

Hauptbilanz:

Buchwert 01.01.2018	64.000 €
Lineare AfA (§ 7 Abs. 1 EStG)	<u>./. 16.000 €</u>
Buchwert 31.12.2018	48.000 €

Ergänzungsbilanz H:

Buchwert 01.01.2018	2.700 €
Lineare AfA 25 % von 2.700 € (Restnutzungsdauer 4 Jahre)	
Vgl. Urteil des BFH vom 20.11.2014, IV R 1/11	
Mehr-AfA	<u>./. 675 €</u>
Buchwert 31.12.2018	2.025 €

Der Firmenwert wurde aus Sicht der Gesamthandsbilanz selbst geschaffen. Es besteht ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG). In der Ergänzungsbilanz des H ist er linear auf 15 Jahre abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Die AfA beträgt 4.845 €, der Buchwert zum 31.12.2018 beträgt 67.835 €.

IV. Geschäftsführungstätigkeit

Die Geschäftsführungsvergütung ist sowohl aus der Sicht der GmbH als auch aus der Sicht des R eine Sondervergütung i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Sondervergütung der GmbH beträgt 90.000 €, die des R 120.000 €. Die von der GmbH an R geleistete Vergütung führt bei der GmbH zu Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 120.000 € (§ 4 Abs. 4 EStG). Die Aufwandsbuchungen der KG sind zutreffend. Außerbilanziell kommt es saldiert zu einer Hinzurechnung in Höhe von 90.000 €.

Der Forderungsverzicht ist in Höhe des Nettobetrags von 30.000 € in der Buchführung der KG als Ertrag bzw. Aufwandsminderung zu erfassen. Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG, R 8.5 Abs. 1 KStR). Bei der GmbH liegt eine Vermögensminderung vor. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist gegeben, da die GmbH-Gesellschafter R und H in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten der KG von dem Forderungsverzicht durch eine Erhöhung ihrer Gewinnanteile profitieren. Der Verzicht wirkt sich auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG aus und beruht nicht auf einem ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss. Die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt mit dem gemeinen Wert. Dabei ist nur der R und H zukommende Vorteil in Höhe von 90 % von 30.000 € = 27.000 € zu berücksichtigen.

Bei der KG sind auf der ersten Stufe der additiven Gewinnermittlung der Gewinnanteil der GmbH um 27.000 € zu erhöhen und die Gewinnanteile von R und H um jeweils 13.500 € zu verringern. Beide Korrekturen erfolgen außerbilanziell. In den Sonderbilanzen von R und H entstehen Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von jeweils 13.500 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG). Diese sind nach dem Teil-einkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d und S. 2 EStG). Die Steuerfreistellung erfolgt außerbilanziell im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen von R und H (Bruttomethode).

V. Vermietungstätigkeit GbR

Zwischen der GbR (Besitzgesellschaft) und der KG (Betriebsgesellschaft) besteht seit dem 01.01.2018 eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung. Es liegt eine personelle Verflechtung vor, da beide Gesellschaften von der Personengruppe R und H beherrscht werden (H 15.7 Abs. 6 „Beherrschungsidentität“ EStH). Die sachliche Verflechtung ergibt sich durch die Vermietung des Grundstücks „In den Seewiesen“, welches eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. R und H erzielen durch die Vermietung gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 und 2 EStG. Das Grundstück „In den Seewiesen“ ist bei der GbR als notwendiges Betriebsvermögen zu erfassen (R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR). Diese Erfassung geht der Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen der KG vor (H 15.7 Abs. 4 „Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“ EStH).

Die Grundstückshälfte des H war bis zu dessen Eintritt in die KG notwendiges Privatvermögen. Zum 01.01.2018 erfolgt eine Einlage des anteiligen Grund und Bodens und des anteiligen Gebäudes (§ 4

Abs. 1 S. 8 EStG). Die Einlagen sind mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG). Eine Begrenzung auf die Höhe der Anschaffungskosten findet nicht statt, da die Anschaffung mehr als 3 Jahre zurückliegt. Der Einlagewert des Grund und Bodens beträgt 75.000 €, der des Gebäudes 425.000 €. Das Gebäude ist gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG mit 2 % abzuschreiben, da der Bauantrag vor dem 01.04.1985 gestellt wurde. Die AfA-Bemessungsgrundlage entspricht dem Einlagewert, vermindert um die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgenommenen Abschreibungsbeträge (§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG).

