

Steuerrecht - Zivilrecht

Bearbeitet von

Jürgen Ebeling, RA StB Dr. Reinhard Geck, Jörg Grune, RA Dr. Jürgen Christ, RA Dr. Holger Klose

Loseblattwerk mit 49. Aktualisierung 2016. Loseblatt. Rund 1722 S. Im Ordner

ISBN 978 3 504 45027 4

Format (B x L): 14,5 x 20,5 cm

[Recht > Zivilrecht > Erbrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Ebeling/Geck

Handbuch der Erbgemeinschaft

(Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Steuerrecht – Zivilrecht

Ordner Leinen, Handbuch, 14,5 x 20,5cm

ISBN 978-3-504-45027-4

129,00 €

Vierter Abschnitt

Gewerbebetrieb als Nachlassvermögen

§ 14 Gewinnverteilung zwischen Erblasser und Erben

I. Umstellung des Wirtschaftsjahres nur mit Zustimmung des Finanzamts

260 Das Wirtschaftsjahr des Erblassers wird grundsätzlich zum Wirtschaftsjahr der Erbengemeinschaft, die das **Einzelunternehmen fortführt**¹. Der BFH leitet das aus dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge her. Da die Erben zivilrechtlich und steuerrechtlich in vollem Umfange in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten und das bisherige Einzelunternehmen im Wesentlichen unverändert fortführen, kann der Betriebsübergang durch Erbfolge nicht einer Betriebseröffnung gleichgesetzt werden. Die Erbengemeinschaft kann daher für den fortgeführten Betrieb ein abweichendes Wirtschaftsjahr nur mit Zustimmung des Finanzamtes bestimmen; vgl. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStG.² Die Entscheidung hat das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen.

II. Zurechnung des Gewinns des laufenden Wirtschaftsjahres

261 Der BFH³ hat ausgesprochen, dass das laufende Wirtschaftsjahr des Einzelunternehmens den Zeitraum bis zum Tode des Erblassers und außerdem den restlichen Zeitraum umfasst, in welchem die Erbengemeinschaft den Betrieb fortführt. Der Gewinn dieses Wirtschaftsjahres ist daher zeitanteilig dem Erblasser und anteilig der Erbengemeinschaft zuzurechnen, wobei es den Beteiligten offen steht, durch eine auf den Todesstichtag erstellte Schlussbilanz den Gewinn und Verlust exakt dem Erblasser und den Erben zuzuweisen⁴. Der auf die Erbengemeinschaft entfallende Gewinn- und Verlustanteil ist nach §§ 179 ff. AO einheitlich und gesondert festzustellen.

1 BFH v. 22.8.1968 – IV 244/63, BStBl. II 1969, 34, und Teil III Rz. 4 ff., abl. Heinecke in Schmidt³¹, § 4a EStG Rz. 10.

2 Zu Einzelheiten vgl. §§ 8b, 8c EStDV.

3 BFH v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544.

4 Reiß in Kirchhof¹², § 16 EStG Rz. 101; Wacker in Schmidt³¹, § 16 EStG Rz. 590 unter Hinweis auf das zitierte Urt. des BFH v. 28.3.1973.

Auch im Falle eines **abweichenden Wirtschaftsjahres** ist ein Erblasser mit dem bis zu seinem Todestag angefallenen Gewinn zur Einkommensteuer zu veranlagern¹. 262

III. Aufteilung des Gewinns nach Zeitabschnitten

Im Hinblick auf die Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG braucht **keine Bilanz auf den Todestag** des Erblassers erstellt zu werden. Es fragt sich daher, nach welchen Grundsätzen der Gewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres auf den Erblasser und auf die Erben aufzuteilen ist. 263

Es ist von dem Grundsatz auszugehen, dass einkommensteuerlich die Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der sie erzielt hat (vgl. § 38 AO). In erster Linie bietet sich daher die zeitanteilige Aufteilung des Gewinns an, die damit zu einer quotalen Zuweisung ohne gesonderte Gewinnermittlung führt. Der Zeitanteil des Gewinns wird vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Todestag dem Erblasser, vom Todestag bis zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Erbengemeinschaft zugerechnet.

