



DISSERTATION

Titel der Dissertation

„Verlustabzug und Gesamtrechtsnachfolge“

Verfasserin ODER Verfasser

Magister Lukas Matthias Kautsky

angestrebter akademischer Grad

Doktor der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Wien, 2010

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 083 101

Dissertationsgebiet lt. Studienblatt: Rechtswissenschaften

Betreuerin / Betreuer: o. Univ. Prof. Dr. Werner Doralt

Vorwort

Bereits im Rahmen des Diplomstudiums hat mich das Steuerrecht besonderes interessiert. In der österreichischen Rechtsordnung gibt es nämlich kaum Rechtsbereiche, für die das Steuerrecht nicht von Bedeutung ist. Es ist insbesondere diese Vielseitigkeit, die für mich die Faszination am Steuerrecht ausmacht.

Das Steuerrecht ist öffentliches Recht, sodass die höchstgerichtliche Judikatur des Verfassungsgerichtshofs für die Entwicklung des Steuerrechts von fundamentaler Bedeutung ist. Ebenso wenig darf unberücksichtigt bleiben, dass sich das Steuerrecht aus dem Verwaltungsrecht emanzipiert hat. Nach wie vor bestehen vor allem mit dem Verwaltungsverfahrensrecht große Übereinstimmungen. Aber auch für das Privatrecht und andere Rechtsbereiche spielt das Steuerrecht eine gewichtige Rolle. Das Steuerrecht steht mit anderen Rechtsgebieten im Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit. Zivilrechtlich zustande gekommene Verträge werden auf Grundlage des GebG besteuert. Für das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sind die Rechnungslegungsvorschriften des UGB maßgeblich; die Besteuerung der Rechtsträger erfolgt nach den Bestimmungen des EStG bzw KStG. Auch das Arbeitsrecht kann in diesem Kontext genannt werden, denn jeder Arbeitnehmer, der in Österreich unselbständig beschäftigt ist, trägt durch die Lohnsteuer wesentlich zur Finanzierung des Staatshaushaltes bei. Außerdem bestehen enge Verschränkungen mit dem Sozialrecht. Ausdruck einer sozialstaatlichen Besteuerung ist letztendlich auch die Tarifgestaltung im Rahmen der Einkommensteuer. Beim Finanzstrafrecht handelt es sich um materielles Strafrecht. Schließlich besteht auch eine Wechselwirkung zum Europarecht. Der Umsatzsteuergesetzgeber hat nicht selten auf europarechtliche Tendenzen Rücksicht zu nehmen. Kein anderes Rechtsgebiet wird zudem so sehr von der Betriebswirtschaftslehre beeinflusst wie das Steuerrecht.

Das Thema der Arbeit „Verlustabzug und Gesamtrechtsnachfolge“ stellt geradezu ein Paradebeispiel für die Vielseitigkeit des Steuerrechts dar. Je tiefer meine Literaturrecherche ging, desto mehr wurde mir bewusst, mit welcher spannender Thematik ich mich beschäftige. Die Auseinandersetzung mit der inhaltlichen Problematik zum Verlustabzug bei Gesamtrechtsnachfolge hat mein Interesse am wissenschaftlichen Arbeiten geweckt. Dass ich mich derart eingehend mit diesem faszinierenden Thema beschäftigen durfte, habe ich *Herrn o. Univ-Prof. Dr. Werner Doralt* zu verdanken. Ihm gilt mein besonderer Dank.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	1
Inhaltsverzeichnis	3
Abkürzungsverzeichnis	8
I. Einleitung	13
II. Der Verlustabzug	16
A. Allgemeines	16
1. Sinn und Zweck des Verlustabzugs	16
2. Abgrenzung zu anderen Rechtsinstituten	17
a. Der Verlustausgleich	17
aa. Begriff und Voraussetzungen des Verlustausgleichs	17
ab. Vorrang des Verlustausgleichs	17
b. Der Verlustrücktrag	18
ba. Begriff und Voraussetzungen des Verlustrücktrags	18
bb. Vorrang des Verlustrücktrags	19
c. Verlustvortrag und Verlustabzug als Synonima?	19
B. Die historische Entwicklung des Verlustabzugs	21
C. Die gesetzlichen Grundlagen des Verlustabzugs	26
1. Der Verlustabzug im österreichischen Steuerrecht	26
a. Der Verlustabzug im österreichischen Einkommensteuerrecht	26
aa. Die Vorschrift des § 18 Abs 6 Einkommensteuergesetz	26
aaa. Die Voraussetzungen des Verlustabzugs	27
aaaa. Die ordnungsgemäße Buchführung	27
aaab. Die Unzulässigkeit der „Doppelverwertung“ erlittener Verluste	27
aaac. Die Einschränkung auf die betrieblichen Einkunftsarten	27
aab. Die Vortragsgrenze	28
aac. Kritik an den Einschränkungen und an der Vortragsgrenze	29
ab. Die Vorschrift des § 18 Abs 7 Einkommensteuergesetz	30
aba. Unterschiede zu § 18 Abs 6 Einkommensteuergesetz	30
abb. Sind diese Unterschiede gerechtfertigt?	30
b. Der Verlustabzug im österreichischen Körperschaftsteuerrecht	31
ba. Die Vorschrift des § 8 Abs 4 Ziffer 2 Körperschaftsteuergesetz	31
c. Der Verlustabzug im österreichischen Umgründungssteuerrecht	32
2. Der Verlustabzug im deutschen Steuerrecht	32
a. Die Vorschrift des § 10 d Abs 2 Einkommensteuergesetz	32
b. Unterschiede zum „österreichischen Verlustabzug“	33
3. Exkurs: Der „Verlustabzug“ im Gewerbesteuerrecht und seine Vererbbarkeit	33
III. Rechtsnachfolge	38
A. Die Rechtsnachfolge im Zivilrecht	38
1. Die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge	38
a. Das Wesen der Einzelrechtsnachfolge	38
b. Das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge	39
2. Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht?	39

B.	Rechtsnachfolge im Steuerrecht	41
1.	Anwendungsfälle der Einzelrechtsnachfolge	41
2.	Anwendungsfälle der Gesamtrechtsnachfolge	41
a.	Fälle der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge	41
aa.	Die Anwachsung	42
ab.	Die Verschmelzung	42
ac.	Die Umwandlung	43
ad.	Die Spaltung	44
b.	Exkurs: Der Begriff „Umgründungen“ und die Regelungsgegenstände des Umgründungssteuergesetzes	44
c.	Die erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge im Zivilrecht	46
ca.	Exkurs: Die mangelnde Rechtsfähigkeit des ruhenden Nachlasses im Steuerrecht	48
IV.	Verlustabzug und Rechtsnachfolge	50
A.	Vorbemerkung	50
B.	Der Verlustabzug bei entgeltlicher Rechtsnachfolge	50
C.	Der Verlustabzug bei Gesamtrechtsnachfolge	51
V.	Verlustabzug und Gesamtrechtsnachfolge	52
A.	Der Verlustabzug bei Anwachsungen	52
B.	Der Verlustabzug bei Verschmelzungen	52
C.	Der Verlustabzug bei Umwandlungen	54
D.	Der Verlustabzug bei Spaltungen	56
E.	Zwischenergebnis	58
F.	Der Verlustabzug im Fall des Todes	58
VI.	Der Verlustabzug im Erbfall	59
A.	Ist der Verlustabzug übergangsfähig, aber nicht übertragbar?	59
B.	Das Problem	61
1.	Das Fehlen einer ausdrücklichen Rechtsvorschrift	61
2.	Analoge Anwendung anderer Rechtsnormen?	62
a.	Analogie zum Umgründungssteuergesetz?	62
b.	Die Möglichkeit einer Gesamtanalogie?	63
c.	Fazit: Keine taugliche Analogiebasis	64
3.	Liegt Gewohnheitsrecht vor?	65
C.	Entwicklung und Tendenzen in der Judikatur	66
1.	Vorbemerkungen	66
2.	Die Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte	67
a.	Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs	67
b.	Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs	71
3.	Die Rechtsprechung der deutschen Höchstgerichte	75
a.	Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	75
b.	Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	79
ba.	Das Urteil des VI. Senats vom 17.2. 1961	79
bb.	Das Urteil des VI. Senats vom 15.3. 1962	82

bc. Das Urteil des VI. Senats vom 22.6.1962	83
bd. Das Urteil des I. Senats vom 17.2. 1972	85
be. Das Urteil des VIII. Senats vom 13.11. 1979	87
bf. Das Urteil des XI. Senats vom 5.5. 1999	88
bg. Der Divergenzanfrage-Beschluss des I. Senats vom 29.3.2000 und die Reaktion der angerufenen Senate	91
bh. Das Urteil des I. Senats vom 16.5. 2001	95
bi. Die jüngste Entscheidung des BFH	98
bia. Die Divergenzanfrage des XI. Senats vom 10.4. 2003	101
bib. Die Reaktionen der angerufenen Senate	104
bic. Der Vorlagebeschluss an den Großen Senat	106
bid. Die Entscheidung des Großen Senats	106
4. Exkurs: Die „jüngsten“ Entscheidungen der deutschen Finanzgerichte	116
5. Fazit und Ausblick	121
D. Die Ansicht der Finanzverwaltung	124
E. Systematische Überlegungen	125
1. Der Verlustabzug ein höchstpersönliches Recht?	125
2. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge als entscheidendes Argument?	129
a. Ist § 19 Bundesabgabenordnung einschlägig?	129
b. Steht die Fassung des § 45 deutscher Abgabenordnung dem Übergang des Verlustabzugs entgegen?	131
c. Gehen lediglich diejenigen Rechtspositionen über, mit deren Verwirklichung der Erblasser zwar begonnen, aber noch nicht vollendet hat?	133
d. Fazit	138
3. Die Einreihung des Verlustabzugs unter die Sonderausgaben	138
4. Der Verlustabzug als eine Sonderausgabe „sui generis“?	139
F. Bilanzrechtliche Erwägungen	141
1. Die „Herkunft“ „vortragsfähiger“ Verluste	141
a. Die „Betriebsbezogenheit“ vortragsfähiger Verluste	141
b. Die zwingende Buchwertfortführung	141
ba. Sinn und Zweck der zwingenden Buchwertfortführung	143
bb. Auswirkungen der zwingenden Buchwertfortführung	144
c. Maßgeblichkeit stiller Reserven?	146
ba. Was versteht man unter stille Reserven?	146
bb. Fazit	148
2. Die „Gefahr“ der Übermaßbesteuerung	150
a. Maßgeblichkeit des Periodenprinzips?	152
ab. Periodenprinzip versus Leistungsfähigkeitsprinzip	152
ac. Fazit	156
b. Lösungsansätze	156
ba. Der Lösungsansatz im Sinne der Billigkeit	157
bb. Exkurs: Das Besteuerungsideal des „Lebenseinkommens“ im Sinne des Totalitätsprinzips	159
bba. Die Einkommensteuer als Personensteuer	160
bbb. Der Lösungsansatz im Sinne der Totalitätsgewinnrealisierung	162
bbba. Die Möglichkeit eines erweiterten Verlustrücktrages	163
bbbb. Das Fehlen eines realen Umsatzaktes im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips und die „ability to pay“	163
bc. Der Lösungsansatz im Sinne der „subjektübergreifenden Buchwertverknüpfung“	165
c. Ergebnis	166

3.	Der Verlustabzug als Vermögenswert? _____	167
a.	Ist der Verlustabzug ein Anwartschaftsrecht oder ein aufschiebend bedingter ESt-Minderungsanspruch? _____	168
b.	Maßgeblichkeit der Einordnung? _____	170
c.	Zeitigt die Kategorisierung Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer? _____	172
4.	Sonderfall: Der Tod eines Gesellschafters einer Personengesellschaft _____	175
a.	Ergebnis _____	181
5.	Die „wirtschaftliche Belastung“ des Erben als Erfordernis für den Übergang des Verlustabzugs? _____	181
a.	Der Verlustabzug im Fall von Haftungsbeschränkungen _____	182
aa.	Der Verlustabzug bei bedingter Erbantrittserklärung _____	182
aaa.	Das Wesen einer bedingten Antrittserklärung _____	182
aab.	Die Entscheidung des UFS _____	183
aac.	Fazit _____	190
ab.	Sonderfall: Nachlasskonkurs _____	190
aba.	Der Begriff des Nachlasskonkurses _____	191
abb.	Der Verlustabzug im Falle des Nachlasskonkurses _____	191
ac.	Schlagen „interne Haftungsübernahmen“ auf das Steuerrechtsverhältnis durch? _____	193
b.	Zusammenfassung _____	197
c.	Liegt bei Unvererbbarkeit eine Enteignung vor? _____	197
ca.	Fazit _____	202
VII.	Exkurs: Der Verlustabzug bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge _____	203
A.	Anwendungsfälle der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge _____	203
1.	Der Verlustabzug des Geschenknehmers _____	203
a.	Der Begriff der Schenkung _____	204
b.	Ergebnis _____	204
2.	Der Verlustabzug des Legatars _____	207
a.	Das Wesen des Vermächtnisses _____	208
b.	Ergebnis _____	209
B.	Fazit _____	210
VIII.	Der Verlustabzug bei Erbenmehrheit _____	211
A.	Problemstellung _____	211
1.	Allgemeines _____	211
2.	Sonderfälle _____	212
a.	Haben Teilungsanordnungen und Erbteilungsübereinkommen Auswirkungen auf die Aufteilung des Verlustabzugs? _____	212
b.	Exkurs: Ergeben sich bei der Aufteilung des Verlustabzugs bei mehreren „erblasserischen“ Betrieben Probleme? _____	214
3.	Exkurs: Die Betriebsfortführung als Voraussetzung für den Übergang des Verlustabzugs? _____	216
a.	Indiziert die zwingende Buchwertfortführung das Abstellen auf die Betriebsfortführung? _____	216
b.	Die Verrechenbarkeit vortragsfähiger Verluste mit sämtlichen positiven Einkünften _____	217
B.	Fazit _____	221
IX.	Der Verlustabzug im Falle der Nacherbschaft _____	224
A.	Der Begriff der Nacherbschaft _____	224
B.	Die Nacherbschaft als ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge? _____	225
C.	Auswirkungen auf den Verlustabzug _____	225

D. Fazit	227
X. Der Verlustabzug bei Erbschafts Kauf und Erbschaftsschenkung	228
A. Der Begriff des Erbschaftskaufs	228
B. Der Begriff der Erbschaftsschenkung	228
C. Liegen Anwendungsfälle der Gesamtrechtsnachfolge vor?	229
1. Das Problem beim Erbschafts Kauf	229
a. Der Erbschafts Kauf als steuerbarer Erwerbsvorgang?	230
b. Ist der Erbschaftskäufer an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden?	231
c. Geht der Verlustabzug auf den Erbschaftskäufer über?	231
2. Fazit	234
XI. Zusammenfassung der eigenen Ansicht	235
XII. Rechtspolitischer Ausblick	239
Literatur- und Quellenverzeichnis	241
Literaturverzeichnis	241
Kommentare	241
Kommentare zum österreichischen Recht	241
Kommentare zum deutschen Recht	242
Monographien	243
Sammelwerke	243
Festschriften	244
Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerken	244
Weiterführende Literatur	248
Systematische Darstellungen und Lehrbücher	248
Glossare	250
Judikaturverzeichnis	250
Verwaltungsgerichtshof	250
Verfassungsgerichtshof	252
Bundesfinanzhof	252
Reichsfinanzhof	254
Entscheidungen der Finanzgerichte	254
Entscheidungen der UFS	255
Verzeichnis der Richtlinien und Erlässe des BMF	255

Abkürzungsverzeichnis

- aA: anderer Ansicht;
- ABGB: Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch vom 1. Januar 1812 (ABGB) JGS 946/1811;
- Abs: Absatz;
- AktG 1965: Bundesgesetz vom 31. März 1965 über Aktiengesellschaften (Aktiengesetz 1965) BGBl 98/1965 zuletzt geändert durch BGBl I 70/2008;
- Anm: Anmerkung;
- Art: Artikel;
- BAO: Bundesgesetz vom 28. Juni 1961 betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) BGBl 1961/194 zuletzt geändert durch BGBl I 20/2009;
- BB: Betriebs-Berater;
- beispw: beispielsweise;
- BewG: Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögenschaften (Bewertungsgesetz 1955 – BewG 1955) BGBl 148/1955 zuletzt geändert durch BGBl I 100/2006;
- BFH: Bundesfinanzhof;
- BFHE: Sammlung der Entscheidungen des BFH;
- BGB: Bürgerliches Gesetzbuch vom 1. Januar 1900 Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 3. April 2009 (BGBl. I S. 700);
- BGBl: Bundesgesetzblatt;
- BMF: Bundesminister für Finanzen;
- BRD: Bundesrepublik Deutschland;
- BStBl: Bundeststeuerblatt;
- bzw: beziehungsweise;
- bzgl: bezüglich;

- dAO: deutsche Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 774);
- DB: Der Betrieb;
- dErbStG: deutsches Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332);
- dEStG: deutsches Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210; 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 774);
- dGewStG: deutsches Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), zuletzt geändert durch Artikel 6a des Gesetzes vom 17. März 2009 (BGBl. I S. 550);
- dgl: dergleichen;
- dRGBI: deutsches Reichsgesetzblatt;
- DStJG: Deutsche Steuer Juristische Gesellschaft;
- DStR: Deutsches SteuerRecht;
- DStZ: Deutsche SteuerZeitung;
- EFG: Entscheidungen der Finanzgerichte;
- ErbSt: Erbschafts- und Schenkungssteuer;
- ErgLfg: Ergänzungslieferung;
- ESt: Einkommensteuer;
- EStDV 1955: Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 2. März 2009 (BGBl. I S. 416);
- EStG: Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) BGBl 1988/400 zuletzt geändert durch BGBl I 194/1999;

- EStG 1972: Bundesgesetz vom 24. November 1972 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1972 EStG 1972) BGBl 440/1972;
- EStR: Einkommensteuer Richtlinien;
- FR: Finanz Rundschau;
- gem: gemäß;
- GmbHG: Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG) RGBl 58/1906 zuletzt geändert durch BGBl 10/1991;
- hL: herrschende Lehre;
- hM: herrschende Meinung;
- HRF: Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung;
- FA: Finanzamt;
- iaR: in aller Regel;
- iHv: in Höhe von;
- GewStG: Bundesgesetz vom 3. Dezember 1953 betreffend Gewerbesteuer (Gewerbesteuergesetz 1953) BGBl 2/1954;
- GrS: Großer Senat;
- Hrsg: Herausgeber;
- insb: insbesondere;
- iSd: im Sinne der/die/das;
- iVm: in Verbindung mit;
- JGS: Justizgesetzsammlung;
- KStG: Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988-KStG 1988) BGBl 1988/401 zuletzt geändert durch BGBl I 194/1999;
- Lfg: Lieferung;
- lit: litera;
- mE: meiner Erkenntnis;
- mM: meiner Meinung;
- mwN: mit weiteren Nachweisen;
- Nov: Novelle;
- Nr: Nummer;

- ÖStZ: Österreichische Steuer-Zeitung;
- ÖStZB: Die finanzrechtlichen Erkenntnisse des VwGH und VfGH, Beilage zur ÖStZ;
- RdW: Recht der Wirtschaft;
- RFH: Reichsfinanzhof;
- RGBl: Reichsgesetzblatt;
- RStBl: Reichssteuerblatt;
- Rz: Randzahl;
- S: Seite;
- sog: sogenannte/r/s;
- Sp: Spalte;
- StBp: Die Steuerliche Betriebsprüfung;
- SpaltG: Bundesgesetz über die Spaltung von Kapitalgesellschaften (SpaltG) BGBl 304/1996;
- StuW: Steuer und Wirtschaft;
- SWK: Steuer und Wirtschaftskartei;
- Tz: Textziffer;
- u: und;
- UFS: Unabhängiger Finanzsenat;
- UGB: Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB) dRGBl 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl I 120/2005;
- UmgrStG: Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen und das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Bewertungsgesetz 1955, das Strukturverbesserungsgesetz und das Finanzstrafgesetz geändert werden (Umgründungssteuergesetz – UmgrStG) BGBl 1991/699 zuletzt geändert durch BGBl I 194/1999;
- UmwG: Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften (UmwG) BGBl 304/1996;
- VfGH: Verfassungsgerichtshof;
- VfSlg: Sammlung der Entscheidungen des VfGH;
- vgl: vergleiche;

- VwGH: Verwaltungsgerichtshof;
- VwSlg: Sammlung der Entscheidungen des VwGH;
- Z: Ziffer;
- zB: zum Beispiel;
- ZEV: Zeitschrift für Erbrechts und Vermögensnachfolge;
- zutr: zutreffend;

I. Einleitung

Seit geraumer Zeit vergeht kaum ein Tag, an dem man nicht mit der gegenwärtigen Wirtschaftskrise und deren Auswirkungen konfrontiert wird. Sei es durch den Rundfunk oder die Printmedien¹), die Wirtschaftskrise ist derzeit omnipräsent. Verluste, oder doch zumindest Umsatzeinbußen sind für Unternehmer die unweigerlichen Folgen der stagnierenden Wirtschaftslage.

Hat ein Unternehmer Verluste erlitten, so drängt sich für ihn die Frage auf, wie er sie dennoch sinnvoll nutzen kann. Eine dieser Möglichkeiten stellt das Recht auf Geltendmachung des Verlustabzugs dar, um auf diese Art und Weise eine Minderung der Steuerlast zu erwirken. So kann der Unternehmer den Verlusten wenigstens irgendeine positive Seite „abgewinnen“.

Dass der Unternehmer somit die von ihm erwirtschafteten Verluste steuerlich effektiv verwerten kann, ist- die allgemeinen Voraussetzungen des Verlustabzugs vorausgesetzt- unstrittig und gesetzlich geregelt. Auch für gesellschaftsrechtliche Umgründungen bestehen detaillierte gesetzliche Vorschriften, die das Schicksal des Verlustabzugs regeln.

Eines Tages aber wird den Unternehmer jenes „Schicksal ereilen“, von dem früher oder später jedermann betroffen ist: der Tod. Ob der Erbe einen vom Erblasser zwar erwirtschafteten, aber auf Grund des Todeseintritts nicht mehr ausgenutzten Verlust im Rahmen des Verlustabzugs geltend machen kann, ist seit jeher umstritten. Diese Frage wird weder in Österreich noch in Deutschland²) einheitlich beantwortet. Auf Grund des Umstandes, dass es sich um annähernd die gleiche Rechtslage in beiden Ländern handelt, ist auch die deutsche Literatur für den „österreichischen Verlustabzug“ beachtlich; dies gilt natürlich auch umgekehrt. Den Leser soll es somit nicht verwundern, dass ein großer Teil der verwendeten Literatur von deutschen Autoren stammt. Eine Vielzahl an Lehrmeinungen mit den unterschiedlichsten Argumenten stehen einander gegenüber. Auch die Judikatur lässt teilweise eine klar erkennbare Linie vermissen. Zuletzt hat ein „Großer Senat“ des deutschen Bundesfinanzhofs, nachdem dieser seit mehreren Jahrzehnten in ständiger Rechtsprechung den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben bejaht

¹ Vgl beispielsweise „Die Presse“ vom 19.12. 2008, S 29.

² Vgl zur Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts für die österreichische Steuerrechtsordnung *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 10ff.

hatte, die „Unvererblichkeit“ judiziert³). Das Abgehen von der ständigen Judikatur und die Fülle an Äußerungen im Schrifttum zeigt, wie höchst umstritten die „Vererbbarkeit von Verlustvorträgen“⁴) ist. Die Diskussion wird wohl auch in Zukunft nicht verstummen⁵).

All dies lässt es umso reizvoller erscheinen, sich eingehender mit dem „Verlustabzug des Erben“ zu befassen und den Versuch zu unternehmen, ihn wissenschaftlich aufzuarbeiten und zu analysieren. Im Folgenden möchte ich dem Leser einen Überblick über die behandelte Materie bieten und die damit verbundenen Probleme thematisieren und den Versuch unternehmen, sie einer sowohl rechtlich als auch ökonomisch vertretbaren Lösung zuzuführen.

Der Umstand, dass es sich darüber hinaus um ein derart brandaktuelles Thema handelt, hat mein Interesse und meine Neugier noch mehr geweckt. Es soll aber keinesfalls der Eindruck entstehen, dass diese Materie nur derzeit von Bedeutung ist; vielmehr handelt es sich um ein „zeitloses“ Thema^{6,7}).

Freilich macht die Erbfolge nicht einzig und allein die Gesamtrechtsnachfolge aus. Darüber hinaus kommt es auch - wie oben bereits erwähnt wurde - bei einigen gesellschaftsrechtlichen Gestaltungen zur Universalsukzession. Auch hier stellt sich natürlich die Frage, wer zur Nutzung der beim Rechtsvorgänger entstandenen Verluste nach Entstehen einer oder mehrerer neuer Gesellschaft/en berechtigt ist. Da sich der Gesetzgeber aber entschieden hat, derartige Fälle in Form von verbindlichen Vorschriften ziemlich detailliert zu regeln, wird das Hauptaugenmerk meiner

³ Vgl BFH Beschluss vom 17.12.2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651.

⁴ Vgl zur Wendung „Vererbbarkeit von Verlustvorträgen“ *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373 (1373), wonach der „dem Sprachgebrauch entlehnte Titel zwar plakativ, aber ungenau ist. Es geht genauer darum, ob Verluste des Erblassers im Veranlagungszeitraum des Erbfalls bei der Ermittlung der Einkünfte des Erben mit dessen Einkünfte auszugleichen oder als Verlustabzug zu berücksichtigen sind, soweit solche Verluste sich bei dem Erblasser nicht ausgleichen ließen...“

⁵ Nach *Horvath/Paterno/Prillinger*, Die (Un-) Vererbbarkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzugs, *ecolex* 2009, 258 (261) könnte diese Rechtsprechungsänderung auch Auswirkungen auf die österreichische Judikatur zeitigen.

⁶ Vgl dazu *Bertl/Kofler/Schlager*, Der Verlustvortrag bei entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsnachfolge „Going Concern Princip“ widerspricht der „höchstpersönlichen“ Anwendung als Sonderausgabe, SWK 1986, A I 333.

⁷ Zur wirtschaftlichen Bedeutung des Themas vgl insb *Strnad*, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges (§10 d EStG 1997)?, FR 1998, 935, wonach in Deutschland bereits 1998 13 Millionen Menschen im Alter von mindestens 65 Jahren lebten. Schon 1992 betrug die noch nicht verrechneten Verlustvorträge allein bei der Einkommensteuer etwa 20 Mrd DM.

Untersuchung am Verlustabzug im Erbfall liegen. Ziel dieser Untersuchung soll die Feststellung sein, ob sich der Verlustabzug im Erbfall mit den anderen Regelungen - den Verlustabzug bei Gesamtrechtsnachfolge betreffend- systemkonform mit der Rechtsordnung in Einklang bringen lässt oder ob nicht doch eine differenzierte Betrachtung geboten ist.

Am Ende dieser Arbeit möchte ich darauf eingehen, welche Schlüsse aus der Diskussion zur derzeitigen Rechtslage gezogen werden können, und wie man in der Zukunft steuer(rechts-)politisch Verbesserungen herbeiführen könnte.

II. Der Verlustabzug

A. Allgemeines

1. Sinn und Zweck des Verlustabzugs

Der Besteuerung wird der Gewinn jeweils eines Wirtschaftsjahres zu Grunde gelegt. Dieser Abschnitt ist aber bloß ein formaler, der nicht auf die tatsächlichen Gegebenheiten Rücksicht nimmt. Der tatsächliche Gewinn, den ein unternehmerisch tätiger Steuerpflichtiger erzielt, lässt sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht befriedigend nur anhand einer Totalgewinnbesteuerung erfassen. Unter dem Totalgewinn wird jener Gewinn verstanden, der vom Anfang bis zum Ende des Bestehens eines Unternehmens erzielt wird⁸).

Aus dieser Sicht scheint eine periodenübergreifende Betrachtungsweise geboten zu sein, um der Steuerrechtsordnung als Gerechtigkeitsordnung zu genügen. Eine periodenübergreifende Verlustberücksichtigung ist ein Gebot nach der tatsächlich vorhandenen Leistungsfähigkeit. Werden negative Markteinkommen, welche erst dann ins Auge fallen, wenn man einen längeren Zeitraum betrachtet, nicht berücksichtigt, so wird eine fiktive Leistungsfähigkeit⁹) besteuert¹⁰). Folglich handelt es sich um keine Begünstigungsvorschrift, sondern um ein Hilfsmittel, dem Gedanken der Total-Einkommensbesteuerung näher zu kommen, die engen Schranken des Kalenderjahres zu überspringen und die Wiederauffüllung der vorhanden gewesenen Vermögenssubstanz aus den künftigen Periodengewinnen ohne Steuerzugriff zu erleichtern¹¹).

⁸ Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸, 278.

⁹ *Bertl/Kofler/Schlager*, Der Verlustvortrag bei entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsnachfolge „Going Concern Princip“ widerspricht der „höchstpersönlichen“ Anwendung als Sonderausgabe, SWK 1986, A I 333.

¹⁰ Vgl. dazu das Beispiel *Beisers*, (vgl. *Beiser*, Steuern⁷, 37).

¹¹ Ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip wäre evident.

2. Abgrenzung zu anderen Rechtsinstituten

Der Verlustabzug ist nicht die einzige Möglichkeit, Verluste bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen. Dies gilt nicht nur für die Gewerbesteuer. Auch im Einkommensteuerrecht sollen neben dem Verlustabzug der Verlustausgleich bzw der Verlustrücktrag die Sicherstellung des „objektiven Nettoprinzips“ gewährleisten. Denn nur wenn das objektive Nettoprinzip hinreichend verwirklicht ist, wird die Besteuerung auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht. Dies ist Voraussetzung einer jedweden gerechten Steuerzugriffs.

a. Der Verlustausgleich

Bei der Ermittlung des Gewinns aus einer betrieblichen Einkunftsart sind zuerst Verluste mit Gewinnen innerhalb desselben Betriebs auszugleichen („innerbetrieblicher Verlustausgleich“)¹²). Nach dem innerbetrieblichen Verlustausgleich kommt es zunächst zum „horizontalen Verlustausgleich“. Darunter wird der Verlustausgleich innerhalb der einzelnen Einkunftsarten verstanden. Ein allenfalls danach noch verbleibender Verlust kann mit den positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden¹³).

aa. Begriff und Voraussetzungen des Verlustausgleichs

Der Verlustausgleich ist in §2 Abs 2 EStG normiert. Gem §2 Abs 2 EStG ist das Einkommen „*der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§104 und 105*“. Der Verlustausgleich betrifft negative Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten und ist Ausfluss des Nettoprinzips. Dessen ungeachtet ist der Verlustausgleich in verschiedenen Fällen ausdrücklich verboten oder implizit ausgeschlossen¹⁴).

ab. Vorrang des Verlustausgleichs

Während es sich beim Verlustausgleich um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt, betrifft der Verlustabzug (als Sonderausgabe) die Ermittlung des Einkommens selbst. Der Verlustabzug ist dem Verlustausgleich gegenüber subsidiär. Aus Voraussetzung für die Geltendmachung des Verlustabzugs gilt nämlich, dass ein

¹² Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 600/1.

¹³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 601f.

¹⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 590.

Ausgleich oder Abzug der Verluste in den Vorjahren nicht möglich gewesen sein darf¹⁵). Ferner bestimmt §2 Abs 2b Z 2 EStG, dass „insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können“, sie „in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen“ sind.

Zu diesem Ergebnis gelangt man auch, wenn man §2 Abs 2 EStG systematisch interpretiert. In §2 Abs 2 EStG hat der Gesetzgeber eine ausdrückliche Reihung der Sonderausgaben nach dem Verlustausgleich vorgenommen. Andernfalls hätte auch das Schema, wonach zuerst ein „innerbetrieblicher“ Verlustausgleich, danach ein „horizontaler-“ und schlussendlich ein „vertikaler“ Verlustausgleich stattzufinden hat, keinen Sinn.

b. Der Verlustrücktrag

Im deutschen Einkommensteuerrecht besteht die Möglichkeit, einen sog „Verlustrücktrag“ vorzunehmen. Der Verlustrücktrag gewährt dem Steuerpflichtigen, die Geltendmachung von Verlusten bei der Veranlagung früherer Jahre. Während es also beim Verlustabzug darum geht, Verluste, die vor den Wirtschaftsjahren, in denen Gewinne erzielt wurden, entstanden sind, abzuziehen, verhält es sich beim Verlustrücktrag genau umgekehrt. Hier muss der Verlust im nachfolgenden Wirtschaftsjahr vorliegen, um eine „Rückverrechnung“ auf den Gesamtbetrag der Einkünfte des vorangegangenen Veranlagungszeitraums durchführen zu können.

Dem österreichischen Steuerrecht ist der Verlustrücktrag fremd und deshalb unzulässig¹⁶). Es gibt keine entsprechende positivrechtliche Regelung¹⁷).

ba. Begriff und Voraussetzungen des Verlustrücktrags

Nach §10d Abs 1 dEStG sind „negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Betrag von 511.500 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 1.023.000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag)“.

¹⁵ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 628.

¹⁶ Vgl UFS Graz, Berufungsentscheidung vom 1.12.2005, RV/0653-G/05.

¹⁷ Vgl Achatz (Hrsg), FWB Steuerrecht 473; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 628.

bb. Vorrang des Verlustrücktrags

Wie sich aus §10d Abs 1 dEStG unschwer erkennen lässt, ist auch der Verlustrücktrag gegenüber dem Verlustausgleich nachrangig¹⁸). *Zunächst* hat ein Verlustausgleich zu erfolgen, dadurch noch nicht ausgeglichene Verluste dürfen *danach* rückgetragen werden. Erst schlussendlich – auch nach der Vornahme eines Verlustrücktrags - noch nicht verrechnete Verluste dürfen abgezogen werden (Vgl §10d Abs 2: „*Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen ... abzuziehen.*“)

Im Gegensatz zum Verlustvortrag ist der Verlustrücktrag auf ein Jahr beschränkt.

c. Verlustvortrag und Verlustabzug als Synonima?

Im allgemeinen juristischen Sprachgebrauch pflegt man nicht zwischen den Begriffen „Verlustabzug“ und „Verlustvortrag“ zu unterscheiden. Vielmehr wird den beiden Ausdrücken derselbe Bedeutungsinhalt unterstellt. Unter Umständen besteht eine gewisse Tendenz, im Bereich des Handels- oder Unternehmensrechts den Ausdruck „Verlustabzug“ zu gebrauchen; dies muss aber nicht immer so sein.

Nach *Novacek* weisen die beiden Begriffe einen unterschiedlichen Inhalt auf. Seiner Ansicht nach geht zwar die Ermittlung des Verlustabzugs gem §18 Abs 6 (und 7) EStG von den nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften berechneten Verlusten eines Steuerpflichtigen aus, es sind jedoch bereits im Entstehungsjahr der Verluste diese mit anderen positiven, auch nichtbetrieblichen Einkünften auszugleichen. Nur der Saldo wird als Verlustabzug wirksam. Ebenso wird in den auf das Verlustjahr folgenden Jahren der Verlustabzug mit betrieblichen wie mit nichtbetrieblichen Einkünften verrechnet. Damit unterscheidet sich der Verlustabzug vom Verlustvortrag gem §231 HGB¹⁹), als welcher in der Handelsbilanz einer

¹⁸ Vgl auch BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (490) „Nach §10d EStG ist ein Verlustrücktrag nur insoweit möglich und geboten, als die Verluste bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen worden sind. Hieraus folgt, dass der innerhalb ein und desselben Veranlagungszeitraums erfolgende Verlustausgleich dem Rücktrag des Verlustes in andere Veranlagungszeiträume vorgeht“.

¹⁹ Mittlerweile § 231 UGB, seit dem HaRÄG 2007.

Kapitalgesellschaft der (nach den handelsrechtlichen bzw unternehmensrechtlichen Vorschriften ermittelte) Bilanzverlust des Vorjahres auszuweisen ist²⁰).

Wie *Doralt* herausgearbeitet hat²¹), sind die vom Gesetzgeber in §2 Abs 2b Z 2 EStG verwendeten Ausdrücke „vortragsfähige Verluste im Sinn des §18 Abs 6 und 7“ sowie „Vortragsgrenze“ verunglückt. Das deutsche EStG verwendet in seinem §10d Abs 1 den Begriff „Verlustvortrag“; der „Verlustvortrag“ nach deutschem Steuerrecht entspricht dem „Verlustabzug“ nach §18 Abs 6 und 7 öEStG.

In weiterer Folge wird nicht zwischen „Verlustabzug“ und „Verlustvortrag“ differenziert; immer, wenn vom „Verlustvortrag“ gesprochen wird, ist der „Verlustabzug“ im hier verstandenen Sinn gemeint.

²⁰ *Novacek*, Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht (2005), 14f mwN.

²¹ Vgl *Doralt W.*, „Vortragsgrenze“ und Verrechnungsgrenze“: zwei verunglückte Begriffe, RdW 2004, 56.

B. Die historische Entwicklung des Verlustabzugs

Die Steuergesetzgebung hat sich seit eh und je bemüht, die Zufälligkeiten und Verzerrungen, die sich aus dem Prinzip des Wirtschaftsjahres als Gewinnermittlungszeitraum ergeben, zu mildern²²). Der Gedanke eines Ausgleichs zwischen Verlusten und Gewinnen aus bestimmten Einkunftsarten über verschiedene Jahre hinweg stammt aus der älteren Steuergesetzgebung. Schon das österreichische Einkommensteuerpatent vom 29.10. 1849²³), hatte als Besteuerungsgrundlage das Einkommen nach dem Durchschnitt der letzten drei Jahre angenommen²⁴).

Ebenso stellte das alte englische Einkommensteuerrecht bis zum Jahre 1927 auf den dreijährigen Durchschnitt des gewerblichen Einkommens ab²⁵).

Auch im deutschen Rechtsbereich befand sich bereits im Preußischen EStG von 1891 eine Vorgängerbestimmung des heutigen §10d dEStG bzw §18 Abs 6 öEStG. Nach §9 Nr. 3 des Preußischen EStG 1891 wurde der Geschäftsgewinn aus Handel, Gewerbe und Bergbau nach dem Durchschnitt der drei dem Steuerjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahre veranschlagt²⁶). Wie *Taucher* ausführt, handelte es sich dabei um eine Fiktion: das Durchschnittsergebnis einer Dreijahresperiode wurde als Einkünfte eines Veranlagungsjahres angenommen, wobei Verluste eines Jahres mit den Gewinnen der anderen Jahre ausgeglichen werden konnten²⁷). Das REStG 1920 beseitigte²⁸) diese mehrjährige Durchschnittsbesteuerung²⁹). Da aber die Forderung nach Gewährung eines über mehrere Jahre wirkenden Ausgleichs nicht verstummte, fügte schließlich das EStÄndG vom 29.6.1929³⁰) in das Einkommensteuergesetz 1925 im §15 Abs 1 Z 4 dEStG einen Verlustabzug ein, wodurch der Verlust der beiden unmittelbar vorangegangenen Steuerjahre bei buchführenden Steuerpflichtigen für abzugsfähig erklärt wurde³¹). Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass der Verlustabzug

²² *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 278.

²³ RGBl Nr 439.

²⁴ Vgl *Schimetschek*, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG Vererblich?, ÖStZ 1966, 37 (38)mwN.

²⁵ Vgl *Schimetschek*, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG Vererblich?, ÖStZ 1966, 37 (38)mwN.

²⁶ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 278f.