Berechnung der AfA:

Einlagewert	425.000 €
AfA Oktober 2011 – Dezember 2017	
2 % von 350.000 € = 7.000 €	
davon 75/12	./. 43.750 €
AfA-Bemessungsgrundlage	381.250 €
(> fortgeführte AK i.H.v. 306.250 €)	
davon 2 %	7.625 €

Die Grundstückshälfte des R war bis zum 31.12.2017 notwendiges Sonderbetriebsvermögen I in der Steuerbilanz der KG, da es dieser unmittelbar diente (R 4.2 Abs. 2 S. 2 und Abs. 12 S. 1 EStR). Zum 01.01.2018 findet ein Wechsel zum Gesamthandsvermögen der GbR statt. Die Übertragung erfolgt zum Buchwert (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 und S. 1 EStG). Der Buchwert des Grund und Bodens beträgt 50.000 €, der des Gebäudes 306.250 € (350.000 € – 75/12 von 7.000 €). Die AfA 2018 beträgt weiterhin 7.000 €.

Gewinnermittlung	R	H
Mieteinnahmen	60.000 €	60.000 €
Grundstückskosten	./. 4.000 €	./. 4.000 €
AfA	./. 7.000 €	./. 7.625 €
Gewinn	49.000 €	48.375 €

VI. Gewinnausschüttung

Die Gewinnausschüttung führt bei R und H zu Sonderbetriebseinnahmen, da die GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG). Die Forderungen stellen notwendiges Sonderbetriebsvermögen II von R und H dar. Zum 31.12.2018 ist in den Sonderbilanzen jeweils eine Forderung in Höhe des Bruttobetrags von 15.000 € zu erfassen. Der Betrag ist zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d und S. 2 EStG). Die Freistellung erfolgt außerbilanziell im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter.

VII. Sonderbilanzen 31.12.2018

Sonderbilanz R 31.12.2018

GmbH-Anteil	25.000 €	Kapital	35.000 €
Forderung	15.000 €	Ausstehende Einlage	5.000 €
	40.000 €		40.000 €

Sonderbilanz H 31.12.2018

GmbH-Anteil	100.000 €	Ratenschuld	380.840 €
Forderung	15.000 €		
Kapital	265.840 €		
	380.840 €		380.840 €

Sonder-GuV R

Gewinn	28.500 €	Beteiligungsertrag	15.000 €
		VGA	13.500 €
	28.500 €		28.500 €

Sonder-GuV H

Zinsaufwand	21.960 €	Beteiligungsertrag	15.000 €
Gewinn	6.540 €	VGA	13.500 €
	28.500 €		28.500 €

VIII. Gewinnermittlung und -verteilung

HB-Gewinn		50.000 €
Ergänzungsbilanzverlust H		
Minder-AfA Gebäude	+ 180 €	
Mehr-AfA Maschine	./. 675 €	
AfA Firmenwert	./. 4.845 €	
Ergänzungsbilanzverlust	5.340 €	./. 5.340 €
Sondervergütung GmbH		+ 90.000 €
Sonderbetriebsausgaben GmbH		./. 120.000 €
Sondervergütung R		+ 120.000 €
Sonderbilanzgewinn R		+ 28.500 €
Sonderbilanzgewinn H		+ 6.540 €
Außerbilanzielle Korrekturen		
Gewinnanteil GmbH		+ 27.000 €
Gewinnanteile R und H		./. 27.000 €
Steuerlicher Gesamtgewinn		169.700 €

Gewinnverteilung	gesamt	R	H	GmbH
Gewinn	169.700 €			
Ergänzungsbilanz H	+ 5.340 €		./. 5.340 €	
Haftungsvergütung	./. 5.000 €			5.000 €
GF-Vergütung	./. 90.000 €			90.000 €
Sonder-BA	+ 120.000 €			./. 120.000 €
GF-Vergütung	./. 120.000 €	120.000 €		
Sonderbilanz R	./. 28.500 €	28.500 €		
Sonderbilanz H	./. 6.540 €		6.540 €	
Rest 45/45/10	45.000 €	20.250 €	20.250 €	4.500 €
Außerbilanziell		./. 13.500 €	./. 13.500 €	27.000 €
Gewinnanteile		155.250 €	7.950 €	6.500 €