Dieser Aufteilungsmodus wird den tatsächlichen Gegebenheiten nur in den Fällen gerecht, in denen es sich um Unternehmen mit gleichmäßigem Geschäftsablauf handelt. In **Unternehmen mit ungleichmäßigem Geschäftsablauf** – etwa bei einem Saisonbetrieb – schwankt jedoch der Umsatz im Laufe des Wirtschaftsjahres in einem derartig erheblichen Maße, dass eine zeitanteilige Gewinnzurechnung im Ergebnis als unbefriedigend angesehen werden muss. Anstelle der zeitanteiligen Gewinnaufteilung sollte in diesen Fällen einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze in den 2 Abschnitten des Wirtschaftsjahres der Vorzug gegeben werden. Dieser Aufteilungsmodus kann zwar den Feststellungen einer Stichtagsbilanz nahe kommen, eine Bilanz selbst aber nicht ersetzen. Bei schwierigen Erbverhältnissen sollte daher – auch mit Rücksicht auf die Erbschaftsteuerveranlagung – eine **Bilanz auf den Todestag** erstellt werden. Diese zusätzliche Belastung zahlt sich insbesondere dann aus, wenn der Todestag mehr als 2 Monate vom Beginn und vom Ende des Wirtschaftsjahres entfernt ist. 264

Der BFH hat die Aufteilung des Gewinns nach Zeitabschnitten im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres gebilligt².

1 BFH v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544.

2 BFH v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544 (545 letzter Abs.); *Wacker* in Schmidt³¹, § 16 EStG Rz. 590.

§ 15 Übergang eines Gewerbebetriebes auf Alleinerben

I. Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge

- 265 Der Erbe tritt in vollem Umfang in die vermögensrechtliche Stellung des Erblassers ein (Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge). Zu dem Übergang von Rechten und Pflichten bedarf es keiner besonderen Übertragungsakte, § 1922 BGB. Aufgrund des § 45 AO geht die Steuerschuld des Erblassers auf den Erben über¹.
- 266 Auch im **Einkommensteuerrecht** wird grundsätzlich von der **Gesamtrechtsnachfolge des Erben** ausgegangen. Der Vermögensübergang kraft Erbfalls wird steuerlich so angesehen, als setze der Erbe die Rechtsstellung des Erblassers fort. Die materiell-rechtliche Begründung ergibt sich allenfalls aus § 6 Abs. 3 EStG, der bei unentgeltlicher Übertragung den Erwerber an die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers bindet. Zwar ist diese Vorschrift erkennbar auf den Erwerb unter Lebenden bezogen. Gleichwohl lässt sich aus ihr der allgemeine Grundsatz ableiten, dass mangels Gegenleistung des Erwerbers ein Gewinn weder in der Person des Erben noch seines Rechtsnachfolgers entsteht. Von der Fortführung der Buchwerte ohne Gewinnrealisierung ist auch dann auszugehen, wenn das Kapitalkonto des Erblassers negativ ist². Dieselben Grundsätze gelten auch für einen durch den Erblasser verpachteten Betrieb³.
- 266.1 Fraglich ist, ob der Grundsatz der Buchwertfortführung auch dann gilt, wenn die wirtschaftliche Situation des übernommenen Betriebes einen Ausgleich des **negativen Kapitalkontos** durch zukünftige Gewinne nicht erwarten lässt. In diesem Fall könnte analog zu § 15a EStG⁴ das negative Kapitalkonto in der Person des Erblassers gewinnerhöhend aufgedeckt werden, während der Erbe ein Kapitalkonto von null anzusetzen hat. Eine Rechtsgrundlage hierfür ist nicht ersichtlich. Der Erbe übernimmt damit eine **latente Einkommensteuerschuld**, da die Aufdeckung der stillen Reserven bei ihm zu einer Einkommensteuerbelastung führt, während sich die vorausgegangenen Verluste in der Person

1 Vgl. Teil III Rz. 4.

2 BFH v. 23.4.1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686; so auch BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 4.