²⁷ Vgl *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (1991) 138f.

²⁸ AA *Schneider/Krammer* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §10d Tz 3: „Der Ansatz einer den VZ überschreitenden Durchschnittsbesteuerung war bereits im ersten ReichssteuerG von 1920 in Form einer dreijährigen Durchschnittsbesteuerung zu finden (...)“.

²⁹ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 279.

³⁰ Vgl dRGBl I 123.

³¹ *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (1991) 139.

damals nicht als Sonderausgabe konzipiert war. Der Verlustabzug war Bestandteil der Gewinnermittlung³²). Es ist also keineswegs selbstverständlich, dass der Verlustabzug wie heutzutage gem §18 Abs 6 öEStG im Rahmen der Sonderausgaben erfasst wird. Ein Blick in die Geschichte zeigt eben, dass der Verlustabzug anfänglich bei der Gewinnermittlung geregelt war. Insofern kann die historische Betrachtung des Verlustabzugs auch für die hier behandelte Thematik fruchtbar gemacht werden. Da die Einreihung unter die Sonderausgaben nicht zwingend ist, scheidet somit im Zusammenhang mit dem Übergang des Verlustabzugs bei Rechtsnachfolger das Argument aus, der Verlustabzug sei aufgrund seines Charakters als Sonderausgabe an die Person gebunden, die die Verluste erwirtschaftet hat.

Nachdem die Verlustabzugsmöglichkeit in Deutschland 1934 abgeschafft wurde, ist sie 1938³³) wieder eingeführt worden^{34,35}). Nunmehr wurde der Verlustabzug unter die Sonderausgaben eingereiht³⁶). Der hinter dieser Kategorisierung stehende Sinn ist – wie *Doralt*³⁷) festhält - aus der Systematik des Gesetzes zu erklären. Die Vorschriften der Gewinnermittlung beschränken sich auf die Ermittlung des Gewinnes im Wirtschaftsjahr, Verluste aus den Vorjahren gehören nicht zur Gewinnermittlung für das laufende Jahr³⁸).

Die Regelungen, welche die Berücksichtigung von Verlusten aus unterschiedlichen Steuerjahren zum Ziel hat, ist in den Folgejahren stets abgeändert worden³⁹). Zwar erfolgten im Laufe der Zeit immer wieder auch Einschränkungen, dennoch wurde der Verlustabzug in jüngerer Vergangenheit kontinuierlich weiter ausgebaut. §18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 idF des AbgÄG 1984 legte einen siebenjährigen Betrachtungszeitraum fest⁴⁰).

Auch in Deutschland erfolgte 1975 eine Ausdehnung des Verlustabzugs in zeitlicher Hinsicht. Buchführungspflichtige konnten ab 1975 die Verluste der fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahre wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der

³² Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 279.

³³ In Concreto durch das Einkommensteueränderungsgesetz vom 1.2. 1938, dRGBI I 99.

³⁴ Vgl *Schneider/Krammer* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §10d Tz 3.

³⁵ Vgl zur Begründung RStBl 1938, 101.

³⁶ Vgl *Schimetschek*, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG Vererblich?, ÖStZ 1966, 37 (38).

³⁷ Vgl *Doralt*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

³⁸ *Doralt*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

³⁹ Vgl den Überblick dazu von *Hallerbach* in Herrman/Heuer/Raupach, §10d EStG Anm 2.

⁴⁰ Vgl *Büsser* in Hofstätter/Reichel, §18 Abs 6 und 7 EStG Tz 1.

Einkünfte abziehen⁴¹). Aus der Formulierung „*wie Sonderausgaben*“ leiten *Schneider/Krammer* ab, dass der deutsche Gesetzgeber den Verlustabzug systemkonsequent, weil es sich beim Verlustabzug nicht um eine Sonderausgabe im eigentlichen Sinn handle, aus dem Katalog der Sonderausgaben ausgeschieden hat⁴²). Fasst man den Verlustabzug dennoch nach wie vor als Sonderausgabe auf, so ergäbe das Wort „*wie*“ keinen Sinn. Eine Betrachtung der gegenwärtigen Rechtslage zeigt sogar, dass nicht nur der Verlustrücktrag, sondern auch der Verlustvortrag nunmehr – seit dem StEntlG 1999/2000/2002^{43,44}) - „*vorrangig vor Sonderausgaben*“ abzuziehen ist⁴⁵). Diese Wendung fordert wohl die Schlussfolgerung heraus, dass der Verlustabzug in Deutschland mittlerweile keine Sonderausgabe mehr ist.

Zudem ist der Verlustabzug – wie noch zu zeigen sein wird - keine Sonderausgabe im herkömmlichen Sinn, da der Abzug von Vorjahresverlusten im Gegensatz zu den anderen Sonderausgaben keine Ausgabe zur Voraussetzung hat. Für die österreichische Rechtslage ist dieser Aspekt zu vernachlässigen, da der Verlustabzug hier immer noch unter den Sonderausgaben aufscheint.

Einen weiteren - für die Ausgestaltung des Verlustabzugs im deutschen Einkommensteuerrecht - bedeutsamen Zeitpunkt stellte das Jahr 1976 dar. Das StÄndG vom 20.4.1976 hatte §10d EStG durch die Einführung eines einjährigen Verlustrücktrags in begrenzter Höhe ergänzt⁴⁶). Im österreichischen Steuerrecht besteht diese Möglichkeit nach wie vor nicht⁴⁷).

Während der deutsche Gesetzgeber bestrebt war, einem Ersatz einer mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung möglichst nahe zu kommen, übte sich der österreichische Steuergesetzgeber eher in Zurückhaltung. Die Änderungen betrafen in erster Linie die zeitliche Komponente des Verlustabzugs.

⁴¹ Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 279.

⁴² Vgl *Schneider/Krammer* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §10d Tz 3.

⁴³ StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999; kundgemacht in dBGBI I 1999, 402.

⁴⁴ Vgl ganz ausführlich zu den Änderungen, die durch das StEntlG 1999/2000/2002 erfolgt sind, *Raupach/Böckstiegel*, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487.

⁴⁵ Vgl §10d Abs 2 dEStG.

⁴⁶ Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 279 mwN.

⁴⁷ Vgl UFS Graz, Berufungsentscheidung vom 1.12. 2005, RV/0653-G/05.

Über die Einführung des Verlustrücktrages hinaus eröffnete der deutsche Gesetzgeber die Möglichkeit, Verluste abzuziehen, allen Steuerpflichtigen; gleichgültig aus welcher der sieben Einkunftsarten sie ihr Einkommen bezogen haben. Seit 1976 gilt in der Bundesrepublik Deutschland die überperiodische Verlustberücksichtigung für alle Einkunftsarten⁴⁸). In Österreich machte man auch diese Weiterentwicklung nicht mit. Bis zum heutigen Tag werden von §18 Abs 6 öEStG nur diejenigen Verluste erfasst, die aus einer betrieblichen Einkunftsart „herrühren“⁴⁹). Hierzulande war es sogar bis ins Jahr 1988 sog „Einnahmen-Ausgaben-Rechnern“ verwehrt, ihre Verluste in die folgenden Jahre vorzutragen. Erst durch die Einfügung des Abs 7 in §18 erfolgte der Grundstein dafür, dass auch nunmehr „§4 Abs 3-Ermittler“ Verluste Steuer mindernd geltend machen können⁵⁰). Das lange Zögern des österreichischen Gesetzgebers ist wohl auf die Rechtsprechung des VfGH zurück zu führen. Der VfGH⁵¹) erblickte nämlich im Ausschluss des „§4 Abs 3- Ermittler“ vom Verlustabzug keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz, weil der „§4 Abs 3-Ermittler“ wahlweise Bücher gem §4 Abs 1 EStG führen kann. Andererseits war man in Österreich insofern fortschrittlich, als in der BRD überhaupt erst im Jahr 1990⁵²) eine Aufhebung der zeitlichen Beschränkungen durchgesetzt werden konnte.

Der Vollständigkeit wegen soll abschließend noch ergänzt sein, dass der deutsche Gesetzgeber durch das StEntlG 1999/2000/2002 auch seine Diktion geändert hat⁵³). Es ist jetzt in §10d dEStG nicht mehr von „Verlusten“ die Rede, sondern von „negativen Einkünften“. Der Inhalt oder gar der Zweck der Vorschrift hat sich dadurch aber nicht geändert. Vielmehr wurde diese Änderung vorgenommen, um dem Umstand gerecht zu werden, dass seit 1976 alle Einkunftsarten vom Verlustabzug erfasst sind. Damals dürfte man außer Acht gelassen haben, die Terminologie entsprechend anzupassen; dies wurde jetzt im Zuge einer umfangreicheren⁵⁴) Novellierung nachgeholt. Legt man den Begriff „Verluste“ streng

⁴⁸ Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 279.

⁴⁹ Dies ergibt sich indirekt aus dem Erfordernis der ordnungsgemäßen Buchführung.

⁵⁰ Vgl *Büsser* in Hofstätter/Reichel, §18 Abs 6 und 7 EStG Tz 1.

⁵¹ Vgl VfGH 3.3.1987, G 170/86, VfSlg 11.260, ÖStZB 1987, 394.

⁵² Durch das StReformG 1990 vom 25.7.1988. Vgl dazu dBGBI I 1990, 402.

⁵³ Vgl *Schneider/Krammer* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §10d Tz 3.

⁵⁴ So erfolgte durch das StEntlG 1999/2000/2002 etwa auch eine betragsmäßige Beschränkung der Geltendmachung „vortragsfähiger“ Verluste. Vgl dazu *Schneider/Krammer* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §10d Tz 3.

steuerrechtlich aus, dann sind nämlich nur die negativen Einkünfte aus betrieblichen Einkunftsarten „Verluste“. Demgegenüber pflegt man im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten von Werbungskosten zu sprechen. Inhaltlich besteht aber auch hier kein Unterschied. Konsequenter Weise hätte aber der Gesetzgeber auch die Überschrift ändern müssen. Die Überschrift zu §10d dEStG lautet weiterhin „Verlustabzug“. Es bietet sich an, zwischen Verlusten im engeren Sinn und Verlusten im weiteren Sinn zu differenzieren. Demgemäß könnte man unter Verlusten im engeren Sinn diejenigen Verluste verstehen, deren Ursprung in einer betrieblichen Tätigkeit liegt; während man unter Verlusten im weiteren Sinn sämtliche Verluste – sohin auch Werbungskosten - verstehen kann.

Auch wenn, wie die geschichtliche Betrachtung der Entwicklung des Verlustabzugs zeigt, dass gewisse Entwicklungen nicht im jeweils anderen Staat mitgemacht wurden, so sind diese Entwicklungen dennoch größten Teils punktueller Natur, sodass sich an der grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Rechtslage in beiden Ländern – trotz zum Teil umfangreicher Novellierungen im Laufe der Zeit - nichts geändert hat. Aus diesem Grund kann man wohl davon ausgehen, dass die Argumente, die für bzw wider den Übergang des Verlustabzugs bei Gesamtrechtsnachfolge sprechen insofern verallgemeinerungsfähig sind, als sie auch prinzipiell für den jeweils anderen Rechtsbereich von Bedeutung sind. Auf Ausnahmen wird im jeweiligen Sachzusammenhang hingewiesen.

C. Die gesetzlichen Grundlagen des Verlustabzugs

1. Der Verlustabzug im österreichischen Steuerrecht

Regelungen den Verlustabzug betreffend, befinden sich an einigen Stellen der österreichischen Steuerrechtsordnung; so behandelt das EStG in §18 Abs 6 und 7, das KStG in §8 Abs 4 Z 2 und das UmgrStG in den §§4, 10, 21 und 35 die Voraussetzungen zur Geltendmachung des Verlustabzugs. Bei den Rechtsgrundlagen im UmgrStG handelt es sich um Normen, die größten Teils auf die allgemeinen Voraussetzungen des Verlustabzugs nach EStG bzw nach KStG verweisen und lediglich eine „Verfeinerung“ des Tatbestandes⁵⁵⁾ vornehmen.

a. Der Verlustabzug im österreichischen Einkommensteuerrecht

aa. Die Vorschrift des § 18 Abs 6 Einkommensteuergesetz

Gem §18 Abs 6 EStG sind als Sonderausgaben⁵⁶⁾ „auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug)“.

Ein Verlustabzug kommt allerdings nur unter den Voraussetzungen in Betracht, dass

- die „Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung⁵⁷⁾ ermittelt worden sind und“ nur
- „soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden“.

Abschließend ordnet §18 Abs 6 EStG an, dass die Höhe der Verluste nach den §§4 bis 14 EStG zu ermitteln ist.

⁵⁵⁾ Vgl dazu die für das UmgrStG typische Wendung: „§8 Abs 4 Z 2 KStG ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden“.

⁵⁶⁾ Zur Maßgeblichkeit der Einreihung des Verlustabzugs unter die Sonderausgaben siehe unten.

⁵⁷⁾ Zu Einzelheiten bzgl des Erfordernisses der ordnungsgemäßen Buchführung vgl insbesondere VfGH 3.3.1987, G 170/86, ÖStZB 1987, 394; VfGH 10.12. 1992, B 227/91, ÖStZB 1993, 659; VfGH 26.2.1996, B 370/95, ÖStZB 1996, 515; ebenso VwGH 29.6. 2005, 2002/14/0132, ÖStZB 2006, 134; VwGH 25.6.1997, 94/15/0083, ÖStZB 1998, 343.

aaa. Die Voraussetzungen des Verlustabzugs

aaaa. Die ordnungsgemäße Buchführung

Aus dem Erfordernis der „*ordnungsgemäßen Buchführung*“ ergibt sich indirekt, dass von §18 Abs 6 EStG nur diejenigen Steuerpflichtigen erfasst sind, die ihre Gewinne mittels Betriebsvermögensvergleichs ermitteln. Dabei macht es keinen Unterschied, ob der Gewinn gem §5⁵⁸) oder nach §4 Abs 1 EStG⁵⁹) ermittelt wird. Für diese sog „§4 Abs 1- und §5- Ermittler“ besteht ein zeitlich unbegrenzter Verlustabzug⁶⁰).

aaab. Die Unzulässigkeit der „Doppelverwertung“ erlittener Verluste

Das Erfordernis, dass die „*Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt*“ wurden, ist selbstverständlich, da es andernfalls zu einer unzulässigen Doppel- bzw Mehrfachberücksichtigung käme und dies meiner Meinung nach einen Exzeß des sog „objektiven Nettoprinzips“⁶¹) darstellen würde⁶²).

aaac. Die Einschränkung auf die betrieblichen Einkunftsarten

Um vortragsfähig zu sein, müssen die Verluste aus einer der drei betrieblichen Einkunftsarten⁶³) stammen. Zu den betrieblichen Einkunftsarten zählen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft⁶⁴), aus selbständiger Arbeit⁶⁵) und aus Gewerbebetrieb⁶⁶). Grundlage der Einkünfteerzielung ist bei allen drei Einkunftsarten ein Betrieb⁶⁷); die Einkünfte ergeben sich aus einer Gewinnermittlung (sog „Gewinneinkünfte“)^{68,69}).

⁵⁸ Die Gewinnermittlung nach §5 EStG erfasst im Wesentlichen diejenigen Gewerbetreibenden, die im Geschäftsjahr mehr als € 400.000 Umsatz erzielen (§125 BAO iVm §189 UGB).

⁵⁹ Zusammenfassend formuliert unterliegt der Gewinnermittlung nach §4 Abs 1 EStG der Land- und Forstwirtschaft, der hierzu auf Grund des §125 BAO verpflichtet ist, und der freiwillig Buchführende.

⁶⁰ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 624.

⁶¹ Zum „objektiven Nettoprinzip“ vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 25.

⁶² Ebenso die deutsche Rechtslage vgl §10d Abs 2 3.Satz EStG: „Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 und 2 abgezogen werden konnten.“

⁶³ Vgl *Beiser/Mayr*, EStG, §18 Anm 33.

⁶⁴ Vgl §2 Abs 3 Z 1 iVm §21 EStG; zu Einzelheiten vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 58ff.

⁶⁵ Vgl §2 Abs 3 Z 2 iVm §22 EStG; zu Einzelheiten vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 63ff.

⁶⁶ Vgl §2 Abs 3 Z 3 iVm §23 EStG; zu Einzelheiten vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 71ff.

⁶⁷ Vgl *Achatz* (Hrsg), FWB Steuerrecht, 91f.

⁶⁸ Vgl *Doralt*, Steuerrecht 2009/10 16.

⁶⁹ Siehe zum Begriff der „Gewinneinkünfte“ §2 Abs 4 Z 1 EStG.

aab. Die Vortragsgrenze

§2 Abs 2b Z 2 öEStG⁷⁰) sieht vor, dass „*vortragsfähige Verluste im Sinne des §18 Abs 6 und 7 nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte verrechnet werden können (Vortragsgrenze)*“⁷¹).

Wenn das Gesetz eine „Vortragsgrenze“ für „vortragsfähige Verluste“ festlegt, dann erweckt es den Eindruck, es werde der vortragsfähige Verlust begrenzt. Primär ist aber nicht die Verlustverrechnung begrenzt, die Verrechnungsgrenze betrifft vielmehr die Einkünfte. Erst daraus ergibt sich in weiterer Folge die Grenze der verrechenbaren Verluste. Das Gesetz wäre daher leichter verständlich, wenn es nicht an die Verlustverrechnung, sondern an die Einkünfteverrechnung anknüpfen würde⁷²). Letztlich soll eine Mindestbesteuerung im jeweiligen Kalenderjahr herbeigeführt werden.

Wie erwähnt wird die Verlustverrechnung nicht durch die Vortragsgrenze begrenzt. Eine Begrenzung der Verlustverrechnung sieht dagegen – erstmals ab dem Entstehungsjahr des „Potentials Verlustabzug“ - §2 Abs 2b Z 1 EStG vor. Gem dieser Bestimmung können „in vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen“⁷³).

⁷⁰ In Deutschland findet sich eine der Vortragsgrenze -zumindest im Ergebnis- weitgehend affine Regelung in §10d Abs 2 EStG. §10d Abs 2 dEStG 1. Satz lautet: „Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt, *darüber hinaus bis zu 60 Prozent des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte* vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag).“

⁷¹ Bei der „Vortragsgrenze“ geht es in Wahrheit um eine „Verrechnungsgrenze“; daher sind die Begriffe als Unterscheidungsmerkmal nicht geeignet. Vgl dazu Doralt W., „Vortragsgrenze“ und „Verrechnungsgrenze“: Zwei verunglückte Begriffe, RdW 2004, 56.

⁷² Doralt W., „Vortragsgrenze“ und Verrechnungsgrenze: Zwei verunglückte Begriffe, RdW 2004, 56. Doralt tritt daher für eine Änderung des §2 Abs 2b EStG ein. Seiner Meinung nach sollte §2 Abs 2b wie folgt lauten: „*Sind bei der Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in den vorangegangenen Jahren entstanden sind, bestehen folgende Verrechnungsgrenzen: 1. Vorjahresverluste, die nach §18 Abs 6 und 7 zu verrechnen sind, können nur bis 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden...2. Vorjahresverluste, die nur mit positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle zu verrechnen sind, können nur bis zu 75 % der Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsquelle abgezogen werden.*“

⁷³ Vgl §2 Abs 2b Z 1 EStG.

aac. Kritik an den Einschränkungen und an der Vortragsgrenze

Wie sich aus den Abs 6 und 7 des §18 EStG e contrario und mangels anderer Vorschriften betreffend den Verlustabzug im Einkommensteuerrecht ergibt, steht für den Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten⁷⁴⁾ der Verlustabzug nicht zur Verfügung. Kommt es im außerbetrieblichen Bereich zu einem Verlust (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) und kann dieser mit anderen Einkünften im selben Jahr nicht ausgeglichen werden, gibt es keine Möglichkeit, diesen Verlust mit späteren Einkünften zu verrechnen⁷⁵⁾. Damit kommt es zur Besteuerung fiktiver Einkünfte; die verfassungsrechtliche Problematik liegt auf der Hand^{76,77)}.

Nicht zuletzt deshalb fordern *Beiser*⁷⁸⁾ und *Pülzl*⁷⁹⁾ auch die Abschaffung der Vortragsgrenze, um auf diese Weise zu einer zeitlich ungebrenzten Ausdehnung des Verlustabzugs zu gelangen. Eine sachliche Rechtfertigung für die Vortragsgrenze ist wahrlich schwer festzustellen. Vielmehr wird das objektive Nettoprinzip verletzt, da das Periodenprinzip zu Zufälligkeiten bei der Einkünftezurechnung zu den einzelnen Abschnitten führt. Letztendlich kommt es dadurch zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Keine Bedenken gegen die Versagung des Verlustvortrages bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hat der VfGH⁸⁰⁾, weil - seiner Ansicht nach - durch

⁷⁴⁾ Die außerbetrieblichen Einkünfte stellen gewissermaßen das Pendant zu den betrieblichen Einkunftsarten dar. Zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten zählen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§2 Abs 3 Z 4 iVm §25 EStG), aus Kapitalvermögen (§2 Abs 3 Z 5 iVm §27 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§2 Abs 3 Z 6 iVm §28 EStG) und sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG (§2 Abs 3 Z 7 EStG). Als Einkünfte ist hier jeweils der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten anzusetzen (§2 Abs 4 Z 2 EStG).

⁷⁵⁾ Vgl zum Prinzip der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten *Lang*, in *Tipke/Lang*²⁰, Steuerrecht, §9 Rz 67.

⁷⁶⁾ *Doralt W.*, Kein Verlustvortrag bei Diensteneinkünften?, RdW 2003, 287.

⁷⁷⁾ Für Steuerpflichtige, die aufgrund der Rechnungslegungsvorschriften nachdes UGB zur Gewinnermittlung nach §5 EStG verpflichtet sind, besteht die Möglichkeit, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen zu betrieblichen Einkünften zu „transformieren“. Fraglich ist aber, ob diese negativen Einkünfte vortragsfähige Verluste iSd §18 Abs 6 EStG darstellen. §2 Abs 2a 3. Teilstrich EStG ordnet nämlich an, dass negative Einkünfte, die aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichsfähig noch gem §18 Abs 6 und 7 vortragsfähig sind. Im Grunde wird es wohl auf die Intensität der Vermietung, ob eine gewerbliche Vermietung vorliegt, oder ob lediglich die Eigenkapitalausstattung bezweckt werden soll, ankommen.

⁷⁸⁾ Vgl *Beiser*, *Steuern*⁷ (2009) 37 und 52.

⁷⁹⁾ Vgl *Pülzl*, Kursgewinne/-verluste aus Fremdwährungsschulden und Verlustvortragsgrenze, *ÖStZ* 2003, 472f.

⁸⁰⁾ VfGH 10.12.1992, B 1044/91, VfSlg 13.296: „Insgesamt hat der Gesetzgeber damit ein der Einkunftsart angepasstes System der Berücksichtigung von Werbungskosten geschaffen.“

das besondere System der Geltendmachung von Werbungskosten mögliche Verlustsituationen hinreichend berücksichtigt werden⁸¹).

In der Bundesrepublik Deutschland ist der Verlustabzug hingegen nicht auf die Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten beschränkt; er steht vielmehr grundsätzlich allen Steuerpflichtigen zur Verfügung, auch wenn Grundlage der Einkommensteuer ausschließlich außerbetriebliche Einkunftsarten sind.

Steuerpolitisch vertritt *Beiser*⁸²) aus Gründen der Steuergerechtigkeit die Ausdehnung des Verlustabzugs auf alle Steuerpflichtigen und alle Einkunftsarten auch für Österreich. In Deutschland besteht deshalb der Verlustabzug seit 1976 für alle Einkunftsarten; „aus Gründen der Gleichbehandlung“ wie es in der amtlichen Begründung heißt⁸³).

ab. Die Vorschrift des § 18 Abs 7 Einkommensteuergesetz

Gem §18 Abs 7 EStG, der auf Abs 6 leg cit verweist, gilt im Großen und Ganzen das zu §18 Abs 6 EStG Ausgeführte. §18 Abs 7 EStG betrifft diejenigen Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn auf Grundlage einer sog „*Einnahmen-Ausgabenrechnung*“ (§4 Abs 3 EStG^{84,85}) ermitteln.

aba. Unterschiede zu § 18 Abs 6 Einkommensteuergesetz

Der einzige Unterschied besteht in „zeitlicher Dimension“. Es können nämlich im Unterschied zu §18 Abs 6 EStG- gem Abs 7 leg cit nur diejenigen Verluste berücksichtigt werden, die in den drei vorangegangenen Jahren⁸⁶) entstanden sind.

abb. Sind diese Unterschiede gerechtfertigt?

Nach §18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 waren „§4 Abs 3- Ermittler“ von der Geltendmachung des Verlustabzugs ausgeschlossen. §18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 lautete: „Sonderausgaben, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind,

⁸¹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) 386.

⁸² Vgl *Beiser*, Steuern⁷ (2009), 37.

⁸³ Vgl *Doralt W.*, Kein Verlustvortrag bei Dienstekünften?, RdW 2003, 287 mwN (insb *Herrmann/Heuer*, EStG §10d Tz 4).

⁸⁴ Von § 4 Abs 3 EStG werden die Steuerpflichtigen erfasst, die ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermitteln „müssen“. Es besteht aber ein Wahlrecht dahin gehend, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen einer „Einnahmen- Ausgabenrechnung“ auch eine Gewinnermittlung auf Basis eines Vermögensvergleichs nach § 4 Abs 1 erfolgen kann; vgl dazu *Doralt*, Steuerrecht⁸ 2007 51.

⁸⁵ Vgl zu diesem Thema *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) 386; ebenso *Doralt W.*, Kein Verlustvortrag bei Dienstekünften?, RdW 2003, 287 (288).

⁸⁶ Bis 2007 waren lediglich Anlaufverluste erfasst; vgl dazu *Büsser* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988)- Kommentar §18 Abs 6 und 7 Rz 1.

sind nur die folgenden: bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach §4 Abs. 1 oder nach §5 auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, die in den sieben vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstandenen Verluste aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre ausgeglichen oder abgezogen worden sind. Die Höhe des Verlustes ist nach den Vorschriften der §§4 bis 14 zu ermitteln.“ Der VfGH⁸⁷⁾ erblickte im Ausschluss des „§4 Abs 3- Ermittler“ vom Verlustabzug keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz, und berief sich in der Begründung auf das dem „§4 Abs 3- Ermittler“ eingeräumte Wahlrecht, die Gewinnermittlung nach §4 Abs 1 zu wählen.

Es ist anzunehmen, dass diese VfGH-Rechtsprechung nach wie vor – sohin auch für die Rechtslage nach dem EStG 1988 – Gültigkeit besitzt; denn mittlerweile ist der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn nach §4 Abs 3 EStG ermittelt, berechtigt, Verluste aus den drei vorangegangenen Jahren geltend zu machen. Im Zuge dieser Neuregelung hätte der Gesetzgeber natürlich auch dem §4 Abs 1- Ermittler einen zeitlich unbegrenzten Verlustabzug zugestehen können; da er dies aber nicht getan hat, scheint das gegenständliche VfGH-Erkenntnis nach wie vor von Bedeutung zu sein. Allenfalls könnte eine Verletzung des Gleichheitssatzes in Erwägung gezogen werden. Weitaus mehr fällt demgegenüber der Mangel, der sich aus der generellen Nichtberücksichtigung entstandener Verluste⁸⁸⁾ im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten ergibt, ins Gewicht.

b. Der Verlustabzug im österreichischen Körperschaftsteuerrecht

ba. Die Vorschrift des § 8 Abs 4 Ziffer 2 Körperschaftsteuergesetz

Für das Körperschaftsteuerrecht stellt §8 Abs 4 Z 2 KStG die einschlägige Rechtsgrundlage für den Verlustabzug dar. §8 Abs 4 Z 2 KStG ist im Wesentlichen eine reine Verweisungsnorm, sodass auch für den Verlustabzug nach KStG das bereits oben Ausgeführte gilt. Wichtige Besonderheiten weisen lediglich der

⁸⁷⁾ Vgl VfGH 3.3.1987, G 170/86, VfSlg 11.260, ÖStZB 1987, 394.

⁸⁸⁾ Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten werden die Verluste korrekter Weise als Werbungskosten bezeichnet. Ein inhaltlicher Unterschied ist aber nicht zu konstatieren.

„Mantelkauf⁸⁹⁾“-Tatbestand sowie die Berücksichtigung von „Vorgruppenverlusten“ auf. Bevor der „Mantelkauf“ Bestandteil des §8 KStG wurde, war der VwGH der Meinung, dass einer GmbH, deren Unternehmen praktisch nicht mehr betrieben wird, auch bei einer vollkommenen Änderung in ihrem sachlichen und personellen Substrat der Verlustabzug nicht versagt werden könne⁹⁰⁾.

Da eine weitere Auseinandersetzung mit dem Verlustabzug nach KStG für das hier behandelte Thema nicht wesentlich ist, wird an dieser Stelle auf die allgemeine Literatur verwiesen⁹¹⁾.

c. Der Verlustabzug im österreichischen Umgründungssteuerrecht

Im Umgründungssteuerrecht geht der Verlustabzug grundsätzlich insoweit auf den Übernehmer über, als auch das Verlust verursachende Vermögen übergeht⁹²⁾ (sog „Objektbezogenheit des Verlustabzugs“). Dies gilt selbst dann, wenn die übertragende Gesellschaft nach der Umgründung fortbesteht. Die Objektbezogenheit des Verlustabzugs ist zwingend. Es kommt im Anwendungsbereich des UmgrStG zu einer Durchbrechung des Grundsatzes, dass der Verlustabzug höchstpersönlicher Natur ist⁹³⁾.

2. Der Verlustabzug im deutschen Steuerrecht

a. Die Vorschrift des § 10 d Abs 2 Einkommensteuergesetz

Gem §10d Abs2 dEStG sind *„Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 Prozent des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag).²Bei Ehegatten, die nach §§26, 26b zusammenveranlagt werden,*

⁸⁹⁾ Zum Mantelkauf vgl insb *Quantschnigg*, Mantelkauf: BFH nunmehr mit VwGH konform, ÖStZ 1987, 44.

⁹⁰⁾ Vgl VwGH 4.6.1986, 84/13/0251, ÖStZB 1987, 147.

⁹¹⁾ Vgl zB *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 1026.

⁹²⁾ *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 16.

⁹³⁾ Vgl zur alten Rechtslage nach dem StruktVG VwGH 8.11.1989, 88/13/0112; VwSlg 6450, ÖStZB 1990, 230 (232).

tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro. ³Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 und 2 abgezogen werden konnten“.

b. Unterschiede zum „österreichischen Verlustabzug“

Grundsätzlich kann man feststellen, dass §10d Abs 2 dEStG und §18 Abs 6 öEStG sehr ähnlich sind; insb liegt beiden Vorschriften derselbe Regelungszweck zu Grunde. Bemerkenswert ist aber, dass §10d Abs 2 dEStG einerseits keine Beschränkung auf die betrieblichen Einkunftsarten vorsieht und andererseits der Verlustvortrag nach deutschem Einkommensteuerrecht *vorrangig vor Sonderausgaben* abzuziehen ist. Demgegenüber ist §18 als Sonderausgabe konzipiert.

Auch die Möglichkeit, Verluste „rückzutragen“, gibt es im österreichischen Recht nicht. Fasst man die Überschrift des §10d EStG ins Auge, so fällt auf, dass der deutsche Gesetzgeber für die gesamte Rechtsnorm den Begriff „Verlustabzug“ wählt. Insofern ist der Verlustrücktrag gem Abs 1 ein Sonderfall des Verlustabzugs im weiteren Sinn.

3. Exkurs: Der „Verlustabzug“ im Gewerbesteuerrecht und seine Vererbbarkeit

Der Titel ist genau genommen unrichtig, denn man sprach im Gewerbesteuerrecht nicht vom Verlustabzug, sondern von Fehlbeträgen⁹⁴). Inhaltlich geht es aber um dieselbe Thematik.

Dem „Verlustabzug im Gewerbesteuerrecht“ kommt allerdings in Österreich keine Bedeutung mehr zu, da die Gewerbesteuer mittlerweile abgeschafft wurde. Weiter unten werde ich allerdings noch einmal auf den Fehlbetrag nach dem GewStG zurückkommen, da ein Judikat des VfGH⁹⁵) auch maßgeblichen Einfluss auf

⁹⁴ Die einschlägige Norm im GewStG lautete: „Der Gewerbeertrag wird bei Gewerbetreibenden, die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches führen, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren (...) ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für das vorangegangene Wirtschaftsjahr gekürzt worden sind.“

⁹⁵ Vgl VfGH 5.3.1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444.

die hier behandelte Materie der Vererbung des einkommensteuerrechtlichen Verlustabzugs hatte.

Nebenbei sei angemerkt, dass die Gewerbesteuer in Deutschland nach wie vor existiert. In der BRD gibt es - verglichen mit dem vormaligen §6 Abs3 GewStG - eine weitgehend idente Bestimmung⁹⁶). Allein anhand der Formulierung des Tatbestandes lässt sich unschwer erkennen, dass es im Wesentlichen um dieselbe Problematik geht wie in der Einkommensteuer⁹⁷). Ebenso wie bei der Vorschrift des §10d dEStG dürfen die Verluste nicht doppelt berücksichtigt werden⁹⁸). Ferner gibt es auch beim gewerbesteuerlichen Fehlbetrag eine Vortragsgrenze^{99,100}), die weitgehend an §10d dEStG angelehnt wurde. Allein anhand dieser Gegenüberstellung wird mE deutlich, dass der Gesetzgeber die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Gewerbesteuer grundsätzlich gleich regeln wollte wie bei der Einkommensteuer. Mittels §10a GewStG werden ebenso die Härten des Periodizitätsprinzips durch die Möglichkeit eines periodenübergreifenden Verlustabzugs in Form eines zeitlich unbegrenzten Vortrags sog Fehlbeträge gemildert¹⁰¹). Ein Unterschied zwischen den beiden „Verlustabzugsnormen“ besteht nur insofern, als bei der Gewerbesteuer ein Verlustrücktrag mangels gesetzlicher Grundlage nicht in Betracht kommt¹⁰²).

Bemerkenswert erscheint in diesem Zusammenhang die größtenteils unstrittige¹⁰³) Unvererblichkeit des Fehlbetrags in der deutschen

⁹⁶ §10a dGewStG formuliert den Gewerbeverlust wie folgt: „Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. ²Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen“.

⁹⁷ Ebenso Lindberg, in Frotscher, EStG⁶, §10d Rz 8.

⁹⁸ Vgl §10a Satz 1 GewStG: „ (...)soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für das vorangegangene Wirtschaftsjahr gekürzt worden sind.“

⁹⁹ Während in Österreich der Begriff Vortragsgrenze gebräuchlich ist, spricht man im deutschen Recht von einer „Mindestbesteuerung“. Vgl Montag, in Tipke/Lang²⁰, Steuerrecht, §12 Rz 36. Auch wenn die Regelung in den §§10d dEStG, 10a GewStG nicht zur Gänze mit der Vortragsgrenze des §18 Abs 6 öEStG iVm §2 Abs 2b öEStG vergleichbar ist, zielt sie dennoch auf dasselbe Ergebnis ab.

¹⁰⁰ Vgl §10a Satz 2 GewStG: „Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen“.

¹⁰¹ Vgl Montag, in Tipke/Lang²⁰, Steuerrecht, §12 Rz 36.

¹⁰² Ein weiterer Unterschied besteht freilich darin, dass die deutsche Gewerbesteuer eine Gemeindesteuer ist.

¹⁰³ Vgl statt vieler Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, §10d RdnR B190; Eichborn, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 7. Dezember 1993, VIII R 160/86, StBp 1994, 126.

Gewerbsteuer^{104,105}). Nach Ansicht des BFH setze nämlich der gewerbesteuerliche Verlustabzug Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus. Die Gesamtrechtsnachfolge stelle nach Ansicht des Höchstgerichts keinen Grund für den Übergang des Rechts zum Verlustabzug dar¹⁰⁶). Die Maßgeblichkeit der Unternehmeridentität stützt der BFH auf §10a Satz 2¹⁰⁷) iVm §2 Abs 5 GewStG¹⁰⁸), was sowohl im Hinblick auf die objektbezogene Betrachtung als auch auf den Zweck des §10a GewStG problematisch erscheint¹⁰⁹).

Im Zeitpunkt der Beschlussfassung war der BFH noch der Auffassung, dass der einkommensteuerliche Verlustabzug vererbbar sei. Dennoch verlange die Besonderheit des Gewerbsteuerrechts ein unterschiedliches Ergebnis¹¹⁰). Grund dafür soll die Erweiterung des einkommensteuerrechtlichen Verlustabzugs auf alle Einkunftsarten sein. In der Begründung des Großen Senats heißt es dazu konkret: „Durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz (EG-EStRG) vom 21. Dezember 1974 (BGBl I 1974, 3656, BStBl I 1975, 2, 3) wurden in §10a Satz 1 GewStG die Worte „auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung“ gestrichen. Damit folgte die gewerbesteuerliche Regelung der Einkommensteuer, bei der die Änderung des §10d EStG durch das Einkommensteuerreformgesetz (EStRG) vom 5. August 1974 (BGBl I 1974, 1769, BStBl I 1974, 530, 535) für den Verlustabzug die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr voraussetzte¹¹¹).

Vorbehaltlos kann der Begründung des BFH freilich nicht gefolgt werden: es kann dem deutschen Steuergesetzgeber doch wohl kaum unterstellt werden, er habe durch die Ausdehnung des einkommensteuerrechtlichen Verlustabzugs auf alle Einkunftsarten eine Einschränkung des gewerbesteuerrechtlichen Verlustabzugs bei den betrieblichen Einkunftsarten vornehmen wollen.

¹⁰⁴ Vgl BFH 15.3. 2000, VIII R 51/98, BStBl 2000 II 316.

¹⁰⁵ Vgl BFH 4.2. 1966, IV 272/63, BStBl 1966 III 374.

¹⁰⁶ Vgl BFH Beschluss vom 3.5. 1993, GrS 3/92, BStBl 1993 II 616.

¹⁰⁷ Vgl §10a Satz 2 GewStG: „Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen“.

¹⁰⁸ §2 Abs 5 GewStG lautet: „Geht ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über, so gilt der Gewerbebetrieb als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt. ²Der Gewerbebetrieb gilt als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird“. Exakt denselben Regelungsgegenstand hatte §4 Abs 2 öGewStG 1953. Der VfGH hob diese Bestimmung aber wegen Gleichheitswidrigkeit auf. Vgl dazu VfGH 5.3.1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444.

¹⁰⁹ Vgl Montag, in Tipke/Lang²⁰, Steuerrecht, §12 Rz 36 unter Berufung auf Glanegger/Güroff, GewStG, §10a Anm 12 mwN.

¹¹⁰ Mit Rekurs auf BFH Urteil vom 23. Juli 1958, I 139/57 U, BFHE 67, 400, BStBl 1958 III 426.

¹¹¹ BFH Beschluss vom 3.5. 1993, GrS 3/92, BStBl 1993 II 616 (618).