IX. Geschäftsvorfälle 2018 der GmbH

Bei den Aktien kommt es durch die Wertsteigerung zwingend zu einer Zuschreibung auf die Höhe der Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG), verbunden mit einer Erhö-

hung des Jahresüberschusses um 9.000 €. Die zum 31.12.2006 vorgenommene Teilwertabschreibung hatte keine Einkommensauswirkung (§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG), die Teilwertabschreibung des Jahres 2000 war steuerwirksam, da im Veranlagungszeitraum 2000 die Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG noch nicht anwendbar war (§ 34 Abs. 7 Nr. 2 KStG). Der Wertaufholungsgewinn ist grundsätzlich steuerfrei (§ 8b Abs. 2 S. 3 KStG). Dies gilt nicht, soweit die steuerwirksame Teilwertabschreibung des Jahres 2000 rückgängig gemacht wird (§ 8b Abs. 2 S. 4 KStG). Außerbilanziell ist der Jahresüberschuss um 5.000 € zu mindern und um 5 % = 250 € zu erhöhen (§ 8b Abs. 3 S. 1 KStG).

X. Jahresüberschuss der GmbH

Erträge:

Haftungsvergütung	5.000 €
Gewinnanteil KG	+ 4.500 €
GF-Vergütung	+ 90.000 €
Zinsertrag	+ 2.000 €
Ertrag aus Wertaufholung Aktien	+ 9.000 €
Summe der Erträge	110.500 €
	110.500 €

Aufwendungen:

Geschäftsführergehalt R	120.000 €
Summe Aufwendungen	120.000 €
Jahresfehlbetrag	./. 120.000 €
	9.500 €

XI. Bilanzansatz KG-Anteil

Der Mitunternehmeranteil ist kein nach § 6 EStG bewertbares Wirtschaftsgut. Der Ausweis in der Steuerbilanz der GmbH erfolgt in Höhe des Kapitalkontos der GmbH in der Steuerbilanz der KG (sog. Spiegelbildmethode).

Bei der Berechnung sind nur diejenigen Anteile der GmbH am Steuerbilanzgewinn der KG zu berücksichtigen, die das Kapitalkonto der GmbH in der Steuerbilanz der KG beeinflussen. Außerbilanzielle Korrekturen (Geschäftsführergehalt, vGA) bleiben außer Betracht.

Vorjahreswert	15.000 €
Haftungsvergütung	+ 5.000 €
Gewinnanteil	+ 4.500 €
Wert des KG-Anteils	24.500 €

Punktetabelle zur Übungsklausur aus dem Gebiet Besteuerung der Gesellschaften

	Punkte
I. Einkommensteuerliche Folgen für B	
§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG: Veräußerung Mitunternehmeranteil	1
R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR: GmbH-Anteil ist notwendiges SoBV II + Begründung	2
Umfang des Mitunternehmeranteils = KG-Anteil + GmbH-Anteil	3
§ 12 Abs. 1 BewG: Barwert der Ratenzahlungen	4
Laufzeit 6,5 Jahre	5
Berechnung 438.880 €	6
Berechnung Veräußerungsgewinn Gesamthandsbereich = 178.880 €	7
§ 3 Nr. 40 b) EStG: Veräußerungspreis zu 60 %	8
§ 3c Abs. 2 EStG: AK zu 60 %	9

