auf den Rechtfertigungszweck	30
B. Gang der Untersuchung	32

2. Teil

Vergleich der Steuertatbestände

1. Abschnitt

Vergleich der Steuergegenstände und der ihnen zugrunde liegenden Besteuerungsgüter

A. Vergleich der Steuergegenstände	33
--	----

I. Der Begriff des Steuergegenstandes	33
II. Verhältnis der Steuergegenstände aus historischer Sicht	35
1. Bedeutung der Untersuchung	35
2. Historische Entwicklung der Steuergegenstände	35
3. Ergebnis	40
III. Vergleich der geltenden Steuergegenstandsbegriffe	41
1. Bedeutung und Gang der Untersuchung	41
2. Festlegung der Terminologie	42
a) Begriff des Steuergegenstandes im Einkommensteuergesetz	42
b) Begriff des Steuergegenstandes im Erbschaft-/Schenkungssteuergesetz	44
3. Begriffsinhalte von „Einkommen“ und „Vermögensanfall“ als Vergleichskriterien	45
a) Eingrenzung der Untersuchung	45
b) „Einkünfteerzielung“ aus bestimmten Einkunftsarten als Abgrenzung gegenüber den Vermögensanfällen	46
aa) Begriff der „Einkünfteerzielung“	46
bb) Entgeltliche Marktteilnahme als Abgrenzung gegenüber Schenkungen unter Lebenden	50
cc) Entgeltliche Marktteilnahme als Abgrenzung gegenüber Erwerben von Todes wegen	54
dd) Zwischenergebnis	57
c) Analyse der Doppelbelastungsfälle im Hinblick auf die Begriffsinhalte der Steuergegenstände	57
aa) Analyse der Doppelbelastungsfälle, denen einkommensteuerliche Rechtsnachfolgevorschriften bzw. eine entsprechende Auslegung zugrunde liegen	58
(1) Betriebliche Veräußerungsgewinne	58
(2) Unentgeltliche Zuwendungen in das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden	62
(3) Private Veräußerungsgewinne	64
(4) Rückständige Forderungen	67
bb) Analyse der übrigen Doppelbelastungsfälle	70
(1) Renten und andere wiederkehrende Bezüge gem. § 22 EStG	70
(2) Nießbrauchsrechte und Erbbauzinsen	73
cc) Zwischenergebnis	79

Inhaltsverzeichnis	11
d) Saldogrößen „Einkommen“ und „Bereicherung“	80
aa) Ausgangspunkt und Bedeutung der Untersuchung	80
bb) Ermittlung dem Grunde nach	81
(1) Verwirklichung des Nettoprinzips durch die Saldogrößen	81
(a) Einkommen	81
(b) Bereicherung	84
(c) Zwischenergebnis	85
(2) Berücksichtigung von Frei- und Abzugsbeträgen bei der Saldoberechnung	86
(a) Einkommen	86
(b) Bereicherung	92
(c) Zwischenergebnis	94
cc) Ermittlung der Höhe nach	95
(1) Einkommensteuerliche Bewertung	95
(2) Erbschaftsteuerliche Bewertung	97
(3) Zwischenergebnis	99
IV. Zusammenfassung der Einzelergebnisse und Bedeutung der Erkenntnisse für die Ausgangsfrage	100
B. Vergleich der Besteuerungsgüter	102
I. Begriffsbestimmung	102
II. Besteuerungsgüter des EStG und des ErbStG	103
III. Bedeutung der Erkenntnisse über die Besteuerungsgüter für die „Zwei- Ebenen-These“	107

2. Abschnitt

Vergleich der übrigen Tatbestandsmerkmale

A. Vergleich der Steuersubjekte	109
I. Bedeutung des Vergleichs	109
II. Steuersubjekte des Einkommensteuergesetzes und des Erbschaft-/Schen- kungsteuergesetzes	109
III. Ergebnis	112
B. Vergleich der Bemessungsgrundlagen	113
I. Bedeutung der Untersuchung	113
II. Merkmale, die die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen kennzeichnen	113
1. Gesetzliche Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlagen	113

2. Bei der Ermittlung zu berücksichtigende Abzugsbeträge	114
a) Einkommensteuerliche Abzugsbeträge	114
b) Erbschaftsteuerliche Abzugsbeträge	115
III. Ergebnis	115
C. Vergleich der Steuersätze	117
I. Bedeutung und Gang der Untersuchung	117
II. Vergleich der Steuertarife	118
1. Einkommensteuerlicher Steuertarif	118
2. Erbschaft-/schenkungsteuerlicher Steuertarif	120
3. Zwischenergebnis	121
III. Vergleich der Steuerermäßigungen	122
1. Einkommensteuerliche Ermäßigungsvorschriften	122
2. Erbschaft-/schenkungsteuerliche Ermäßigungsvorschriften	123
3. Zwischenergebnis	125
IV. Ergebnis	125
Ergebnis des 2. Teils	126