3 BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392.

4 BFH v. 2.7.1992 – VIII B 17/92, BFH/NV 1993, 421; *Wacker* in Schmidt³¹, § 15a EStG Rz. 233.

des Erblassers ausgewirkt haben. Allerdings kann die beim Erblasser eingetretene Steuererminderung zu einem höheren Vermögen geführt haben, so dass der Alleinerbe einen Nachteil nur in der Höhe des Unterschieds der jeweiligen Steuerprogression erfährt. Anders sieht dies beim Miterben, erst recht beim Vermächtnisnehmer aus. Diesen kommt die Steuerersparnis in der Person des Erben nicht zugute. Diesem Personenkreis ist daher zu empfehlen, sorgfältig zu erwägen, ob der Betrieb mit negativem Kapitalkonto und darin bestehender latenter Steuerbelastung übernommen wird.

Einen **Sonderfall** hat das FG Köln¹ entschieden. Danach wurde eine katholische Kirchengemeinde durch Testament zur Erbin eingesetzt. Zum Nachlass gehörte ein verpachteter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, welchen die Erbin entsprechend einer testamentarischen Auflage veräußerte. Dabei war streitig, ob die Erbinsetzung der katholischen Kirchengemeinde zu einer **Zwangsaufgabe** dieses Betriebes im Zeitpunkt des Todes des Erblassers führte. Das FG ging von einer Zwangsaufgabe aus und hat dies damit begründet, dass das Verpächterwahlrecht eine natürliche – unbeschränkt steuerpflichtige – Person oder eine Personengesellschaft voraussetzt. **Körperschaften des öffentlichen Rechts** sind von dem Wahlrecht ausgeschlossen, weil als Betrieb gewerblicher Art auch die Verpachtung eines derartigen Betriebes gilt und die weiteren Einkünfte nicht der Besteuerung unterliegen. Da der verpachtete Betrieb kein Betrieb gewerblicher Art war, wären die stillen Reserven bei Aufgabe des Betriebes nicht mehr steuerpflichtig gewesen. Insofern konnte der Fiskus letztmalig in der Person des Erblassers auf die stillen Reserven zugreifen, so dass das FG eine Betriebsaufgabe als gegeben ansah. Hierauf ist zu achten, soweit bei letztwilligen Verfügungen verpachtete Betriebe auf Körperschaften des öffentlichen Rechtes übergehen. Diese Fälle sind zwar selten, können jedoch verheerende steuerliche Auswirkungen haben. 266.2

Bei der steuerlichen Betrachtungsweise ist davon auszugehen, dass es sich bei dem **Erbfall** um einen **unentgeltlichen** und auf **außerbetrieblichem Gebiete liegenden Vorgang** handelt, durch den der Nachlass auf den Erben übergeht. Das hat zur Folge, dass einkommensteuerlich erhebliche Tatbestände – wie Aufgabe des Betriebs durch den Erblasser und Wiedereröffnung dieses Betriebs durch den Erben mit den sich hieraus ergebenden Folgen bei der Gewinnrealisierung und bei der Bewer- 267

1 FG Köln v. 19.2.1997 – 11 K 54/29/90, EFG 1997, 1178.

tung – durch den Übergang des Nachlassvermögens auf den Erben nicht eintreten¹.