	Punkte
§ 16 Abs. 4 EStG: Freibetrag, da 55. Lebensjahr vollendet	10
Berechnung Freibetrag = 0 €	11
§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG: Zinsanteil = Kapitaleinkünfte	12
Berechnung Barwert 31.12.2018 = 380.840 €	13
Berechnung Tilgungsanteil = 58.040 €	14
Berechnung Zinsanteil = 21.960 €	15
§ 20 Abs. 9 EStG: Sparer-Pauschbetrag = 801 €	16
II. Steuerbilanz 01.01.2018	
Erwerb der anteiligen WG	17
Aktivierung der stillen Reserven in einer positiven Ergänzungsbilanz	18
Barwert Ratenzahlung – Kapitalkonten I + II	19
Berechnung Mehrzahlung 72.680 €	20
Mehrzahlung = AK Firmenwert	21
§ 5 Abs. 2 EStG: Aktivierungsgebot als immaterielles WG	22
Ratenschuld = notwendiges SoBV II	23
Zinsanteil = SoBA	24
Handelsbilanz 01.01.2018	25
Handelsbilanz 01.01.2018	26
Ergänzungsbilanz H 01.01.2018	27
Ergänzungsbilanz H 01.01.2018	28
Sonderbilanz R 01.01.2018	29
Sonderbilanz H 01.01.2018	30
III. Steuerbilanz 31.12.2018	
§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Bewertung Gebäude mit AK – AfA	31
§ 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG: AfA-Satz 2 %	32
AfA Hauptbilanz = 8.000 €, Buchwert = 192.000 €	33
Steuerliche AfA H = 3.420 €	34
Anteilige AfA H lt. HB = 3.600 €	35
Minder-AfA 180 € + Buchwert 81.180 €	36
§ 7 Abs. 1 EStG: AfA Maschine in Hauptbilanz = 16.000 €	37
AfA in Ergänzungsbilanz H = 2.700 € : 4 Jahre Restnutzungsdauer	38
Mehr-AfA 675 € + Buchwert 2.025 €	39
§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG: AfA Firmenwert = 4.845 € + Buchwert 67.835 €	40
IV. Geschäftsführertätigkeit	
§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG: Sondervergütung GmbH = 90.000 €	41

	Punkte
Sondervergütung R = 120.000 €	42
Sonder-BA GmbH = 120.000 €	43
Außerbilanzielle Korrektur + 90.000 €	44
Forderungsverzicht = Aufwandsminderung KG	45
§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG: vGA	46
Vermögensminderung bei GmbH + gesellschaftsrechtliche Veranlassung	47
Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag + kein Gesellschafterbeschluss	48
Bewertung mit 90 % = 27.000 €	49
Erhöhung Gewinnanteil GmbH um 27.000 €	50
Verringerung Gewinnanteile R + H um jeweils 13.500 €	51
§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG: SoBE R + H jeweils 13.500 €	52
§ 3 Nr. 40 d) EStG: Teileinkünfteverfahren	53
Berücksichtigung erst in ESt-Veranlagung	54
V. Vermietungstätigkeit GbR	
Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung ab 01.01.2018	55
Personelle Verflechtung durch Beherrschungsidentität	56
Sachliche Verflechtung durch Überlassung Grundstück	57
§ 15 Abs. 1 und 2 EStG: Gewerbliche Einkünfte	58
R 4.2 Abs. 11 EStR: Grundstück ist notwendiges BV	59
Vorrang vor SoBV	60
Grundstückshälfte H bisher notwendiges PV	61
§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG: Einlage	62
§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG: Bewertung mit TW	63
Keine Begrenzung, da Anschaffung vor > 3 Jahren	64
Einlagewerte 75.000 € bzw. 425.000 €	65
§ 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG: AfA-Satz 2 %	66
§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG: AfA-Bemessungsgrundlage = TW - AfA im PV	67
AfA im PV = 43.750 €	68
Berechnung AfA = 7.625 €	69
R 4.2 Abs. 12 EStR: Grundstückshälfte R bisher notwendiges SoBV I	70
§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG: Wechsel ins Gesamthandsvermögen zum Buchwert	71
Buchwert = 50.000 € bzw. 306.250 €	72
AfA 2018 = 7.000 €	73
Gewinnermittlung R	74
Gewinnermittlung H	75

	Punkte
VI. Gewinnausschüttung	
§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG: SoBE	76
Forderung ist notwendiges SoBV II	77
§ 3 Nr. 40 d) EStG: Teileinkünfteverfahren in ESt-Veranlagungen	78
VII. Sonderbilanzen 31.12.2018	
Sonderbilanz R	79
Sonderbilanz H	80
Sonder-GuV R	81
Sonder-GuV H	82
VIII. Gewinnermittlung und -verteilung	
HB-Gewinn 50.000 € – Ergänzungsbilanzverlust 5.340 €	83
Sondervergütungen und Sonderbilanzgewinne	84
Außerbilanzielle Korrekturen + Ergebnis 169.700 €	85
Gewinnverteilung	86
Gewinnverteilung	87
IX. Geschäftsvorfälle 2018 GmbH	
§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG: Zuschreibung Aktien auf AK	88
§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG: TWA 2006 einkommensneutral	89
TWA 2000 einkommenswirksam	90
§ 8b Abs. 2 S. 2 KStG: Wertaufholungsgewinn auf TWA 2006 ist steuerfrei	91
§ 8b Abs. 2 S. 4 KStG: Wertaufholungsgewinn auf TWA 2000 nicht steuerfrei	92
JÜ + 9.000 €, außerbilanziell minus 5.000 €	93
§ 8b Abs. 3 KStG: + 5 % = 250 €	94
X. Jahresüberschuss GmbH	
Haftungsvergütung + Gewinnanteil KG + GF-Vergütung	95
Zinsertrag + Wertaufholungsgewinn	96
Geschäftsführergehalt R 120.000, Jahresfehlbetrag = 9.500 €	97
XI. Bilanzansatz KG-Anteil	
Spiegelbildtheorie → Summe der Kapitalkonten	98
Vorjahreswert + Haftungsvergütung	99
Gewinnanteil + Ergebnis = 24.500 €	100