Wäre die Einschränkung des Verlustabzugs bei den betrieblichen Einkunftsarten der Grund für eine Änderung des §10d dEStG gewesen, so hätte er – verfassungsrechtliche Bedenken ausgeklammert - §10d EStG auch zur Gänze streichen können. Dies hat er aber nicht getan. Auch wenn – wie bereits der BFH betont hat - Verlustabzug und Fehlbetrag denselben Zweck verfolgen, so kann es doch nicht auf die Streichung der Voraussetzung einer ordnungsgemäßen Buchführung in der Einkommensteuer für die Frage der Vererbbarkeit des gewerbsteuerlichen Fehlbetrags ankommen. Denn die Einkommensteuer erfasst neben den betrieblichen auch die außerbetrieblichen Einkunftsarten. Dagegen ist Gegenstand der Gewerbesteuer gem §2 GewStG¹¹²⁾ cum grano salis jeder Gewerbebetrieb. Von außerbetrieblicher Tätigkeit ist in §2 GewStG naturgemäß nicht die Rede. Somit läuft mE die Begründung des großen Senats ins Leere.

Wie *Beiser*¹¹³⁾ betont, ist eine steuergegenstandsausgerichtete Übertragung von Verlusten bzw von Verlustvorträgen auch¹¹⁴⁾ mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zu vereinbaren. Wenn also die Buchwertfortführung¹¹⁵⁾ schon in der Einkommensteuer eine betriebsverknüpfte Verlustübertragung rechtfertigt, dann erst recht in der Gewerbesteuer¹¹⁶⁾. Der BFH würdigt offenbar den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer in zu geringem Ausmaß: denn nicht die Übertragbarkeit in der Einkommensteuer ist verkehrt, sondern vielmehr die Nichtübertragbarkeit in der Gewerbesteuer.

¹¹²⁾ Vgl zur Definition des Steuergegenstandes §2 Abs 1 GewStG: „Der Gewerbesteuer unterliegt jeder bestehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. ²Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. ³Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird“.

¹¹³⁾ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (573f).

¹¹⁴⁾ Treffender wäre vielleicht noch die Formulierung: „gerade wegen des Objektsteuercharakters“. Freilich nicht in dem Sinn verstanden, dass der Personencharakter der Einkommensteuer zu einem anderen Ergebnis führt.

¹¹⁵⁾ Auch für die Gewerbesteuer ist die Einschlägigkeit des §6 Abs 3 dEStG –vormals §7 EStDV– unbestritten anerkannt.

¹¹⁶⁾ Ansatzweise ebenso der I. Senat des BFH, jedoch ist das von ihm daraus abgeleitete Ergebnis nicht schlüssig. Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (625): „Ist aber selbst bei der „betriebsorientierten“ Gewerbesteuer die Buchwertverknüpfung nicht geeignet, einen Übergang des Verlustabzugs auf den Erben zu begründen, dann muss dasselbe erst recht für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer gelten. Anderenfalls hätte die Pflicht zur Buchwertfortführung bei der Einkommensteuer weitgehendere Folgen als bei der Gewerbesteuer, obwohl sie sich bei letzterer nicht unmittelbar auswirkt.“ Tatsächlich müsste das Ergebnis folgender Maßen lauten: Selbst wenn man – aus welchen Gründen auch immer - den Übergang des Verlustabzugs im Einkommensteuerrecht ablehnt, so kann dennoch am Übergang des gewerbsteuerlichen Fehlbetrags kein ernsthafter Zweifel bestehen.

Nach der nunmehr erfolgten Einführung in die Grundlagen dieser Arbeit wird in weiterer Folge auf die spezifischen Problemstellungen, die sich aus dem Zusammentreffen von privatrechtlich bedingten Rechtsnachfolgekonstellationen und der steuerrechtlichen Verlustverwertungsthematik ergeben, eingegangen. Zunächst wird dabei ein eingehender Blick auf die hinter den jeweiligen Fallkonstellationen stehenden Schwierigkeiten und Probleme geboten. Im Anschluss daran wird der Versuch unternommen, sämtliche – größten Teils strittige - Fallkonstellationen einer entsprechend systemkonformen Lösung zuzuführen.

III. Rechtsnachfolge

A. Die Rechtsnachfolge im Zivilrecht

1. Die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge

Im Zivilrecht pflegt man zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge zu unterscheiden. Im Folgenden soll kurz auf die wesentlichen Unterscheidungsmerkmale eingegangen werden.

a. Das Wesen der Einzelrechtsnachfolge

Unter Einzelrechtsnachfolge (auch die lateinische Bezeichnung „Singularsukzession“ ist nach wie vor gebräuchlich) versteht man den Übergang einzelner Rechte oder Pflichten. Ein solcher Übergang ist sowohl auf Gläubiger- als auch auf Schuldnerseite möglich. Zum Übergang des von der Einzelrechtsnachfolge umfassten Rechts bedarf es eines Titels und eines Modus¹¹⁷). Der Modus – das Verfügungsgeschäft - ist je nach dem Charakter des übertragenen Rechts unterschiedlich. Die Übertragung von Forderungen erfolgt nicht nach denselben Grundsätzen wie jene von körperlichen Sachen. Bei körperlichen Sachen kommt es wieder darauf an, ob es sich um bewegliche oder unbewegliche Sachen handelt. Sind mehrere Gegenstände Bestandteil der Einzelrechtsnachfolge, so hat die Übertragung jedes einzelnen Rechts gesondert zu erfolgen. Es kommt auf die Beschaffenheit jedes einzelnen in Rede stehenden Rechts an. Dies stellt wohl das Hauptunterscheidungskriterium gegenüber der Gesamtrechtsnachfolge dar.

In gegebenem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ua ein Legat Einzelrechtsnachfolge bewirkt¹¹⁸). Daneben gibt es selbstverständlich auch noch andere Fälle von Einzelrechtsnachfolge. Die Einzelrechtsnachfolge ist in gewisser Hinsicht der Regelfall; die Gesamtrechtsnachfolge dagegen die Ausnahme.

¹¹⁷ Vgl. *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 152.

¹¹⁸ Vgl. dazu *Zankl*, Bürgerliches Recht⁴ (2008) Rz 523ff.

b. Das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge

Zur Gesamtrechtsnachfolge oder Universalsukzession kommt es, wenn der Rechtsnachfolger iaR umfänglicher in die Position des Rechtsvorgängers eintritt als dies bei Einzelrechtsnachfolge der Fall ist. Der Erwerbsvorgang erfolgt durch einen einzigen Akt („uno actu“¹¹⁹). In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge bedarf es keiner gesonderten Übertragungsakte¹²⁰). Dennoch bedarf es auch hier für den Eigentumserwerb eines Titels und eines Modus¹²¹).

Neben den im Rahmen dieser Arbeit behandelten Fällen der Erbfolge, den Verschmelzungen, Umwandlungen nach UmwG und den Spaltungen führen auch Einbringungen nach BWG und VAG¹²²) zur Universalsukzession.

2. Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht?

Gerade für die hier behandelte Thematik erscheint es zweckmäßig zu sein, das Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht zu klären. Das Erbrecht ist Teil des Zivilrechts; die Gesamtrechtsnachfolge entstammt ebenfalls dem Zivilrecht. Zwar gibt es auch im Steuerrecht Bestimmungen, welche an die Gesamtrechtsnachfolge verschiedene Rechtsfolgen knüpfen; über deren Reichweite herrscht aber keineswegs Einigkeit.

Im Grundsatzurteil des BFH betreffend den Verlustabzug des Erben¹²³) judizierte dieser, die Einkunftsgrundlagen des Erblassers setzen sich in der Person des Erben fort¹²⁴) („Fortsetzungstheorie“)¹²⁵). Maßgebliche Rechtsquelle soll §1922 BGB sein, der ein allgemeines Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge statuiert, das auch für das Steuerrecht Bedeutung haben soll. Nach dieser Ansicht erfolgt sowohl ein Eintritt in die materiell-rechtliche als auch in die verfahrensrechtliche Position des Rechtsvorgängers. Grund dafür ist, dass zwischen den beiden Rechtspositionen ein Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit besteht. Der Eintritt

¹¹⁹ Vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 442.

¹²⁰ Vgl Spitzer in Welser, Fachwörterbuch 228.

¹²¹ Vgl Eccher, Bürgerliches Recht VI Erbrecht³ (2008) 1.

¹²² Vgl Krejci, Unternehmensrecht⁴ (2008) 159.

¹²³ Vgl BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BStBI 1962 III 386, BFHE 75, 328, StuW 1963, Sp 185.

¹²⁴ Auch „Fußstapfen-Theorie“ genannt.

¹²⁵ Eine Zeit lang ging der BFH (vgl etwa BFH Urteil vom 18.9. 1964, BFHE 80, 480) davon aus, dass der Erbe deshalb die Person des Erblassers fortsetzt, weil Erbe und Erblasser gedanklich eine Person bilden. Diese Ansicht stieß insb bei Jakobs, Die Spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von Nachlassgegenständen, DB 1970, 1099 auf Irritierung. Seiner Ansicht nach geht das Vermögen des Erblassers als Ganzes auf den Erben über, weil das Vermögen des Erblassers als die bisherige Haftungssumme den Nachlassgläubigern erhalten und den Pflichtteilsberechtigten ihr voller Anteil am Gut des Erblassers gesichert werden soll.

in die materiell-rechtliche Position allein, hilft dem Rechtsunterworfenen nur wenig, wenn er dieses Recht nicht auch im Rahmen eines Verfahrens durchsetzen kann. Ebenso macht ein Verfahren nur dann Sinn, wenn es ein entsprechendes Recht gibt, das durchsetzbar ist.

Eine andere Ansicht¹²⁶⁾ versucht mit den Grundprinzipia des Einkommensteuerrechts zu argumentieren. So lasse sich aus dem Wesen der Einkommensteuer als Personensteuer und aus den Regeln über die Einkünftezurechnung ableiten, dass die Sphären des Erblassers und des Erben getrennt sein sollen. Ein Einrücken des Erben in die Position des Erblassers widerspräche der geforderten Trennung der Einkommen.

Andere¹²⁷⁾ wiederum meinen, die Grundsätze der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge seien nicht unbedingt auf das Steuerrecht übertragbar, da das Steuerrecht einen anderen Regelungsgegenstand aufweist. Grundsätzlich würde sich aus der bloß zivilrechtlich wirksamen Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) als solcher für den Rechtsnachfolger ein Eintritt in eine öffentlich-rechtliche Rechtsstellung nicht ergeben, vielmehr müssen grundsätzlich die erforderlichen öffentlich-rechtlichen Befugnisse vom Rechtsnachfolger neu erworben werden und müssen ihm öffentlich-rechtliche Pflichten erforderlichenfalls neu auferlegt werden¹²⁸⁾. Entscheidend soll nach dieser Auffassung sein, ob Inhalt und Zweck der einschlägigen Vorschrift die Nachfolge des Rechtsnachfolgers in die Position des Rechtsvorgängers zulassen.

Ergänzend wird an dieser Stelle angemerkt, dass dem ruhenden Nachlass - im Gegensatz zum Zivilrecht - im Steuerrecht keine Rechtspersönlichkeit zukommt.

Zusammenfassend kam man wohl von einer grundsätzlichen Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Universalsukzession für die Gesamtrechtsnachfolge nach Steuerrecht ausgehen. Schließlich sollte aber eine an Sinn und Zweck der jeweiligen Rechtsvorschrift anknüpfende Auslegung erfolgen, um möglicherweise sinnwidrigen Ergebnissen vorzubeugen.

¹²⁶⁾ Vgl. *Trzaskalik*, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97.

¹²⁷⁾ Vgl. *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in *DStJG* 10, 45.

¹²⁸⁾ *Raschauer*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*³ (2009) 384ff.

B. Rechtsnachfolge im Steuerrecht

1. Anwendungsfälle der Einzelrechtsnachfolge

Neben dem hier wohl wichtigsten Fall des Kaufes können an dieser Stelle auch noch die beiden unentgeltlichen Erwerbsvorgänge der Schenkung und des Vermächtnisses genannt werden. Da die deutsche Lehre¹²⁹⁾ im Erbschafts Kauf¹³⁰⁾ keinen Anwendungsfall der Gesamtrechtsnachfolge erblickt, liegt auch hier ein Fall der Einzelrechtsnachfolge vor.

2. Anwendungsfälle der Gesamtrechtsnachfolge

Als Anwendungsfälle der Gesamtrechtsnachfolge kann man zwischen denjenigen Fallkonstellationen, die ihre Wurzeln im Gesellschaftsrecht haben und der Gesamtrechtsnachfolge durch Erbschaft unterscheiden. Der ganz überwiegende Teil dieser Arbeit behandelt freilich die Gesamtrechtsnachfolge durch Erbschaft. Grund dafür ist, dass die Vererbbarkeit des Verlustabzugs höchst umstritten ist, da das Gesetz für diesen Fall keine gesetzliche Grundlage bereit hält. Dagegen finden sich im UmgrStG ausführliche Vorschriften, die die Folgen solcher gesellschaftsrechtlichen Umwandlungen auf den Verlustabzug eingehend regeln. Dennoch soll im Folgenden kurz auf die „anderen“ Anwendungsfälle der Gesamtrechtsnachfolge eingegangen werden. Es sind dies einerseits die im UmgrStG geregelten Fälle der Verschmelzung (der Begriff „Fusion“ wird synonym verwendet), der Umwandlung und der Spaltung. Daneben kommt es auch im Zuge einer sog „Anwachsung“ zur Universalsukzession.

a. Fälle der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge

Zur Rechtsnachfolge führen neben „herkömmlichen“ zivilrechtlichen Verträgen und Rechtsgeschäften auch Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Zusammenschlüsse, Realteilungen und Spaltungen. Diese Umgründungsvorgänge wurzeln allesamt im Gesellschaftsrecht^{131,132)}. Während die Verschmelzung, die

¹²⁹ Vgl *Boeker* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), §45 AO Rz 18; *Kruse* in Tipke/Kruse AO/FGO §45 AO Tz 6; *Pahlke/Koenig/Koenig* §45 Rz 3; *Schwarz* in Schwarz, AO, §45 Rz 4; *Lindberg*, in Frotcher, EStG⁶, §10d Rz 20.

¹³⁰ Vgl §2371 BGB.

¹³¹ Zu den gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen von Umgründungen vgl *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht (2008), 374ff.

¹³² Zum sog Grundsatz der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts vgl *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 17.

Umwandlung und die Spaltung zu einer Gesamtrechtsnachfolge führen, sind der Zusammenschluss¹³³), die Realteilung¹³⁴) und die Einbringung¹³⁵) bloß Fälle der Einzelrechtsnachfolge.

Diese Einteilung in Gesamt- bzw Einzelrechtsnachfolge gilt nicht bloß für das Privatrecht, sie hat darüber hinaus auch für das Steuerrecht Bedeutung, sodass all diejenigen Rechtsübergänge, die privatrechtlich zur Gesamtrechtsnachfolge führen auch steuerrechtlich als Fälle der Universalsukzession zu behandeln sind. So versteht §19 Abs 1 BAO unter Gesamtrechtsnachfolge jedenfalls eine solche im zivilrechtlichen Sinn¹³⁶).

aa. Die Anwachsung

Die Rechtsnachfolge durch Anwachsung stellt in diesem Zusammenhang eine Besonderheit dar. Geht es bei der Verschmelzung und der Spaltung um die Rechtsnachfolge von Körperschaften, spricht man von einer Anwachsung nur dann, wenn es um die Nachfolge in die Gesellschafterstellung einer Offenen Gesellschaft geht. Dabei macht es freilich keinen Unterschied, ob die Gesellschafter dieser Offenen Gesellschaft natürliche oder juristische Personen sind.

Wenn der vorletzte Gesellschafter ausscheidet, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Dies ist Konsequenz aus der gesamthänderischen Organisation der Offenen Gesellschaft, die mit einem einzigen Gesellschafter nicht bestehen kann. Das gesamte Vermögen geht durch Gesamtrechtsnachfolge auf den letzten Gesellschafter über (§142 Abs 1 UGB¹³⁷)¹³⁸).

ab. Die Verschmelzung

Verschmelzung (oder Fusion) ist die Vereinigung der Vermögen von zwei oder mehreren Verbänden im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Wesentlich ist, dass die übertragende Gesellschaft ohne vorherige Liquidation untergeht. Die Vereinigung erfolgt gegen Gewährung von Anteilsrechten an die Gesellschafter der

¹³³ Zum Zusammenschluss siehe *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht (2008), 396f.

¹³⁴ Zur Realteilung vgl *Torggler*, Realteilung, in Straube, Fachwörterbuch 261.

¹³⁵ Zur Einbringung siehe *Torggler*, Einbringung, in Straube, Fachwörterbuch 70f.

¹³⁶ *Ritz*, BAO-Kommentar², §19 Rz 1f; *Tanzer/Unger*, BAO 2010, 17; *Stoll*, BAO-Kommentar, §19, 188f.

¹³⁷ Vgl §142 Abs 1 UGB: „*Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über*“.

¹³⁸ *Schauer* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) 2/577 unter Berufung auf *Krejci*, in *Krejci*, Reform-Kommentar UGB §140 Rz 2.

übertragenden Gesellschaft. Man unterscheidet Verschmelzungen zur Aufnahme und Verschmelzungen zur Neugründung. Von einer Verschmelzung zur Aufnahme pflegt man dann zu sprechen, wenn das Vermögen der übertragenden Gesellschaft an eine bereits bestehende Gesellschaft übergeht. Existiert die übernehmende Gesellschaft vor der Verschmelzung dagegen noch nicht, handelt es sich um eine Verschmelzung zur Neugründung. Einschlägige Rechtsgrundlagen sind die §§96ff GmbHG sowie §§219ff AktG¹³⁹).

ac. Die Umwandlung

In diesem Zusammenhang interessieren nur die sog „übertragenden Umwandlungen“. Daneben gibt es auch noch „formwechselnde Umwandlungen“. Diese spielen im gegebenen Zusammenhang allerdings keine Rolle, weil auf sie das UmgrStG nicht anwendbar ist¹⁴⁰). Der Grund, warum auf diese Erscheinungsform der Umwandlung nicht anwendbar ist, ist simpel: es erfolgt keine Vermögensübertragung. Jene „Probleme“, die für die Anwendbarkeit des UmgrStG geradezu typisch sind, stellen sich somit nicht. Bei der formwechselnden Umwandlung erfolgt lediglich eine Änderung der Rechtsform ein und desselben Rechtsträgers, das Rechtssubjekt bleibt dabei identisch. Aufgrund des Umstandes, dass dadurch die Rechtsverhältnisse als identisch fortgesetzt werden, kommt es auch nicht zur Gesamtrechtsnachfolge¹⁴¹).

Dagegen führen übertragende Umwandlungen zum Untergang der umgewandelten Kapitalgesellschaft und zur Übertragung ihres Vermögens auf das Nachfolgeunternehmen. Übertragende Umwandlungen erfahren im UmwG ihre gesetzliche Grundlage. §1 UmwG ermöglicht Umwandlungen, durch die das Vermögen einer Kapitalgesellschaft unter Ausschluss der Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter (sog „verschmelzende Umwandlung“) bzw auf eine im Zuge der Umwandlung neu errichtete Offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (sog „errichtende Umwandlung“) übertragen wird¹⁴²).

¹³⁹ Vgl Torggler U., Verschmelzung, in Straube, Fachwörterbuch 332f.

¹⁴⁰ Vgl zum Anwendungsbereich des UmgrStG hinsichtlich Umwandlungen Art II §7 UmgrStG.

¹⁴¹ Vgl Rieder/Huemer, Gesellschaftsrecht (2008) 385.

¹⁴² Vgl Rieder/Huemer, Gesellschaftsrecht (2008) 386.

ad. Die Spaltung

Ursprünglich waren ausschließlich die steuerlichen Folgen von Spaltungen geregelt¹⁴³); erst danach erfolgte eine handelsrechtliche Normierung, welche nunmehr im SpaltG erfolgt ist. Der Begriff der Spaltung umfasst Handelsspaltungen sowie Steuerspaltungen. Steuerspaltungen haben kaum praktische Bedeutung. Es wurde bereits mehrfach erwogen, die ihnen zu Grunde liegenden Rechtsnormen¹⁴⁴) zu „verwerfen“.

Grundsätzlich fasst man die Teilung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft als Spaltung auf. Das zu teilende Vermögen wird entweder in vollem Umfang, also unter Beendigung der bisherigen Körperschaft auf zwei oder gar mehrere Körperschaften übertragen („Aufspaltung“) oder es kommt zu einer „Abspaltung“. Der Unterschied zur Aufspaltung besteht darin, dass das Vermögen der zu spaltenden Gesellschaft nur teilweise auf eine oder mehrere andere Körperschaften übertragen wird. Die bisherige Gesellschaft besteht fort¹⁴⁵).

b. Exkurs: Der Begriff „Umgründungen“ und die Regelungsgegenstände des Umgründungssteuergesetzes

Unter Umgründungen versteht man Änderungen im Bereich des Rechtsträgers einer Unternehmung bei prinzipiellem Fortbestand des Unternehmens (des Betriebes) selbst¹⁴⁶).

Das UmgrStG regelt die steuerlichen Auswirkungen von Verschmelzungen iSd §§219ff AktG, 96ff GmbHG (Art I UmgrStG), Umwandlungen iSd §§1ff UmwG (Art II UmgrStG) von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, Einbringungen¹⁴⁷) (Art III UmgrStG) von Betrieben in Kapitalgesellschaften oder der Zusammenschluss¹⁴⁸) (Art IV UmgrStG) zu Personengesellschaften, die Teilung¹⁴⁹)

¹⁴³ In Art VI §§32 bis 38 UmgrStG.

¹⁴⁴ § 38a bis §38f UmgrStG.

¹⁴⁵ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 1173.

¹⁴⁶ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 1101.

¹⁴⁷ Für die Einbringung existiert keine gesellschaftsrechtliche Legaldefinition. Eine Definition der Einbringung nimmt erst das UmgrStG in seinem §12 Abs 1 selbst vor, in dem es den Anwendungsbereich der Einbringung festlegt.

¹⁴⁸ Für den Zusammenschluss gilt im Wesentlichen das zur Einbringung Ausgeführte. Vgl *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht (2008), 396, wonach §23 Abs 1 UmgrStG zwar handelsrechtlich nicht maßgeblich ist, er jedoch die wesentlichen Merkmale eines Zusammenschlusses beschreibt.

¹⁴⁹ Vgl *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht (2008), 394, wonach die Realteilung zwar handelsrechtlich nicht geregelt ist, § 27 UmgrStG aber zur Beschreibung der Wesenszüge einer Realteilung herangezogen werden kann.

(Art V UmgrStG) von Personengesellschaften und die Spaltung iSd §§1ff SpaltG (Art VI UmgrStG) von Kapitalgesellschaften.

Umgründungen würden ohne gesetzliche Sondervorschriften wie eine Unternehmensliquidation oder ein Tauschvorgang besteuert werden. Das UmgrStG sieht daher für bestimmte Umgründungsmaßnahmen Sonderregelungen vor, die nachteilige Steuerfolgen, insbesondere die Aufdeckung stiller Reserven, vermeiden sollen¹⁵⁰).

Das UmgrStG stellt - zur Verwirklichung gewisser Ziele bzw zur Vermeidung unerfreulicher Auswirkungen von Umgründungsmaßnahmen auf die Wirtschaft - mehrere Grundsätze auf:

- Grundsatz der Buchwertfortführung¹⁵¹)

Das übertragene Vermögen wird grundsätzlich zu steuerlichen Buchwerten (oder Anschaffungskosten) übertragen. Dadurch unterbleibt beim Übertragenden die Realisierung der im Vermögen enthaltenen stillen Reserven. Der Übernehmende hat die steuerlichen Buchwerte (oder Anschaffungskosten) des Übertragenden zwingend fortzuführen (sog „Buchwertfortführung“)¹⁵²).

- Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten¹⁵³).

Durch die Umgründung entstehende Buchgewinne sind grundsätzlich nicht steuerpflichtig; Buchverluste sind grundsätzlich nicht abzugsfähig. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind Unterschiedsbeträge, die sich aus der Vereinigung (Confusio) von Aktiva und Passiva ergeben (zB Confusio einer übertragenen Verbindlichkeit mit der entsprechenden teilwertberechtigten Forderung des Übernehmenden)¹⁵⁴).

- Grundsatz der objektbezogenen Verlustvortragsverwertung¹⁵⁵)

Darüber hinaus sind Umgründungsvorgänge von der Gesellschaftssteuer iSd §§2ff KVG befreit. Rechtsgeschäftsgebühren nach dem GebG (Zessionsgebühr gem

¹⁵⁰ Doralt, Steuerrecht 2009/10 251ff.

¹⁵¹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1109ff.

¹⁵² Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 13.

¹⁵³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1110ff.

¹⁵⁴ Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 14.

¹⁵⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1113; siehe dazu an anderer Stelle.

§33 TP 21) fallen ebenfalls nicht an. Außerdem gelten Umgründungen durchwegs als nicht umsatzsteuerbare Vorgänge¹⁵⁶).

c. Die erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge im Zivilrecht

Vor dem Tode des Erblassers hat niemand ein Erbrecht¹⁵⁷). Das Erbrecht im subjektiven Sinn entsteht daher erst mit dem Erbanfall. Unter Erbrecht im subjektiven Sinn versteht man die Befugnis, das gesamte Vermögen des Erblassers oder einen quotenmäßig bestimmten Teil davon in Besitz zu nehmen^{158,159}).

Demgegenüber hat der Legatar nur Anspruch auf einzelne Vermögensgegenstände des Nachlasses. Die Anordnung eines Legats kann mittels Testament oder Kodizill erfolgen¹⁶⁰). Der Wert der vermachten Gegenstände kann sogar den Umfang des Nachlasses übersteigen¹⁶¹). Dennoch bleibt der Vermächtnisnehmer „nur“ Einzelrechtsnachfolger. Als solcher hat er nur einen obligatorischen Anspruch gegen den ruhenden Nachlass bzw gegen den Erben auf Herausgabe der vermachten Gegenstände¹⁶²). Dem Erbrecht kommt hingegen absolute – dh gegen jedermann durchsetzbare - Wirkung zu¹⁶³).

Der Erbe wird aber nicht sofort mit dem Tod des Erblassers dessen Gesamtrechtsnachfolger. Vielmehr wird nach dem Tod des Erblassers ein gerichtliches Verfahren (sog „Verlassenschaftsverfahren“) eingeleitet¹⁶⁴). In diesem Zeitraum – bis zur sog „Einantwortung“ - kommt dem ruhenden Nachlass, der nach hA eine juristische Person darstellt, zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit zu¹⁶⁵).

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens muss der künftige Erbe das von ihm behauptete Erbrecht „nachweisen“. Um Erbe zu werden, muß man einen rechtlichen

¹⁵⁶ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1116f.

¹⁵⁷ Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 444.

¹⁵⁸ Vgl §532 ABGB.

¹⁵⁹ Vgl Zankl, Bürgerliches Recht⁴ (2008) Rz 474.

¹⁶⁰ Vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 480.

¹⁶¹ Vgl §535 ABGB.

¹⁶² Vgl Spitzer in Welser, Fachwörterbuch 581.

¹⁶³ Vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 441.

¹⁶⁴ Vgl Krejci, Privatrecht⁷ (2007) Rz 812.

¹⁶⁵ Vgl Eccher, Bürgerliches Recht VI Erbrecht³ (2008) 2: „Die Einrichtung des Verlassenschaftsverfahrens in Österreich führt dazu, dass der Erblasser in der Zeit zwischen Erbfall und Einantwortung nicht mehr und der Erbe noch nicht Träger des Nachlassvermögens ist. Will man nicht wenig ergiebige Fiktionen (§547) vertreten, kann daher in diesem Zeitraum der „ruhende“ Nachlass nur selbst (juristische) Person und Träger des Nachlassvermögens sein“.

Grund haben, man muß dazu „berufen sein“^{166,167}). Das Gesetz unterscheidet zwischen drei Berufungstiteln¹⁶⁸). Nach der „Stärke“ der Berufungsgründe ergibt sich folgende Ordnung: Erbvertrag, Testament, Gesetz¹⁶⁹). Der Berufungsgrund des Erbvertrages geht der einseitigen letztwilligen Verfügung durch Testament vor. Das Testament verdrängt wiederum die gesetzliche Erbfolge. Ferner muss der Erbe, um tatsächlich Erbe zu werden, den Erbanfall erleben¹⁷⁰). Eine weitere Voraussetzung für den Erwerb der Erbschaft ist, dass der „Erbe“ nicht erbunwürdig ist¹⁷¹).

Der Erbe hat im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens eine Erklärung abzugeben, ob er die Erbschaft bedingt oder unbedingt annimmt¹⁷²). Die Abgabe einer unbedingten Erbantrittserklärung führt zur unbeschränkten Haftung des Erben¹⁷³). Gibt der Erbe indes eine bedingte Erbantrittserklärung ab wird ein sog „Inventar“ erstellt. Die Inventarserrichtung führt zu einer umfänglich beschränkten Haftung des Erben¹⁷⁴). Selbstverständlich ist der „Erbe“ aber nicht verpflichtet, die Erbschaft anzunehmen¹⁷⁵). Ist der „Erbe“ nicht gewillt, die Erbschaft anzunehmen, gibt er eine negative Erbantrittserklärung ab. Auch die Bezeichnung Ausschlagung¹⁷⁶) ist für diese Erklärung gebräuchlich. Die Ausschlagung bewirkt, dass der „Erbe“ nicht Erbe wird¹⁷⁷); somit stellt sich auch die Frage des Übergangs des Verlustabzugs auf den Ausschlagenden nicht. Allenfalls könnte der statt ihm Berufene die Verluste des Erblassers steuerlich nutzen.

Das Verlassenschaftsverfahren endet mit der Einantwortung¹⁷⁸). Sie bewirkt die Gesamtrechtsnachfolge, die Existenz des ruhenden Nachlasses endet und der

¹⁶⁶ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 453.

¹⁶⁷ Vgl §799 1. Halbsatz ABGB.

¹⁶⁸ Gem §533 ABGB gründet sich das Erbrecht „auf den nach gesetzlicher Vorschrift erklärten Willen des Erblassers; auf einen nach dem Gesetz zulässigen Erbvertrag (§602), oder auf das Gesetz“.

¹⁶⁹ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 454.

¹⁷⁰ Vgl §545 ABGB.

¹⁷¹ Vgl §§540-544 ABGB.

¹⁷² Vgl §800 ABGB.

¹⁷³ Vgl §801 ABGB.

¹⁷⁴ §802 2. Satz ABGB lautet: „Ein solcher Erbe (gemeint ist der bedingt erbserklärte Erbe) wird den Gläubigern und den Legataren nur so weit verbunden, als die Verlassenschaft für ihre, und auch seine eigenen, außer dem Erbrechte ihm zustehenden, Forderungen hinreicht“.

¹⁷⁵ Vgl §805 ABGB.

¹⁷⁶ Die Ausschlagung ist die gegenüber dem Abhandlungsgereicht abgegebene Erklärung, eine Erbschaft nicht anzunehmen. Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 570.

¹⁷⁷ Mit anderen Worten: „Die Entschlagung bewirkt, daß die Erbschaft dem Ausschlagenden als nicht angefallen gilt“. Vgl Spitzer in *Welser*, Fachwörterbuch 166.

¹⁷⁸ §797 ABGB sieht vor, dass „niemand eine Erbschaft eigenmächtig in Besitz nehmen darf. Das Erbrecht muß vor Gericht verhandelt und von demselben die Einantwortung des Nachlasses, das ist, die Übergabe in den rechtlichen Besitz, bewirkt werden“.

Erbberechtigter wird Erbe nach dem Erblasser. Mit Einantwortung liegen die beiden Voraussetzungen für den Eigentumserwerb der zum Nachlass gehörenden Sachen vor. Titel und auch Modus¹⁷⁹⁾ sind erfüllt.

ca. Exkurs: Die mangelnde Rechtsfähigkeit des ruhenden Nachlasses im Steuerrecht

Dadurch, dass erst durch die sog. „Einantwortung“, welche das Verlassenschaftsverfahren beendet, der Erbe Eigentümer der zum Nachlass gehörenden Rechtsgüter wird, drängt sich freilich die Frage auf, wem diese Rechtsgüter zwischen dem Erbfall und der Einantwortung zuzurechnen sind.

Für den Bereich des Zivilrechts geht die hM davon aus, dass dem ruhenden Nachlass (auch die lateinische Bezeichnung „hereditas iacens“ ist nach wie vor gebräuchlich) Rechtspersönlichkeit zukommt. So kann der ruhende Nachlass aufgrund seiner Eigenschaft als juristische Person klagen und geklagt werden. Darüber hinaus ist er Besitzer der zum Nachlass gehörenden Sachen¹⁸⁰⁾. Er ist also Träger all jener Rechte und Pflichten, die nicht mit dem Tod des Erblassers untergehen¹⁸¹⁾. Der Zustand des ruhenden Nachlasses hört mit der Einantwortung auf; ab diesem Zeitpunkt gehen Besitz, Eigentum, Forderungen und sonstige Rechte auf den Erben über, womit die Universalsukzession des Erben nach dem Erblasser ihre volle Wirksamkeit erlangt¹⁸²⁾.

Dagegen geht man im Steuerrecht davon aus, dass dem ruhenden Nachlass keine Rechtspersönlichkeit zukommt. Einkommensteuerrechtlich tritt der Erbe mit dem Todestag in die Position des Erblassers ein. Auf den Zeitpunkt der Einantwortung kommt es dagegen nach hA nicht an¹⁸³⁾.

Im Abgabenrecht ist Frage der Rechtsfähigkeit insb. dann von Bedeutung, wenn es darum geht, wem etwaige Einkünfte zuzurechnen sind. Aufgrund der fehlenden Rechtssubjektivität des ruhenden Nachlasses, sind die Nachlasseinkünfte dem Erben bereits ab dem Todestag des Erblassers zuzurechnen¹⁸⁴⁾. Eben dieser

¹⁷⁹⁾ Die Inbesitznahme des Nachlasses stellt den für den Eigentumserwerb geforderten Modus dar. Vgl. *Eccher*, Bürgerliches Recht VI Erbrecht³ (2008) 1.

¹⁸⁰⁾ Vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 566f mwN.

¹⁸¹⁾ Vgl. *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 451.

¹⁸²⁾ Vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2001) 573 mwN.

¹⁸³⁾ AA *Taucher*, Erbaueinandersetzung – Neue Rechtsprechung des BFH Auswirkung auf den österr. Rechtsbereich, ÖStZ 1990, 278.

¹⁸⁴⁾ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 920.

Auffassung ist auch der VwGH¹⁸⁵). Diejenigen Einkünfte, die noch vom Erblasser erwirtschaftet wurden, aber erst nach seinem Tod zufließen, sind dem Erben, der den Gewinn gem §4 Abs 3 EStG ermittelt, zuzurechnen, da es hier auf den Zeitpunkt des Zuflusses ankommt¹⁸⁶). Sofern der Steuerpflichtige seinen Gewinn auf Basis einer Bilanz ermittelt, ist eine Todfallsbilanz zu erstellen¹⁸⁷). Abweichend hiervon lässt aber die Finanzverwaltung eine zeitanteilige Erfassung der Einkünfte beim Erben einerseits und beim Erblasser andererseits zu¹⁸⁸).

Zum Ergebnis, dass dem ruhenden Nachlass im Einkommensteuerrecht keine Rechtspersönlichkeit zukommt, gelangt man bereits dann, wenn man einen Blick auf §1 Abs 1 EStG, der den persönlichen Anwendungsbereich des EStG festlegt, wirft. In §1 Abs 1 EStG heisst es nämlich, dass nur natürliche Personen steuerpflichtig sind¹⁸⁹). Die Einkommensteuer ist daher nur die Ertragsteuer der natürlichen Personen, zu welchen der ruhende Nachlass mit Sicherheit nicht gehört. Insofern ist eine differenzierte Behandlung gegenüber dem Zivilrecht geboten. Allenfalls könnte in Erwägung gezogen werden, ob der ruhende Nachlass aufgrund seiner Eigenschaft als juristische Person nicht Steuersubjekt im Körperschaftsteuerrecht ist¹⁹⁰). Aber auch das wird wohl zu verneinen sein, da es mit dem sofortigen Übergang der Einkünftezurechnung auf den Erben zu einer lückenlosen Erfassung sämtlicher Einkünfte kommt, sodass kein Bedarf daran besteht, den ruhenden Nachlass als Steuersubjekt iSd KStG zu erfassen¹⁹¹).

¹⁸⁵ Vgl VwGH 4.6. 1985, 85/14/0015, ÖStZB 1986, 154.

¹⁸⁶ Vgl VwGH 4.6. 2003, 98/13/0238, ÖStZB 2004, 212.

¹⁸⁷ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 36.

¹⁸⁸ Vgl EStR 2000 Rz 10.

¹⁸⁹ Genau dieselbe Aussage trifft §1 Abs 1 dEStG.

¹⁹⁰ Vgl dazu *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (1991), 177.

¹⁹¹ Wohl ebenso dieser Auffassung ist der VwGH. Nach seiner Ansicht besteht eine Körperschaftsteuerpflicht nur dann, wenn es sich um einen herrenlosen Nachlass handelt. Vgl VwGH 13.3. 1997, 96/15/0102, ÖStZB 1998, 123.

IV. Verlustabzug und Rechtsnachfolge

A. Vorbemerkung

Man denke daran, dass der Rechtsvorgänger einen Verlust erlitten hat und in weiterer Folge die Einkunftsquelle an einen Dritten veräußert. Nun stellt sich die Frage, ob nach wie vor der Rechtsvorgänger zur Geltendmachung des Verlustabzugs berechtigt ist, oder ob die Befugnis zur Geltendmachung des Verlustabzugs auf den Rechtsnachfolger übergeht.

Die überwiegende Meinung geht davon aus, dass der Verlustabzug dem Rechtsvorgänger erhalten bleibt. Beispielsweise war es Auffassung des VwGH, dass es sich beim Verlustabzug um eine aus dem Zusammenhang mit den einzelnen, das Einkommen bildenden Einkünften völlig losgelöste Ausgabe des Steuerpflichtigen handelt, die nur von der Person geltend gemacht werden kann, die den Verlust erlitten hat; dieses Recht kann grundsätzlich nicht auf einen anderen übergehen¹⁹²).

Der hinter dieser Judikatur stehende *télos* ist ganz offensichtlich, einen volkswirtschaftlich unerwünschten Handel mit Verlustvorträgen zu unterbinden¹⁹³). Wichtig scheint dabei festzuhalten, dass es bei unentgeltlichem Rechtserwerb zwangsläufig zu keinem Handel mit Verlustvorträgen kommen kann.

B. Der Verlustabzug bei entgeltlicher Rechtsnachfolge

Wie schon aus dem Titel¹⁹⁴) hervorgeht, ist das Schicksal des Verlustabzugs bei entgeltlicher Einzelrechtsnachfolge zwar nicht Gegenstand dieser Arbeit. Trotzdem wird im Folgenden kurz darauf eingegangen, um das Gesamtbild der Analyse entsprechend abrunden zu können.

Im Falle der entgeltlichen Einzelrechtsnachfolge geht der Verlustabzug nicht auf den Erwerber über. Er verbleibt vielmehr beim Veräußerer, der ihn nach wie vor im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend machen kann. Diese Auffassung wird einheitlich in der Literatur¹⁹⁵), in der Judikatur¹⁹⁶) und auch von der

¹⁹² VwGH 8.11.1989, 88/13/0112, VwSlg 6450, ÖStZB 1990, 230.

¹⁹³ *Quantschnigg*, Verlustabzug bei Mantelkauf, Erbgang, Schenkung und Fusion, ÖStZ 1987, 142; *ders*, Mantelkauf: BFH nunmehr mit VwGH konform, ÖStZ 1987, 44.

¹⁹⁴ „Verlustabzug und Gesamtrechtsnachfolge“.