- 267.1 Aus dem Grundsatz des unentgeltlichen Erwerbes ergibt sich, dass im gewerblichen Bereich der Vermögenszugang infolge Erbfalls in einen gewerblichen Betrieb bei diesem keine Betriebseinnahme ist, sondern nach **einlageähnlichen Grundsätzen** erfolgsneutral zu bewerten ist. Der hiervon abweichenden Auffassung des VIII. Senates des BFH² ist nicht zu folgen. Nach Auffassung des VIII. Senates ist in einem Sachverhalt, in dem der Erblasser einen Gewerbebetrieb als Erben eingesetzt hat (im entschiedenen Fall ein Altenheim), der Erwerb als Betriebseinnahme zu besteuern. Dies führt zu einer Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer, die schon deshalb nicht gerechtfertigt ist, weil unentgeltliche Erwerbe abschließend nach dem ErbStG zu erfassen sind.
- 267.2 Nach § 34a EStG kann der Stpfl. eine Tarifbegünstigung für den nicht entnommenen Teil des Gewinns aus einem Einzelunternehmen oder einem Mitunternehmeranteil in Anspruch nehmen. Dies hat zur Folge, dass der nicht entnommene Gewinn mit dem Sondersteuersatz des § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG von 28,25 % belastet wird. Dies gilt allerdings nicht, soweit der Gewinn bei Veräußerungstatbeständen bereits um den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG oder eine Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1, 3 EStG gemildert ist oder es sich um Gewinne iS des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt. Dieser auf Antrag begünstigte Gewinn wird auch als **Begünstigungsbetrag** bezeichnet. Dieser Betrag wird nachversteuert (vgl. § 34a Abs. 4, 6 EStG), wenn der Begünstigungsbetrag entnommen wird oder ein gleichgestellter Tatbestand vorliegt. Verlässt somit der Begünstigungsbetrag das Unternehmen, in welchem er gebildet ist, greift der Fiskus zu. Die Steuer auf den **Nachsteuerungsbetrag** beträgt 25 %. Damit wird im Ergebnis der Zustand hergestellt, welcher gelten würde, wenn bei einer Kapitalgesellschaft zunächst thesauriert und dann ausgeschüttet würde. Im **Erbfall** sind die bis zum Erbfall erzielten Gewinne des Todesjahres noch dem Erblasser zuzurechnen. Es obliegt dann den Erben zu entscheiden, ob ein Begünstigungsantrag gestellt werden soll. Für diesen Fall wird die letzte Einkommensteuer des Erblassers unter Berücksichtigung des Begünstigungstatbestands ermittelt.

1 BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799 – selbst bei Übergang auf eine Kapitalgesellschaft; abl. insoweit *Thiel/Eversberg*, DStR 1993, 1616.

2 BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650, abl. mit Recht *Neuhoff*, DB 2006, 1924.

Ein hierdurch oder bereits vorab entstandener Begünstigungsbetrag geht entsprechend § 45 AO auf den Erben über. Der Erbfall selbst führt somit nicht zu einer Nachversteuerung. Denn der Begünstigungsbetrag verbleibt im Unternehmen¹. Der Rechtsnachfolger hat kein Wahlrecht, ob er den Nachversteuerungsbetrag für die Zeiträume fortführt, die vor dem Todesjahr des Erblassers bereits abgelaufen sind. Ein Nachversteuerungstatbestand tritt somit erst in seiner Person, nicht jedoch in der des Erblassers ein. Die latente Einkommensteuerlast ist weder Betriebsschuld noch Nachlassverbindlichkeit².

II. Fortführung des Gewerbebetriebes durch Alleinerben

1. Grundsatz der Bilanzkontinuität

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass in der Vererbung eines Betriebs weder ein Veräußerungsgeschäft noch eine Betriebsaufgabe iS des § 16 EStG zu sehen ist. Bilanzmäßig bedeutet die Fortführung des Betriebs durch den Erben, dass er die Bilanzansätze des Erblassers unverändert übernimmt und fortführt, § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG. Aufgrund der Fortführung des Betriebs unter gleichzeitiger **Übernahme der Bilanzansätze** scheidet eine Realisierung stiller Reserven aus³. Es fehlt an einem Betriebsaufgabe- oder -veräußerungstatbestand iS des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. 268