3. Teil

Konkurrenzverhältnis der Steuern unter Berücksichtigung des § 16 Abs. 5 EStG a. F. bzw. § 35 EStG

A. Ausgangspunkt und Bedeutung der Untersuchung	128
B. Regelungsgehalt und Zielsetzung der § 16 Abs. 5 EStG a. F., § 35 EStG ...	129
I. § 16 Abs. 5 EStG a. F.	129
II. § 35 EStG	131
C. Bedeutung der § 16 Abs. 5 EStG a. F., § 35 EStG für das Steuerkonkurrenz- verhältnis	135
D. Schlußbetrachtung: Wird § 35 EStG dem Steuerkonkurrenzverhältnis der beiden Steuern gerecht?	138
Zusammenfassung	141
Rechtsprechungsübersicht	146
Literaturverzeichnis	153

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	= anderer Ansicht
a. a. O.	= am angegebenen Ort
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
a. E.	= am Ende
a. F.	= alter Fassung
AktG	= Aktiengesetz
Anm.	= Anmerkung
AO	= Abgabenordnung
Art.	= Artikel
AStG	= Außensteuergesetz
BayVBl.	= Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	= Betriebs-Berater (Zeitschrift)
betr.	= betreffend
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BFH NV	= Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	= Bundesgesetzblatt
BGH	= Bundesgerichtshof
BGHZ	= Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	= Bundesminister der Finanzen
BR-Drucks.	= Bundesrat-Drucksache
BStBl.	= Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	= Bundestag-Drucksache
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	= Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	= beziehungsweise
DB	= Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	= derselbe
d. h.	= das heißt
DM	= Deutsche Mark
Drucks.	= Drucksache
DStJG	= Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Jahrbuch)
DStR	= Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	= Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ/A	= Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A
DVR	= Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
EFG	= Entscheidung der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf.	= Einführung
Einl.	= Einleitung
ErbBVO	= Verordnung über das Erbbaurecht
ErbStG	= Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStRG	= Erbschaftsteuer-Reformgesetz
Est.	= Einkommensteuer

EStDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuer-Richtlinien
EStRG	= Einkommensteuerreformgesetz
f.	= folgende
ff.	= fortfolgende
FG	= Finanzgericht
Fn.	= Fußnote
FR	= Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GbR	= Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	= gemäß
GG	= Grundgesetz
ggf.	= gegebenenfalls
GmbHG	= Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrEStG	= Grunderwerbsteuergesetz
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
h. M.	= herrschende Meinung
i. d. F.	= in der Fassung
Inf.	= Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Inf/A	= Die Information über Steuer und Wirtschaft, Ausgabe A (Zeitschrift)
i. S.	= im Sinne
i. S. d.	= im Sinne des
i. V. m.	= in Verbindung mit
KG	= Kommanditgesellschaft
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
KVStG	= Kapitalverkehrsteuergesetz
m. w. N.	= mit weiteren Nachweisen
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	= Nummer
n. rkr.	= nicht rechtskräftig
n. v.	= nicht veröffentlicht
OECD	= Organization for Economic Cooperation and Development
OHG	= Offene Handelsgesellschaft
o. V.	= ohne Verfasser
Rdn.	= Randnummer
RFH	= Reichsfinanzhof
RFHE	= Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	= Reichsgesetzblatt
rkr.	= rechtskräftig
RStBl.	= Reichssteuerblatt
Rz.	= Randziffer
S.	= Seite
sog.	= sogenannte
StbJb	= Steuerberater-Jahrbuch
StbKongrRep	= Steuerberaterkongreß-Report
StuW	= Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	= Textziffer
u. a.	= unter anderem
UStG	= Umsatzsteuergesetz
usw.	= und so weiter
u. U.	= unter Umständen
v. Chr.	= vor Christus
vgl.	= vergleiche
VStR	= Vermögensteuer-Richtlinien
z. B.	= zum Beispiel

1. Teil

Einleitung: Gegenstand und Gang der Untersuchung

A. Gegenstand der Untersuchung

I. Bedeutung der „Zwei-Ebenen-These“ als Rechtfertigung für Doppelbelastungen

Das Thema dieser Arbeit geht auf eine Entscheidung des BFH aus dem Jahr 1986¹ zurück, in der der BFH die These aufgestellt hat, daß Einkommensteuer und Erbschaftsteuer auf „verschiedenen Ebenen“ liegen. Diese „Zwei-Ebenen-These“ charakterisiert das grundsätzliche Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaft- / Schenkungsteuer zueinander. Die Betonung der Verschiedenheit von Einkommensteuer und Erbschaft- / Schenkungsteuer dient als Rechtfertigung für das Aufeinandertreffen der beiden Steuern und die hieraus folgende Doppelbelastung. Daher hängt die These mit dem Problem der Doppelbelastung zusammen und gewinnt hierbei ihre Bedeutung.