¹⁹⁵ Vgl *Doralt/Renner*, EStG¹⁰, §18 Tz 322; *Jakom/Baldauf*, EStG², 2009, §18 Rz 176; *Schneider/Kramer* in *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, §10d Rz 16;

Finanzverwaltung¹⁹⁷) vertreten. Sie ist auch vor dem Hintergrund, den volkswirtschaftlich unerwünschten Handel mit Verlustvorträgen hintanzuhalten, nur allzu sehr verständlich. Die einschlägige Literatur verwendet den Begriff „Grundsatz der Personenidentität“ des Verlustabzugs.

Die Nicht-Übertragbarkeit des Verlustabzugs bereitet dem entgeltlichen Erwerber allerdings keine Probleme, da ein steuerlicher Nutzen für ihn indirekt entstehen kann. So hat der Käufer nämlich durch den über den Buchwerten liegenden Kaufpreis eine höhere Abschreibungsbasis zur Verfügung; er muss im Rahmen des Kaufpreises bis zu den Verkehrswerten aufwerten und kann einen darüber hinausgehenden Kaufpreis als Firmenwert auf 15 Jahre verteilt abschreiben¹⁹⁸).

C. Der Verlustabzug bei Gesamtrechtsnachfolge

Der Verlustabzug bei Gesamtrechtsnachfolge wird im Anschluss im Rahmen eines eigenen Kapitels behandelt.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch §18 Tz 107; *Schmidt/Heinicke*, EStG²⁸ §10d Rz 12; *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch² §18 Tz 78; *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.1.2006], §18 Anm 194; *Lindberg*, in *Frotscher*, EStG⁶, §10d Rz 9; *Hallerbach* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, §10d EStG Anm 21.

¹⁹⁶ Vgl BFH Urteil vom 17. Juli 1991, I R 74,75/90, BStBl 1991 II 899.

¹⁹⁷ Vgl EStR 2000 Rz 4534.

¹⁹⁸ Vgl *Baumann*, Die Übertragung von Verlustvorträgen- Kritische Überlegungen zur Verlustübertragung, SWK 1993, A 44.

V. Verlustabzug und Gesamtrechtsnachfolge

A. Der Verlustabzug bei Anwachsungen

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der Verlustabzug im Falle der Anwachsung nicht auf den „verbleibenden“ Gesellschafter, der durch die Anwachsung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zum Einzelunternehmer wird, übergeht^{199,200}). Dieser Auffassung kann mE ohne weiteres gefolgt werden. Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus, so bleibt der Verlustabzug diesem erhalten. Eine derartige Sichtweise ist allein deshalb geboten, weil das Steuersubjekt im Falle der Anwachsung im Gegensatz zur Erbfolge trotz Gesamtrechtsnachfolge nicht untergeht und es nicht darauf ankommt, dass der Steuerpflichtige auch nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt²⁰¹). Zu den Besonderheiten, die sich in Hinblick auf die persönliche Vortragsberechtigung daraus ergeben können, dass die Anwachsung mit der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge zusammentrifft vgl weiter unten.

B. Der Verlustabzug bei Verschmelzungen

Die Rechtsgrundlage für den Verlustabzug bei Verschmelzungen stellt §4 UmgrStG dar. §4 UmgrStG verweist auf §8 Abs 4 Z 2 KStG. Der Verlustabzug nach §4 UmgrStG unterliegt aber gegenüber der allgemeinen Regel des §8 Abs 4 Z 2 KStG weiteren Voraussetzungen.

§4 UmgrStG unterscheidet zwischen den Verlusten der übertragenden und jenen der übernehmenden Gesellschaft (Z 1 lit a betrifft die Verluste der übertragenden Gesellschaft, lit b regelt das „Schicksal“ der Verluste der übernehmenden Gesellschaft). Voraussetzung, damit die Verluste der übertragenden Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft abgezogen werden können, ist, dass die Verschmelzung unter Fortführung der Buchwerte stattfindet (vgl Z 1 lit a).

¹⁹⁹ Vgl EStR 2000 Rz 4535: „Nur im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbfolge) geht der Verlustvortrag auf den Erben über. In allen anderen Fällen der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebes (zB auch in Fällen der Anwachsung nach §142 UGB hinsichtlich des auf die erworbenen Anteile entfallenden Verlustvortrages) geht der Verlustvortrag nicht über“.

²⁰⁰ Zum Verlustabzug bei Anwachsung vgl auch Novacek, Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht (2005) 215.

²⁰¹ Vgl zur Irrelevanz der Einkunftsquellenfortführung EStR 2000 Rz 4503: „Der Verlustabzug ist keine an eine bestimmte Einkunftsquelle gebundene Größe; es ist zu seiner Geltendmachung nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige noch Einkünfte gemäß §2 Abs. 3 bis 3 EStG 1988 erzielt oder der verlusterzeugende Betrieb noch vorhanden ist“.

Der Verlustabzug der übertragenden Körperschaft geht nur insoweit über, als in der Verschmelzungsbilanz für das übertragende Vermögen die Buchwerte angesetzt werden. Ansonsten ist der bei der übertragenden Körperschaft vorhandene Verlustabzug soweit wie möglich mit dem -durch die Aufwertung entstandenen- Aufwertungsgewinn zu verrechnen. Ein dann noch verbleibender Verlustabzug geht verloren²⁰²). Ferner müssen die Verluste gem §4 Z 1 lit a den übertragenen²⁰³) Betrieben bzw Vermögensteilen zugerechnet werden können („Erfordernis der Zurechenbarkeit“). Die objektbezogene Zurechenbarkeit reicht allein aber noch nicht aus. §4 Z 1 lit a letzter Satz leg cit stellt zudem darauf ab, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag noch vorhanden ist²⁰⁴). Insofern scheint mir die Bezeichnung „Erfordernis der Vermögensidentität“ durchaus angebracht zu sein. Die Verluste der übertragenden Gesellschaft kann die übernehmende Gesellschaft gem §4 UmgrStG iVm §8 Abs 4 Z 2 KStG in dem Jahr abziehen, das dem Jahr in dem der Verschmelzungstichtag gelegen ist, folgt²⁰⁵).

Freilich kommen der übernehmenden Gesellschaft aber nicht ihre eigenen in den Vorjahren erzielten Verluste durch die Fusion „abhanden“. Auch ihre eigenen Verluste kann sie aber nur dann abziehen, wenn die verlustverursachenden Betriebe oder Vermögensteile am Verschmelzungstichtag tatsächlich noch im vergleichbaren Umfang vorhanden sind²⁰⁶). Dies stellt eine Einschränkung gegenüber dem Verlustabzug nach KStG dar. Überhaupt ist der Übergang des Verlustabzugs bei Verschmelzungen gegenüber den allgemeinen Grundsätzen eingeschränkt. Der dahinterstehende *télos* ist die Einschränkung von Umgründungen, deren Zweck hauptsächlich darin besteht, vorhandene Verlustabzüge zu verwerten²⁰⁷). Genau denselben Zweck verfolgt wohl auch Z 2 leg cit. §4 Z 2 UmgrStG beugt einer Umgehung der Mantelkaufbestimmungen nach KStG vor, indem eine

²⁰² Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 110.

²⁰³ Doralt/Ruppe verwenden den Begriff „verlustverursachend“. Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1122.

²⁰⁴ Ähnliches sagt auch lit c leg cit aus. §4 Z 1 lit c lautet: „Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen“. Diese Bestimmung trachtet also mE danach, eine Abgrenzung vorzunehmen, wann Vermögensidentität und somit die Zurechenbarkeit (noch) gegeben ist, und wann davon nicht mehr ausgegangen werden kann.

²⁰⁵ Vgl Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 109.

²⁰⁶ Vgl Doralt/Ruppe verwenden den Begriff „verlustverursachend“. Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1122.

²⁰⁷ Vgl Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 106.

Gesamtbetrachtung (unter Einbeziehung beider Gesellschaften) hinsichtlich der Tatbestände des §8 Abs 4 Z 2 KStG angeordnet wird.

Die Voraussetzung, dass die Verluste noch nicht verrechnet wurden, findet sich sowohl für Verluste der übertragenden (lit a) als auch für Verluste der übernehmenden Gesellschaft (lit b). Hierbei handelt es sich aber um kein umgründungssteuerrechtliches Spezifikum. Auch in §18 Abs 6 EStG kommt das Verbot der Doppelverwertung von Verlusten zum Ausdruck. Das Verbot der Doppelverwertung von Verlusten stellt das objektive Nettoprinzip²⁰⁸) sicher.

Aufgrund der von §4 UmgrStG geforderten Voraussetzung der Zurechenbarkeit erlittener Verluste und dem Erfordernis der Vermögensidentität kommt es bei Verschmelzungen zu einem streng objektbezogenen Übergang bzw „Nicht-Übergang“ des Verlustabzugs.

C. Der Verlustabzug bei Umwandlungen

§10 UmgrStG regelt die Verlustabzugsberechtigung bei Umwandlungen. Ebenso wie auch §4 verweist §10 auf §8 Abs 2 Z 2 KStG. Hinsichtlich der Verluste der übertragenden Körperschaft ist §4 Z 1 lit a, c und d anzuwenden (vgl §10 Z 1 lit a UmgrStG), sodass grundsätzlich auf das oben zum Verlustabzug bei Verschmelzungen Ausgeführte verwiesen werden kann(Buchwertfortführung, Zurechenbarkeit und Vermögensidentität).

Zu beachten ist aber zusätzlich noch Folgendes: Bei einer Umwandlung wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf einen Nachfolgerechtsträger übertragen²⁰⁹). Man unterscheidet „verschmelzende Umwandlungen“ und „errichtende Umwandlungen“. Bei verschmelzenden Umwandlungen wird das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft auf ihren Hauptgesellschafter übertragen. Als Hauptgesellschafter kommt grundsätzlich jeder Rechtsträger in Betracht. Einzige Einschränkung ist nur, dass es sich beim Hauptgesellschafter um keine Kapitalgesellschaft handeln darf. Für die errichtende Umwandlung kommen dagegen nur Personengesellschaften als Nachfolgerechtsträger in Frage. Voraussetzung für beide Formen der Umwandlung ist, dass es sich um eine 90%-ige

²⁰⁸ Zum objektiven Nettoprinzip vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 25.

²⁰⁹ *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 188.

Beteiligung handelt. Bei der verschmelzenden Umwandlung muss der Hauptgesellschafter in diesem Ausmaß an der umgewandelten Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sein²¹⁰); bei der errichtenden Umwandlung müssen die Gesellschafter ebenso im Ausmaß von 90% am Grund- bzw Stammkapital der umgewandelten Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sein; sie müssen außerdem Gesellschafter der im Zuge der Umwandlung neu errichteten Personengesellschaft werden²¹¹). Diejenigen Gesellschafter der umgewandelten Kapitalgesellschaft, die nach der Umwandlung nicht mehr Gesellschafter des Nachfolgerechtsträgers sind, sind entsprechend abzufinden²¹²).

§1Umw Z 1 lit b und c trägt diesen besonderen Umständen der Umwandlung für die Verlustverwertung Rechnung. Diese, gegenüber dem Verlustabzug bei Verschmelzungen, differenzierte Regelung des Verlustabzugs ist schon allein deshalb notwendig, weil es bei Umwandlungen dazu kommt, dass ein Wechsel der für die Besteuerung maßgeblichen Rechtsgrundlagen eintritt²¹³). Während Kapitalgesellschaften als solche der Körperschaftsteuer unterliegen, wird im Rahmen der Einkommensteuer das Einkommen natürlicher Personen besteuert. Da Personengesellschaften keine Steuerrechtssubjektivität zukommt, wird „ihr Einkommen“ anteilig ihren Gesellschaftern zugerechnet. Diese werden im Rahmen der Einkommensteuer – eben auch mit den Einkünften aus der Personengesellschaft - erfasst.

Den Rechtsnachfolgern sind die gem §10 Z 1 lit a übergehenden Verluste grundsätzlich in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe ihrer Beteiligung bei Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt²¹⁴) (§10 Z 1 lit a 1. Satz leg cit). Das 90%-Erfordernis beider Formen der Umwandlung leitet zu der Frage über, was mit den Verlusten passiert, die auf die restlichen max 10% entfallen. Gehen sie ebenso auf den Nachfolgerechtsträger über oder können sie die abfindungsberechtigten Gesellschafter der umgewandelten Körperschaft im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung geltend machen? §10 Z 1 lit b letzter Satz beantwortet diese Frage dahin gehend, dass die „Anteile

²¹⁰ Vgl §2 Abs 1 UmwG.

²¹¹ Vgl §5 UmwG.

²¹² Vgl §5 Abs 1 2. Satz 2. Halbsatz UmwG.

²¹³ Aus diesem Blickwinkel erklärt sich auch, dass in §10 UmgrStG nebst §8 Abs 4 Z 2 KStG auch §18 Abs 6 EStG Erwähnung findet. Vgl §10 Z 1 lit b UmgrStG.

²¹⁴ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 1134.

abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen“ sind²¹⁵). Um zu vermeiden, dass durch einen Anteilswerb an der - mit Verlustvorträgen ausgestatteten Körperschaft - steuerwirksam Verlustvorträge gekauft werden können²¹⁶), legt lit c fest, dass sich die verlustanteilsvermittelnde Beteiligung hinsichtlich der - vor dem Anteilswerb entstandenen - Verluste um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben wurden, verringert²¹⁷). Ausgenommen von dieser Einschränkung sind ua Erwerbe von Todes wegen^{218,219}).

Nach allgemeinen Grundsätzen würde der eigene Verlustabzug einer übernehmenden Körperschaft durch die Umwandlung nicht eingeschränkt²²⁰). §10 Z 2 UmgrStG schränkt aber auch den Verlustabzug eigener Verluste der übernehmenden Gesellschaft ein. Gem §10 Z 2 ist nämlich §4 Z 1 und 2 auch für die eigenen Verluste der übernehmenden Gesellschaft anzuwenden, sofern die Gesellschaft am Tage der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch zumindest iHv 25% an der umgewandelten Körperschaft beteiligt ist.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass den Einschränkungen des Verlustabzugs bei Umwandlungen derselbe Gedanke zu Grunde liegt wie bei Verschmelzungen. Auch hier geht es darum, Umwandlungen, die va dazu dienen, bestehende Verlustabzüge der umzuwandelnden Gesellschaft zu verwerten, hintanzuhalten²²¹).

D. Der Verlustabzug bei Spaltungen

Für das „Schicksal“ des Verlustabzugs bei Spaltungen verweist §35 UmgrStG auf §21. §21 regelt den Verlustabzug bei Einbringungen. Art III §12 UmgrStG beinhaltet eine Legaldefinition der Einbringung: *„Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (...) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§15) nach Maßgabe des §19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich*

²¹⁵ Vgl dazu die plakative Graphik Walters in Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 287.

²¹⁶ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1134.

²¹⁷ Vgl Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 288. Walter bezeichnet die Unterbindung dieser Möglichkeit als Verbot eines „vorbereitenden Anteilserwerbs“.

²¹⁸ Unter den Begriff „Erwerbe von Todes wegen“ wird man zB den Erwerb aufgrund eines Vermächnisses subsumieren können. Vgl Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 287ff.

²¹⁹ Vgl §10 Z 1 lit c 3. Teilstrich UmgrStG.

²²⁰ Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 291; ebenso Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1134.

²²¹ Vgl Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 282.

übertragen wird²²²). Der Grund, warum sich die Legaldefinition der Einbringung im UmgrStG befindet, liegt im Fehlen einer gesellschaftsrechtlichen Rechtsnorm.

Der Verweis auf die Einbringung mutet zunächst eigenartig an, erklärt sich aber bei näherer Betrachtung aus §18 Abs 1 Z 4 UmgrStG. §18 Abs 1 Z 4 bestimmt, dass die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamrechtsnachfolger wäre. Aus dem Wort „wäre“ geht hervor, dass der Gesetzgeber von einer Fiktion ausgeht.

Die Spaltung weist eine Besonderheit auf. Diese Besonderheit kommt bei einem Vergleich mit den sonstigen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge zum Vorschein. Im Rahmen der Erbfolge beispielsweise geht der Rechtsvorgänger unter. Der bzw die Rechtsnachfolger treten in die Positionen des untergegangenen Rechtssubjekts ein. Bei Abspaltungen hingegen wird die übertragende Gesellschaft nicht aufgelöst und besteht weiter, sodass sich die Frage nach dem Umfang der Gesamtrechtsnachfolge und der Abgrenzung zwischen übertragender und übernehmender Gesellschaft stellt. Darüber hinaus kann im Rahmen einer Spaltung Vermögen auf mehrere (neu gegründete oder bereits bestehende) Gesellschaften übertragen werden, sodass sich auch die Frage über den Umfang der Gesamtrechtsnachfolge unter mehreren übernehmenden Gesellschaften als Rechtsnachfolger stellt²²³). Diese Besonderheiten lassen es in Fällen der Abspaltung gerechtfertigt erscheinen, von einer „bloß“ partiellen Gesamtrechtsnachfolge²²⁴) zu sprechen. Dieser Umstand wird durch den Verweis auf §21 leg cit berücksichtigt.

Für Verluste des Einbringenden gelten im Wesentlichen dieselben Voraussetzungen wie bei Verschmelzungen²²⁵). Auch hier kommt es darauf an, dass es sich um eine Buchwerteinbringung handelt und die Verluste dem übertragenen Vermögen zurechenbar²²⁶) sind. Außerdem muss das Vermögen zum

²²² Gem §12 Abs 1 2. und 3. Satz UmgrStG ist Voraussetzung, „dass das Vermögen am Einbringungssstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen“.

²²³ Varga/Wolf, Die abgabenrechtliche Rechtsnachfolge iSd §19 BAO bei Handelsspaltungen und Haftungsbegrenzung, ÖStZ 2003, 349 (350).

²²⁴ Vgl Rieder/Huemer, Gesellschaftsrecht (2009) 388.

²²⁵ Vgl Walter, Umgründungssteuerrecht⁷ (2008) 525.

²²⁶ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 1155, wonach „bei Einbringungen durch eine Mitunternehmerschaft die den Mitunternehmern zuzurechnenden (noch nicht verwerteten) Verluste soweit auf die übernehmende Körperschaft übergehen, als sie dem eingebrachten Vermögen zuzurechnen sind“; §21 Z 1 letzter Satz UmgrStG.

Einbringungsstichtag vergleichbar mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung sein.

Ebenso kann hinsichtlich der eigenen Verluste der übernehmenden Körperschaft auf die Ausführungen zur Verschmelzung verwiesen werden (vgl §21 Z 2 iVm §4 Z 1 lit b, c und d UmgrStG).

E. Zwischenergebnis

Im Bereich gesellschaftsrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge kommt es im Ergebnis zu einem „objektbezogenen“ Übergang des Verlustabzugs. Der Verlustabzug „klebt“²²⁷) nicht am ursprünglichen Rechtsträger. Dies gilt selbst dann, wenn der Rechtsträger fortbesteht. Deckung findet dieses Ergebnis – neben ausdrücklichen Vorschriften betreffend das Schicksal des Verlustabzugs selbst - in jenen Regelungen, die die Bilanzierung der beteiligten Rechtsträger zum Gegenstand haben. In diesem Zusammenhang sei insb auf die Buchwertfortführung und die Besteuerung stiller Reserven hingewiesen. Voraussetzung für den Übergang des Verlustabzugs ist jeweils, dass die Umgründung unter Buchwertfortführung erfolgt²²⁸). Das Tatbestandsmerkmal der Buchwertfortführung soll in diesem Zusammenhang bewusst betont werden, da es – wie noch gezeigt wird - auch für den Verlustabzug im Erbfall von grundsätzlicher Bedeutung ist.

Darüber hinaus lässt sich der Grundsatz der „objektbezogenen“ Verlustvortragsverwertung auch durchaus mit dem System der Gesamtrechtsnachfolge in Einklang bringen. Es greift also für die Zuordnung des Verlustabzugs eine wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz.

F. Der Verlustabzug im Fall des Todes

Diesem Themenkomplex wird, wegen des Umfangs und des Umstandes, dass der „Verlustabzug im Fall des Todes“ den Hauptbestandteil und den Schwerpunkt dieser Arbeit ausmacht, ein eigenes Kapitel gewidmet.

²²⁷ Vgl etwa §10 Z 1 lit b letzter Satz UmgrStG zum Verlustabzug bei Umwandlungen.

²²⁸ Vgl etwa §4 Z 1 lit a (bzgl Verschmelzungen); §10 Z 1 lit a iVm §4 Z 1 lit a (bzgl Umwandlungen); §21 Z 1 iVm §16 Abs 1 (für Einbringungen); §35 iVm §21 UmgrStG (bzgl Spaltungen).

VI. Der Verlustabzug im Erbfall

In weiterer Folge soll untersucht werden, ob sich der Verlustabzug im Fall des Todes des Steuerpflichtigen in das System des oben Genannten „objektbezogenen“ Übergangs einfügen lässt, oder ob nicht der Umstand des „Erwerbs von Todes wegen“ aufgrund seiner Besonderheit eine differenzierte Regelung und damit auch ein unterschiedliches Ergebnis nahe legt bzw erfordert.

Sofern in diesem Zusammenhang – naturgemäß - von der „Vererbbarkeit von Verlustvorträgen“ gesprochen wird, ist diese Formulierung genau genommen ungenau. Es geht genauer darum, ob Verluste des Erblassers im Veranlagungszeitraum des Erbfalls bei der Ermittlung der Einkünfte des Erben mit dessen Einkünften auszugleichen (§2 Abs 3 EStG) oder als Verlustabzug (§10d EStG) zu berücksichtigen sind, soweit sich solche Verluste bei dem Erblasser nicht ausgleichen und auch im Wege des Verlustrücktrags nicht abziehen ließen²²⁹).

A. Ist der Verlustabzug übergangsfähig, aber nicht übertragbar?

Wenn im Zusammenhang mit dem Schicksal des Verlustabzugs in Erbfällen von „Übertragung“²³⁰) gesprochen wird, so ist diese Wendung genau genommen zumindest irreführend. Denn Übertragbarkeit setzt wohl einen Willensakt des Rechtsträgers voraus. Es ist aber gerade für das Erbrecht typisch, dass es zu keinem Willensakt des Rechtsträgers, dh des Erblassers, kommen muss. Selbstverständlich kann es für die Frage, ob der Verlustabzug auf den Erben übergeht oder nicht, keinen Unterschied machen, welcher Berufungsgrund dem Erben gestattet, die Erbschaft in Besitz zu nehmen²³¹).

Man halte sich nur jene Fälle vor Augen, in denen - in Ermangelung einer Testamentserrichtung - die gesetzliche Erbfolge Platz greift. Zwar ist richtig, dass der Erblasser testieren kann, wodurch es zu einer rechtsgeschäftlichen Handlung kommt, in welcher der Willensakt des Erblassers äußerlich in Erscheinung tritt. Zu denken ist außerdem an den Abschluss eines Erbvertrags zwischen den Ehegatten. Aber in den aller meisten Fällen kommt die gesetzliche Erbfolge zum Zug.

²²⁹ *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373.

²³⁰ Vgl Schmidt/*Heinicke*, EStG §10d Rz 14.

²³¹ Zu den Berufungsgründen vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 453.

Bejaht man, dass der Verlustabzug von Todes wegen übergehen kann, so stellt sich die Frage, ob zwischen den Wörtern „übertragbar“ und „übergehen“ ein Unterschied besteht. Das Wort „übertragbar“ setzt wohl - im Gegensatz zum Wort „übergehen“ - ein positives Tun des Rechtsträgers voraus.

Unbestritten ist, dass es auf den Berufungsgrund des Erben nicht ankommt, sodass auch der Testamentserbe – sofern man die Verlustabzugsberechtigung dem Grunde nach als übergangsfähiges Recht begreift - den Verlustabzug für sich nutzen kann. Im Falle der Testamentserrichtung kann man von einem übertragbaren Recht sprechen, denn der Willensakt des Erblassers manifestiert sich in der Testamentserrichtung. Die Testamentserrichtung stellt ein rechtsgeschäftliches Handeln dar.

Ansonsten nimmt die hM aber an, dass der Verlustabzug nicht mittels Rechtsgeschäft privatautonom übertragbar ist. Im Falle einer Betriebsveräußerung – dabei ist für die hM ohne Bedeutung, ob diese entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt - wird davon ausgegangen, dass der Verlustabzug nicht auf den Rechtsnachfolger übergeht, weil der Verlustabzug als nicht übertragbar angesehen wird; als übergangsfähig – zumindest im Ergebnis in Fällen der Universalsukzession - hingegen schon.

Die beiden Begriffe stellen also keine Synonima dar; „Übergehen“ ist vielmehr der Oberbegriff, aus dem der Unterbegriff „übertragbar“ in speziell gelagerten Fällen abgeleitet werden kann.

Diese Überlegungen haben zur Konsequenz, dass der Verlustabzug im Erbfall grds ipse iure übergeht. Ein Tätigwerden des Erblassers ist für den Übergang des Verlustabzugs nicht Voraussetzung.

Die Frage der „Höchstpersönlichkeit“ darf in diesem Zusammenhang freilich nicht aufgeworfen werden; die Frage des Unterschieds zwischen „übertragbar“ und „übergehen“ kann sich nämlich erst stellen, wenn man den Übergang des Verlustabzugs dem Grunde nach bejaht; die Frage der Höchstpersönlichkeit ist insofern vorgelagert.

In weiterer Folge wird allerdings nicht mehr zwischen den beiden Begriffen unterschieden, sodass immer wenn von „übertragbar“ die Rede ist, „übergangsfähig“ im hier verstandenen Sinn gemeint ist.

B. Das Problem

Wie bereits mehrfach erwähnt wurde ist der Verlustabzug im Erbfall seit jeher heftigst umstritten. Dies hat mehrere Gründe. Zum einen spielt diesbzgl das Fehlen einer ausdrücklichen Rechtsvorschrift eine maßgebliche Rolle, zum anderen wirft die Einreihung unter die Sonderausgaben womöglich mehr Probleme und Fragen auf, als sie löst.

1. Das Fehlen einer ausdrücklichen Rechtsvorschrift

§18 Abs 6 und 7 EStG behandeln zwar den Verlustabzug und seine Voraussetzungen im Allgemeinen, enthalten sich aber jedweder Äußerung, ob der Erbe einen vom Erblasser erwirtschafteten, aber nicht ausgenutzten Verlustabzug Steuer mindernd geltend machen kann. Auch an keiner anderen Stelle der Steuerrechtsordnung ist der „Verlustabzug des Erben“ expressis verbis geregelt. Deswegen gelangt *Ruppe*²³²) im Ergebnis zur Unvererbbarkeit des Verlustabzugs. Für ihn bedarf es gerade im öffentlichen Recht stets einer ausdrücklichen Rechtsvorschrift, um eine Befugnis auf ein anderes Steuerrechtssubjekt übergehen zu lassen.

Allenfalls könnte §19 Abs1 BAO²³³), der die Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht regelt, in Erwägung gezogen werden.

Der rechtsanwendende Jurist steht also zwangsläufig vor dem „Dilemma“, einen Sachverhalt unter einen passenden Tatbestand subsumieren zu müssen, den es gar nicht gibt. Somit kann auch das ansonsten so zuverlässige „Werkzeug“- die

²³² Vgl *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10,94, für den „einkommensteuerliche Positionen zum Einrücken in die Position des Rechtsvorgängers stets einer klaren öffentlichrechtlichen Rechtsgrundlage bedürfen“; ebenso bereits *Schimetschek*, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG vererblich?, ÖStZ 1966, 37; aA hingegen *Meincke*, Kein Abzug von Erblasseraufwand durch den Erben, ZEV 2005, 73 (80), seiner Meinung nach liegt ein „Fehlen“ gar nicht vor, da §1922 BGB einschlägig ist.

²³³ Siehe dazu unten, unter „Die Vorschrift des §19 BAO und seine Entwicklung“.

sog Wortinterpretation (vgl §6 ABGB)²³⁴), worunter man die Auslegung nach der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang versteht- keine Hilfe bieten, da ja die Wortinterpretation an einer bestimmten Norm anknüpfen muss. Umso interessanter ist jedoch dadurch die Diskussion „de lege ferenda“.

Erst, wenn man den „Verlustabzug des Erben“ dem Grunde nach bejaht, kann man weitere Überlegungen darüber anstellen, wie dieser ausgestaltet ist.

2. Analoge Anwendung anderer Rechtsnormen?

Dem – in Folge des Mangels einer entsprechenden positiven Norm - erfolglosen Auslegungsversuch hat die Prüfung auf Gesetzeslücken zu folgen. Erst wenn feststeht, dass weder eine Norm noch eine Gesetzeslücke vorliegt, darf der Sachverhalt als rechtlich bedeutungslos beiseite gelassen werden. Die Feststellung der rechtlichen Irrelevanz einer Tatsache trifft aber nur unter der Bedingung zu, dass nicht eine Rechtslücke vorliegt, die vom Rechtsanwender mittels Analogie²³⁵) zu schließen ist²³⁶).

a. Analogie zum Umgründungssteuergesetz?

Aufgrund des Umstands, dass es sich nur bei der Verschmelzung, der Umwandlung und der Spaltung um Fälle der Gesamtrechtsnachfolge handelt, käme prima vista - wenn überhaupt - auf den gesetzlich nicht geregelten Fall des „Verlustabzugs des Erben“ nur eine Analogie zur Verschmelzung, zur Umwandlung oder zur Spaltung in Betracht, weil der Erbe Universalsukzessor nach dem Erblasser wird.

Ausgehend vom Grundsatz der „objektbezogenen Verlustvortragsverwertung“ erscheint es auf den ersten Blick nicht unmöglich, eine analoge Anwendung auf den „Verlustabzug des Erben“ zu erwägen. Dies würde freilich im Ergebnis darauf hinauslaufen, den Verlustabzug dem den Betrieb fortführenden Erben bzw dem Legatar zuzusprechen. Dass aber schlussendlich eine Analogie vernünftiger Weise doch nicht ernsthaft in Betracht gezogen werden kann, siehe sogleich.

²³⁴ Vgl *Achatz* (Hrsg), FWB Steuerrecht 51f, wonach die allgemeinen Auslegungsmethoden auch für das Steuerrecht maßgeblich sind.

²³⁵ Zu den Möglichkeiten und den Schranken der Analogie im Steuerrecht vgl *Doralt W.*, Das Analogieverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1980, 27.

²³⁶ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ I (2006) 27.

Auch wenn die „Versuchung“ groß ist, Normen des UmgrStG auf den gesetzlich nicht geregelten Fall des „Verlustabzugs des Erben“ analog anzuwenden, so zeigt sich bei näherer Betrachtung doch, dass eine Analogie zum UmgrStG schon allein deshalb ausscheidet, weil Umgründungen und Erbfälle nicht vergleichbar sind. Die beiden Fallkonstellationen sind nämlich derart verschieden, dass eine analoge Anwendung nicht sachgerecht erscheint. Der Tod kommt meist unangemeldet und unvorhergesehen. Selbst der vorbauende Unternehmer kann nur begrenzt Vorkehrungen treffen, um nachteilige Auswirkungen auf seine Nachfolger zu vermeiden.

Umgründungen hingegen erfolgen im Wege langfristiger Steuer- und gesellschaftlicher Planungen, die von der Steuerberatung und entsprechend fachkundigen Rechtsanwälten gezielt im Voraus durchgeführt werden. Oft stehen sogar steuerliche Synergieeffekte im Vordergrund. Umgründungen erfordern zwar eine genaue und sorgfältige Planung; jedoch kann man durch gezielte Maßnahmen der Steuerplanung auf gewisse zukünftige Folgen vorweg reagieren, ohne dem Risiko menschlich nicht beherrschbarer Umstände und Zufälle - wie dem Tod – ausgesetzt zu sein. Dieses Element der „Vorhersehbarkeit“ fehlt beim Erwerb von Todes wegen naturgemäß iaR völlig.

b. Die Möglichkeit einer Gesamtanalogie?

Die Rechts- oder Gesamtanalogie ist nicht an einem einzigen Rechtsatz, sondern an einer Vielzahl von Rechtssätzen orientiert. Sie verwendet die induktive Methode, um aus mehreren gesetzlichen Vorschriften, deren Tatbestände in gewisser Hinsicht übereinstimmen, einen allgemeinen Rechtsgrundsatz abzuleiten²³⁷).

Ausgangspunkt der Überlegungen, ob der Verlustabzugs auf den Erben aufgrund einer Gesamtanalogie übergeht, ist das Urteil des BFH vom 22.6. 1962²³⁸). In diesem „leading case“ begründete der VI. Senat den Übergang des Verlustabzugs ua damit, dass der Erbe auch berechtigt sei, die für den Erblasser entrichtete

²³⁷ Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ I (2006) 30.

²³⁸ Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 II 386.

Vermögen- bzw Kirchensteuer bei sich als Sonderausgabe abzusetzen²³⁹). Auch wenn das Ergebnis dieser beiden Entscheidungen des VI. Senats dem Gerichtshof als hilfreiche Grundlage seiner Urteilsbegründung diene, lässt sich doch bezweifeln, ob diese beiden Urteile zur Begründung des Verlustabzugsübergang im Erbfall mittels Gesamtanalogie ohne weiteres herangezogen werden können. Zwar erfolgt die Berücksichtigung gezahlter Vermögen- und Kirchensteuer ebenso wie der Abzug der Verluste gem §10d dEStG bzw §18 Abs 6 öEStG im Rahmen der Sonderausgaben. Dieser Umstand darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Absetzbarkeit der Kirchen- und Vermögensteuer nicht ganz mit der Absetzbarkeit des Verlustabzugs vergleichbar ist. Handelt es sich bei der entrichteten Kirchen- und Vermögensteuer um die Berücksichtigung tatsächlicher Ausgaben, kann im Falle des Verlustabzugs von Ausgaben nicht die Rede sein²⁴⁰). Die Einreihung des Verlustabzugs unter die Sonderausgaben ist daher nicht zwingend, sodass auch eine Gesamtanalogie nicht zwingend vorgenommen werden muss. Die größere Schwäche der Judikatur des BFH besteht aber wohl eher darin, dass sie sich selbst nicht auf eine positivrechtliche Grundlage stützt; vielmehr basiert die Gesamtanalogie des BFH auf seiner eigenen Judikatur²⁴¹).

Dass die Vererbbarkeit des Verlustabzugs nicht mittels Gesamtanalogie begründbar ist, darf aber nicht Anlass für einen Umkehrschluss sein. Aufgrund der „Unanwendbarkeit“ einer Gesamtanalogie auf die Unvererbbarkeit zu schließen wäre ebenso unrichtig.

c. Fazit: Keine taugliche Analogiebasis

Aufgrund der unterschiedlichen Fallkonstellationen bei Umgründungen einerseits und beim Erwerb von Todes wegen andererseits scheidet eine Analogie aus. Es ist daher nicht möglich, aus dem Übergang des Verlustabzugs bei

²³⁹ Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 II 386 (387): „Davon (gemeint ist die Fortsetzung der Einkunftsgrundlagen des Erblassers durch den Erben) gehen auch die Urteile des Senats VI 57/55 U vom 1. März 1957 (BStBl III S. 135, Slg. Bd. 64 S. 358) und vom 5. Februar 1960 (BStBl 1960 III S. 140, Slg. Bd. 70 S. 374) aus, die dem Erben gestatten, die Vermögensteuer und die Kirchensteuer, die er für den Erblasser zahlt, bei sich als Sonderausgaben abzusetzen“.

²⁴⁰ In diesem Sinne auch EStR 2000 Rz 4502: „Der Verlustabzug (Verlustvortrag) stellt im Unterschied zu den übrigen Sonderausgaben keine „Ausgaben“ (...) dar“.

²⁴¹ Vgl in diesem Zusammenhang auch §12 ABGB, wonach die von Richtern in besonderen Rechtsstreitigkeiten ergangenen Urteile nie die Kraft eines Gesetzes haben. Freilich ist aber nicht zu leugnen, dass den Entscheidungen der Gerichte – insb der Höchstgerichte - in der Praxis große Bedeutung zukommt. Diese besondere Bedeutung liegt aber nicht im Rechtlichen, sondern im Faktischen („Normative Kraft des Faktischen“).

Umgründungen ein für die Rechtsanwendung brauchbares Substrat hinsichtlich des Überganges bzw Nicht-Überganges des Verlustabzugs im Erbfall zu gewinnen.

Somit erübrigt sich jede weitergehende Prüfung, ob es sich bei der „Lücke“ um eine planwidrige, welche den Gesetzesanwender zur Vornahme einer Analogie berechtigen würde, handelt oder nicht²⁴²). Unternimmt man dennoch den überaus ambitionierten Versuch, die Normen des Verlustabzugs nach dem UmgrStG „auf den Erben“ anzuwenden, so sollte man sich bewusst sein, dass man in Wahrheit danach trachtet, mit einander Unvereinbares zu verbinden.

Im Wesentlichen das Gleiche gilt auch hinsichtlich der vom BFH²⁴³) angedachten Gesamtanalogie zur Abzugsfähigkeit der vom Erben für den Erblasser gezahlten Vermögen- bzw Krichensteuer.

Da weder die Vererbbarkeit noch die Unvererbbarkeit des Verlustabzugs im Wege der Analogie begründet werden kann, muss man andere, systematische Überlegungen anstellen, um zu einem dogmatisch befriedigenden Ergebnis zu gelangen.

3. Liegt Gewohnheitsrecht vor?

*Laule/Bott*²⁴⁴) halten für die Frage, ob der Verlustabzug auf den Erben übergeht, die Bildung von Gewohnheitsrecht für möglich. Sie berufen sich einerseits auf das Erfordernis einer lange andauernden Übung, welche sich in der seit 1962 ständigen Rsp des BFH²⁴⁵) manifestieren soll. Andererseits soll die zweite Voraussetzung für die Bildung von Gewohnheitsrecht deshalb erfüllt sein, weil die an den Steuerverhältnissen Beteiligten auf die ständige Rsp des BFH vertrauen. Insb soll diese Voraussetzung dadurch gegeben sein, dass die Finanzverwaltung die Judikatur, obwohl aufkommensmindernd, in den EStR 1962²⁴⁶) als für die

²⁴² In diesem Fall pflegt man von einer unechten Lücke zu sprechen. Eine unechte Lücke ist gegeben, wenn man von einem bestimmten Standpunkt aus eine bestimmte Regelung eines Sachverhalts erwartet, eine solche aber fehlt. Analoge Rechtsanwendung ist in diesem Fall unzulässig. Vgl *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 136.

²⁴³ Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 II 386 (387).

²⁴⁴ Vgl *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2003, 1373 (1377).

²⁴⁵ Vgl BFH Urteil vom 15.3. 1962, IV 177/60, HRF 1963, 8; weiters BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386, BFHE 75, 328, StuW 1963, Sp 185.

²⁴⁶ Kundgemacht in BStBl I 1963, 296, 362f.

Finanzämter verbindliche allgemeine Verwaltungsvorschrift publiziert²⁴⁷) und damit als geltendes Recht anerkannt hat.

Dem ist hinzuzufügen: Natürlich kann es auch in einer Rechtsordnung, die wie die deutsche Rechtsordnung durchwegs vom gesetzten Recht geprägt ist, zur Bildung von Gewohnheitsrecht kommen; dies trotz des Umstandes, dass der deutsche Gesetzgeber – ebenso auch der österreichische - sehr stark dazu neigt, Verhaltensnormen in Schriftform zu gießen. In diesem Zusammenhang ist auch nicht einsichtig, warum die Rechtsunterworfenen lesen und schreiben können müssen, damit Recht entstehen kann. Dennoch zeugt das Abstellen auf die Bildung von Gewohnheitsrecht von gewissen Schwächen. Es wird sich nämlich in weiterer Folge dieser Arbeit zeigen, dass es genügend andere, treffendere Argumente gibt, die Vererbbarkeit des Verlustabzugs zu begründen.