2. Buchführungspflicht des Erben

Der Erbe ist erst dann zur Buchführung verpflichtet, wenn die Voraussetzungen der Buchführungspflicht in seiner Person erfüllt sind. Hierbei ist zu beachten, dass die Buchführungspflicht eines Gewerbetreibenden unabhängig von den Voraussetzungen der §§ 141, 148 AO auch aufgrund anderer Vorschriften gegeben sein kann, vgl. §§ 238 ff. HGB. 269

1 Dies ist der Rechtsgedanke des § 34a Abs. 7 EStG, welcher zwar den Fall der Einzelrechtsnachfolge regelt, jedoch den Grundgedanken enthält, wonach nur die Entnahme die Nachversteuerung auslöst; vgl. zu Einzelheiten auch BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 838 – Rz. 41 ff; *Wacker*, FR 2008, 605.

2 So zu Recht *Ley*, KÖSDI 2007, 15737; zust. auch *Wacker* in Schmidt³¹, § 34a Rz. 85.

3 *Reiß* in Kirchhof¹², § 16 EStG Rz. 101; *Wacker* in Schmidt³¹, § 16 EStG Rz. 590.

§ 16 Übergang eines Gewerbebetriebes auf eine Erbengemeinschaft

I. Erbengemeinschaft als geborene Mitunternehmerschaft

270 Die vorstehenden Ausführungen hinsichtlich des Übergangs eines Gewerbebetriebes auf einen Alleinerben gelten im Wesentlichen auch für die einkommensteuerliche Beurteilung des Übergangs eines Gewerbebetriebes auf eine Erbengemeinschaft. Die Erbengemeinschaft setzt die Person des Erblassers in gleicher Weise wie ein Alleinerbe fort¹. Nachfolgend werden nur die **Besonderheiten bei der Fortführung, Veräußerung oder Aufgabe des ererbten Betriebs** durch die Erbengemeinschaft dargestellt. Bei der einkommensteuerlichen Beurteilung gelten im Wesentlichen die im Teil I erörterten zivilrechtlichen Grundsätze. Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geht das Steuerrecht jedoch eigene Wege.

271 Wenn die Erbengemeinschaft den ererbten Betrieb fortführt, dann ist sie einkommensteuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen². Der Erbfall führt auch nicht zu einer Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4, 6 EStG, da das begünstigte Vermögen in der Person der Erwerber Betriebsvermögen bleibt und der Rechtsübergang einer Entnahme oder Veräußerung nicht gleichzustellen ist; vgl. auch Teil III Rz. 267.2.

- ▶ Sofern bei einer Erbengemeinschaft nach dem Übergang des vom Erblasser stammenden Betriebsvermögens jedoch **nur einer der Miterben faktisch unternehmerisch tätig** ist, sind die anderen Miterben nicht als Mitunternehmer anzusehen, wenn das Betriebsvermögen nur einen sehr geringen Umfang aufweist und die Nutzung allein aufgrund des persönlichen Einsatzes eines der Miterben möglich ist.

In diesem Fall ist nur einer der Miterben Unternehmer³. In diesem vom BFH entschiedenen Fall handelt es sich jedoch um eine besondere Konstellation, da das erworbene Betriebsvermögen kaum erwähnenswert war

1 Vgl. BFH v. 21.5.1970 – IV 344/64, BStBl. II 1970, 747; v. 12.4.2000 – IX R 36/99, BFH/NV 2000, 1196; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 3; *Wacker* in Schmidt³¹, § 16 EStG Rz. 25.

2 BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330.

3 BFH v. 12.4.2000 – XI R 36/99, ZEV 2000, 414.

und lediglich in einem Firmenwert bestand. Gleichwohl hätte es nahegelegen, den Fall in der Weise zu lösen, dass in der Fortführung nur durch einen Miterben eine stillschweigende Erbauseinandersetzung zu sehen war.