Doppelbelastung in dem hier verstandenen Sinn ist nicht gleichzusetzen mit der sich bei der typischen Besteuerungsfolge von Einkommensteuer und Erbschaft- / Schenkungsteuer ergebenden Steuerbelastung, nach der ein bestimmter Vermögensposten, wenn er durch mehrere Hände geht, mehrfacher Besteuerung unterliegt. Wenn z. B. der Erblasser zu seinen Lebzeiten Arbeitslohn bezieht und dieser bei ihm der Einkommensteuer unterliegt, so kann der Erbe des Geldes sich nicht auf die bereits gezahlte Einkommensteuer des Erblassers berufen, sondern muß entsprechend seiner Bereicherung Erbschaftsteuer zahlen. Eine „Doppel“-belastung ist nicht gegeben, da jeder Vermögensinhaber nach der Zunahme seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird². Ebenfalls keine Doppelbelastung stellt die Mehrfachbesteuerung verschiedener Vermögensgegenstände bei derselben Person dar. Denn hat der Erbe auf das ererbte Geld Erbschaftsteuer und bei verzinslicher Anlage des Geldes auf die erzielten Zinseinkünfte Einkommensteuer zu zahlen, so wird die jeweils erfolgte Zunahme an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit besteuert.

¹ Vgl. Urteil vom 26.11.1986, II R 190/81, BStBl. II 1987, 175, 177.

² Vgl. Lang, Bemessungsgrundlage, S. 260.

Eine Doppelbelastung in dem hier verstandenen Sinn ist jedoch gegeben, wenn man die beiden vorgenannten Fälle miteinander kombiniert. D. h. die Mehrfachbesteuerung desselben Vermögensgegenstandes bei derselben Person. In diesen Fällen erhöht sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur einmal, gleichwohl greifen beide Steuern ein. Ursache dieser Doppelbelastung ist häufig, daß die Belastung mit Einkommensteuer beim Erblasser unterblieben ist, und sie später bei dem Erben erfolgt³.

Im einzelnen kann es sich dabei um folgende Fälle handeln:

1. Betriebliche Veräußerungsgewinne

Hierzu zählen Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines ererbten / geschenkten Gewerbebetriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles gem. § 16 EStG sowie Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Einzelwirtschaftsgütern, die als Bestandteil des ererbten / geschenkten Gewerbebetriebes auf den Erben / Beschenkten übergegangen sind⁴. Die Doppelbelastung resultiert in diesen Fällen daraus, daß die durch die Veräußerung, Entnahme oder Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven⁵ zu den einkommensteuerpflichtigen Einkünften gehören (vgl. §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5, 14, 16, 18 Abs. 3 EStG) und zusätzlich beim Übergang des Betriebsvermögens auf den Erben / Beschenkten ggf. Teil der gem. § 12 Abs. 5 i. V. m. § 12 Abs. 2 ErbStG zu bewertenden erbschaftsteuerpflichtigen Bereicherung sind. Aus der Sicht des Einkommensteuergesetzes wird die Besteuerung der in dem Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven bei dem Erben / Beschenkten konzentriert, da der Übergang von Betriebsvermögen durch Erbfall oder Schenkung keinen Gewinnrealisierungsstatbestand darstellt. Es handelt sich weder um eine Veräußerung i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG noch um eine Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG⁶. Mithin erfüllt

³ Vgl. Crezelius, BB 1979, S. 1342; Klotz, DStZ/A 1974, S. 347; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 260.