Diese Argumente führen schlussendlich dazu, dass der Verlustabzug im Erbfall übergeht.

C. Entwicklung und Tendenzen in der Judikatur

1. Vorbemerkungen

Geschichtlich betrachtet, hatte sich zuerst der deutsche Reichsfinanzhof mit der „Vererblichkeit von Verlustvorträgen“ zu befassen. Er sprach sich gegen die „Vererbbarkeit“ aus²⁴⁸). Im Unterschied zum RFH bejahte hingegen der ab 1950 existierende Bundesfinanzhof jedenfalls²⁴⁹) seit 1962²⁵⁰) - mit gewissen Einschränkungen²⁵¹) und Nuancierungen - die grundsätzliche Verwertbarkeit des Verlustabzugs durch den Erben in ständiger Judikatur.

²⁴⁷ Vgl auch H 115 „Verlustabzug -im Erbfall“ EStH 2000.

²⁴⁸ Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 47.

²⁴⁹ Unter Umständen kann schon seit dem BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230, BFHE 72, 630 (632) von der grundsätzlichen „Vererbbarkeit“ ausgegangen werden, die aber vom BFH nicht weiter thematisiert wurde, da es im Ausgangsfall um die „Vererbbarkeit des Verlustabzugs“ im Falle des Nachlasskonkurses ging, und der Übergang des Verlustabzugs - nach Auffassung des BFH - mangels wirtschaftlicher Belastung jedenfalls zu verneinen ist.

²⁵⁰ Vgl BFH Urteil vom 15.3.1962, IV 177/60, HRF 1963, 8;

²⁵¹ Vgl insb BFH Urteil vom 5.5.1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653, BFHE 189, 57, BB 1999, 1798.

Schon in seiner Divergenzanfrage²⁵²⁾ erweckte der I. Senat des BFH den Eindruck, von der ständigen Judikatur abweichen zu wollen, entschied sich aber schlussendlich doch dazu, die bisherige Judikatur beizubehalten²⁵³⁾. Das Abgehen von der ständigen Rechtsprechung, welches sich bereits seit einigen Jahren davor abgezeichnet hatte, erfolgte schließlich im Dezember 2007 durch Beschluss eines Großen Senats²⁵⁴⁾.

Während in Deutschland die Tendenz des Höchstgerichts in Steuersachen zuletzt dahin ging, die Abzugsmöglichkeit von Verlusten durch den Erben zu beseitigen, ging in Österreich die Entwicklung in die entgegengesetzte Richtung.

Realistischer Weise scheint aber weder die vom deutschen noch von den österreichischen Höchstgerichten vertretene Rechtsauffassung in Stein gemeißelt zu sein. Es darf wohl gespannt darauf gewartet werden, wie die Gerichte das nächste Mal, wenn sie sich mit dem Thema „Vererbbarkeit von Verlustabzügen“ zu befassen haben, entscheiden werden.

2. Die Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte

a. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs

Im Rahmen dieser Auseinandersetzung soll eine kurze Zusammenfassung erfolgen, auf welchen Argumenten die Judikatur des VwGH im Wesentlichen beruht und welche Veränderungen sie im Laufe der Zeit genommen hat.

Im Erkenntnis vom 5.10.1965²⁵⁵⁾ referiert der VwGH zunächst, welchen Sinn und Zweck der Verlustabzug hat. Die Vorschrift gehe auf die das Begehren nach einer Besteuerung des dreijährigen Einkommensdurchschnitts zurück, mit dem Ziel einen Ausgleich von Gewinn - und Verlustjahren herbeizuführen. Der Verlustabzug wurzle überdies im deutschen Einkommensteuerrecht. Trotz der Rechtsprechungsänderung, die der BFH²⁵⁶⁾ kurz davor vorgenommen hat, sehe er

²⁵²⁾ Vgl BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622, BB 2000, 1509, DStZ 2000, 569, ZEV 2000, 330.

²⁵³⁾ Vgl BFH Urteil vom 16.5.2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487, DStR 2001, 1475.

²⁵⁴⁾ Vgl BFH Beschluss vom 17.12.2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651.

²⁵⁵⁾ Vgl VwGH 5.10.1965, 1087/65, VwSlg 3335, ÖStZB 1966, 24.

²⁵⁶⁾ Vgl BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386, BFHE 75, 328, StuW 1963, Sp 185.

sich nicht veranlasst, seine ständige Judikatur²⁵⁷), wonach der Verlustabzug weder unter Lebenden noch von Todes wegen auf einen anderen übertragen werden könne, aufzugeben. Schon in seiner Vorjudikatur war er der Ansicht, dass das Recht auf Verlustvortrag an die Person des Unternehmers geknüpft sei. Er bezieht sich dabei auf den Reichsfinanzhof, der den Übergang des Verlustvortrags selbst in dem Fall verneint hat, in dem die sachliche Gleichheit des übergegangenen Unternehmens in wirtschaftlicher, organisatorischer und betrieblicher Hinsicht gegeben war.

Außerdem sei es auch nicht richtig, dass der Erbe die Einkommensgrundlagen des Erblassers fortsetze. Es könne – so der Gerichtshof - nicht einzig und allein aufgrund der Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart auf die Fortsetzung der Einkommensteuergrundlagen geschlossen werden; vielmehr seien dazu auch noch andere Kriterien maßgebend. Dies und die ausdrückliche Einreihung unter die Sonderausgaben bewegten den VwGH dazu, die Auffassung zu vertreten, dass die Rechtsnachfolge in ein Unternehmen allein die Vererblichkeit des Rechts auf Verlustabzug nicht begründen vermöge.

Unter anderem geht das Höchstgericht auch auf §8 StAnpG, der die Vorgängerbestimmung zu §19 BAO darstellt, ein. Demnach sei nur die Steuerschuld Gegenstand der Gesamtrechtsnachfolge. Zum damaligen Zeitpunkt war tatsächlich nur die Steuerschuld von §19 BAO²⁵⁸) erfasst. Hinsichtlich der Vererbbarkeit öffentlicher Rechte führte der VwGH zudem aus, dass die Vererbung von im öffentlichen Recht wurzelnder Rechte in der österreichischen Privatrechtsdogmatik abgelehnt werde und somit die Berufung auf die erbrechtliche Universalsukzession in diesem Zusammenhang nicht zielführend sei.

In 147/67²⁵⁹) verwendet der VwGH erstmals den Begriff „höchstpersönliches Recht“. Er geht dabei davon aus, dass der Verlustabzug als höchstpersönliches Recht nur demjenigen zustehe, der den Verlust erlitten hat. Im darauf folgenden Erkenntnis²⁶⁰) ging es zudem noch um die Zusammenveranlagung von Ehegatten.

²⁵⁷ Vgl VwGH 12.9. 1958, 1873/57, ÖStZB 1958, 104; VwGH 15.12. 1952, 2612/50, ÖStZB 1953, 22; VwGH 9.1. 1959, 802/55, 1959, 47.

²⁵⁸ §19 BAO in der damaligen Fassung lautete: „Bei Gesamtrechtsnachfolge geht die Abgabenschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme der Erben gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts (§§801 und 802 ABGB).“

²⁵⁹ Vgl VwGH 11.9.1968, 147/67, VwSlg 3776, ÖStZB 1969, 8.

²⁶⁰ Vgl VwGH 14.5.1969, 429/68, VwSlg 3909, ÖStZB 1969, 158.

Die Witwe begehrte Verluste, die dem Erblasser erwachsen waren, bei ihrer Einkommensteuererklärung geltend zu machen. In dieser Konstellation – der Zusammenveranlagung²⁶¹⁾ nämlich - hatte selbst der RFH, der ansonsten ebenfalls dem Erben die Geltendmachung des „erblasserischen Verlustabzugs“ in ständiger Judikatur versagte²⁶²⁾, der Witwe den Verlustabzug auf Grund der steuerlichen Personeneinheit zugebilligt²⁶³⁾. Da aber in gegenständlichem Fall die Voraussetzung für eine Zusammenveranlagung im Todesjahr nicht vorlagen²⁶⁴⁾, verwehrte der VwGH der Witwe den Verlustausgleich.

Dieses Erkenntnis ist aber aus anderen Gründen interessant. In diesem Erkenntnis heißt es nämlich, dass ein Erlaß - nach Ansicht des VwGH - keine von ihm anzuwendende Rechtsquelle darstelle.

Auch in den Folgejahren blieb der VwGH seiner Linie treu. Im Erkenntnis vom 19.9.1984²⁶⁵⁾ bezeichnet er den Verlustabzug als „persönliche Sonderausgabe“. Zur Bekräftigung seiner Argumentation stützt er sich auf die Fachliteratur²⁶⁶⁾, die sich ihm angeschlossen habe. Abermals geht er darauf ein, dass die Stellung als Universalsukzessor dem Erben nicht die Nachfolge in eine im öffentlichen Recht wurzelnde Begünstigung des Erblassers vermitteln könne. Auch §19 BAO²⁶⁷⁾ scheidet trotz der mittlerweile erfolgten Neufassung in Folge der BAO-Nov 1980 als Rechtsgrundlage aus, da diese Bestimmung keinesfalls den Übergang sich aus den Abgabenvorschriften ergebender höchstpersönlicher Rechte auf den Gesamtrechtsnachfolger im Auge hat. Auf diese Thematik wird weiter unten ausführlich eingegangen.

Von einer Begünstigung des Erblassers kann beim Verlustabzug – wie noch erörtert wird - keine Rede sein. Schließlich ist es ja gerade Sinn und Zweck des Verlustabzugs, die Besteuerung eines tatsächlich nicht vorhandenen Einkommens zu

²⁶¹⁾ Damals fand eine gemeinsame Besteuerung statt („Haushaltsbesteuerung“).

²⁶²⁾ Vgl zB RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 47.

²⁶³⁾ Vgl RFH Urteil vom 26.10.1933, VI A 2067, RStBl 1934 404.

²⁶⁴⁾ „Dem stand im Beschwerdefall aber entgegen, daß die Mitbeteiligte mit ihrem Ehegatten für 1964 nicht zusammen zu veranlagern war, weil die Voraussetzungen des §26 Abs. 1 erster und zweiter Satz in diesem Veranlagungszeitraum infolge Ablebens des Gattens am 18. Februar 1964 nicht mindestens vier Monate bestanden hatten.“

²⁶⁵⁾ Vgl VwGH 19.9. 1984, 84/13/0059, ÖStZB 1985, 223.

²⁶⁶⁾ Vgl zB Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1972, Tz 4 zu §18 Abs 1 Z 4 EStG 1972.

²⁶⁷⁾ §19 BAO lautet seit der BAO-Nov 1980 folgendermaßen: „Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für die Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.“

unterbinden. Das Rechtsinstitut des Verlustabzuges als steuerliche Begünstigung aufzufassen ist erklärungsbedürftig; eine Begünstigung ist nicht konstatierbar.

Zwar betraf das Erkenntnis vom 4.6.1986²⁶⁸) nicht den Verlustabzug im Erbfall, sondern den Mantelkauf, dennoch findet sich darin eine - auch für den Verlustabzug im Todesfall - berücksichtigungswürdige Aussage²⁶⁹): „*Beim Verlustabzug handelt es sich um eine aus dem Zusammenhang mit den einzelnen, das Einkommen bildenden Einkünften völlig losgelöste Ausgabe der Steuerpflichtigen... .*“

Ebensowenig hatte das Erkenntnis vom 8.11.1989²⁷⁰) mit einem Erbfall zu tun. Beurteilungsgrundlage war §6 Abs 3 StruktVG. Bemerkenswert scheint in diesem Zusammenhang lediglich, dass hier auf einmal mangels Gesamtrechtsnachfolgeeigenschaft kein Anteil am Verlustvortrag zustehen soll. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte der VfGH den Anschein erweckt, dass es für den Übergang des Verlustabzuges aufgrund dessen Höchstpersönlichkeit keinen Unterschied ausmacht, ob der Rechtsnachfolger Universalsukzessor wird oder nicht. Möglicherweise bezog er sich bereits in dieser Entscheidung erstmals – freilich ohne dies expressis verbis zu erwähnen - auf das kurz zuvor ergangene Judikat des VfGH²⁷¹). In diesem Judikat hatte der VfGH die Auffassung vertreten, dass es verfassungsrechtlich geboten sei, den gewerbesteuerlichen Fehlbetrag auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen zu lassen.

Nachdem der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des §4 Abs 2 GewStG 1953 wegen Gleichheitswidrigkeit aufgehoben hatte²⁷²), schloss sich der VfGH offenbar dieser Judikatur an²⁷³) und bejaht²⁷⁴) nun auch die „Vererbbarkeit des Verlustvortrages“ (aA *Bieber/Zimprich*, Übertragung von Verlustvorträgen durch Vererbung und Schenkung?, taxlex 2008, 314). In gegenständlichem Erkenntnis ging

²⁶⁸ Vgl VfGH 4.6. 1986, 84/13/0251, ÖStZB 1987, 147.

²⁶⁹ Unter Hinweis auf *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer EStG 1972, Tz 4 zu § 18 Abs 1 Z 4 sowie *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch², Tz 78 zu § 18.

²⁷⁰ Vgl VfGH 8.11.1989 88/13/0112, ÖStZB 1990, 230.

²⁷¹ Vgl VfGH 5.3.1988, G 248/87, VfSlg 11.636, ÖStZB 1988, 444.

²⁷² Vgl VfGH 5.3.1988, G 248/87, VfSlg 11.636, ÖStZB 1988, 444; diese Judikatur ist auch für die Frage des Verlustabzuges durch den Erben bedeutsam, da §6 Abs 3 GewStG die „Verlustberücksichtigung“ im Gewerbesteuerrecht betraf. Insofern ist diese Bestimmung mit dem Verlustabzug nach EStG vergleichbar und im Ergebnis weitgehend ident.

²⁷³ Vgl statt vieler *Dadlbauer*, VfGH: Verlustvortrag nicht vererbbar?, RdW 2009, 118;

Horvath/Paterno/Prillinger, Die (Un-) Vererbbarkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges, ecolex 2009, 258 (260).

²⁷⁴ Vgl VfGH 18.1.1994, 09/14/0095, ÖStZB 1994, 531.

es allerdings nicht um den Übergang des Verlustabzugs, sondern um einen Verlustausgleich zwischen den Einkünften des Erblassers und jenen des Erben im Todesjahr. Den Verlustausgleich im Todesjahr hat der VwGH zwar verneint²⁷⁵), sogleich aber ausgeführt, dass im Todesjahr angefallene Verluste beim Erben im Folgejahr abgezogen werden können.

*Bieber/Zimprich*²⁷⁶) vertreten hingegen die Auffassung, der VwGH sei der Meinung, der Verlustabzug gehe nicht auf den Erben über. In ihrer Aufarbeitung gehen sie allerdings lediglich auf die ältere Judikatur des Gerichtshofs ein, und lassen die Entscheidung aus 1994 unberücksichtigt²⁷⁷).

Hätte der VwGH die Vererbbarkeit des Verlustabzugs dem Grunde nach verneint, hätte er sich die Frage eines Verlustausgleichs im Todesjahr nicht stellen müssen²⁷⁸). Insofern ist die Überschrift verwirrend, wenn es der in §2 Abs 2 EStG 1972 verankerte Grundsatz der Individualbesteuerung sein soll, der einen Verlustausgleich zwischen den Einkünften des Erblassers und des Erben im Todesjahr ausschließt. So manch einer könnte den Grundsatz der Individualbesteuerung nämlich auch bei der Frage nach der Vererbbarkeit des Verlustabzugs ins Treffen führen.

b. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs

Der Verfassungsgerichtshof hatte sich bislang erst einmal mit der Frage des „Verlustabzugs des Erben“ zu befassen²⁷⁹). Der Beschwerdeführer war Erbe seines verstorbenen Vaters. Dieser führte ein Unternehmen, welches in den vorangegangenen Jahren Verluste erwirtschaftet hatte. Der Sohn und Erbe führte das Unternehmen fort und beantragte in seiner Einkommen- und Gewerbesteuererklärung diese Verluste als Sonderausgaben bzw als Fehlbeträge zu berücksichtigen. Sowohl das zuständige Finanzamt als auch die Finanzlandesdirektion verweigerten die Berücksichtigung des Verlustes.

²⁷⁵ Dem hat sich die Finanzverwaltung in weiterer Folge angeschlossen; vgl EStR 2000 Rz 4537.

²⁷⁶ Vgl *Bieber/Zimprich*, Übertragung von Verlustvorträgen durch Vererbung und Schenkung?, taxlex 2008, 314.

²⁷⁷ Vgl *Dadlbauer*, VwGH: Verlustvortrag nicht vererbbar?, RdW 2009, 118.

²⁷⁸ Erheiternd, weil typisch für die Rechtsprechung, empfinde ich den letzten Satz in der Entscheidung des VwGH: „In der Beschwerde vorgebrachte Überlegungen, wie die Besteuerung gewesen wäre, wenn der Verstorbene den Betrieb im Jahr 1986 aufgegeben hätte, gehen am realen Sachverhalt und der hiezu maßgebenden Rechtslage vorbei.“

²⁷⁹ Vgl VfGH 5.3.1988, G 248/87, VfSlg 11636, ÖStZB 1988, 444.

Als der Beschwerdeführer eine auf Art 144 Abs 1 B-VG²⁸⁰) gestützte Beschwerde an den VfGH erhob, behob der BMF mittels Bescheid den angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Einkommensteuer wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts gem §299 Abs 2 BAO²⁸¹). Hinsichtlich der Gewerbesteuer lehnte der BMF die Aufhebung des bekämpften Bescheides mit der Begründung ab, da gem §4 Abs 2 GewStG²⁸²) bei Übergang eines Gewerbebetriebs auf einen anderen Unternehmer der Gewerbebetrieb als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und durch einen anderen Unternehmer neu begründet gelte. Die Annahme der Einstellung mit gleichzeitiger Neugründung bewirke, dass der Betrieb nach dem Übergang nicht mit jenem vor dem Übergang identisch sei, weshalb Verluste aus der Zeit vor dem Übergang vom Erwerber des Betriebs nicht als Fehlbeträge geltend gemacht werden könnten²⁸³).

Der Beschwerdeführer machte daraufhin geltend, dass §4 Abs 2 GewStG in dem Verständnis, welches ihm die belangte Behörde gegeben hat, gleichheitswidrig sei. Er trete nämlich als Gesamtrechtsnachfolger umfassend in die wirtschaftliche und damit auch steuerliche Position des Erblassers ein, sodass es nicht sachgerecht und damit gleichheitswidrig²⁸⁴) sei, die Betriebsübernahme durch den Erben wie eine Betriebsneugründung zu behandeln.

In der Begründung führte der VfGH wie folgt aus: Hat ein (bilanzierender) Steuerpflichtiger in Vorjahren einen Verlust erlitten, so kann er diesen gemäß §18

²⁸⁰ Vgl Art 144 Abs 1 B-VG idF vom 1.8.1984 „Der Verfassungsgerichtshof erkennt über Beschwerden gegen Bescheide der Verwaltungsbehörden, soweit der Beschwerdeführer durch den Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung, eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet“.

²⁸¹ Vgl §299 BAO idF vom 19.4.1980 „In Ausübung des Aufsichtsrechtes kann ein Bescheid von der Oberbehörde aufgehoben werden, wenn er von einer unzuständigen Behörde, von einem hiezu nicht berufenen Organ oder von einem nicht richtig zusammengesetzten Kollegialorgan einer Behörde erlassen wurde, oder wenn der dem Bescheid zugrundeliegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt oder aktenwidrig angenommen wurde, oder wenn Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Ferner kann ein Bescheid von der Oberbehörde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden“.

²⁸² §4 Abs 2 GewStG lautete: „Ein Gewerbebetrieb, der im ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, gilt in jedem Fall als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt. Er ist als durch den anderen Unternehmer neu gegründet anzusehen, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. Zeitpunkt der Einstellung und Zeitpunkt der Neugründung ist der Zeitpunkt des Unternehmerwechsels“.

²⁸³ VfGH 5.3.1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444 (444).

²⁸⁴ Vgl zum Gleichheitssatz im allgemeinen *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 1348ff; im Zusammenhang mit dem Steuerrecht *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) 381ff.

Abs 1 Z 4 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Da der Verlustabzug einkommensteuerrechtlich als Sonderausgabe konstruiert ist, wirkt er sich gewerbesteuerrechtlich nicht unmittelbar aus. §6 Abs 3 GewStG sieht aber Vorschriften über die Verlustberücksichtigung vor. Dieser Bestimmung zufolge wird der Gewerbeertrag der Gewerbetreibenden, die den Gewinn durch Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für vorangegangene Wirtschaftsjahre ergeben haben. Im Falle des Übergangs eines Gewerbebetriebs im Weg der Gesamtrechtsnachfolge schließt jedoch §4 Abs 2 GewStG den Verlustvortrag aus²⁸⁵).

Des weiteren begründete der VfGH seine Entscheidung damit, dass sich der BMF mit Erlaß vom 27.5.1987, AÖFV 183/1987, inhaltlich der an der früheren Rechtsauffassung²⁸⁶) geübten Kritik²⁸⁷) angeschlossen²⁸⁸) und verfügt hat, dass bei Ermittlung des Einkommens des Erblassers nicht aufgebrauchte Verlustvorträge auf seine(n) Erben übergehen. Abschn 65 Abs 3 der EStR 1984, AÖFV Nr 193/1985, ist nicht mehr anzuwenden²⁸⁹).

Nach all diesen Erwägungen ist dem VfGH kein sachlicher Grund dafür erkennbar zu sein, dass der Erbe hinsichtlich des Verlustvortrags anders behandelt wird, als der Betriebsinhaber behandelt würde, wenn kein Erbgang erfolgt wäre. Auch die Konstruktion der Gewerbesteuer als Objektsteuer scheint das nicht zu rechtfertigen. Vielmehr dürfte es nach Ansicht des VfGH gleichheitswidrig sein, die Betriebsübernahme durch den Erben bei der Gewerbesteuer wie eine

²⁸⁵ VfGH 5.3.1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444 (444).

²⁸⁶ Die Finanzverwaltung stand früher- in Übereinstimmung mit der verwaltungsgerichtlichen Judikatur (vgl bspw VwGH 5.10.1965, 1087/65, ÖStZB 1966, 24) - auf dem Standpunkt, dass die Möglichkeit zur gewinnmindernden Geltendmachung eines in den Vorjahren entstandenen Verlustes gem §18 Abs 1 Z 4 EStG infolge seiner systematischen Qualifikation im EStG als Sonderausgabe ein höchstpersönliches Recht sei; demzufolge sei der Erbe nicht befugt, die in Vorjahren beim Erblasser entstandenen Verluste, soweit sie nicht bereits ausgeglichen oder abgezogen worden sind, gewinnmindernd geltend zu machen.

²⁸⁷ Vgl dazu insb *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

²⁸⁸ Dies mit der Begründung, der Erbe trete umfassend in die wirtschaftliche und steuerliche Stellung des Erblassers ein und übernehme so sämtliche Vermögenswerte des Erblassers. Außerdem scheint er einen Größenschluss zu erwägen, in dem er anführt, dass bei Kapitalgesellschaften der Verlustabzug selbst im Falle des Unterganges ihrer wirtschaftlichen Identität erhalten bleibe.

²⁸⁹ VfGH 5.3.1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444 (444).

Betriebsneugründung zu behandeln²⁹⁰). Der VfGH verfügte daraufhin die Aufhebung des §4 Abs 2 GewStG 1953 wegen Verfassungswidrigkeit.

Es ist wohl richtig, dass sich der VfGH im Anlassfall primär mit der Geltendmachung von Fehlbeträgen nach dem GewStG durch den Erben zu befassen hatte²⁹¹). Allerdings kann auf Grund der Begründung ohne weitere Bedenken angenommen werden, der VfGH vertrete die Ansicht, der Erbe könne vom Erblasser erwirtschaftete, aber von diesem nicht verbrauchte Verluste abziehen²⁹²). Dies wird insb dadurch deutlich, dass sich VfGH explizit auf die Judikatur des deutschen BFH, der den „Verlustabzug durch den Erben“ seit 1962²⁹³) in ständiger Rechtsprechung anerkannte, beruft.

Außerdem geht der VfGH von der grundsätzlichen Gleichartigkeit vom Verlustabzug nach EStG und den Fehlbeträgen nach GewStG aus.

Wenn er ausführt, dass der Verlustabzug einkommensteuerrechtlich als Sonderausgabe konstruiert ist und sich gewerbesteuerrechtlich deshalb nicht unmittelbar auswirkt, nennt er aber im nächsten Satz die einschlägige Rechtsgrundlage im GewStG, der zufolge eine Verlustberücksichtigung auch im Anwendungsbereich der Gewerbebesteuer möglich ist und baut somit eine Brücke zwischen Einkommen (Verlustabzug)- und Gewerbebesteuer (Fehlbetrag). Das „Sich nicht unmittelbar auswirken“ kann dem nicht entgegengehalten werden, da dies nur bedeutet, dass das GewStG eine eigenständige Regelung vorsieht und nicht auf §18 EStG verweist.

Vielmehr setzt der VfGH den „Verlustabzug des Erben“ in der Einkommensteuer voraus, insb wenn er ausführt, dass „auch die Konstruktion der Gewerbebesteuer als Objektsteuer“ der Geltendmachung nicht entgegenstehe. Aus dieser Wendung wird deutlich, dass der Charakter der Einkommensteuer als Personensteuer dem ohnehin nicht entgegensteht.

²⁹⁰ VfGH 5.3.1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444 (445).

²⁹¹ Genauer genommen ging es um die Legitimität der Verlustvortragsbeschränkung im GewStG.

²⁹² So auch *Doralt/Renner*, EStG¹⁰, §18 Tz 323.

²⁹³ Vgl BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386, BFHE 75, 328, StW 1963, Sp 185.

Es lässt wohl in gegenständlichem Erkenntnis auch kein Anhaltspunkt finden, der andere Rückschlüsse bzw Schlussfolgerungen zuließe²⁹⁴).

3. Die Rechtsprechung der deutschen Höchstgerichte

„Im Jahr 1938 wurde in Österreich das reichsdeutsche Steuerrecht übernommen und 1945 mit dem Rechtsüberleitungsgesetz in den österreichischen Rechtsbereich übergeleitet. In den Folgejahren wurden die deutschen Steuergesetze mit oft nur geringfügigen Änderungen als österreichische Steuergesetze neu beschlossen („austrifizierung der reichsdeutschen Steuergesetze(...)). In den Grundstrukturen stimmt das österreichische Steuerrecht auch heute noch mit dem deutschen Steuerrecht überein. (...) Daher kann zur Auslegung des österreichischen Steuerrechts oft auf (...) die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH, ab 1950; bis 1943 Reichsfinanzhof) zurückgegriffen werden“²⁹⁵).

a. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Auf die Judikatur des RFH wird im Anschluss nur in aller Kürze eingegangen, da sie in Hinblick auf die inzwischen eingetretenen Änderungen der Rechtslage nur mehr bedingt als bedeutend angesehen werden kann.

Der RFH war grundsätzlich der Auffassung, dass das Recht auf Geltendmachung des Verlustabzugs nicht auf den Erben übergehen könne²⁹⁶). Grundsätzlich deshalb, weil er für den Fall der Zusammenveranlagung²⁹⁷) - von Erblasser und Witwe - dieser den Verlustabzug aufgrund der steuerlichen Personeneinheit zubilligte²⁹⁸).

Zur Darlegung seines Standpunktes kann auch das Urteil vom 2.7. 1941²⁹⁹) – obwohl nicht den Verlustvortrag im Erbfall betreffend - fruchtbar gemacht werden: Das Recht auf Geltendmachung des Verlustabzugs kann nur dann ausnahmsweise anerkannt werden, wenn zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger eine

²⁹⁴ Zweifelnd offenbar *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (1991) 142.

²⁹⁵ *Doralt*, Steuerrecht 2009/10 1.

²⁹⁶ Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 47.

²⁹⁷ Damals fand eine gemeinsame Besteuerung statt (sog „Haushaltsbesteuerung“).

²⁹⁸ Vgl RFH Urteil vom 26.10. 1933, VI A 2067, RStBI 1934 404.

²⁹⁹ Vgl RFH Urteil vom 2.7. 1941, VI 433/40, RStBI 1941 658.

steuerliche Personeneinheit besteht, wie zB in den Fällen der §§26 und 27 EStG 1938³⁰⁰). Außerdem müsse es sich um eine steuerliche Personeneinheit handeln³⁰¹).

Die Fälle einer Zusammenveranlagung dürfen aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass der RFH den Übergang des Verlustabzugs in allgemeinen Fällen ablehnte. Wenn im Urteil vom 26.10. 1933 VI A 2067 (...) der vortragsfähige Verlust eines Ehemannes bei der Witwe für anrechnungsfähig erklärt werde, so habe dort der Gesichtspunkt der Haushaltbesteuerung und der Haftung der Frau für die Steuern des Mannes im Vordergrund gestanden. Keineswegs habe der RFH den Verlustvortrag für vererblich erklären wollen³⁰²).

Der BFH ist sichtlich bemüht, die beiden Fälle zu unterscheiden. Er möchte keine Zweifel offenlassen, dass er einer grds Vererbbarkeit kritisch gegenübersteht. Bemerkenswert – wenn auch für den RFH nicht entscheidungsrelevant - ist auch, dass 1938 eine Änderung der Rechtslage eingetreten ist. War der Verlustabzug bis dahin als eine besondere Ausgabenart konzipiert, so wurde er im EStG 1938 unter die Sonderausgaben eingereiht³⁰³).

Im Urteil vom 7.11. 1934³⁰⁴) lehnte der RFH ua deswegen den Übergang des Verlustabzugs ab, weil der Erbe im streitgegenständlichen Jahr ein erhebliches Einkommen erzielt hatte.

Offenbar ist der RFH der Auffassung, dass die Gewährung des Verlustabzugs den Rechtsnachfolger systemwidrig privilegieren würde. Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Schließlich kann aus den Normen, die den Verlustabzug regeln, nicht - und konnte auch damals schon nicht - abgeleitet werden, dass nur derjenige den Verlustabzug für sich in Anspruch nehmen kann, der aufgrund seiner niedrigen Einkünfte daraus keinen Nutzen ziehen kann. Derartige Überlegungen schießen über das Ziel hinaus und sind rechtspolitisch motiviert. Es liegt somit auf der Hand, dass

³⁰⁰ RFH Urteil vom 2.7. 1941, VI 433/40, RStBI 1941 658.

³⁰¹ Vgl RFH Urteil vom 2.7. 1941, VI 433/40, RStBI 1941 658.

³⁰² RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 47.

³⁰³ Vgl in diesem Zusammenhang RFH Urteil vom 2.7. 1941, VI 433/40, RStBI 1941 658: „An diesen Grundsätzen des RFH hat sich auch dadurch nichts geändert, dass jetzt der Verlust, der aus den beiden vorangegangenen Jahren vorgetragen wird, zu den Sonderausgaben im Sinn des §10 EStG gehört, während der Verlustvortrag nach dem Einkommensteuergesetz 1925 eine besondere Ausgabenart neben den Werbungskosten, (...) darstellte (§15 Abs 1 EStG 1925)“.

³⁰⁴ Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 47.

diese Erwägungen nicht geeignet sein können, um aus ihnen - den Übergang des Verlustabzugs betreffend - irgendwelche Folgerungen herzuleiten.

Der RFH ging in dem Urteil auch – wenn auch nur kurz - auf die Buchwertfortführung³⁰⁵) ein. Diese führe aber – so der RFH weiter - nicht dazu, dass der Beschwerdeführer auch berechtigt ist, den seinem Vater zustehenden, bis zu dessen Tod nicht aufgebrauchten Verlustvortrag nach §15 Abs 1 Nr 4 des EinkStG geltend zu machen³⁰⁶). Der Verlustvortrag sei nur bei der Berechnung des Einkommens des Erblassers zu berücksichtigen. Darüber hinaus – gemeint ist beim Erben - sei jedoch keine Berücksichtigung möglich, denn der Verlustvortrag sei eine Vorschrift zur Berechnung des persönlichen Einkommen desjenigen Steuerpflichtigen, der in früheren Jahren einen Verlust gehabt hat. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass der Sohn als Erbe und Gesamtrechtsnachfolger den Betrieb des Erblassers fortführt³⁰⁷).

Anschließend nimmt der Gerichtshof auf den Zweck des Verlustabzugs Bezug; dieser soll darin bestehen, Gewinnjahre mit Verlustjahren auszugleichen. Dies setzte aber – nach Ansicht des RFH - voraus, dass derjenige, der die Berücksichtigung der Verluste begehrt, die Verluste in den früheren Jahren tatsächlich getragen hat³⁰⁸).

Dieses Argument, die Verlusttragung, griff wird – wie noch gezeigt wird - der BFH in weiterer Folge auf, und machte es gleichsam zur Bedingung für den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben. Bereits jetzt soll aber schon festgehalten werden, dass die wirtschaftliche Tragung – wie sie der BFH interpretiert - nicht gleich bedeutend mit der vom RFH verwendeten Formulierung ist. Während der RFH auf die Verlusttragung beim Erblasser abstellt, blickt der BFH bzgl der Verlusttragung ausschließlich auf die Sphäre des Erben.

³⁰⁵ Die damalige Regelung, die das Schicksal der Buchwertfortführung betraf, war §20 EStG 1925. Erwähnenswert erscheint dabei, dass der RFH im Urteil betont, der Erbe sei *berechtigt* gewesen, die Buchwerte des Vaters fortzuführen. Nach gegenwärtiger Rechtslage ist er hingegen dazu *verpflichtet*. Vgl für die österreichische Rechtsordnung §6 Z 9a EStG; für die deutsche Rechtslage §6 Abs 3 EStG.

³⁰⁶ RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 48.

³⁰⁷ Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 48.

³⁰⁸ Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 48.

Des weiteren ging der RFH auf die Unterscheidung zwischen öffentlichem Recht und Privatrecht ein: Die öffentlich-rechtliche Befugnis zum Verlustausgleich kann nicht bürgerlich-rechtlich auf andere übertragen werden³⁰⁹).

An dieser Stelle sei nochmals angemerkt, dass es nicht um die Übertragung, sondern um den Übergang geht.

Ein Übergang des Verlustabzugs komme – nach Auffassung des RFH - außerdem nicht in Betracht, da, sollte der Geschäftsinhaber das Geschäft veräußern, er kraft Gesetzes das Recht, an seinem Einkommen den vorgetragenen Verlust als Ausgabe abzuziehen, beibehält; der Erwerber könne nicht auf Grund eines Vertrages mit dem Veräußerer in dieses Recht eintreten³¹⁰). Der einzelne Steuerpflichtige kann auch nicht für den Fall seines Todes das Recht auf den Verlustausgleich, der er gegenüber der Steuerbehörde hat, etwa durch letztwillige Verfügung einem Erben oder Vermächtnisnehmer zuwenden³¹¹), auch nicht, wenn dieser das Geschäft übernimmt³¹²).

Diese Ausführungen hinsichtlich der Betriebsveräußerung unter Lebenden haben ihren guten Grund; die daraus abgeleitete Argumentation bzgl des Erwerbs von Todes wegen sind dagegen nicht ohne weiteres verständlich. Es darf nämlich nicht außer Betracht gelassen werden, dass diese beiden Fallkonstellationen nicht ident sind. Im Erbfall kommt es zu keinem Veräußerungsgewinn, den der Erblasser zu versteuern hat. Bei der Übertragung unter Lebenden geht das Rechtssubjekt nicht unter; der Veräußerer hat nach wie vor eigene Einkünfte, die er mit den von ihm in den vorangegangenen Jahren erwirtschafteten Verlusten verrechnen kann. Da die Steuerrechtssubjektivität aber mit dem Tod endet, können dem Steuerpflichtigen nach seinem Tod folglich auch keine Einkünfte mehr zugerechnet werden.

Der RFH geht davon aus, dass das Recht auf den Verlustabzug ein Recht ist, welches an die Persönlichkeit desjenigen geknüpft ist, der den Verlust erlitten hat,

³⁰⁹ RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 48.

³¹⁰ Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 48.

³¹¹ Eine solche Formulierung legt – genau genommen - den Schluss nahe, der RFH habe danach unterscheiden wollen, dass es bei einer durch Testament verfügten Erbfolge zu einem Untergang des Verlustabzugs komme, während die Erbfolge aufgrund des Gesetzes anders zu beurteilen sei. Diese Unterscheidung war allerdings vom RFH mit Sicherheit nicht beabsichtigt. Dies erkennt man sofort, wenn man das gesamte Urteil ins Auge fasst. Es kann natürlich keinen Unterschied machen, auf welche Weise der Erbe den Nachlass erwirbt. Es spricht nichts für eine Differenzierung nach den einzelnen Berufungsgründen; weder steuerrechtlich noch erbrechtlich.

³¹² Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 48.

und weder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden, noch von Todes wegen auf einen anderen übergehen kann³¹³).

Auffällig ist an diesem genauer beschriebenen Urteil des RFH zudem, dass sich der RFH nicht auf eine kurze Begründung beschränkt, sondern ausführlich auf den Übergang des Verlustabzugs eingeht. Dies hat zwei Gründe: einerseits hatte die Vorinstanz den Verlustvortrag für vererblich erklärt. Andererseits hatte der RFH³¹⁴) selbst – wie schon erwähnt für den Fall der Zusammenveranlagung von Erblasser und der Erbin als Witwe - dieser den Verlustabzug wegen der steuerlichen Personeneinheit zugebilligt.

Aufgrund der recht umfangreichen Begründung des RFH kann durchaus angenommen werden, dass - auch damals schon - die Unvererblichkeit des Verlustvortrags keinesfalls unumstritten war.

b. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Eine detaillierte, ausführliche Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BFH erscheint mir deshalb geboten zu sein, weil viele von der Judikatur des BFH geprägte Formulierungen von Schrifttum und Literatur aufgegriffen und dort entsprechend kritisch betrachtet wurden. Zudem ist die Rechtsprechung des BFH – natürlich - für die Behandlung dieses Themas insgesamt von größter Bedeutung.

ba. Das Urteil des VI. Senats vom 17.2. 1961

Das erste Urteil des BFH, das einer näheren Betrachtung unterzogen werden soll, datiert aus dem Jahr 1961³¹⁵). Im dem dem Urteil zu Grunde liegenden Streitfall begehrte der mit dem Erblasser zusammen veranlagte Sohn und Erbe des Verstorbenen die Berücksichtigung der vom Erblasser erwirtschafteten Verluste bei

³¹³ Vgl RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 48.

³¹⁴ Vgl RFH vom 26.10. 1933, VI A 2067, RStBl 1934 404.

³¹⁵ BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230.

seiner Einkommensteuerveranlagung. Das Finanzgericht verneinte den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben. Ebenso stellte der BFH im Ergebnis fest, dass eine Verlustberücksichtigung beim Erben nicht zulässig sei.

Interessant ist aber die Begründung dafür: Zunächst geht der Gerichtshof auf seine Vorjudikatur ein, in der er bis dato die Ansicht vertreten hat, dass der Verlustabzug grundsätzlich an die Person jenes Steuerpflichtigen geknüpft sei, der den Verlust erlitten hat³¹⁶). Eine der Besonderheiten dieses Falles war aber die Zusammenveranlagung des Rechtsnachfolgers mit seinem Rechtsvorgänger. Für diesen Fall hatte schon der RFH die Meinung vertreten, dass die Verlustberücksichtigung beim Gesamtrechtsnachfolger ausnahmsweise doch zulässig sei³¹⁷). Die Zusammenveranlagung ändere – nach Auffassung des BFH - in diesem Fall nichts an der Unvererbbarkeit. Grund dafür soll sein, dass es im Ausgangsfall zu einem Nachlasskonkurs gekommen ist.