Die Erbengemeinschaft ist dann, sofern nicht einige der Miterben aufgrund letztwilliger Bestimmung oder durch Vereinbarung Kommanditisten werden, als OHG zu behandeln. Das gilt auch für den Zeitraum, in welchem diese Mitunternehmerschaft nicht zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet wird¹. Eine Erbengemeinschaft ist vor allem dann einer OHG gleichzustellen, wenn die Erbauseinandersetzung für längere Zeit oder für immer ausgeschlossen wird und das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb darstellt. Die Gründung einer Personengesellschaft durch die Erbengemeinschaft und die Übertragung des Gewerbebetriebes auf die Personengesellschaft ist nicht erforderlich, jedoch möglich².

Miterben werden in gesamthänderischer Verbundenheit mit dem Erbfall 272 kraft Gesetzes Mitinhaber des gemeinschaftlichen Betriebes, ohne dass es hierzu des **Abschlusses eines Gesellschaftsvertrages** und damit eines übereinstimmenden und erklärten Willens, den Nachlassbetrieb als gemeinschaftlichen Betrieb fortzuführen, bedürfte³. Im entschiedenen Falle war die **Miterbenstellung** des Erbanteils-Veräußerers **erst nach vorausgegangenem Zivilrechtsverfahren** durch einen Vergleich festgestellt worden.

Die Erben eines gewerblichen Unternehmens erzielen hieraus so lange 272.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, bis das Unternehmen aufgegeben bzw. veräußert oder der Nachlass insoweit auseinandergesetzt wird. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Erben Mitunternehmer. „Auseinandersetzung“ in diesem Sinne ist nicht nur die in schriftlicher Form oder sogar in notarieller Form erfolgende Auseinandersetzung, sondern auch die **faktische Auseinandersetzung**⁴.

1 Vgl. RFH v. 27.5.1931, RSStBl. 1931, 837; BFH v. 28.2.1961 – I 25/61 U, BStBl. III 1961, 252.

2 BGHZ 92, 259; *K Schmidt*, NJW 1985, 2785 = BB 1986, 1238; BFH v. 9.7.1987 – IV R 95/85, BStBl. II 1988, 245.

3 So BFH v. 14.3.1991 – IV R 88/89, BFH/NV 1992, 92 – im Anschluss an BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21 – unter Bezugnahme auf BGH v. 8.10.1984 – II ZR 223/83, BGHZ 92, 259 – sowie BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837.

4 So FG Saarl. v. 30.6.1993 – 1 K 13/93, EFG 1994, 19. Vgl. aber Teil III Rz. 11 zur Zurechnung der Einkünfte in extrem gelagerten Fällen.

272.2 Weist das Finanzamt nach dem Tode des Inhabers eines Gewerbebetriebes die von der Erbengemeinschaft erzielten Einkünfte bis zu ihrer Auseinandersetzung unzutreffend zu, indem es einem der Beteiligten zu Unrecht einen zu hohen Gewinnanteil und damit korrespondierend einem anderen einen zu niedrigeren zurechnet, ist im gerichtlichen Verfahren nur bei dem einen Beteiligten die Ermäßigung des zu hohen Gewinnanteils möglich. Ansonsten steht der Korrektur des Gewinnanteils des zu niedrig belasteten Miterben das **Verböserungsverbot** entgegen. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist die Höhe der festzustellenden Einkünfte auf die Summe der den beiden zuzurechnenden Gewinnanteile zu beschränken, so dass im Ergebnis eine Abweichung zwischen den gesondert festzustellenden Einkünften und den erzielten um den Betrag vorzunehmen ist, um den einer der Miterben zu niedrig belastet ist¹.

II. Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten

273 Aus dem Grundsatz, dass die Erben die Rechtspersönlichkeit des Erblassers fortsetzen, folgt auch, dass die Einkünfte aus dem Nachlass der Einkunftsart zuzurechnen sind, der sie beim Erblasser zuzurechnen waren. Nicht die Erbengemeinschaft als solche, sondern die einzelnen als Mitunternehmer beteiligten Miterben unterliegen der Einkommensteuerpflicht, § 1 EStG². Denn die Erbengemeinschaft ist kein Steuersubjekt, sondern nur Subjekt der Einkunftserzielung.