Notentabelle		
Korrekturpunkte	Punkte nach § 6 Abs. 1 StBAPO	Note
100–95	15	1
94–91	14	
90–86	13	2
85–82	12	
81–77	11	3
76–73	10	
72–68	9	
67–64	8	4
63–59	7	
58–55	6	
54–50	5	5
49–40	4	
39–30	3	
29–20	2	6
19–10	1	
9–0	0	

B. Mündliche Prüfung

I. Mündliche Prüfung aus dem Gebiet Steuern vom Einkommen und Ertrag

Prüfer: Meine Damen und Herren, zunächst möchte auch ich Sie zur mündlichen Prüfung im Ertragsteuerrecht begrüßen und wünsche Ihnen im folgenden – ca. 30 Minuten dauernden – Prüfungsgespräch viel Erfolg.

Zu Beginn der Prüfung möchte ich mich mit Ihnen über das Thema »Gesamtrechtsnachfolge« unterhalten.

Was bedeutet eigentlich »Gesamtrechtsnachfolge«?

Student: Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ist in § 1922 BGB geregelt und bedeutet, dass mit dem Tod einer Person deren gesamtes Vermögen als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen übergeht.

Prüfer: Das ist korrekt. Nun kann ja der von Ihnen angesprochene Übergang von Vermögen in verschiedenen Konstellationen erfolgen. Auf welche Art kann ganz allgemein – unabhängig von der Gesamtrechtsnachfolge – Vermögen übertragen werden?

Student: Eine Vermögensübertragung kann unentgeltlich, teilentgeltlich oder vollentgeltlich erfolgen.

Prüfer: Genau! Angenommen, der Steuerpflichtige S stirbt am 15.07.2018, Alleinerbe des Vermögens ist sein Sohn Max. Welche steuerlichen Folgen löst der Tod beim Erblasser sowie beim Erben aus?

Student: Die persönliche Steuerpflicht des Erblassers endet mit dem Tod. Ihm sind die aus dem übertragenen Vermögen erzielten Einkünfte bis zum Todeszeitpunkt zuzurechnen.

Der Erbe ist unentgeltlicher Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers (§ 1922 BGB). Das Erbe geht als Ganzes in dem Zustand auf den Erben über, in dem es sich beim Erblasser zum Todeszeitpunkt befand. Der Erbe setzt gleichsam die Person des Erblassers fort.

Prüfer: Sehr schön. Wie ist der Erbanfall ertragsteuerlich zu werten? Löst das Erbe selbst eine sachliche Einkommensteuerpflicht aus?

Student: Der Erbanfall löst eine sachliche Steuerpflicht beim Erben aus, da die Vermögensgegenstände auf ihn übergehen.

Prüfer: Verstehe ich Sie richtig, dass die Erbschaft ein steuerbarer Vermögensanfall ist, welcher der Einkommensteuer unterliegt?

Student: Meine Aussage war wohl nicht richtig. Der Erbanfall selbst stellt eine nichtsteuerbare Vermögensumschichtung dar, die sich auf der privaten Vermögensphäre abspielt.

Prüfer: Welche Vorschrift im EStG regelt denn die sachliche Steuerpflicht?

Student: Die sachliche Einkommensteuerpflicht ist in § 2 EStG geregelt; sie ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige zumindest eine der in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgeführten sieben Einkunftsarten erzielt.