In weiterer Folge geht der VI. Senat auf den Sinn und Zweck des Verlustabzugs ein: So sei es Sinn und Zweck des Verlustabzugs, Härten zu mildern, die darin liegen, dass Gewinne ohne Rücksicht darauf, inwieweit sie durch frühere Verluste belastet sind, voll versteuert werden müssen, während Verluste sich nur dann auswirken, wenn sie im Entstehungsjahr ausgeglichen werden können. Eben diesem Sinn und Zweck des Verlustabzugs widerspräche es nach Ansicht des Gerichtshofs aber, Verluste abzuziehen, sofern die Verluste zu keiner wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen führen³¹⁸). Dies soll beim Nachlasskonkurs der Fall sein, da letztlich nicht der Steuerpflichtige, sondern dessen Gläubiger die Verluste wirtschaftlich zu tragen hätten. Hat nicht der Steuerpflichtige, sondern haben seine Gläubiger den Verlust zu tragen, so würde es nicht auf eine Durchschnittsbesteuerung, sondern auf eine dem Sinn und Zweck der Begünstigung nicht entsprechende doppelte Berücksichtigung des Verlusts hinauslaufen, wenn dieser außer bei den Gläubigern auch noch bei dem Steuerpflichtigen berücksichtigt würde. Dabei kann es für die Beurteilung der Frage, ob der Verlust von den Gläubigern oder dem Steuerpflichtigen zu tragen ist, nicht darauf ankommen, ob die Forderungen der Gläubiger rechtlich bestehen, wenn ernstlich nicht mit einer

³¹⁶ Vgl. BFH Urteil vom 8.1.1958, I 131/57 U, BStBI 1958 III 97.

³¹⁷ Vgl. RFH Urteil vom 2.7.1941, VI 433/40, RStBI 1941 658.

³¹⁸ Der BFH beruft sich in diesem Zusammenhang auf seine ständige Rechtsprechung. Vgl. etwa BFH Urteil vom 10.12.1957, I 24/57 U, BStBI 1958 III 83. In dieser Judikatur ging es allerdings nicht um den Verlustabzug.

Erfüllung durch den Steuerpflichtigen und demgemäß mit einer Geltendmachung durch die Gläubiger nicht zu rechnen ist³¹⁹). Somit stellt der erkennende Senat nicht eine zivilrechtliche, sondern ökonomisch- wirtschaftliche Betrachtungsweise an.

Käme es nicht auf die wirtschaftliche Tragung der Verluste an, so wäre dies nach Auffassung des Höchstgerichts mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen unvereinbar³²⁰). Der Grundsatz der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen verlange, über den Wortlaut des §10 Abs 1 Ziff 4 EStG 1953, der den Verlustabzug ohne jegliche Einschränkung zulasse, hinwegzusehen³²¹).

Das Ergebnis darf aber nicht den Blick darauf verstellen, dass es in diesem Urteil bereits eine gewisse Tendenz gab, die damals ständige Judikatur aufzugeben. In der Tat dachte der BFH schon in diesem Fall ernsthaft daran, dem Erben den Verlustabzug „zukommen zu lassen“. Andernfalls hätte er auf die Bedeutung des Sonderfalls „Nachlasskonkurs“ gar nicht eingehen müssen.

Einer Erörterung der Frage, ob es eine Rolle spielt, wer die Verluste trägt, hätte es gar nicht bedurft. Ein weiteres Indiz für diese Schlussfolgerung stellt die Formulierung „jedenfalls insoweit“ in folgendem Satz dar: „Dementsprechend kann auch ein Erbe, selbst wenn er dem Grunde nach zum Abzug eines in der Person des Erblassers entstandenen Verlusts berechtigt wäre, diesen doch *jedenfalls insoweit* nicht geltend machen, als er ihn auf Grund der Beschränkung seiner Haftung durch den Nachlasskonkurs weder rechtlich noch wirtschaftlich trägt (§§1989, 1973 BGB)³²²). Wendet man einen Umkehrschluss an, so würde der Satz wie folgt lauten: „Möglicherweise kann der Erbe den Verlust des Erblassers gelten machen, wenn er ihn wirtschaftlich und rechtlich trägt.“ Diesem Ansatz könnte man freilich entgegen, dass der BFH bewusst den Konjunktiv „*berechtigt wäre*“ verwendet hat. Schlussendlich kann man aber erkennen, dass der BFH – bewusst oder unbewusst - die Antwort auf die Frage, ob der Erbe den Verlust des Erblassers dem Grunde nach

³¹⁹ BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230.

³²⁰ Vgl ausführlich zum Verhältnis zwischen Verlustabzug und Gleichheitssatz *Reiff*, Der Verlustabzug im Lichte des Gleichheitsgrundrechts Anmerkungen zum Verhältnis von Art. 3 Abs. 1 GG zu §10d EStG, DStZ 1998, 858.

³²¹ Anderer, richtiger Ansicht ist *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht² 170 mwN. „*Eine mitunter von der Judikatur und Lehre als Folge der Gleichheit verstandene Unbilligkeit, die darauf abstellt, ob der Einzelfall „richtiger Auslegung“ den Wertungen des Gesetzgebers entspricht, sodass jegliche als Gleichheitsfolge verstandene Unbilligkeit durch strikte (verfassungskonforme) Gesetzesanwendung vermieden werden könnte und somit letztlich nichts anderes als ein Postulat rechtmäßiger (verfassungskonformer) Gesetzesauslage wäre, (...) kann nicht richtig sein.*“

³²² BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230 (231).

geltend machen kann, offen gelassen hat. Im Nachhinein lässt sich – wie die Geschichte gezeigt hat - erkennen, welchen Weg die weitere Rechtsprechung des BFH eingeschlagen hat. Zur Besonderheit des Nachlasskonkurses wird weiter unten eingegangen.

bb. Das Urteil des VI. Senats vom 15.3.1962

Im Urteil vom 15.3.1962³²³) ging es um einen Fall, in dem die Tochter, die testamentarisch von ihrem Vater als Nacherbin eingesetzt wurde, nach dem Tod ihrer Mutter die im „erblasserischen“ und von ihr fortgeführten Betrieb entstandenen Verluste geltend machte. Nachdem die Finanzverwaltung der Nacherbin den Verlustabzug versagt hatte, war das Finanzgericht der Ansicht, dass die Tochter die vom Erblasser erwirtschafteten Verluste abziehen könne. Der BFH wies die dagegen erhobene Beschwerde des Finanzamtes ab.

Das Höchstgericht nimmt in der Urteilsbegründung auf die frühere Rechtsprechung des RFH Bezug. Sein Abgehen von der Rechtsauffassung des RFH begründet der BFH damit, dass der RFH in seinen Entscheidungen zu wenig berücksichtigt habe, dass der Gesamtrechtsnachfolger steuerlich anders zu beurteilen sei als der Einzelrechtsnachfolger. Im Falle der Einzelrechtsnachfolge werde der Betrieb völlig abgewickelt, was sich darin manifestiere, dass der Einzelrechtsnachfolger mit neuen Buchwerten beginnt. Mithin rechtfertige sich nach Ansicht des BFH eine unterschiedliche Behandlung des Verlustabzugs im Fall der Gesamtrechtsnachfolge und im Fall der Einzelrechtsnachfolge. Die §§1922 BGB und §8 StAnpG seien sehr wohl für den Übergang des Verlustabzugs einschlägig. Aufgrund der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge sei der Erbe berechtigt, in eine öffentlich-rechtliche Vergünstigung, welche in der Person des Rechtsvorgängers entstanden ist, mit steuerlicher Wirkung einzutreten. In diesem Zusammenhang stützt sich der BFH auf seine, wenn auch bei der Anwendung anderer Rechtsvorschriften ergangene Rechtsprechung³²⁴). Das Recht auf Inanspruchnahme des Verlustabzugs sei auch nicht ohne weiteres ein höchstpersönliches. Zudem seien schon bei der Entstehung des Verlustabzugs objektive Gesichtspunkte und nicht höchstpersönliche Umstände maßgebend.

³²³ Vgl BFH Urteil vom 15.3.1962, IV 177/60, HFR 1963, 8.

³²⁴ Vgl BFH Urteil vom 13.12. 1957, VI 234/56 U, BStBl 1958 III 25.

Da Erbe und Erblasser bei der Gewinnermittlung wie eine Person behandelt werden, ist dieser Gedanke auch auf den Übergang des Verlustabzugs anwendbar. Er lässt sich auch mit dem Sinn und Zweck des Verlustabzugs in Einklang bringen. Außerdem geht der IV. Senat in seinen Ausführungen auf die Bedeutung stiller Reserven ein. Der Gesamtrechtsnachfolger werde nämlich in Folge der Buchwertfortführung mit den stillen Reserven insofern belastet, als er sie bei ihrer späteren Auflösung versteuern muss. Dieser Belastung muss die Entlastung durch das Recht zur Vornahme des Verlustabzugs entsprechen³²⁵).

Abschließend geht der BFH auf die zuvor erörterte Judikatur ein. Weil eine Haftungsbeschränkung aber nicht vorliegt, sei eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt.

Das Urteil vom 15.3. 1962 stellt einen Meilenstein in der Rechtsprechung des BFH - die Vererbbarkeit des Verlustabzugs betreffend - dar. In der Urteilsbegründung ging das deutsche Höchstgericht ausführlich auf die Relevanz stiller Reserven bei der Beantwortung dieser Rechtsfrage ein.

bc. Das Urteil des VI. Senats vom 22.6.1962

Das Urteil vom 22.6.1962³²⁶) ist wegen einiger darin enthaltener Formulierungen ein besonderes. Man kann es sicherlich als „leading case“ bezeichnen. Wie auch schon im oberhalb rezipierten Urteil entschied die Vorinstanz, dass der Erbe den Verlust des Erblassers für sich in Anspruch nehmen könne³²⁷).

In der Urteilsbegründung lautet es: „Der Erbe tritt bürgerlich-rechtlich (§1922 BGB) in vollem Umfange in die Rechtstellung des Erblassers. Dies gilt grundsätzlich auch steuerrechtlich;³²⁸). Zudem ist der „Erbe, wenn zum Nachlass ein Gewerbebetrieb gehört, für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung an die Wertansätze der letzten Bilanz des Erblassers gebunden (§7 Abs 1 EStDV 1956/1957)“³²⁹). Diese Stellung des Erben – so der BFH - indiziere, auch das Recht des Verlustabzugs auf ihn übergehen zu lassen.

³²⁵ BFH Urteil vom 15.3.1962, IV 177/60, HFR 1963, 8 (9).

³²⁶ Vgl BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328.

³²⁷ Vgl FG Düsseldorf vom 29.11.1960, II 125/60 E, EFG 1961, 343, welches in den Entscheidungsgründen beinahe ausschließlich die Rechtsansicht des BFH im BFH Urteil vom 15.3.1962, IV 177/60, HFR 1963, 8 wiedergibt.

³²⁸ BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328 (329).

³²⁹ BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328 (329).

Der BFH nimmt auch auf die Maßgeblichkeit der Einreihung des Verlustabzugs unter die Sonderausgaben Bezug. Aus dieser Kategorisierung ergäbe sich nicht, dass das Recht nur demjenigen zustehen soll, der den Verlust auch erwirtschaftet hat und dass es mit dessen Tod erlöschen soll. Ebenso sind andere Sonderausgaben nach Meinung des Gerichtshofs nicht an die Person des Steuerpflichtigen gebunden. Ihre Geltendmachung ist insofern nachfolgefähig. Dies soll der Fall sein, wenn der Erbe die Kirchen- bzw Vermögensteuer für den Erblasser begleicht³³⁰).

Der Grund, warum der Gesetzgeber den Verlustabzug bei den Sonderausgaben geregelt hat, sei nach Ansicht des BFH darin zu erblicken, dass der Verlust erst nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen ist. Folglich könne das Recht des Verlustabzugs auch nicht davon abhängen, dass der Gewerbebetrieb fortgeführt wird.

In dieselbe Kerbe schlägt übrigens auch der für das Urteil überhaupt stellvertretende Satz: „...auch der Erbe zur Geltendmachung eines in der Person des Erblasser entstandenen Verlustes berechtigt ist, *soweit der Erblasser ihn noch hätte geltend machen können*“.³³¹). Diese Formulierung verwendet der Gerichtshof zwar erst am Schluss seiner Urteilsbegründung, sie macht aber dennoch die – wenn man so will - entscheidende Neuerung in der Rechtsprechung aus. Trotzdem ist sie aber – insofern problematisch, als sich nicht feststellen lässt, wie das Leben des Erblassers verlaufen wäre, wenn er nicht gestorben wäre. Hätte er weiterhin nur Verluste erwirtschaftet oder wäre es ihm gelungen wieder Gewinne aus jenem Betrieb, aus dem der Verlust stammt, zu lukrieren? Es versteht sich von selbst, dass das tatsächliche Leben des Erben nicht mit dem fiktiven Leben des Erblassers ident sein kann. Eine Interpretation nach Sinn und Zweck erhellt, dass diese Formulierung nicht allzu wörtlich verstanden werden darf.

Mancherorts findet sich dennoch die Auffassung, dass der Verlustabzug von der Fortführung des „verlustbringenden“ Betriebs abhängig sei. Das FG Düsseldorf lässt die Beantwortung dieser Frage in dem zu diesem Fall ergangenen

³³⁰ Vgl BFH Urteil vom 1.3.1957, VI 57/55 U, BStBI 1957 III 135; BFH Urteil vom 5.2.1960, VI 204/59 U, BStBI 1960 III 140.

³³¹ BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328 (330).

Berufungsurteil offen³³²). Auf die Frage der „Maßgeblichkeit der Betriebsfortführung“ wird weiter unten eingegangen.

Dass der Steuerpflichtige den Verlustabzug nicht abtreten könne, ergäbe sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Denn Sinn und Zweck sei es, den Steuerpflichtigen bei seiner Einkommensermittlung zu begünstigen. Dem Erben den Verlustabzug zuzugestehen stehe mit Sinn und Zweck nicht in Widerspruch, da sich ja – wie oben ausgeführt - die Einkunftsgrundlagen des Erblassers in der Person des Erben fortsetzen.

Im Schlusssatz geht der VI. Senat neuerlich auf die „Voraussetzung“ der wirtschaftlichen Belastung des Erben ein. So meint er abschließend klarstellen zu müssen, dass „wohl aber beim Erblasser und beim Erben Voraussetzung ist, dass der Verlust auch wirklich von ihnen getragen wird“³³³). Er zitiert wiederum das Urteil, in dem der Erbe aufgrund der Durchführung eines Nachlasskonkurses nicht berechtigt war, die Verluste des Erblassers abzuziehen³³⁴). Warum er dies tut, kann ich nicht nachvollziehen. Der Anlassfall hat keinerlei Bezug zu irgendeiner Haftungsbeschränkung des Erben. Es scheint dem BFH offenbar ein besonderes – rechtspolitisches - Anliegen gewesen zu sein, noch einmal klar zu stellen, dass ihm dieses „Erfordernis“ besonders wichtig ist.

bd. Das Urteil des I. Senats vom 17.2. 1972

In I R 126/70³³⁵) ging es um die Frage, ob der Erbe den vom Erblasser mangels positiver Einkünfte nicht ausgeschöpften Verlustausgleich bei seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr des Erbfalls geltend machen kann. Das Finanzamt verneinte dies, billigte dem Erben allerdings zu, die Verluste in den Folgejahren im Rahmen des Verlustabzugs geltend zu machen.

Das daraufhin von den Klägern angerufene Finanzgericht Hamburg³³⁶) stand auf demselben Standpunkt. In der Urteilsbegründung stützte es sich auf die zuvor ergangenen Urteile des BFH zum Verlustabzug. Die Rechtsprechung des BFH, wonach das Recht auf Geltendmachung des Verlustabzugs auf die Erben übergeht, lässt sich nicht auf den Verlustausgleich übertragen. Verlustausgleich und

³³² Vgl FG Düsseldorf vom 29.11.1960, II 125/60 E, EFG 1961, 343.

³³³ BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328 (330).

³³⁴ Vgl BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBI 1961 III 230.

³³⁵ Vgl BFH Urteil vom 17.5. 1972, I R 126/70, BStBI 1972 II 621.

³³⁶ Vgl FG Hamburg Urteil vom 30.1.1970, III 27/68, EFG 1970, 488.

Verlustabzug sind wesensverschieden, sodass eine unterschiedliche Behandlung beim Erben gerechtfertigt ist³³⁷). Danach wendet sich das Finanzgericht dem Zweck des Verlustabzugs zu und gibt diesbzgl die Rechtsauffassung des BFH wider. Schließlich erfolgt eine Gegenüberstellung mit dem *télos* des Verlustausgleichs. Nach Ansicht des FG macht der Veranlagungszeitraum, in dem die Verluste zu berücksichtigen sind, den entscheidenden Unterschied aus³³⁸). Für das Streitjahr sei der Verlust bereits beim Erblasser berücksichtigt worden. Einen dadurch nicht ausgeglichenen Verlust hätte auch der Erblasser erst in den folgenden Jahren gem §10d EStG im Wege des Verlustabzugs als Sonderausgabe geltend machen können, so das Finanzgericht. Berücksichtige man die Verluste durch die Gewährung des Verlustabzugs dennoch, so würden auch Einkünfte des Erben, der sie zu Lebzeiten des Erblassers erzielt hat, mit dessen Verlusten saldiert³³⁹).

Der BFH trat in der Folge dem Rechtsverständnis der Vorinstanz entgegen. Eine unterschiedliche Behandlung lasse sich nicht rechtfertigen, da der Verlustabzug im Ergebnis nichts anderes sei, als ein auf spätere Veranlagungszeiträume verlegter Verlustausgleich. Des weiteren bezieht sich der Gerichtshof abermals darauf, dass nach seiner Ansicht³⁴⁰) der Erbe auch für das Einkommensteuerrecht die Person des Erblassers fortsetzt. Ebenso geht er wieder – unter Berufung auf seine Vorjudikatur³⁴¹) - darauf ein, dass der Erbe einen in der Person des Erblassers entstandenen Verlust abziehen kann, soweit der Erblasser, wenn er noch lebte, den Verlust hätte geltend machen können³⁴²).

Ein „Novum“ ist die Bezugnahme auf den Grundsatz der Einkommensteuer als Personensteuer. Da die Einkommensteuer als Personensteuer an das Leben der natürlichen Person anknüpft, erlischt – so der BFH - auch die persönliche Steuerpflicht mit dem Tod des Steuerpflichtigen. Folglich könne nur jenes Einkommen der Besteuerung unterworfen werden, das der Steuerpflichtige bis zu seinem Tod erzielt hat. Obwohl sich der Ermittlungszeitraum somit nur auf einen Teil des Kalenderjahres erstreckt, bleibe nach wie vor das Kalenderjahr als

³³⁷ FG Hamburg Urteil vom 30.1.1970, III 27/68, EFG 1970, 488.

³³⁸ „Das Wesen des Verlustausgleichs besteht darin, dass der für einen Veranlagungszeitraum zu berücksichtigende Verlust mit den für diesen Veranlagungszeitraum zu berücksichtigenden Einkünften verrechnet wird“.

³³⁹ Vgl FG Hamburg Urteil vom 30.1.1970 III 27/68, EFG 1970, 488.

³⁴⁰ Vgl zB BFH Urteil vom 21.3. 1969, VI R 208/67, BStBl 1969 II 520.

³⁴¹ Vgl BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328 (330).

³⁴² BFH Urteil vom 17.5. 1972, I R 126/70, BStBl 1972 II 621 (622).

Veranlagungszeitraum maßgebend. Wenn sogar ein und dieselbe Person in einem Veranlagungszeitraum zwei Mal veranlagt werden kann, so müsse dies umso mehr für Erblasser und Erben gelten. Die erste Veranlagung betrifft den Erblasser. Sie erfasst dessen bis zum Erbfall bezogene Einkünfte positiver und negativer Art³⁴³). Die zweite Veranlagung betrifft den Erben, der neben seinen Einkünften auch den nicht ausgeschöpften Verlustausgleich des Erblassers geltend machen kann³⁴⁴).

Die Klarstellung, dass neben dem Verlustabzug auch der Verlustausgleich vererbbar ist, ist durchaus von Bedeutung. Beschränkte man die Vererbbarkeit auf den Verlustabzug, so könnte es dazu kommen, dass Verluste aufgrund der Vortrags- und Verrechnungsgrenzen nach einigen Jahren wegfielen. Dies hätte letztlich eine Überbesteuerung zur Konsequenz. Ziel des Verlustausgleichs - ebenso wie des Verlustabzugs - ist es aber, das objektive Nettoprinzip zu verwirklichen. Diese Aufgabe kann der Verlustabzug allein nicht erfüllen; es bedarf vielmehr auch der Berücksichtigung der Verluste im Rahmen des Verlustausgleichs, um eine gerechte Besteuerung herbeizuführen. Verlustausgleich und Verlustabzug sind daher hinsichtlich der Vererbbarkeit – wie der BFH erkannt hat - gleich zu behandeln. Ferner sollte erwähnt werden, dass der Verlustausgleich nicht an die Voraussetzungen des Verlustabzugs gekoppelt ist. Den Verlustabzug auf den Erben übergehen zu lassen, den Verlustausgleich dagegen nicht, wäre daher inkonsequent, wenn nicht sogar systemwidrig.

be. Das Urteil des VIII. Senats vom 13.11. 1979

Das Urteil vom 13.11.1979³⁴⁵), in dem der Ehegattin des Erblassers verwehrt wurde dessen Verluste abzuziehen, stellt kein Abweichen von der bisherigen Rechtsprechung dar: In diesem Fall ging es primär um die Frage der Voraussetzung der Zusammenveranlagung, nicht um den Verlustabzug selbst. Zudem hatte die Ehegattin die Erbschaft wegen eines - über das Vermögen des Erblassers - eröffneten Konkursverfahrens ausgeschlagen. Der Erbe verweigerte daraufhin die Zustimmung zur Zusammenveranlagung. Die Zustimmung des Erben sei – so der VIII. Senat - aber Voraussetzung³⁴⁶), dass im Todesjahr eine Zusammenveranlagung

³⁴³ BFH Urteil vom 17.5. 1972, I R 126/70, BStBl 1972 II 621 (622).

³⁴⁴ Vgl BFH Urteil vom 17.5. 1972, I R 126/70, BStBl 1972 II 621 (622).

³⁴⁵ Vgl BFH Urteil vom 13.11. 1979, VIII R 193/77, BStBl 1980 II 188.

³⁴⁶ Kritisch dazu *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, §10d EStG Anm 23: „Diese Rsp widerspricht den Prinzipien der Zusammenveranlagung, die ausschließlich die ehelichen Rechtsverhältnisse betrifft, die nicht von einer Willenserklärung Dritter abhängen kann. Nach dem Sinn des §26 Abs 1 Satz 3 kann der überlebende Ehegatte das Wahlrecht allein ausüben. Zudem

erfolgen könne. Dies habe zur Konsequenz, dass Verluste in den darauf folgenden Jahren nicht abgezogen werden können, sofern bei Zusammenveranlagung ein Ausgleich oder Abzug der Verluste möglich gewesen wäre³⁴⁷). Wie schon gesagt zeitigte dieses Urteil aufgrund der Besonderheit des Sachverhaltes keine Auswirkung auf die Rechtslage im Allgemeinen.

bf. Das Urteil des XI. Senats vom 5.5. 1999

Das im Anschluss zu erläuternde Urteil³⁴⁸) hat für einigen Diskussionsstoff in der Literatur gesorgt. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Erblasser war Gesellschafter zweier Unternehmen, wovon eines Gewinne, das andere hingegen Verluste erzielte. Den Betrieb, aus dem die Gewinne stammten, übertrug der Erblasser noch vor seinem Tod zur Gänze, von der anderen Gesellschaft 51% seiner Tochter. Im Rahmen dieses Übergabevertrags musste sich die Tochter verpflichten, den Erblasser von Ansprüchen sämtlicher Gläubiger freizustellen. Der Erblasser setzte seinen Enkel testamentarisch zum Erben ein. In der Folge beehrte der Erbe die Berücksichtigung der vom Erblasser nicht verrechneten Verluste gem §10d EStG. Das Finanzamt verwehrte dem Erben die Geltendmachung dieser Verluste, weil sie der Erbe nicht wirtschaftlich getragen hat.

Das angerufene Finanzgericht³⁴⁹) billigte dem Erben den Verlustabzug zu. Es zog zwar in Erwägung, von der Judikatur des BFH abzugehen, tat dies aber schlussendlich doch nicht. Ausgangspunkt für die Bedenken war der Meinungsstand in der Literatur³⁵⁰), dass der „§10d-Verlust“ kein Vermögenswert sei. Außerdem war das Finanzgericht der Auffassung, dass ErbSt gezahlt werden müsste, wenn ein vererbbarer Vermögenswert vorläge³⁵¹). Nichtsdestotrotz bejaht das Finanzgericht die Vererbbarkeit, und zwar auch für den Fall, dass intern eine Haftungsfreistellung übernommen wurde. Diese sei unerheblich. Die Haftungsfreistellung bedeute nämlich nicht, dass der Erblasser nach der Betriebsübertragung nicht mehr hätte in Anspruch genommen werden können. Vielmehr habe die interne Haftungsfreistellung auf das

steht das Zustimmungserfordernis für den Verlustabzug unter Verstoß gegen das Officialprinzip in die Disposition eines Dritten, der der Übertragung von Verlusten auf Dritte zustimmen muss“ mwN insb *Frotscher/Lindberg*, EStG, §10d Rn. 251.

³⁴⁷ Vgl BFH Urteil vom 13.11. 1979, VIII R 193/77, BStBl 1980 II 188.

³⁴⁸ Vgl BFH Urteil vom 5.5.1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653.

³⁴⁹ Vgl Hessisches Finanzgericht Urteil vom 12.6.1995, 11 K 381/93, EFG 1997, 736.

³⁵⁰ Vgl *Trzaskalik*, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht §8 III.

³⁵¹ Vgl Hessisches Finanzgericht Urteil vom 12.6.1995, 11 K 381/93, EFG 1997, 736 mit Hinweis auf die vom BFH zu §10a GewStG ergangene Entscheidung. Vgl dazu BFH Urteil vom 7.12.1993, VIII R 160/86, BStBl 1994 II 331.

Außenverhältnis keinen Einfluss, womit sich die Gläubiger sehr wohl noch an den Erblasser hätten halten könne³⁵²).

Anderer Auffassung war der BFH. Der XI. Senat des BFH lässt zudem – expressis verbis - offen, ob er sich der umstrittenen³⁵³) Vorjudikatur anschließt³⁵⁴), oder nicht³⁵⁵). Es deutet vieles daraufhin, dass sich der XI. Senat über ein Abgehen von der ständigen Judikatur des BFH ernsthaft Gedanken machte. Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass er in den Entscheidungsgründen ausführlich auf das der Einkommensteuer immanente Prinzip der Individualbesteuerung eingeht. Die Durchbrechung dieses Prinzips und dem Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit, lasse sich nur dadurch rechtfertigen, dass die „ererbten“ Verluste den Erben auch in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigen³⁵⁶). Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Erblassers über die Gesamtrechtsnachfolge beim Erben fortwirkt. Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer; Erbe und Erblasser sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeder für sich zur Einkommensteuer veranlagt werden³⁵⁷).

Dies impliziert mehr als deutlich, dass der BFH eine Änderung der Rechtsprechung avisierte. Darüber hinaus steht diese Judikatur in Widerspruch zur vorigen Judikatur des BFH. Hatte der Gerichtshof im Urteil vom 15.3. 1962 noch die Auffassung vertreten, dass Erbe und Erblasser bei der Gewinnermittlung wie eine Person zu behandeln seien³⁵⁸), so soll in diesem Fall ausschlaggebend sein, dass sie – jeder für sich - zur Einkommensteuer zu veranlagen sind. In dieser Hinsicht lässt die Judikatur des BFH eine klar erkennbare Linie vermissen.

³⁵² Vgl Hessisches Finanzgericht Urteil vom 12.6.1995, 11 K 381/93, EFG 1997, 736.

³⁵³ Umstritten deshalb, weil sie im Schrifttum zunehmend kritisiert wurde. Vgl stat vieler *Wasmer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung durch Erbfall und Schenkung, 43; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 78; *Schmitz*, Kein Abzug eines ererbten Verlustvortrags gemäß §10 d EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Erben?, BB 1996, 987.

³⁵⁴ Gemeint ist die Frage der Vererblichkeit des Verlustabzugs dem Grunde nach.

³⁵⁵ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57 (60).

³⁵⁶ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57 (62).

³⁵⁷ BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57 (62).

³⁵⁸ Vgl BFH Urteil vom 15.3.1962, IV 177/60, HFR 1963, 8 (9).

Es erweckt den Anschein, dass sich der BFH abermals auf die Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Tragung der Verluste durch den Erben „zurückzieht“, um dadurch einem eindeutigen Bekenntnis auszuweichen. Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung³⁵⁹) zu diesem Thema führt er an, dass der Erbe die „ererbten“ Verluste jedenfalls deshalb nicht abziehen kann, weil er sie wirtschaftlich nicht getragen hat³⁶⁰). Wenn in anderen – zwischenzeitlich - ergangenen Entscheidungen nicht mehr ausdrücklich vom Erfordernis der wirtschaftlichen Tragung der Verluste die Rede ist³⁶¹), so stellte dies nach Ansicht des XI. Senats keinen Grund für die Annahme dar, dass es auf die wirtschaftliche Belastung nicht mehr ankomme³⁶²).

Anschließend geht der erkennende Senat darauf ein, was für ihn die wirtschaftliche Tragung der Verluste ausmacht: Den Verlust „wirklich tragen“ bzw durch ihn „wirtschaftlich belastet“ zu sein, bedeutet gerade nicht, dass es allein darauf ankommt, ob der Erbe rechtlich für Schulden des Erblassers in Anspruch genommen werden kann. Es besagt vielmehr, dass der Erbe aufgrund der Verluste des Erblassers wirtschaftlich in seiner Einkommens- oder Vermögenssphäre belastet ist. Haftet der Erbe zwar kraft Gesetzes für Verbindlichkeiten, die mit den Verlusten des Erblassers in Zusammenhang stehen, ist aber auszuschließen, dass er sie tatsächlich begleichen muss, so ist er durch die Verluste wirtschaftlich nicht belastet³⁶³). Es bestand - nach Meinung des BFH - für den Erben zwar rechtlich das Risiko von den Gläubigern in Anspruch genommen zu werden; es sei aber in gegenständlichem Sachverhalt nur abstrakter Natur gewesen³⁶⁴).

Abgesehen davon kann die Vererbbarkeit nicht auf Vertrauensschutzerwägungen gestützt werden, da das Erlassen allgemeiner Verwaltungsrichtlinien dem Gerichtshof nicht geeignet erscheint, die Annahme von Treu und Glauben zu begründen³⁶⁵).

Wie bereits oben angedeutet, greift der BFH zur vermeintlichen Voraussetzung der wirtschaftlichen Belastung, um die Vererbbarkeit des

³⁵⁹ Vgl etwa BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328 sowie BFH Urteil vom 17.2.1961 VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230.

³⁶⁰ BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57 (60).

³⁶¹ Vgl etwa BFH Urteil vom 17.5. 1972, I R 126/70, BStBl 1972 II 621.

³⁶² BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57 (61).

³⁶³ BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57 (61f).

³⁶⁴ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57 (62).

³⁶⁵ Mit Hinweis auf BFH Urteil vom 11.10. 1988, VIII R 419/83, BStBl 1989 II 284.

Verlustabzugs im Streitfall verneinen zu können. Dass dieses Urteil Probleme bereitet liegt auf der Hand und bedarf daher weiter unten einer detaillierteren Auseinandersetzung. Der Umstand, dass er sich zur grundsätzlichen Frage der Vererbbarkeit nicht deklariert, ist der Rechtssicherheit abträglich und daher abzulehnen. Es ist aber jedenfalls bereits in diesem Urteil eine gewisse Tendenz in der Rechtsprechung des BFH konstatierbar, von der bisherigen Judikatur abzugehen. Eine Tendenz, die sich in weiterer Folge noch verdichten sollte.

bg. Der Divergenzanfrage-Beschluss des I. Senats vom 29.3.2000 und die Reaktion der angerufenen Senate

Besonders kommt diese Absicht in der Divergenzanfrage³⁶⁶⁾ des I. Senats zum Ausdruck. Da im Ausgangsfall³⁶⁷⁾ die Frage der „wirtschaftlichen Tragung der Verluste“ nicht gegenständlich war, sah sich der I. Senat veranlasst, beim IV., VIII. und XI. Senat anzufragen, ob sie einer Rechtsprechungsänderung zustimmen würden. Der I. Senat selbst hielt nämlich die Bedenken gegen die bisherige Rechtsprechung für so gewichtig, dass er beabsichtigte die ständige Judikatur des Gerichtshofs aufzugeben.

Die Gründe, die den I. Senat dazu bewogen, die bisherige Rechtsprechung zu überdenken, waren folgende: In der Literatur wurde zunehmend die Meinung vertreten, dass es sich beim Verlustabzug um ein bloßes Besteuerungsmerkmal und nicht um eine vermögenswerte Rechtsposition handle³⁶⁸⁾. §7 EStDV sei nicht geeignet, denn Verlustabzug des Erben zu begründen³⁶⁹⁾, da der Betrieb als solcher nicht Steuersubjekt in der Einkommensteuer sei^{370,371)}. Probleme sollen auch

³⁶⁶ Vgl BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622.

³⁶⁷ Es handelte sich um den Übergang des Verlustvortrags auf eine gemeinnützige Stiftung als Erwerberin. Vgl zur Entscheidung der Vorinstanz Finanzgericht Köln Urteil vom 27.7. 1999 13 K 3512/99, EFG 2000, 150.

³⁶⁸ Vgl etwa *Gosch*, Zum (gewerbsteuerlichen) Verlustabzug des Erben, StBp 1994, 126.

³⁶⁹ Ausführlich dazu BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (625).

³⁷⁰ Vgl *Strnad*, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges (§ 10 d EStG 1997)?, FR 1998, 935 (935f).

³⁷¹ Der BFH äußert in diesem Zusammenhang auch deshalb Bedenken, weil der Verlustausgleich bzw Verlustabzug nicht an eine bestimmte Quelle anknüpft, sondern sich auf alle Einkünfte des Steuerpflichtigen bezieht. Wie er - unter Bezugnahme auf die im BFH Urteil vom 22.6. 1962 VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386 ergangene Entscheidung - anmerkt, ist es im System der Verlustausgleichsregelungen gelegen, dass der Steuerpflichtige den Verlustabzug auch dann geltend machen kann, wenn die betreffende Einkunftsquelle nicht auf ihn übergeht. Diese Konsequenz ist eine zwingende Folge der Einreihung des Verlustabzuges unter die Sonderausgaben. In der Tat wird man, sofern man den Übergang des Verlustabzuges bejaht, den Übergang des Verlustabzuges nicht generell von der Betriebsfortführung abhängig machen können. Eine derartige Vorgehensweise stünde wohl - auf Grund der Gesetzessystematik - nicht in Einklang mit der gegenwärtigen Rechtslage. AA ist hingegen offenbar der BFH (BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622, 625), der es

diejenigen Fälle bereiten, in denen es nicht nur einen Erben, sondern eine Erbenmehrheit gibt, mehrere Betriebe „vorhanden“ sind oder noch der Erblasser den Betrieb aufgibt³⁷²). §7 EStDV sei schon als Rechtsgrundlage für den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben allein deshalb nicht anwendbar, weil von dieser Vorschrift auch die Fälle einer unentgeltlichen Betriebsübertragung unter Lebenden erfasst sind³⁷³). Dies drängt freilich die Frage auf, warum der Verlustabzug nicht auch im Falle einer Schenkung dem Geschenknehmer zukommt.

Hinsichtlich der Bedeutung stiller Reserven erwägt der I. Senat, dass der Übergang des Verlustabzugs nur zu rechtfertigen sei, wenn der Erbe die stillen Reserven tatsächlich aufdeckt, wozu er aber nicht verpflichtet sei³⁷⁴). Auch dieses Argument geht bei genauerer Betrachtung allerdings ins Leere. Irgendwann muss der Erbe die stillen Reserven jedenfalls versteuern. Sei es im Zuge einer Betriebsveräußerung, sei es, wenn er den Betrieb einstellt. Selbst wenn er den Betrieb bis zu seinem Tod fortführt, bleiben die stillen Reserven steuerhängig, sodass seine Erben mit den stillen Reserven belastet sind. Der Steuerzugriff des Fiskus wird dadurch in keinsten Weise gefährdet, er verlagert sich allenfalls in zeitlicher Hinsicht auf die Nachfolgenerationen.

Bedenken gegen die Vererbbarkeit hat der erkennende Senat auch, weil er annimmt, dass ein Übergang des Verlustabzugs den Erben in einer dem Gleichheitssatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechenden Weise privilegieren würde^{375,376}). Worin dieser Widerspruch liegt, lässt er aber offen. Zudem

mit §7 EStDV unvereinbar ansieht, den Übergang des Verlustabzugs nicht von der Betriebsfortführung abhängig zu machen.

³⁷² Vgl. *Trzaskalik*, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97 (103).

³⁷³ Unter Berufung auf *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, *StuW* 1973, 74 (85).

³⁷⁴ Vgl. *Strnad*, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges (§ 10 d EStG 1997)?, *FR* 1998, 935 (936).

³⁷⁵ Vgl. BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, *BStBl* 2000 II 622 (624).

³⁷⁶ Denn beim Verlustabzug gehe es - seiner Ansicht nach unter Berufung auf *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 671 - letztlich darum, die durch den Verlust bedingte Einschränkung der Leistungsfähigkeit des Erblassers zur Geltung zu bringen. Diese manifestiere sich aus ertragsteuerlicher Sicht darin, dass dem Erblasser ein geringerer Vermögenszuwachs zur Verfügung stehe als ohne die Verluste. Die so beschriebene Leistungsfähigkeit sei jedoch kein Element, das vom Erblasser auf den Erben übergehe; dessen Leistungsfähigkeit werde vielmehr in erster Linie durch seine eigenen Einkünfte bestimmt. Vgl. BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, *BStBl* 2000 II 622 (624). In diesem Zusammenhang geht der I. Senat auch darauf ein, dass sich diese Verluste bei der Erbschaftssteuer auswirken würden. Einen gleichwertigen „Ersatz“ kann man darin –wie ich denke– jedoch nicht erblicken.

geht er nicht darauf ein, welche Auswirkungen es in Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip hätte, dem Erben die Geltendmachung der „hinterlassenen“ Verluste zu versagen.

Dennoch betont der Gerichtshof, dass es durch die Nichtgewährung des Verlustabzugs in Einzelfällen zu einer Überbesteuerung kommen könnte³⁷⁷).