274 Daraus ergibt sich, dass eine Erbengemeinschaft durchaus **Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten** erzielen kann. Wenn zB eine Erbengemeinschaft den ererbten Gewerbebetrieb und die ererbte Land- und Forstwirtschaft weiter betreibt, gehört der landwirtschaftliche Betrieb nicht schon deshalb zum gewerblichen Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft, weil diese für den Gewerbebetrieb steuerlich als OHG behandelt wird³. Die **fortgesetzte Erbengemeinschaft** ist eine der Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbare Mitunternehmerschaft, auf welche § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht anwendbar ist⁴. Die gewerblichen Einkünfte infizieren damit die anderen Einkünfte nicht.

1 FG Münster v. 3.12.1996 – 11 K 5280/93 F, EFG 1997, 673.

2 Vgl. hierzu auch BFH v. 8.4.1960 – VI 108/59 U, BStBl. III 1960, 250.

3 Vgl. RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 264.

4 So BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. I 1987, 120; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 4.

Beispiel:

Im ungeteilten Nachlass befindet sich der Anteil an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft sowie ein Mehrfamilienhaus, welches der Erblasser zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt hat. Die Erbengemeinschaft erzielt gewerbliche Einkünfte und solche aus Vermietung und Verpachtung.

Nur in dem Sonderfall, dass eine landwirtschaftliche Personengesellschaft als Obergesellschaft sich an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft als Untergesellschaft beteiligt, werden die gesamten Einkünfte der Obergesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb¹. Die Abfärberegelung ist auf die ansonsten nicht gewerblich tätige Personengesellschaft nicht anzuwenden, wenn die Beteiligung an der gewerblich tätigen Gesellschaft entweder von einem, von mehreren oder von allen Gesellschaftern der ansonsten nicht gewerblich tätigen Gesellschaft persönlich gehalten wird oder aber von einer Schwestergesellschaft².

Allerdings ändert sich die Einkunftsart, wenn personenbezogene Voraussetzungen zwar in der Person des Erblassers, nicht mehr jedoch in der der Erben vorhanden sind. Angesprochen sind **Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit**. Erfüllt auch nur einer der Erben die beruflichen Qualifikationen nicht, die an eine selbständige Tätigkeit iS § 18 EStG gebunden sind, liegt zwar keine Aufgabe des freiberuflichen Betriebes vor, doch werden in Zukunft die laufenden Einkünfte als solche aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst. Veräußert der Erbe den Betrieb des Erblassers oder gibt er ihn auf, handelt es sich um den letzten Akt des freiberuflichen Betriebes, so dass der Veräußerungsgewinn nach § 18 EStG iVm. § 24 Nr. 2 EStG zu erfassen ist³. Gleiches gilt, wenn der Erbe nach dem Tod des Praxisinhabers die freiberufliche Praxis unverzüglich veräußert⁴. Führt er jedoch die Praxis zunächst auf eigene Rechnung, ist der Veräußerungsgewinn als Gewinn aus einer gewerblichen Einkunftsart steuerpflichtig, wenn er die berufsrechtlichen Voraussetzungen nicht erfüllt⁵.

1 So BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264, sowie Anwendungserlass hierzu BMF v. 13.5.1996 – IV B 2 - S 2241 - 33/96, BStBl. I 1996, 621.

2 So BMF v. 13.5.1996 – IV B 2 - S 2241 - 33/96, BStBl. I 1996, 621.

3 BFH v. 26.5.1993 – IX R 78/91, BStBl. II 1993, 718; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 5; *Lambrecht* in Kirchhof¹², § 18 EStG Rz. 34.

4 BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204.

5 BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665.