Prüfer: Genau, Sie haben das jetzt richtig erkannt. Ich möchte aber noch einmal genauer nachfragen: Unterliegt die Gesamtrechtsnachfolge nach der Reinvermögenszuwachstheorie nicht doch der sachlichen Einkommensteuerpflicht?

Student: Jetzt haben Sie mich aber verunsichert. Lassen Sie mich nochmal laut nachdenken: Der Erb-anfall selbst ist ein Vermögenszuwachs beim Erben. Wie ich eben schon sagte, findet die Gesamtrechts-nachfolge auf der privaten Vermögensebene statt. Nach der Reinvermögenszuwachstheorie unterliegt grundsätzlich jeder Vermögenszugang der Einkommensbesteuerung. Danach würden unter anderem auch Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden zum Einkommen gehören. In § 2 EStG ist aber nicht die absolute Reinvermögenszuwachstheorie normiert, sondern die sachliche Steuer-pflicht geht von den Erträgen aus, die dem Steuerpflichtigen aus den dort genannten Einkunftsarten zufließen. Die Regelung des § 2 EStG entspricht somit eher der Quellentheorie.

Prüfer: Sie haben das jetzt sehr schön herausgearbeitet. Was glauben Sie, unterliegt nun der sachlichen Steuerpflicht: der Vermögenszuwachs oder der Ertragszufluss?

Student: Im Grunde besteht ein Mischsystem. Die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) orientieren sich an der Reinvermögenszuwachstheorie, die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) an der Quel-lentheorie. Diese Zweiteilung bezeichnet man auch als Dualismus der Einkünfteberechnung.

Prüfer: Sehr schön. Wenn nun das Vermögen des verstorbenen Steuerpflichtigen S – wie eingangs schon erwähnt – am 15.07.2018 auf den Sohn Max übergeht, wem sind dann eigentlich die daraus erzielten Einkünfte im Veranlagungszeitraum 2018 zuzurechnen?

Student: Die persönliche Einkommensteuerpflicht des Erblassers S endet mit seinem Tod. Der verkürzte Ermittlungszeitraum für die Einkommensteuer-Veranlagung endet somit am 15.07.2018. Die Einkommensteuer beim Erblasser entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2018, wobei dessen Steuerschuld auf den Rechtsnachfolger Max übergeht. Mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2018 entsteht auch die Steuerschuld des Rechtsnachfolgers Max. Die insgesamt entstandene Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2018 wird durch die Tatbestandsverwirklichung sowohl durch den Erblasser S als auch durch dessen Erben Max ausgelöst.

Prüfer: Moment, habe ich Sie richtig verstanden? Sie sind der Meinung, dass die gesamte Einkom-mensteuer 2018 durch zwei getrennte Entstehungstatbestände verwirklicht wird? Können Sie Ihre Auffassung durch ein Beispiel präzisieren?

Student: Genauso habe ich das gemeint. Wenn z.B. ein Gewerbebetrieb durch Gesamtrechtsnachfolge auf den Erben übergeht, dann verwirklicht der Erblasser bis zu seinem Tod selbst die Tatbestände, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Mit Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge verwirklicht der Erbe selbst diese Tatbestände.

Prüfer: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die der Rechtsnachfolger bezieht, gelten die nicht nach dem Prinzip der Rechtsnachfolge aus der ehemaligen Tätigkeit des Erblassers als bezogen – Stichwort: Fußstapfentheorie?

Student: Eine Verbindung der einzelnen Merkmale der Steuertatbestände findet nicht statt. Die Gesamtrechtsnachfolge des § 45 Abs. 1 AO bewirkt, dass der Gesamtrechtsnachfolger an Stelle seines Rechts-vorgängers Gläubiger oder Schuldner wird. Der Erbe bezieht allerdings seine Einkünfte nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge aus einer ehemaligen Tätigkeit des Erblassers, sondern kraft eigener Verwirklichung des Einkünfttatbestandes.

Prüfer: Ist es nicht egal, ob der Erbe die Steuer insgesamt als seine eigene schuldet oder ob er sie lediglich nur zum Teil als seine eigene und zum Teil als Rechtsnachfolger schuldet?

Student: Nein, der wesentliche Unterschied besteht darin, dass für die eigene Schuld des Erben die Erbenhaftung des § 1967 Abs. 1 BGB nicht in Betracht kommt.