Außerdem lasse sich der Übergang des Verlustabzugs weder mit §1922 BGB noch mit §45 AO hinreichend begründen³⁷⁸). Die genannten Rechtsnormen sollen - auf einmal, obwohl sie es über dreißig Jahre lang waren - deshalb nicht einschlägig sein, weil der Verlustabzug keinen Vermögenswert iSd §1922 BGB, sondern bloß eine „besteuerungstechnische“ Regelung³⁷⁹) darstellen soll. Zudem geht der I. Senat darauf ein, dass auch der Erblasser selbst einen bei ihm entstandenen und noch nicht abgezogenen Verlust nur dann steuermindernd nutzen hätte können, wenn er in der Folgezeit positive steuerpflichtige Einkünfte erzielt hätte. Die Verwertbarkeit des bei ihm verbliebenen Verlustabzugspotenzials hing mithin maßgeblich von seinem weiteren wirtschaftlichen Erfolg ab, der im Todeszeitpunkt naturgemäß ungewiss war. Eine in diesem Sinn unwägbar Aussicht auf einen zukünftigen steuerlichen Vorteil kann nicht einem (vererblichen) Anwartschaftsrecht gleichgestellt werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in der Person des Erblassers eine zum „Vermögen“ zählende Rechtsposition „Verlustabzugsmöglichkeit“ noch nicht entstanden war, sondern allenfalls hätte

³⁷⁷ „Soweit im Einzelfall das Zusammenspiel von Buchwertfortführung und Versagung des Verlustabzugs zu einer effektiven Überbesteuerung des Erben führt, kann dem allenfalls durch Billigkeitsmaßnahmen Rechnung getragen werden. Auf diese Weise sei es insbesondere möglich, eine Begünstigung des Erben auf diejenigen Fälle zu beschränken, in denen dieser durch die beim Erblasser „verlorenen“ Verluste selbst in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist.“ Der BFH geht aber nicht darauf ein, wann der Erbe im Falle der Versagung des Verlustabzugs nicht in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist. Zudem erfordern Billigkeitsmaßnahmen immer auch das „Wohlwollen“ der Finanzverwaltung. Denn nicht einmal der BFH als Höchstgericht kann die Finanzverwaltung dazu zwingen, Billigkeitsmaßnahmen vorzunehmen. Sofern der Gesetzgeber der Finanzverwaltung durch das Einräumen von Ermessen „Handlungsspielräume“ gewährt, kann die Verwaltung nicht dazu angehalten werden, tätig zu werden bzw in einer bestimmten Form tätig zu werden. Abgesehen davon ist die Auffassung des BFH schon allein deshalb kritisch zu betrachten, da sie der Rechtssicherheit nicht förderlich ist. Gegenteiliges ist der Fall. Die Steuerpflichtigen werden insofern „im Dunkeln“ gelassen, weil für sie nicht erkennbar ist, wann ein Fall, der zum Ergreifen von Billigkeitsmaßnahmen führt, vorliegt, und wann nicht.

³⁷⁸ Vgl BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (624).

³⁷⁹ Vgl *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalles und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, *StuW* 1973, 74 (84).

entstehen können³⁸⁰). Das schließe nach Auffassung des BFH die Annahme aus, dass der Verlustabzug gem §1922 BGB übergehen könne.

Ohne dies ausdrücklich zu erwähnen, geht der BFH bei seinen Überlegungen auf seine Vorjudikatur ein. Im Urteil vom 22.6. 1962 hieß es, dass auch der Erbe zur Geltendmachung eines in der Person des Erblasser entstandenen Verlustes berechtigt ist, *soweit der Erblasser ihn noch hätte geltend machen können*³⁸¹). Im damaligen Fall leitete der BFH aber daraus die Vererbbarkeit ab. Nun stützt er sich im Wesentlichen auf dieselbe Formulierung, um daraus die Unvererbbarkeit abzuleiten. Wie oben bereits ausgeführt wurde, ist dieser Satz äußerst unglücklich formuliert. Er kann nämlich sowohl in die eine als auch in die andere Richtung verstanden werden. Daraus wird deutlich, dass dieses vermeintliche Kriterium nicht wesentlich sein kann. Allein aus der Verwendung des Konjunktivs kann man erkennen, dass dieses Argument mit zu vielen Unsicherheiten behaftet ist.

Andererseits nimmt der BFH aber auch noch in anderem Zusammenhang auf §1922 BGB Bezug. Er erwägt, ob sich die Einschlägigkeit des §1922 BGB nicht aus der Vorjudikatur ergeben könnte. Früher vertrat der Gerichtshof nämlich die Auffassung, dass der Erbe nicht nur die Forderungen und Schulden des Erblassers erwirbt, sondern darüber hinaus in dessen gesamte materiell- und verfahrensrechtliche Stellung eintrete³⁸²). Dies sei aber beim Verlustabzug nicht der Fall, da es sich um eine Position handle, die unlösbar mit der Person des Erblassers verbunden ist³⁸³).

Am Schluss nimmt der BFH einen Größenschluss vor: Wenn schon in der Gewerbesteuer, der Erbe – selbst, wenn er den Betrieb fortführt³⁸⁴) - nicht berechtigt ist, die beim Erblasser entstandenen Verluste im Rahmen des gewerbesteuerlichen Fehlbetrags zu nutzen, dann müsse dies erst recht für den Verlustabzug nach §10d EStG gelten, zumal die Gewerbesteuer als Objektsteuer vielmehr auf den einzelnen Betrieb abstellt als die Einkommensteuer, die dagegen als Personensteuer konzipiert ist³⁸⁵). In der Tat ist es ständige Rechtsprechung des BFH³⁸⁶), dass der

³⁸⁰ BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (624) mwN.

³⁸¹ BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328 (330).

³⁸² Vgl etwa BFH Beschluss vom 9.2. 1977, I R 60-68/73, BStBl 1977 II 428.

³⁸³ Vgl BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (624).

³⁸⁴ Vgl §7 Abs 1 GewStG, wonach die zwingende Buchwertfortführung ebenso für die Gewerbesteuer gilt.

³⁸⁵ Vgl BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (625).

„Verlustabzug“ in der Gewerbesteuer nicht auf den Erben übergeht. Diese Bezeichnung ist genau genommen unrichtig, denn man spricht im Gewerbesteuerrecht nicht vom Verlustabzug, sondern von Fehlbeträgen. Inhaltlich geht es aber um dieselbe Thematik^{387,388}).

Wie *Beiser*³⁸⁹) betont, ist eine steuergegenstandsausgerichtete Übertragung von Verlusten bzw von Verlustvorträgen auch mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zu vereinbaren. Wenn also die Buchwertfortführung schon in der Einkommensteuer eine betriebsverknüpfte Verlustübertragung rechtfertigt, dann erst recht in der Gewerbesteuer. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer wird vom BFH in zu geringem Ausmaß berücksichtigt: denn nicht die Übertragbarkeit in der Einkommensteuer ist verkehrt, sondern vielmehr die Nichtübertragbarkeit in der Gewerbesteuer.

Der eben beleuchtete Beschluss stellt wohl keinen Fortschritt dar, werden doch Argumente für die Vererbbarkeit, die sich Jahrzehnte lang in Rechtsprechung und Praxis bewährt hatten, für nicht mehr einschlägig angesehen. Die Rechtslage hatte sich seither nicht wesentlich geändert.

Hinzu kommt, dass der I. Senat in seiner Divergenzanfrage – offenbar durch kritische Stimmen in der Literatur veranlasst - Zweifel an einer mit der Rechtsordnung konformen Judikatur aufkommen ließ.

[bh. Das Urteil des I. Senats vom 16.5. 2001](#)

Umso überraschender war es schließlich, dass sich der I. Senat im Urteil vom 16.5. 2001³⁹⁰) noch einmal dazu entschlossen hat, an der bisherigen Rechtsprechung des BFH festzuhalten, nachdem alle anderen beteiligten Senate³⁹¹)

³⁸⁶ Vgl beispielsweise BFH 4.2.1966, IV 272/63, BStBl 1966 III 374.

³⁸⁷ Vgl dazu die deutsche Rechtslage: §10a dGewStG formuliert den Gewerbeverlust wie folgt: „Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. ²Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen“.

³⁸⁸ Vgl zur Ansicht der Literatur *Lindberg*, in Frotscher, EStG⁶, §10d Rz 8.

³⁸⁹ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (573f).

³⁹⁰ Vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487.

³⁹¹ Vgl BFH Beschluss vom 24.10. 2000, VIII ER –S- 1/00, BFH/NV 2001, 162; BFH Beschluss vom 24.8. 2000 IV ER –S- 1/00, ZEV 2000, 468.

einer Änderung der Judikatur zugestimmt hatten. Beweggrund für das Abgehen von der geplanten Judikaturänderung war insb die Verlässlichkeit in eine lange bestehende Rechtsprechung³⁹²).

Er setzt sich auch mit dem Problem der Überbesteuerung des Erben im Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip auseinander und gelangt dabei zu einem anderen Ergebnis als noch in der Divergenzanfrage, die denselben Sachverhalt rechtlich zu würdigen hatte. Ein Festhalten an dieser Rechtsprechung erscheint dem Senat vor allem deshalb angezeigt, weil diese im wirtschaftlichen Ergebnis einer Übersteuerung entgegenwirkt. Denn der beim Erblasser entstandene nicht ausgeglichene Verlust ist letztlich Ausdruck des Umstandes, dass der Erblasser –gemessen an seiner Leistungsfähigkeit- zu viel an Steuern gezahlt hat. Nach dem Plan des Gesetzes (§10d EStG) hätte er, wenn er in der Zukunft ein positives Einkommen erzielt hätte, die Überbezahlung mit den anfallenden Steuern verrechnen können. Diese Möglichkeit mit dem Todes des Erblassers ersatzlos entfallen zu lassen, hält der Senat für nicht gerechtfertigt, weil dies dem Nettoprinzip widerspräche (...). Vielmehr entspricht es dem Gedanken einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten und in diesem Sinne „gerechten“ Gesamtbesteuerung, den Verlustabzug nach Beendigung der Steuerpflicht des Erblassers in der Person des Erben fortzuführen³⁹³).

Besonders interessant ist die Berufung auf *Tipke* in diesem Zusammenhang. In seiner Divergenzanfrage vertrat der I. Senat – sich ebenfalls auf *Tipke* berufend³⁹⁴) - noch die Auffassung, dass die Leistungsfähigkeit des Erblassers nicht mit jener des Erben vergleichbar sei und, dass somit aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht auf die Vererbbarkeit des Verlustabzugs geschlossen werden könne.

³⁹² „Die Rechtsprechung zum Verlustabzug des Erben besteht seit nahezu 40 Jahren und wird von der Finanzverwaltung seit langem akzeptiert (vgl zB H115 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs – EStH-). Sie bestimmt seit langer Zeit die Besteuerungspraxis, auch wenn sie im Schrifttum und bei einzelnen FG auf Kritik gestoßen ist. Es dient der Verlässlichkeit der Rechtsordnung, eine solcherart gefestigte Handhabung aufrechtzuerhalten, solange nicht weit überwiegende Gründe für ihre Aufgabe sprechen. (...) Insbesondere der Umstand, dass die bisherige Beurteilung bei streng dogmatischer Betrachtung Zweifeln begegnet, vermag für sich allein ein Abrücken von der langjährigen und praxisbestimmten höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu rechtfertigen.“ Auch wenn die Rechtsprechung gewisse Schwächen aufweise, so sei es nicht gerechtfertigt, sie als verfehlt anzusehen vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001 I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (489). Der BFH geht allerdings nicht darauf ein, worin die Schwächen in der bisherigen Rechtsprechung liegen.

³⁹³ BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (489) unter Berufung auf *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, §9 Rz 23 und Rz 65.

³⁹⁴ Vgl BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (624).

Diese Auffassung ist nicht ganz unbedenklich: Es kommt nämlich nicht darauf an, dass der Erblasser, wenn er in der Zukunft ein positives Einkommen erzielt hätte, die Überbezahlung mit den anfallenden Steuern hätte verrechnen können. Auch diese Formulierung verwendet den Konjunktiv und ist daher aus Gründen der Rechtssicherheit nicht unbedenklich. Der Erbe hat die Buchwerte des Erblassers fortzuführen; die Buchwertfortführung ist entscheidend. Sie bringt eine Steuerbelastung durch stille Reserven, welche Einkünfte dem Grunde nach darstellen, mit sich. Selbst wenn der Erbe den Betrieb nicht fortführt, hat er einen Aufgabe- bzw Veräußerungsgewinn zu versteuern. Darin manifestiert sich die eingeschränkte Leistungsfähigkeit des Erben; sie auszugleichen ist Sinn und Zweck des Verlustabzugs. Erwägungen wie „hätte, wenn und aber“ führen indes nicht zu einer dogmatisch befriedigenden Argumentation.

Zusätzlich verweist der BFH – wie auch schon im Urteil vom 22.6. 1962 - auf seine Rechtsprechung³⁹⁵⁾ betreffend die vom Erben nachträglich bezahlte Vermögen- bzw Kirchensteuer. Ob Vermögen- bzw Kirchensteuer mit dem Verlustabzug vergleichbar sind, kann dahingestellt bleiben, zumal diese Frage für die Vererbbarkeit bzw Unvererbbarkeit nicht entscheidungsrelevant ist, da es weitaus treffender Argumente gibt.

Wie der I. Senat bemerkt, spricht es auch nicht für die Überlegenheit einer geänderten Rechtsprechung, wenn diese in einzelnen Fällen auf Billigkeitserwägungen³⁹⁶⁾ zurückgreifen muss.

Erstmals findet auch §24 Nr 2 dEStG³⁹⁷⁾ in den Entscheidungsgründen Erwähnung: So ist beispielsweise anerkannt, dass dem Erben Besteuerungsmerkmale des Erblassers zugerechnet werden können, wenn er noch vom Erblasser erwirtschaftete Einkünfte vereinnahmt. Für diesen Fall ordnet §24 Nr 2 zwar lediglich an, dass die betreffenden Einkünfte bei dem Erben zu erfassen sind. Darüber hinaus ist jedoch weitgehend unstrittig, dass auch bei der Bestimmung der

³⁹⁵⁾ Vgl BFH Urteil vom 1.3. 1957, VI 57/55 U, BStBl 1957 III 135.

³⁹⁶⁾ In der Divergenzanfrage war der I. Senat hingegen noch der Meinung, eine allfällige Übersteuerung durch Billigkeitsmaßnahmen befriedigend lösen zu können.

³⁹⁷⁾ §24 Nr 2 dEStG lautet: „Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 gehören auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des §2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des §2 Abs. 1 Nr. 5 bis 7, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen“.

maßgeblichen Einkunftsart nicht auf die Verhältnisse des Erben, sondern auf diejenigen des Erblassers abzustellen ist³⁹⁸).

Der BFH ging auch auf die Besonderheit des streitgegenständlichen Sachverhalts ein, die darin lag, dass es sich bei der Erbin um eine steuerbefreite Stiftung handelte. Das Finanzamt war nämlich der Auffassung, dass ein und dieselbe Einkunftsquelle bei einer natürlichen Person zu steuerpflichtigen und bei einer gemeinnützigen Stiftung zu unbesteuerten Einkünften führen könne und dass es ungerechtfertigt sei, wenn die Stiftung beim Erblasser entstandene Verluste aus einer solchen mit – anderwertigen - eigenen steuerpflichtigen Einkünften verrechnen könne³⁹⁹). Diese Ansicht teilte der BFH nicht. Weil es nicht darauf ankomme, dass der Erbe die Einkunftsquelle des Erblassers fortführe, so könne es erst recht nicht darauf ankommen, ob die übernommene Einkunftsquelle zu steuerpflichtigen oder steuerfreien Einkünften führt⁴⁰⁰).

So systemgerecht das Urteil im Ergebnis ist, so sehr muss man sich doch vor Augen führen, dass die Schwächen der Rechtsprechung⁴⁰¹) nicht etwa auf die ihr zu Grunde liegende Rechtslage zurückzuführen sind. Vielmehr besteht die Schwäche der Rechtsprechung wohl darin, dass sie eine erkennbare Linie vermissen lässt, was va für die Steuerberatung - aber auch für die Steuerpflichtigen selbst - in Hinblick auf die Rechtsicherheit negative Auswirkungen zeitigt⁴⁰²).

bi. Die jüngste Entscheidung des BFH

Der letzte Fall, auf den ich in diesem Zusammenhang eingehen möchte, handelt von einem Steuerpflichtigen, dem ein „Hof“ testamentarisch von seinem Vater und Erblasser testamentarisch übertragen wurde.

Das Finanzamt gewährte dem Erben zwar die Geltendmachung des Verlustabzugs, jedoch nur iHv 10 %. Diese Vorgehensweise begründete es damit,

³⁹⁸ BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (489) unter Hinweis auf BFH Urteil vom 29.7. 1960, VI 265/58 U, BStBl 1960 III 404.

³⁹⁹ BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (490).

⁴⁰⁰ Vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (490).

⁴⁰¹ So auch der I. Senat selbst: vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (489).

⁴⁰² Ebenso *Buciek*, Verlustabzug des Erben Anmerkung zum BFH-Urteil vom 16.5. 2001 I R 76/99: „Der in dieser Sache ergangene Anfragebeschluss vom 29. März 2000 (BStBl II 2000, 623) hatte in Beraterkreisen viel Unruhe ausgelöst. Nachdem überdies alle angerufenen Senate des BFH sich der Meinung des I. Senats angeschlossen hatten, schien eine Rechtsprechungsänderung unmittelbar bevorzustehen. Und jetzt ist doch alles anders gekommen“.

dass der Erbe nur Anspruch auf einen anteiligen Verlustabzug iH seiner Erbteilquote von 10 % am hoffreien Vermögen habe. Dieser Anteil sei aber schon in den Vorjahren vom Erben „verbraucht“ worden. Angemerkt sei an dieser Stelle, dass der Hof im Wesentlichen die gesamte Erbschaft ausmache.

Bevor in weiterer Folge der BFH angerufen wurde, hatte sich das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht⁴⁰³) mit diesem Fall zu befassen. Der Leitsatz der Entscheidung lautete: Die Berechtigung, positive Einkünfte mit Verlusten auszugleichen, ist ein personenbezogenes, die individuelle Leistungsfähigkeit widerspiegelndes höchstpersönliches Recht, das auf den Erben mangels einer gesetzlichen Grundlagen nicht übergeht⁴⁰⁴).

Das Finanzgericht geht in der Urteilsbegründung auch auf die Judikatur des BFH zur Erbenmehrheit⁴⁰⁵) ein⁴⁰⁶). Nach dieser Rechtsprechung können Miterben, selbst dann, wenn nur einer von ihnen den Betrieb, der zu Verluste geführt hatte, fortführt den Verlust anteilig nach dem Verhältnis ihrer Erbquote geltend machen. Anders formuliert bedeutet dies: Auch demjenigen Erben, der den Betrieb, der die Grundlage der Verlustentstehung war, fortführt, steht nicht mehr zu als ihm nach der allgemeinen Erbquote zukommt.

Der Erbe berief sich in seinem Vorbringen darauf, dass er den gegenständlichen Betrieb testamentarisch gem §4 Höfeordnung⁴⁰⁷) kraft Gesetzes unter Ausschluss einer Miterbengemeinschaft geerbt habe und dass es deshalb gerechtfertigt sei, ihm den Verlustabzug in voller Höhe zu gestatten.

Das Finanzgericht geht aber auf dieses Vorbringen nicht weiter ein, da es die dogmatischen Einwände⁴⁰⁸) gegen die Rechtsprechung des BFH für so gewichtig

⁴⁰³ Vgl Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 21.9. 1999, III 23/95, EFG 1999, 1221.

⁴⁰⁴ Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 21.9. 1999, III 23/95, EFG 1999, 1221.

⁴⁰⁵ Vgl BFH Urteil vom 10.4.1973, VIII R 132/70, BStBI 1973 II 679.

⁴⁰⁶ Vgl Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 21.9. 1999 III 23/95, EFG 1999, 1221 (1222).

⁴⁰⁷ Ebenso gibt es im österreichischen Recht weitgehend affine Regelungen. Auch sie haben größtenteils Bezug zu bäuerlichen Betrieben. Vgl zum sog „Anerbenrecht“ *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 477ff.

⁴⁰⁸ Das Finanzgericht teilt die Auffassung, die im Schrifttum größtenteils vertreten wird. Vgl *Boeker* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, §45 AO Rdnr. 33; *von Groll* in Kirchhof/Söhn, EStG, §10d Rdnr. B 190f; *Brandt* in Landemann, EStG, §10d Rdnr. 233; *Orth* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, §10d EStG Anm. 119.

hält, dass es selbst der Ansicht ist, das Recht auf Geltendmachung des Verlustabzugs könne nicht generell auf den Erben übergehen⁴⁰⁹).

Der Übergang des Verlustabzugs sei weder aus §1922 BGB noch aus §45 AO ableitbar. Rechtsvorgänger und Gesamtrechtsnachfolger verwirklichen die Tatbestände, an die das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§38 AO), jeder für sich; der Erblasser bis zum Eintritt der Gesamtrechtsnachfolger, der Erbe für die Zeit danach⁴¹⁰).

Entgegen der vom BFH vertretenen Gesetzesinterpretation⁴¹¹) ist das Finanzgericht der Meinung, dass der Gesamtrechtsnachfolger bloß in die verfahrensrechtliche, nicht aber in die materiellrechtliche Stellung des Erblassers eintrete. Zudem sei der Verlustabzug keine vermögenswerte Rechtsposition⁴¹²).

In den Entscheidungsgründen findet sich auch die Auffassung, die Abzugsberechtigung des Erben würde gegen das Subjektsteuerprinzip verstoßen⁴¹³). Dieses Argument griff in weiterer Folge auch der XI. Senat des BFH in seinem Anfragebeschluss auf⁴¹⁴).

Abschließend beruft sich das Finanzgericht auf das Prinzip der Besteuerung nach der „wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“. Anhand dieser Formulierung kommt deutlich zum Ausdruck, dass das Finanzgericht zwei unterschiedliche Aspekte

⁴⁰⁹ Vgl Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 21.9. 1999, III 23/95, EFG 1999, 1221 (1222).

⁴¹⁰ Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 21.9. 1999, III 23/95, EFG 1999, 1221 (1222).

⁴¹¹ Vgl zB BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BB 1999, 1798.

⁴¹² Vgl Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 21.9. 1999, III 23/95, EFG 1999, 1221 (1222).

⁴¹³ „Die Übertragung des Verlustabzugs auf den Erben verstößt gegen das Subjektsteuerprinzip (§1 EStG). Mit dem Tod erlischt die ESt-Pflicht. Der letzten Veranlagung ist das bis zum Tode bezogene Einkommen zu Grunde zu legen (§§1 Abs. 1, 2 Abs. 1 Satz 1, 25 Abs. 1 EStG). Die ESt ist eine Jahressteuer (§36 Abs. 1 EStG). Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln (§2 Abs. 7 EStG). Erblasser und Erbe werden unabhängig voneinander veranlagt. Eine Zusammenrechnung von Einkünften negativer und positiver Art von Erblasser und Erben sieht das EStG nicht vor. Besteuerungsgrundlagen verschiedener Steuersubjekte dürfen nach der Systematik des EStG nicht miteinander vermengt werden“. Auffällig ist bei dieser Argumentation, dass das Finanzgericht das Subjektsteuerprinzip mit dem Abschnittsprinzip vermengt. Warum es, wenn man das Subjektsteuerprinzip für maßgebend erachtet, eines Rückgriffs auf das Abschnittsprinzip bedarf, ist nicht einsichtig. Entweder ist das Subjektsteuerprinzip einschlägig, oder nicht. Andernfalls könnte man die Ansicht des Finanzgerichts nur dahin gehend deuten, dass das Subjektsteuerprinzip, um für die Frage, ob der Verlustabzug auf den Erben übergeht oder nicht, seinerseits von der Maßgeblichkeit des Periodenprinzips abhängt. Ein Prinzip, das eines anderen Prinzips - welches selbst in diesem Zusammenhang (siehe Periodenprinzip versus Leistungsfähigkeitsprinzip) überaus strittig ist - bedarf, soll also ein tragfähiges Argument sein. Zudem würde eine derart große Bedeutung des Subjektsteuerprinzips §45 AO zu sehr aushöhlen. §45 AO wäre „totes Recht“.

⁴¹⁴ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364, BB 2003, 2445; DStR 2003, 1614.

miteinander vermengt. Die Leistungsfähigkeit iSd Leistungsfähigkeitsprinzips kommt im Einkommensteuerrecht in einer Vielzahl von Rechtsnormen zum Ausdruck. Sinn und Zweck des Verlustabzugs ist die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips; beim Verlustabzug in concreto in Ausformung des objektiven Nettoprinzips. Dagegen findet die Frage, ob der Erbe, um die Verluste des Erblassers geltend machen zu könne, wirtschaftlich belastet sein muss, im Gesetz keine Deckung. Eine Vermengung dieser beiden „Argumente“ ist daher – zumindest - unzweckmäßig.

Wenn schon der BFH als Höchstgericht eine klare Linie vermissen lässt, kann eine der Rechtssicherheit förderliche klare Linie von den Finanzgerichten umso weniger gefordert werden.

bia. Die Divergenzanfrage des XI. Senats vom 10.4. 2003

Der XI. Senat fragte beim I. sowie beim VIII. Senat an, ob sie an ihrer Rechtsprechung zum Verlustabzug des Erben festhalten wollen⁴¹⁵). Er teilte⁴¹⁶) die Bedenken des I. Senats, die dieser in der Divergenzanfrage⁴¹⁷) vom 29.3. 2000 geäußert hatte.

Inhaltlich ging der XI. Senat zunächst darauf ein, dass es an sich naheliegend wäre, dem Hoferben den gesamten Verlustabzug des Erblassers zukommen zu lassen⁴¹⁸). Er begründete diesen Standpunkt einerseits damit, dass diese Überlegung auch in den Urteilen vom 15.3. 1962⁴¹⁹) sowie vom 22.6. 1962⁴²⁰) zum Ausdruck gekommen war. Andererseits zog er in Betracht, dass nur so dem „Erfordernis“ der wirtschaftlichen Tragung der Verluste genüge getan wäre, da sich die Verluste nur in der Belastung des Betriebsvermögens niedergeschlagen haben⁴²¹).

⁴¹⁵ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364.

⁴¹⁶ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1365).

⁴¹⁷ Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBI 2000 II 622.

⁴¹⁸ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1365).

⁴¹⁹ Vgl BFH Urteil vom 15.3. 1962, IV 177/60, HFR 1963, 8.

⁴²⁰ Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBI 1962 III 386.

⁴²¹ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1365).

Dagegen spräche nach Auffassung des XI. Senats allerdings, dass im Sinne der ständigen Judikatur⁴²²), dem Erben der Verlustabzug auch zukommt, wenn er den Betrieb nicht fortführt bzw ein Dritter die Verlustquelle übernimmt⁴²³).

Wie schon in seinem Beschluss vom 6.9. 2000⁴²⁴) zur damaligen Divergenzanfrage des I. Senats⁴²⁵) war der erkennende Senat der Auffassung, dass der vom Erblasser nicht ausgenutzte Verlustabzug nicht auf den Erben übergehen könne⁴²⁶). Jene Gründe, die den I. Senat im auf die Divergenzanfrage folgenden Urteil dazu bewogen hatten, an der ständigen Rechtsprechung festzuhalten, vermochten den XI. Senat nicht zu überzeugen.

Er ging auch auf die Rechtslage ein, die inzwischen in der Bundesrepublik Deutschland eine Änderung dahin gehend erfahren hatte, dass der Verlustvortrag zum einen durch den Verlustrücktrag ergänzt wurde; zum anderen gab es keine zeitliche Befristung mehr und der Verlustvortrag stand nunmehr auch allen Steuerpflichtigen offen- nicht nur denjenigen die ihre Einkünfte aus einer betrieblichen Tätigkeit erwirtschafteten⁴²⁷). Dies führe nach Auffassung des BFH dazu, dass Verlustabzugspotenziale, die der Erblasser wegen seiner Einkommensteuererklärung nicht mehr nutzen konnte, erst dank ihrer Vererblichkeit wirtschaftliche Bedeutung erlangen. Der XI. Senat ging offenbar von einer Besserstellung des Erben – verglichen mit dem Erblasser - aus, die dem Gerichtshof unbillig erschien⁴²⁸).

Danach ging der Senat darauf ein, dass - seiner Ansicht nach - §24 Nr 2 dEStG sowie die Vermögen- und Kirchensteuer, wo er anscheinend die Vererbbarkeit für zulässig erachtet⁴²⁹), nicht mit dem Verlustabzug vergleichbar sind.

⁴²² Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386; BFH Urteil vom 5.5 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653.

⁴²³ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1365)

⁴²⁴ Vgl BFH Beschluss vom 6.9. 2000, XI ER -S-3/00, juris StRE 2005, 1085.

⁴²⁵ Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622.

⁴²⁶ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1365).

⁴²⁷ In Österreich erfolgte (noch) keine Ausdehnung auf alle Einkunftsarten, was ua von *Beiser*, *Steuern*⁷ (2009) 37, nachhaltig kritisiert wird.

⁴²⁸ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1365).

⁴²⁹ Dies mit dem Argument, weil hier – infolge der Bezahlung durch den Erben - für diesen eine Belastungssituation entstehe. Ferner erachtete es der BFH für unerheblich, dass dem Erben durch den Erbfall zusätzliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zugeflossen ist. Diese werde eventuell im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung erfasst. Vgl dazu BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1366).

Tatsächlich sind die Vermögen- bzw Kirchensteuer nicht mit dem Verlustabzug vergleichbar, da der Verlustabzug keine Ausgabe i.e.S. zur Voraussetzung hat. Dies lässt es durchaus gerechtfertigt erscheinen, den Verlustabzug als „Sonderausgabe sui generis“ zu verstehen. Auch ein derartiges Begriffsverständnis sagt aber nichts über die (Un-)Vererbbarkeit aus.

Bedenken, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip im Falle der Unvererbbarkeit des Verlustabzugs verletzt würde und es sohin zu einer Überbesteuerung⁴³⁰) käme, hat der BFH nicht, da für ihn die persönliche Leistungsfähigkeit des Erben nicht von einer allfälligen Verlustabzugsberechtigung abhängig sei⁴³¹).

Er thematisiert in diesem Zusammenhang aber auch, dass es zu einer Überbesteuerung beim Erblasser kommen kann. Eine solche Überbesteuerung könne aber nur beim Erblasser selbst ausgeglichen werden. Die Berücksichtigung beim Erben scheitere an dem Charakter der Einkommensteuer als Personensteuer sowie am Grundsatz der Individualbesteuerung⁴³²).

⁴³⁰ Die Gefahr einer Überbesteuerung des Erben - infolge dessen Verpflichtung zur Fortführung der Buchwerte -, welche sich letztendlich in erhöhten Einkünften niederschlägt, ist für den XI. Senat – anders der I. Senat - kein tragfähiges Argument. Er begründet dies damit, dass die Verlustabzugsbeträge des Erblassers letztlich auf dessen Betriebsausgaben zurückzuführen sind und ein anderer Aufwendungen des Steuerpflichtigen nach allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts nicht geltend machen könne. Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1366). Es ließe sich ferner durchaus hinterfragen, ob der Erbe gegenüber dem Erblasser wirklich ein anderer – ein Dritter - ist. §45 AO legt Gegenteiliges nahe. Der gleichen Auffassung war der BFH im Grundsatzurteil vom 22.6. 1962, in dem er die Fortsetzungs- bzw „Fußstapfentheorie“ entwickelte. Dazu sei angemerkt, dass der Wortlaut des §8 StAnpG weitaus enger war als derjenige des §45 AO. Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386, BFHE 75, 328, StuW 1963 Sp 185. Lediglich in Ausnahmefällen – wenn der Erbe Einkünfte aus der betreffenden Einkunftsquelle erzielte - könne es nach Ansicht des XI. Senats dazu kommen, dass es zu einer Überbesteuerung durch die Verpflichtung zur Buchwertfortführung kommt. Derartige „Ausnahmefälle“ scheinen dem XI. Senat aber nicht verallgemeinerungsfähig zu sein. Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1366). Den Fall, dass der Erbe die Verlustquelle fortführt als „Ausnahmefall“ zu bezeichnen, geht wohl an den realen Gegebenheiten vorbei. Ebenso der I. Senat: Dieser geht davon aus, dass gerade in derartigen Fällen, die Verluste eng mit der jeweiligen Einkunftsquelle verknüpft seien, der Erbe müsse – so der I. Senat - in betreffenden Wirtschaftsgütern „gespeicherte“ Gewinne nachversteuern, wenn später stille Reserven aufgedeckt werden. Vgl BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BStBl 2004 II 414 (414f).

⁴³¹ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1366).

⁴³² Wörtlich zitiert er die zuvor schon vom Schleswig-Holsteinischen Finanzgericht verwendete Formulierung, dass nämlich Erbe und Erblasser verschiedene Subjekte sind, die jeder für sich zur Einkommensteuer veranlagt werden. Neue Argumente liefert er in diesem Kontext nicht. Vgl Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 21.9. 1999, III 23/95, EFG 1999, 1221 (1223).

Auch aus anderen Rechten⁴³³) könne –so der BFH- die Vererbbarkeit des Verlustabzugs nicht hergeleitet werden, da der Verlustvortrag nicht an einzelne Sachverhalte anknüpfe, sondern auf den Steuerpflichtigen als Person.

Zwar ist wohl richtig, dass der Verlustabzug mit all diesen Rechten keine großen Gemeinsamkeiten aufweist; dies liegt aber nicht am Anknüpfungspunkt. Außerdem ist eine solche Gesamtbetrachtungsweise nicht erforderlich. Sie bereitet mehr Probleme, als sie zu lösen im Stande ist.

bib. Die Reaktionen der angerufenen Senate

Der mit der Divergenzanfrage des XI. Senats befasste I. Senat stimmte einer Judikaturänderung nicht zu⁴³⁴). Mit bemerkenswerter Vehemenz und Deutlichkeit – viel klarer als in seinen letzten Entscheidungen - tritt er der geplanten Rechtsprechungsänderung entgegen: Er äußert sogar verfassungsgrechtliche Bedenken. Seiner Ansicht nach wäre ein Ausschluss der Vererbbarkeit ein Verfassungsverstoß –konkret ein enteignungsgleicher Eingriff⁴³⁵). In diesem Argument scheinen sich für den I. Senat die Beweggründe zu manifestieren, die bisherige Rechtsprechung beizubehalten⁴³⁶). Unter Berufung auf *Tipke/Lang*⁴³⁷) geht er auf die Maßgeblichkeit des Totalitätsprinzips im Zusammenhang mit dem Verlustabzug⁴³⁸) ein: Folgt man dieser Idee des Totalitätsprinzips, stellt das Prinzip gleichsam die Leitidee dar. Sie wird aus haushaltspolitischen Gründen der Staatsräson mittels des Periodizitätsprinzips durchbrochen. Die Einkommensteuer erfasst (lediglich) das zu versteuernde Einkommen eines zurückliegenden Kalenderjahres (§2 Abs. 7, §25 Abs. 1 EStG). Das Einkommen wird dadurch periodisch belastet. (...) Als zwar nicht nur rein technisches, sondern materielles, aber letztlich „ungerechtes“ Prinzip tritt das

⁴³³ An dieser Stelle nennt der XI. Senat ua das Recht des Erben, Wahlrechte auszuüben und in laufende Fristen einzutreten. Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 (1366).

⁴³⁴ Vgl BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BStBl 2004 II 414.

⁴³⁵ Vgl BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BStBl 2004 II 414 (415). Dieser enteignungsgleiche Eingriff soll –nach Auffassung des I. Senats- in der Erblässersphäre aufgrund des zeitlich begrenzten Verlustrücktrags vorliegen. Ferner sei –der BFH beruft sich dabei auf *Marx* (vgl *Marx*, Der Verlustabzug im Erbfall und „die Rechtsprechung der ruhigen Hand“, DB 2001, 2364)- die Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips verfassungsrechtlich geboten. Rechtspolitisch tritt der I. Senat für einen erweiterten Verlustrücktrag ein.

⁴³⁶ „Diese möglichen Folgewirkungen können bei Überlegungen im Hinblick auf eine Rechtsprechungsänderung wie sie der XI. Senat anstrebt, nicht vernachlässigt werden. Eine Rechtsprechung, deren Konsequenz ein letztlich verfassungswidriger Rechtszustand wäre, lässt sich aus Sicht des I. Senats auch dann nicht rechtfertigen, wenn hierfür bei isolierter dogmatischer Betrachtung gute Gründe geltend gemacht werden“.

⁴³⁷ Vgl *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁷, §9 Rz 23 und 65.

⁴³⁸ „Gerade am Verlustvortrag wird dies deutlich.“

Prinzip der Abschnittsbesteuerung hinter die besagte Leitidee zurück. Gerade am Verlustvortrag wird dies deutlich; dieser stellt das Totalitätsprinzip (partiell) wieder her und ist daher systemgerecht, um Überbesteuerungen und Verstößen gegen das (objektive) Nettoprinzip entgegenzutreten⁴³⁹).

Zusätzlich geht der I. Senat – ebenfalls deutlicher als bisher - auf ökonomische Gesichtspunkte ein: Wirtschaftlich gesehen tritt der eingetretene Verlust in Gestalt der Minderung künftiger Steuerzahlungen (=Steuereffekte aus Verlustvorträgen; latente Erstattungsansprüche) ungeachtet seiner steuerlichen Abzugsfähigkeit in künftigen Jahren nach Maßgabe der anzuwendenden steuerlichen Vorschriften (§10d EStG) durchaus als selbstständige quantifizierbare Größe in Erscheinung⁴⁴⁰). (...) Im Erbfall können diese latenten Steuererstattungsansprüche zwar nicht mehr vom Erblasser selbst geltend gemacht werden. Sie wirken sich insoweit bei ihm nicht aus. An dem ökonomischen Wert der Verluste ändert sich dadurch jedoch nichts. Dieser Wert schlägt sich beim Erben in der Schmälerung des Nachlasses nieder (...) ⁴⁴¹).

Durch das Abstellen auf ökonomische Aspekte bringt der BFH zum Ausdruck bringt, welche unbilligen Konsequenzen es hätte, würde man dem Erben die Geltendmachung des Verlustabzugs verwehren. Außerdem sollte gerade im Steuerrecht immer ein Blick auf das Zusammenspiel von rechtlichen Erwägungen und wirtschaftlichen Zusammenhängen stattfinden⁴⁴²).

Der I. Senat geht von seiner im Beschluss vom 29.3. 2000⁴⁴³) vertretenen Rechtsansicht ab. Als er sich im Urteil vom 16.5. 2001⁴⁴⁴) dazu entschloss, an der ständigen Rechtsprechung des BFH festzuhalten, tat er dies primär aus Gründen der Rechtssicherheit. Nunmehr spielen für ihn sogar verfassungsrechtliche Erwägungen eine gewichtige Rolle. Mit Nachdruck macht er deutlich, welche „ungerechtfertigten“ Folgen es hätte, den Verlustabzug gänzlich untergehen zu lassen. Die vielen Zitate

⁴³⁹ BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BStBl 2004 II 414 (415).

⁴⁴⁰ Der I. Senat verweist in diesem Zusammenhang auf *Marten/Weiser/Köhler*, Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung, BB 2003, 2335 mwN.

⁴⁴¹ BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BStBl 2004 II 414.

⁴⁴² Vgl in diesem Zusammenhang auch §24 BAO, der auf wirtschaftliche Gegebenheiten abstellt.

⁴⁴³ Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, DStZ 2000, 569.

⁴⁴⁴ Vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487.

im Beschluss machen deutlich, welchen Einfluss das Schrifttum auf die Entscheidungsfindung des BFH und auf das Umdenken des I. Senats ausmachte.