⁴ Vgl. Schmidt / Glanegger, Kommentar, § 35 Anm. 5b bb; Meincke in Meincke / Michel, Kommentar, Einf. Anm. 2; Megow / Michel, Kommentar, Einl. S. 56; BFH-Urteil vom 7.12.1990, X R 72/89, BStBl. II 1991, 350. Ebenfalls erfaßt wird die Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen. Der Große Senat des BFH hat mit Beschluß vom 5.7.1990 (GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, 841 ff.) entschieden, daß die dem Erbfall folgende Erbauseinandersetzung zwischen Miterben keine Einheit mit dem Erbfall bilde, so daß die Miterben den geerbten Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i. S. von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG weiterführten. Sowohl das Ausscheiden einzelner Miterben gegen Abfindungszahlung als auch die Erbauseinandersetzung ggf. unter Bar- oder Sachwertausgleichszahlungen können bei den einzelnen Miterben zu einkommensteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen gem. §§ 16 Abs. 1, 16 Abs. 2 EStG führen, vgl. Schmidt, Kommentar, § 16 Anm. 120 ff.; Hörger in Littmann / Bitz / Meincke, Das Einkommensteuerrecht, § 16 Rdn. 218 ff.

⁵ Stille Reserven = Veräußerungserlös / Teilwert / gemeiner Wert abzüglich Veräußerungskosten und Buchwert.

⁶ Vgl. Schmidt, Kommentar, § 16 Anm. 5a und Anm. 32c sowie Anm. 120; Hörger in Littmann / Bitz / Meincke, Das Einkommensteuerrecht, § 16 Rdn. 19; BFH-Urteil vom

die unentgeltliche Übertragung nicht den Einkünftecatalog des § 2 Abs. 1 EStG. Zudem greift hierbei die Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV ein, nach der der Rechtsnachfolger die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen hat⁷. Dadurch werden die von dem Rechtsvorgänger geschaffenen stillen Reserven einkommensteuerfrei auf den Rechtsnachfolger verlagert und unterliegen erst bei diesem ggf. der Einkommensteuer. Aus der Sicht des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes hat die Doppelbelastung ihre Ursache darin, daß Besteuerungsgrundlage die sich zum Bewertungsstichtag ergebende Bereicherung des Erben / Beschenkten ist, wobei die Bewertung in der Regel mit dem Teilwert zu erfolgen hat (vgl. §§ 12 Abs. 5, 12 Abs. 2 ErbStG, 109 Abs. 1 BewG). Die Besteuerung erfolgt demnach ohne Rücksicht darauf, wer die stillen Reserven geschaffen hat und ob und von wem sie später realisiert werden.

2. Unentgeltliche Zuwendungen in das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden

Weiterhin kann eine Doppelbelastung durch unentgeltliche Zuwendungen in das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden eintreten. Diesem Fall kommt in der Praxis keine große Bedeutung zu, da zumeist einkommensteuerliche Sondervorschriften, wie §§ 3 Nr. 66, 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, die Doppelbelastung vermeiden⁸. Denkbar wäre aber z. B. ein Fall, in dem ein Lieferant seinem Abnehmer aus Anlaß des Geschäftsjubiläums eine offenstehende Forderung erläßt oder ein bisher betrieblich genutztes Wirtschaftsgut schenkt, das auch von dem Abnehmer betrieblich genutzt wird. Aufgrund des weitgefaßten Betriebseinnahmegriffes ist der aus dem Forderungserlaß resultierende Ertrag in den einkommensteuerpflichtigen Gewinn einzubeziehen. Das geschenkte Wirtschaftsgut ist gem. § 7 Abs. 2 EStDV mit den fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen, so daß eine Gewinnerhöhung eintritt. Gleichzeitig stellen der Forderungserlaß und die Überlassung des Wirtschaftsgutes schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar⁹.

3. Private Veräußerungsgewinne

Neben den betrieblichen Veräußerungsgewinnen können auch private Veräußerungsgewinne doppelt belastet sein.

17.4.1985, I R 101/81, BStBl. II 1985, 510, 511; BFH-Urteil vom 19.2.1981, IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566, 567.

⁷ Vgl. hierzu: Hörger in Littmann / Bitz / Meincke, Das Einkommensteuerrecht, § 16 Rdn. 19 f.; BFH-Urteil vom 19.2.1981, IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566, 567; BFH-Urteil vom 26.3.1981, IV R 130/77, BStBl. II 1981, 614, 616; Schmidt, Kommentar, § 16 Anm. 5 a m. w. N.; BFH-Urteil vom 2.2.1989, IV R 46/87, BFH NV 1990, 86, 87.

⁸ Vgl. Meincke in Meincke / Michel, Kommentar, Einf. Anm. 2; ders. in DStJG 10(1987), S. 19, 42 f.

⁹ Vgl. hierzu auch: BFH-Urteil vom 13.12.1973, I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; BFH-Urteil vom 21.11.1963, IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183.