Dennoch darf das Ergebnis nicht den Blick darauf verstellen, dass es der I. Senat wohl für besser hielte, die Verluste dem Erblasser – in Form eines erweiterten Verlustrücktrags - und nicht dem Erben zuzurechnen.

hic. Der Vorlagebeschluss an den Großen Senat

All diese gewichtigen (Gegen-)Argumente konnten den XI. Senat allerdings nicht dazu bewegen, von seinem Ansinnen, dem Erben die Abzugsmöglichkeit der „erblasserischen“ Verluste zu versagen, abzugehen. Er beharrte vielmehr auf seinem Standpunkt und legte dem Großen Senat des BFH folgende Fragen zur Entscheidung vor:

1. Kann der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlust bei seiner eigenen Veranlagung geltend machen?
2. Falls die 1. Rechtsfrage bejaht wird: Steht im Falle einer Erbengemeinschaft der Abzug nur demjenigen zu, der die Einkunftsquelle(n) fortführt, die den Verlust verursacht hat (haben)? Gelten für den Fall einer Sondererbfolge in die Verlust verursachende Einkunftsquelle Besonderheiten?⁴⁴⁵⁾

Auch wenn der Vorlagebeschluss sehr lange und ausführlich gefasst ist, kann an dieser Stelle auf eine weitergehende Befassung verzichtet werden, da sich in diesem Beschluss im Großen und Ganzen ohnehin nur die bereits erwähnten und kommentierten Argumente wiederfinden, ohne inhaltlich grundlegend Neues zu bringen. Aus diesem Grund wird daher nachfolgend gleich auf den Beschluss des großen Senats eingegangen.

bid. Die Entscheidung des Großen Senats

Am 17.12. 2007 war es dann soweit: Der Große Senat „beseitigte“ die bis dato über vierzig Jahre lang andauernde Rechtsprechung des BFH⁴⁴⁶⁾.

Der Große Senat war der Ansicht, dass der Übergang des Verlustabzugs weder auf zivil- noch auf steuerrechtliche Vorschriften gestützt werden könne⁴⁴⁷⁾. Er

⁴⁴⁵ BFH Beschluss vom 28.7. 2004, XI R 54/99, BStBl 2005 II 262.

⁴⁴⁶ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651.

⁴⁴⁷ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (653).

sei zwar der Ansicht, dass trotz des engen Wortlauts des §45 AO der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger sowohl in materiell- als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintrete⁴⁴⁸). Dieser Eintritt sei jedoch nicht geeignet, die Vererbbarkeit von Verlustabzügen zu begründen, da es sich beim Verlustabzug um ein höchstpersönliches Recht handle. Außerdem komme es auf die dem Einzelsteuergesetz zu Grunde liegenden Prinzipien an⁴⁴⁹).

Anschließend geht der Große Senat in seiner Entscheidungsbegründung auf den Charakter des Verlustabzugs ein: Sieht man vom Verlustrücktrag ab, so hat der Verlustabzug den Rechtscharakter eines aufschiebend, durch die Entstehung künftiger positiver Gesamtbeträge der Einkünfte bedingten Einkommensteuerminderungsanspruchs⁴⁵⁰). Dennoch fasst auch der BFH den Verlustabzug als wirtschaftlichen Vermögenswert auf; diese Eigenschaft kommt nach Ansicht des BFH auch einem potentiellen Verrechnungsanspruch zu.

Wie der Gerichtshof anmerkt, trifft §10d EStG keine Aussage über die Frage eines interpersonellen Verlustausgleichs⁴⁵¹).

Daraus ergibt sich in logischer Konsequenz – wie oben im Rahmen dieser Arbeit schon festgestellt wurde - dass eine Wortinterpretation nicht möglich ist.

Um seinen Standpunkt zu untermauern, beruft sich der Große Senat auf das der Einkommensteuer zu Grunde liegende Prinzip der Individualbesteuerung. Die Einkommensteuer als Personensteuer gebiete eine Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit, die – verkürzt wiedergegeben - ebenso wie die persönliche Steuerpflicht mit dem Tod aufhöre⁴⁵²). Der BFH betont stets, dass Erblasser und Erbe verschiedene Rechtssubjekte sind.

Abermals geht er auf die finanzielle Leistungsfähigkeit iZm dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip ein. Abermals lässt er in diesem Zusammenhang unberücksichtigt, dass die verminderte Leistungsfähigkeit des Erblassers auch eine Rolle für die Leistungsfähigkeit des Erben spielt. Weiters ist er der Meinung, dass die „negative Leistungsfähigkeit“ ebenso wenig wie die positive übertragen werden

⁴⁴⁸ Kritisch dazu *Brockmeyer*. Vgl *Klein/Brockmeyer*, AO⁹, §45 Rz 1.

⁴⁴⁹ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (653).

⁴⁵⁰ BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (653f).

⁴⁵¹ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (654).

⁴⁵² Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (654).

könne. Der große Senat beruft sich darauf, dass es einhelliger Ansicht sei, dass es auch bei Rechtsgeschäften unter Lebenden zu keinem Übergang des Verlustabzugs kommt. Dies gelte – so der BFH - mangels gegenteiliger gesetzlicher Normierung auch für die Gesamtrechtsnachfolge⁴⁵³).

Der BFH lässt dabei aber außer Acht, dass Rechtsgeschäfte unter Lebenden und der Erwerb von Todes wegen infolge der Gesamtrechtsnachfolge in Hinblick auf das Schicksal des Verlustabzugs nicht vergleichbar sind. Der Sinn und Zweck der Unübertragbarkeit – zumindest bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft - unter Lebenden lässt sich nicht ohne weiteres auf den Erbfall übertragen. Im Falle der entgeltlichen (Einzel-) Rechtsnachfolge soll ein volkswirtschaftlich unerwünschter „Handel“ mit Verlustvorträgen unterbunden werden. Dies ist der Grund, warum der Verlustabzug im Falle der entgeltlichen Einzelrechtsnachfolge nicht übergeht.

Im Erbfall kann es indes zu keinem Handel im hier verstandenen Sinn kommen. Bei Einzelrechtsnachfolge besteht das Rechtssubjekt fort; bei Gesamtrechtsnachfolge geht es unter. Ferner ist in Betracht zu ziehen, dass das Ausmaß der rechtlichen Folgen im Falle Gesamtrechtsnachfolger – naturgemäß - umfangreicher ist als jenes im Zuge der Singularsukzession.

Der große Senat des BFH geht sogar noch einen Schritt weiter, indem er meint, der Übergang des Verlustabzugs würde einen Widerspruch zum Prinzip der Besteuerung des Erben nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit nach sich ziehen⁴⁵⁴). Diese individuelle einkommensteuerrechtliche Leistungsfähigkeit werde durch die vom Erblasser erlittenen Verluste nicht beeinträchtigt⁴⁵⁵). Er teile ferner die verfassungsrechtlichen Bedenken, welche der I. Senat⁴⁵⁶) geäußert hatte, die durch den Untergang des Verlustabzugs entstehen können, nicht. Der Große Senat ist nämlich der Ansicht, dass eine Überbesteuerung des Erblassers nicht durch eine Unterbesteuerung beim Erben korrigierbar ist⁴⁵⁷). Er zieht sich auf eine formelle

⁴⁵³ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (654).

⁴⁵⁴ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (654) und (655).

⁴⁵⁵ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (655).

⁴⁵⁶ Vgl BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BStBl 2004 II 414 (415).

⁴⁵⁷ Selbst unter Zugrundelegung des „Besteuerungsideals“ iSd Besteuerung nach dem Totalitätsprinzip könne die Vererbbarkeit des Verlustabzugs nicht hergeleitet werden, da das Totalitätsprinzip von der Erfassung des Lebenseinkommens eines Individuums ausgehe. Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (655) unter Berufung auf *Schmitt-Homann*, Die Vererbung einkommensteuerlicher Rechtspositionen, 2005, 102f.

Begründung zurück. Demnach könne ein Steuerpflichtiger Aufwendungen und Verluste eines Dritten nicht abziehen⁴⁵⁸).

Dabei darf aber in diesem Zusammenhang nicht außer Betracht gelassen werden, dass auch die „verminderte“ Leistungsfähigkeit des Erblassers – wie sie offenbar ebenso der große Senat annimmt - Einfluss auf die Leistungsfähigkeit des Erben hat. Dies hat insb der I. Senat in seinen Ausführungen zu den wirtschaftlichen Folgen eines allfälligen „Nicht-Überganges“ dargetan⁴⁵⁹).

Fortan spielt die wirtschaftliche Belastung des Erben mit den vortragsfähigen Verlusten für die Erwägungen des BFH keine große Rolle mehr. Der Übergang des Verlustabzugs lasse sich auch nicht mit der Erwägung rechtfertigen⁴⁶⁰), dass der Erbe gem §1967 Abs. 1 BGB iVm §45 AO (...) uneingeschränkt für die vom Erblasser herrührenden Schulden hafte und eine solche wirtschaftliche Belastung des Erben mit den Nachlassverbindlichkeiten nach der Rechtsprechung des BFH (...) eine unerlässliche Voraussetzung für den Übergang der vom Erblasser nicht aufgezehrten „Verluste“ auf den Erben darstelle⁴⁶¹).

Der Große Senat lässt die Beantwortung der Frage, wie das Spannungsverhältnis zwischen Abschnittsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip in Ausformung des abschnittsübergreifenden Nettoprinzips zu lösen ist, aus dem Weg zu gehen. Er begründet die mangelnde Maßgeblichkeit der Beantwortung dieser Frage damit, dass selbst der Wegfall des nicht verbrauchten Verlustabzugs infolge des Fehlens eines zeitlich unbegrenzten Verlustrücktrags – gestützt auf das Totalitätsprinzip - zwar zu einer Überbesteuerung beim Erblasser führen könne; dies

⁴⁵⁸ Er verweist in diesem Zusammenhang ua auf den Beschluss des Großen Senats vom 23.8. 1999, GrS 1/97, BStBl 1999 II 778.

⁴⁵⁹ BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BStBl 2004 II 414.

⁴⁶⁰ Als Begründung dafür nennt er, dass Schulden negative, verkehrsfähige Wirtschaftsgüter sind, während negative Einkünfte unlösbar an die Person gebunden seien. Schulden sind vielmehr geradezu die Folge negativer Einkünfte. Zudem stellt der BFH kein geeigneten Unterscheidungsmerkmale zur Verfügung anhand derer eine Abgrenzung erfolgen kann. Abgrenzungsprobleme scheinen vorprogrammiert zu sein. Grundlegend anders sollen nach Ansicht des Großen Senats Erblasserschulden zu behandeln sein. Nach Auffassung des Großen Senats gehen diese – ipso iure - auf den Erben über und schmälern, da sie sich auf das Vermögen des Erblassers bereits ausgewirkt haben, auch die erbschaftssteuerliche Bereicherung des Erben, was aber für die Einkommensteuer nicht von Belang sei.

⁴⁶¹ BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (654) und (655).

stelle jedoch keine Rechtfertigung für den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben dar⁴⁶²).

Ebenso sei §24 Nr 2 EStG nicht einschlägig. Nur für den Fall, dass der Einkünfteerzielungstatbestand teils durch den Rechtsvorgänger, teils⁴⁶³) durch den Rechtsnachfolger verwirklicht werde, sei §24 Nr 2 EStG anwendbar. Die Folge der Anwendbarkeit des §24 Nr 2 EStG ist - nach Auffassung des großen Senats -, dass die vom Rechtsvorgänger erfüllten Tatbestandsmerkmale dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden. Unter Hinweis auf seine spezielle Zwecksetzung ist §24 Nr 2 EStG aber nach Ansicht des BFH nicht verallgemeinerungsfähig⁴⁶⁴). §24 Nr 2 EStG könne für die Frage der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen deshalb nicht fruchtbar gemacht werden, da der vom Erblasser nicht aufgezehrte Verlustabzug auf dessen (negative) Einkünfte zurückzuführen sei. Die entsprechenden Einkünfteerzielungstatbestände seien dagegen bereits in vollem Umfang vom Erblasser erfüllt worden.

Diese Sichtweise geht jedoch viel zu wenig auf die Bedeutung stiller Reserven ein. Auch sie stellen Einkünfte dem Grunde nach dar und gehen auf wirtschaftliche Dispositionen, die der Erblasser noch vor seinem Tod vorgenommen hat, zurück. Auch auf sie ist die vom BFH formulierte Wendung anwendbar. ME wird bei den stillen Reserven der Einkünfteerzielungstatbestand teilweise durch den Erblasser, teilweise durch den Erben verwirklicht. Der Erbe hat seinen „Anteil“ am Einkünfteerzielungstatbestand dadurch, dass er die stillen Reserven uU aufdeckt – zumindest bleiben sie vorerst an ihm „kleben“-; der „Anteil“ des Erblassers manifestiert sich darin, dass er das Entstehen stiller Reserven durch sein Wirtschaften erst ermöglicht hat.

In weiterer Folge geht der BFH auf die Bedeutung der zwingenden Buchwertfortführung ein: §6 Abs 3 EStG⁴⁶⁵) sei ebenso ein Fall der Tatbestandsspaltung wie §24 Nr 2 EStG. Diese Vergleichbarkeit begründet der große

⁴⁶² Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (655).

⁴⁶³ Der BFH verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff „gespaltene Tatbestandsverwirklichung“. Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

⁴⁶⁴ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (655). Zudem ist der erkennende Senat der Meinung, dass §24 Nr 2 EStG nur für Überschussrechner (Zu- und Abflussprinzip) von Bedeutung sei.

⁴⁶⁵ Bzw früher §7 Abs 1 EStDV.

Senat damit, dass bereits der Rechtsvorgänger mit der Anschaffung der (aktiven) Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sowie der Bildung der in deren Buchwertansätzen ruhende stille Reserven den Grundstein dafür gelegt habe, dass der die Buchwerte fortführende unentgeltliche Betriebsübernehmer im Falle der späteren Erfüllung eines Realisationstatbestandes (...) Einkünfte erzielt⁴⁶⁶).

Den Verlustabzug übergehen zu lassen scheitere nach Ansicht des BFH jedoch daran, dass §6 Abs 3 EStG eine Sonderstellung im System der Individualbesteuerung einnehme. §6 Abs 3 EStG ordne nämlich eine interpersonelle Übertragung stiller Reserven auf den Rechtsnachfolger an⁴⁶⁷). Im Gegensatz zur Regelung des §10d EStG liegt §6 Abs 3 EStG (§7 Abs 1 EStDV aF) eine streng objekt- und einkunftsquellenbezogene Konzeption zugrunde. Die stillen Reserven sind unlösbar mit denjenigen Wirtschaftsgütern verknüpft, in deren Buchwertansätzen sie ruhen. Dementsprechend gehen die stillen Reserven im Falle des §6 Abs 3 EStG (§7 Abs 1 EStDV aF) zusammen mit den übertragenen Wirtschaftsgütern ausschließlich und allein auf den unentgeltlichen Betriebserwerber über⁴⁶⁸).

Der BFH geht ausführlich auf das System der zwingenden Buchwertfortführung ein. Stille Reserven sind unzweifelhaft mit denjenigen Wirtschaftsgütern verknüpft sind, in deren Buchwertansätzen sie ruhen. Dies schließt jedoch den Übergang des Verlustabzugs nicht aus. Eine derartige Ansicht legt vielmehr Gegenteiliges nahe. Denjenigen, der den Betrieb übernimmt, mit den stillen Reserven zu belasten, ihm aber den Verlustabzug nicht zuzubilligen, erscheint unbillig und systemwidrig⁴⁶⁹).

Die Vererbbarkeit soll nach Ansicht des großen Senats deshalb ausgeschlossen sein, weil der Erbe nicht zwingend den Betrieb übernehmen muss, sondern es vielmehr dazu kommen könne, dass ein anderer den Betrieb fortführt. In diesem Zusammenhang wird auch auf das Problem einer allfälligen „Verteilung“ des Verlustabzugs im Falle der Erbenmehrheit eingegangen. Auch die Möglichkeit, dass ein vom Erblasser bestimmter Legatar den Betrieb fortführt, wird thematisiert. Zudem soll die fehlende Eignung der Berufung auf die Buchwertfortführung dadurch deutlich

⁴⁶⁶ BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

⁴⁶⁷ Vgl auch *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, §16 Abs Rz B 80 mwN.

⁴⁶⁸ BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

⁴⁶⁹ Ebenso *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

werden, dass das Gesetz den Übergang stiller Reserven auch bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung unter Lebenden vorsieht, wo es nach einhelliger Ansicht nicht zu einem Verlustabzug komme⁴⁷⁰).

All diese Beispiele zeigen – so der BFH weiter -, dass mit dem Argument, der Verlustabzug sei derart eng mit der einzelnen Einkunftsquelle verbunden, dass er zusammen mit dieser Quelle auf den Erben übergehen müsse, die Vererblichkeit des Verlustabzugs nicht zu rechtfertigen sei⁴⁷¹).

Die Schlussfolgerung des BFH ist befremdend. Zwar ist §6 Abs 3 EStG mit Sicherheit objektbezogen; der Begriff „objektbezogen“ lässt sich aber genauso gut als „subjektübergreifend“ bezeichnen⁴⁷²). Derart sind §§10d und 6 Abs 3 EStG – auch wenn dies offenbar vom BFH dementiert wird - miteinander in Einklang zu bringen. Man könnte durchaus argumentieren, dass §6 Abs 3 erst die volle und richtige Anwendbarkeit des §10d sicherstellt. Wohl auch in diesem Bewusstsein ist die Vorschrift des §6 Abs 3 EStG entstanden. Sohin kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber bei der Formulierung des §6 Abs 3 das dem Einkommensteuerrecht – zweifelsfrei - zugrunde liegende Prinzip der Individualbesteuerung „übersehen“ hat. Vielmehr hat der Gesetzgeber durchaus bewusst eine partielle Durchbrechung des Prinzips der Individualbesteuerung aus wirtschaftlichen Erwägungen „in Kauf genommen“⁴⁷³).

Bei einem derartigen Ansatz geht der Verlustabzug - aufgrund des Wortlauts des §6 Abs 3 EStG – nicht unbedingt auf den Erben über; Probleme bereitet diese Sichtweise dennoch nicht. Denn, sofern nicht der Erbe, sondern der Legatar den Betrieb übernimmt, ist letzterer mit den stillen Reserven belastet. Was spricht also dagegen, dem Legatar den Verlustabzug des Erblassers zuzubilligen? Gibt es keinen Legatar, so muss der Verlustabzug dem Erben aber auch dann zustehen, wenn er den Betrieb nicht fortführt.

⁴⁷⁰ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

⁴⁷¹ BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

⁴⁷² Zu dieser Begriffsbildung vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (573).

⁴⁷³ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (572).

Sofern der Erbe den Betrieb einstellt oder veräußert, erzielt er einen Aufgabe- bzw Veräußerungsgewinn; dieser ist betrieblich bedingt und damit steuerpflichtig.

Die Berufung auf die von der hA, wonach der Verlustabzug auch bei einem unentgeltlichen Betriebserwerb unter Lebenden nicht auf den Übernehmer übergeht, sagt über die (Un-)Vererbbarkeit nichts aus. Argumente, warum der Verlustabzug nicht auf den Geschenknehmer übergehen soll, werden nicht genannt. Der hinter dem „Nicht-Übergang“ bei entgeltlicher Rechtsnachfolge stehende Zweck lässt sich nicht ohne weiteres auf die Fälle unentgeltlicher Rechtsnachfolge „übertragen“. Bei entgeltlicher Rechtsnachfolge ist §6 Abs 3 EStG nicht anwendbar, bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge dagegen schon. §6 Abs 3 unterscheidet nicht, ob die unentgeltliche Rechtsnachfolge unter Lebenden oder von Todes wegen stattfindet.

Der BFH geht auch auf die Entwicklung des §10d EStG, die diese Vorschrift im Laufe der Zeit genommen hat, ein. Er verweist in diesem Kontext darauf, dass der Verlustabzug nunmehr nicht mehr wie früher wie Sonderausgaben abzuziehen sei, sondern vorrangig vor diesen und, dass er seit der Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20.4. 1976⁴⁷⁴) für alle Einkunftsarten offenstehe⁴⁷⁵). Aus diesen Gründen zieht der große Senat den Schluss, dass der Verlustabzug nicht mehr derart eng mit der Einkunftsquelle verbunden sei, sodass §6 Abs 3 EStG nicht mehr für den Übergang des Verlustabzugs ausschlaggebend sein könne⁴⁷⁶). Gleich an dieser Stelle soll jedoch angemerkt werden, dass der österreichische Gesetzgeber diese Entwicklung nicht mitgemacht hat. Im österreichischen Recht können nach wie vor nur diejenigen Verluste zu einem Verlustabzug führen, welche ihren Ursprung in einem Betrieb haben. Somit ist es offensichtlich, dass derartige Erwägungen auf die Vererbbarkeit des Verlustabzugs in Österreich keinen Einfluss haben können.

⁴⁷⁴ Vgl BGBl 1 1976, 1054, BStBl 1976 I 282.

⁴⁷⁵ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

⁴⁷⁶ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

Insb das Argument, der Verlustabzug erfasse nunmehr auch Verluste aus den außerbetrieblichen Einkunftsarten, ist jedoch nicht geeignet, den Übergang des Verlustabzugs zu verneinen. Va darf nicht außer Acht gelassen werden, dass es im Ausgangsfall um Verluste ging, die aus einem Betrieb „herrührten“. Zudem war es der Erbe, der diesen Betrieb fortführte. Somit sieht der BFH an den realen Gegebenheiten des Sachverhaltes vorbei. Auch der vom BFH gezogene Schluss, dass sich der Verlustabzug von der Einkunftsquelle vollends gelöst habe, mag nicht zu überzeugen. Genauso gut könnte man die Meinung vertreten, der Gesetzgeber habe insofern eine Klarstellung verankern wollen, dass es auf die Betriebsfortführung nicht ankommt. Natürlich war dies auch bis dato der Fall. Man könnte aufgrund dieser legislatischen Erweiterung aber ebenso die Auffassung vertreten, der Gesetzgeber wollte eine bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis auch ausdrücklich gesetzlich regeln.

Schlussendlich geht das deutsche Höchstgericht im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung darauf ein, dass diese in jenen Fällen nicht einschlägig sein könne, in denen der Erblasser gar keine betrieblichen Einkünfte erzielte und schon deswegen seine Erben auch keinen Betrieb hinterlassen konnte⁴⁷⁷).

Allein aufgrund des Umstandes, dass die Berufung auf die Buchwertfortführung – naturgemäß - in jenen Fällen versage, in denen es in Ermangelung eines Betriebs zu keiner Buchwertfortführung kommt, zu schließen, dass die Buchwertfortführung auch bei der Vererbbarkeit von Verlustabzügen im Zusammenhang mit einer betrieblichen Einkunftsquelle nicht als taugliches Argument aufgefasst werden kann, ist ebensowenig einsichtig. Man darf gespannt sein, wie der BFH in jenem Fall entscheiden wird⁴⁷⁸), in dem es um die Berücksichtigung von Verlusten geht, die aus einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle stammen⁴⁷⁹).

In weiterer Folge geht der große Senat in seinem Beschluss auf das Verhältnis zum deutschen Umwandlungssteuergesetz ein und kommt zu dem Ergebnis, dass aus dem Übergang des Verlustabzugs im Umwandlungssteuergesetz nicht auf den Übergang des Verlustabzugs auf den erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolger geschlossen werden könne: Der Entlehnung von

⁴⁷⁷ BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (656).

⁴⁷⁸ Ein derartiges Verfahren ist derzeit beim BFH anhängig. Vgl BFH XI R 2/05.

⁴⁷⁹ Es handelt sich um Verluste aus Vermietung und Verpachtung.

Rechtsgedanken des Umwandlungssteuergesetzes oder gar einer entsprechenden Heranziehung der Regelungen und Wertungen des Umwandlungssteuergesetzes bei der Beurteilung der durch den Erbfall ausgelösten Rechtsfolgen stehen bereits generelle und grundsätzliche Erwägungen entgegen. Zwar erfassen auch die im Umwandlungssteuergesetz geregelten Tatbestände zumeist Sachverhalte der (gänzlichen oder zumindest partiellen) Gesamtrechtsnachfolge. Jedoch weisen die erbrechtliche und die umwandlungssteuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge den in der Rechtsprechung des BFH⁴⁸⁰) mehrfach als gravierend betonten Unterschied auf, dass die Erbfolge unentgeltlich ist, „während die Umwandlung wesentliche Elemente eines entgeltlichen Tauschgeschäfts enthält“⁴⁸¹).

Das Ergebnis ist systemkonform. Folglich scheidet eine allfällige Analogie aus. Die Begründung des BFH ist allerdings nicht ohne weiteres einsichtig. Bei einer derartigen Begründung müsste man zu dem Ergebnis kommen, dass gerade bei der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge der Verlustabzug übergeht. Denn es entspricht ja einhelliger Rechtsauffassung, dass bei entgeltlichen Rechtsgeschäften der Verlustabzug nicht auf den Nachfolger übergeht. Außerdem widerspräche eine derartige Begründung – wie sie der BFH verwendet - §6 Abs 3 EStG. Zum wiederholten Male misst der BFH der zwingenden Buchwertfortführung zu geringe Bedeutung bei; dass er sich aber in diesem Zusammenhang auf die Entgeltlichkeit beruft, verwundert umso mehr.

Dennoch ist dem großen Senat im Ergebnis zuzustimmen. Es kommt jedoch nicht auf die Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit an; vielmehr sind die dem Umwandlungssteuergesetz und dem Erbfall zugrunde liegenden Fallkonstellationen nicht vergleichbar.

Aufgrund der gelegentlich in der Literatur⁴⁸²) vertretenen Ansicht, es könne sich beim Übergang des Verlustabzug des Erben bereits um Gewohnheitsrecht handeln, sah sich der BFH veranlasst, diesem Rechtsstandpunkt entgegenzutreten. Zwar sei uU die eine Komponente, die für die Bildung von Gewohnheitsrecht

⁴⁸⁰ Vgl BFH Urteil vom 8.4. 1964, VI 205/61 S, BStBl 1964 III 306 (306f); BFH Urteil vom 5.11. 1969, I R 60/67, BStBl 1970 II 149.

⁴⁸¹ BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (657).

⁴⁸² Vgl insb *Laule/Bott*, Nochmals: Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2005, 497(500ff).

Voraussetzung ist – namentlich die zeitliche - aufgrund der Jahrzehnte langen Rechtsprechung des Gerichtshofs erfüllt. Jedoch fehle es am zweiten Erfordernis – der allgemeinen Überzeugung, dass diese Übung auch rechtmäßig sei⁴⁸³). Die mangelnde Überzeugung der Rechtmäßigkeit zeige sich für den BFH darin, dass sich bereits zu Beginn der nunmehr aufgegebenen Rechtsprechung eine hinreichend große Zahl namhafter Autoren⁴⁸⁴) gegen eben diese Judikatur ausgesprochen hatten⁴⁸⁵). Ersteres Element – die jahrelange Übung -, das zur Entstehung von Gewohnheitsrecht notwendig ist, veranlasst den großen Senat aber aus Vertrauensschutzgründen⁴⁸⁶) die bis dato geltende Rechtsprechung zum Übergang des Verlustabzugs bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieses Beschlusses weiterhin anzuwenden⁴⁸⁷).

Zusammenfassend kann man feststellen, dass der BFH zwar das entscheidende Argument – die zwingende Buchwertfortführung - zwar ausführlich thematisiert, jedoch dessen Wirkung, Einfluss und Bedeutung im Zusammenhang mit der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen in zu geringem Ausmaß gewürdigt.

4. Exkurs: Die „jüngsten“ Entscheidungen der deutschen Finanzgerichte

Eine der kürzlich ergangenen Entscheidungen zur Vererblichkeit des Verlustabzugs stellt der Beschluss des Finanzgerichtes München vom 6. März 2002 dar⁴⁸⁸). Im Streitfall ging es um die Berücksichtigung von Verlusten im Nacherbfall. Das Finanzamt verwehrte dem Vorerben die Verrechnung der „erblasserischen“ Verluste mit der Begründung, der Vorerbe⁴⁸⁹) sei nicht Gesellschafter jener OHG geworden, aus der die Verluste des Erblassers stammen.

⁴⁸³ Ebenso *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, *StuW* 2004, 109 (114).

⁴⁸⁴ Ua werden in diesem Zusammenhang *Trzaskalik* und *Ruppe* genannt. Vgl dazu *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in *DStJG* 10, 94; *Trzaskalik*, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97.

⁴⁸⁵ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (657).

⁴⁸⁶ Ausführlich zum Vertrauensschutz vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (658f).

⁴⁸⁷ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (659).

⁴⁸⁸ Vgl FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673. Der Beschluss ist rechtskräftig.

⁴⁸⁹ Die Beteiligung an der OHG ging nicht auf den Vorerben, sondern auf den Nacherben über.

Das Finanzgericht war der Auffassung, dass es ernstlich fraglich sei, ob die Vererblichkeit von Verlusten weiterhin von einer wirtschaftlichen Belastung des Erben abhängig gemacht werden kann und wie bei einer Nacherbschaft zu verfahren ist⁴⁹⁰).

In den Entscheidungsgründen ging das FG auf diverse Urteile des BFH ein. Zum einen wies das FG daraufhin, dass die Rechtsprechung des BFH zur Frage der Vererbbarkeit des Verlustabzugs - dem Grunde nach - keineswegs eindeutig ist⁴⁹¹). Zum anderen ging das FG München auch auf die von Teilen der Literatur⁴⁹²) und vom BFH⁴⁹³) als Voraussetzung für den Übergang des Verlustabzugs geforderten wirtschaftlichen Belastung des Erben ein⁴⁹⁴).

Das Finanzgericht ließ die Beschwerde aufgrund folgender Erwägungen zu: *„Rückt man im Hinblick auf diese Bedenken von dem Merkmal der wirtschaftlichen Belastung des Erben als Voraussetzung ab, so wird im Streitfall der begehrte Verlustabzug nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Ast. die Beteiligung an der OHG nicht geerbt hat und dass der festgestellte verbleibende Verlustabzug aus dieser Beteiligung herrührte⁴⁹⁵).* (...) *Ob der Verlust nicht auf den Ast., sondern auf die Gesellschafter der OHG übergegangen ist, kann im vorliegenden Fall ebenfalls nicht mit hinreichender Sicherheit entschieden werden. Diese sind als Nacherben Erben der verstorbenen A und nicht des E (§2100 BGB), für den der verbleibende Verlustabzug festgestellt worden war⁴⁹⁶).*

*Valentin*⁴⁹⁷) merkt an, dass sich die gesamte Rechtslage noch im Fluss befindet. Er kritisiert auch, dass sich der XI. Senat durch das Abstellen auf die

⁴⁹⁰ Vgl. FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673.

⁴⁹¹ In concreto sprach das FG die beiden Entscheidungen des BFH vom 29. März 2000 (BFH Beschluss vom 29. März 2000 I R 76/99, BFHE 191, 353, BStBI 2000 II 622) und vom 16. Mai 2001 (BFH Urteil vom 16. Mai 2001 I R 76/99, BFHE 195, 328) an. Offenbar war es für das FG München auch eigenartig, dass der BFH in ein und demselben Sachverhalt zu zwei divergierenden Lösungen gelangte.

⁴⁹² Vgl. statt vieler *Paus*, Verlustabzug in Erbfällen, BB 1999, 2584.

⁴⁹³ Etwa in BFH Urteil vom 5. Mai 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57, BStBI 1999 II 653.

⁴⁹⁴ Vgl. FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673 (673f).

⁴⁹⁵ *„Auf die Fortführung komme es nämlich nicht an“*. Unter Hinweis auf BFH Beschluss vom 29. März 2000, I R 76/99, BFHE 191, 353, BStBI 2000 II 622.

⁴⁹⁶ FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673 (674).

⁴⁹⁷ Vgl. *Valentin*, Anmerkung zu FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673 (674).

wirtschaftliche Belastung des Erben entzogen hat, sich zur Frage der grundsätzlichen Vererbbarkeit von Verlusten zu deklarieren⁴⁹⁸).

Tatsächlich kann man von den Finanzgerichten nicht verlangen, dass sie die Entscheidungen des BFH zur Vererbbarkeit des Verlustabzugs nachvollziehen können, wenn die Rechtsprechung des BFH derart schwankend ist. In der Tat gibt es noch eine Fülle ungeklärter Aspekte im Zusammenhang mit dem Thema Übertragbarkeit von Verlusten, sodass derartige Fälle *„angesichts dieser Rechtslage unbedingt „offen gehalten“ werden sollte, bis die Rechtsentwicklung insoweit zu einem gewissen klärenden Abschluss gelangt ist“*⁴⁹⁹).

Im mittlerweile rechtskräftigen Urteil vom 17. Mai 2002⁵⁰⁰) ließ das Finanzgericht Hamburg die Berücksichtigung der Verluste des Erblassers zu. Das FG Hamburg ging in den Entscheidungsgründen viel mehr als das FG München⁵⁰¹) auf die Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge für den Übergang des Verlustabzugs ein⁵⁰²). Als weiteren Grund für die Vererbbarkeit nannte das FG Hamburg, dass sich der I. Senat des BFH letztendlich doch für die Beibehaltung⁵⁰³) der bis dato ständigen Rechtsprechung des BFH entschieden hat⁵⁰⁴). Außerdem geht das FG davon aus, dass es sich beim Verlustabzugspotential um ein Anwartschaftsrecht handelt: *„Diese Verlustabzugsmöglichkeit ist auch nicht stärker an die Person des Erblassers gebunden als jede andere Anwartschaft“*⁵⁰⁵).

⁴⁹⁸ Vgl. *Valentin*, Anmerkung zu FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673 (674).

⁴⁹⁹ *Valentin*, Anmerkung zu FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673 (675).

⁵⁰⁰ Vgl. Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17. Mai 2002, II 263/01, EFG 2002, 1230.

⁵⁰¹ Vgl. FG München Beschluss vom 6. März 2002, 11 V 342/02, EFG 2002, 673.

⁵⁰² Vgl. Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17. Mai 2002, II 263/01, EFG 2002, 1230 (1230) und (1231).

⁵⁰³ Vgl. BFH Urteil vom 16. Mai 2001, I R 76/99, BFHE 195, 328.

⁵⁰⁴ Vgl. Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17. Mai 2002, II 263/01, EFG 2002, 1230 (1231).

⁵⁰⁵ Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17. Mai 2002, II 263/01, EFG 2002, 1230 (1231) mwN. Im Volltext lautet die Begründung des FG wie folgt: *„10d EStG gewährt nach Auffassung des Senats ein materielles vermögenswertes Recht, da diese Vorschrift nicht nur bestimmt, wie ein Verlustabzug vorzunehmen ist, sondern auch, dass eine Verlustabzugsmöglichkeit besteht (...). §10d EStG enthält damit nicht nur eine „besteuerungstechnische“ Regelung, die die Verwertbarkeit des Verlustabzugspotentials offen ließe (...) und lediglich als eine Korrekturvorschrift zur Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung anzusehen sei. Das Steuerminderungspotential stellt vielmehr selbst einen Vermögenswert dar, dessen Bestehen und Höhe nicht selten Gegenstand von steuerlichen Streitigkeiten ist (...). Diese Verlustabzugsmöglichkeit ist auch nicht stärker an die Person des Erblassers gebunden als jede andere Anwartschaft“*.

Abschließend ging das Finanzgericht auf die wirtschaftliche Verlusttragung ein. Warum sich das FG diesbzgl äußerte ist mir rätselhaft. Der Ausgangsfall enthielt nämlich keinerlei Anhaltspunkte⁵⁰⁶), dass die Verlusttragung strittig sei.

Seit dem Urteil des BFH vom 15.3. 1962⁵⁰⁷) wird immer und immer wieder auf die wirtschaftliche Tragung der Verluste eingegangen, ohne dass diese Frage in den einzelnen Ausgangsfällen von Bedeutung war. Dabei bleibt unberücksichtigt, dass der BFH im Urteil vom 15.3. 1962 nur deshalb auf die Frage der wirtschaftlichen Belastung Bezug nahm, weil er damit ein Abgehen von seiner bis zu diesem Zeitpunkt ständigen Rechtsprechung⁵⁰⁸) begründen wollte.

Das letzte Urteil eines deutschen Finanzgerichtes, auf das in diesem Zusammenhang einzugehen ist, stammt aus dem Jahr 2004. Zur Entscheidung, ob der einkommensteuerliche Verlustabzug vererblich ist, hatte das Finanzgericht Baden-Württemberg⁵⁰⁹) Stellung zu nehmen. Im Ausgangsfall erzielte die Erblasserin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sie hatte Erhaltungsaufwendungen getätigt, die sie aus ihren Ersparnissen finanziert hatte. Im Todesjahr ergab sich aufgrund der hohen Erhaltungsaufwendungen ein nicht verrechneter Verlustabzug. Das Finanzamt verweigerte dem Erben die Berücksichtigung dieser noch nicht verrechneten Verluste mit der Begründung, der Erbe habe jene Mietobjekte, welche die Grundlage der nicht verrechneten Verluste darstellten, schuldenfrei erworben⁵¹⁰).

Das FG Baden-Württemberg wies die daraufhin vom Erben eingebrachte Klage als unbegründet ab. Im Urteil berief sich das FG auf die systematischen Bedenken gegenüber der Vererbbarkeit des Verlustabzugs, die vom XI. Senat des BFH⁵¹¹) erhoben wurden. Der erkennende Senat des FG Baden-Württemberg stand

⁵⁰⁶ Dies stellte auch das FG Hamburg (Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17. Mai 2002 II 263/01, EFG 2002, 1230 (1231)) selbst fest: „Eine derartige Konstellation ist im Streitfall nicht gegeben. Es ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass die Kl. als Gesamtrechtsnachfolgerin ihrer Mutter für deren Nachlassverbindlichkeiten einzustehen hat“.

⁵⁰⁷ Vgl BFH Urteil vom 15.3. 1962, VI 177/60, HFR 1963, 8.

⁵⁰⁸ Vgl BFH Urteil vom 17.2. 1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230 („Unvererbbarkeit des Verlustabzugs im Falle des Nachlasskonkurses“).

⁵⁰⁹ Vgl Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 621.

⁵¹⁰ Vgl Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 621.

⁵¹¹ Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364, BFHE 202, 486, HFR 2003, 1167.

der Vererbbarkeit von Verlustabzügen aber schon seit längerem kritisch gegenüber⁵¹²).

Außerdem betonte das Finanzgericht, die Bedeutung der wirtschaftlichen Belastung. Nach Auffassung des erkennenden Senats müsse im Streitfall nicht näher darauf eingegangen werden, ob der Verlustabzug vererbbar ist oder nicht⁵¹³). Die Versagung des Verlustabzugs führt nach Ansicht des FG nicht zu der geforderten wirtschaftlichen Belastung⁵¹⁴). Das Finanzgericht Baden-Württemberg begründete seine Sichtweise damit, dass *„andernfalls immer eine wirtschaftliche Belastung anzunehmen wäre, was einem Zirkelschluss gleichkäme“*⁵¹⁵). Dem kann nach nicht gefolgt werden. Gegenteiliges ist der Fall. Der Rekurs auf die wirtschaftliche Belastung ist keine vom Gesetz geforderte Voraussetzung. Stellt man auf die wirtschaftliche Belastung ab, so läuft dies im Ergebnis auf eine Versagung des Verlustabzugs in den meisten Fällen hinaus. Vielmehr führt daher die Ansicht des FG zu einem Zirkelschluss. Die Argumentation wie sich in gegenständlichem Urteil findet, stellt auf ein Kriterium ab, das letztlich zu einer Versagung des Verlustabzugs in einer Vielzahl von Fällen führt. Dies ist mit Sicherheit nicht die Intention des Gesetzgebers. Andernfalls hätte er ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal in §10d dEStG eingefügt.

Gegen das Urteil des FG Baden-Württemberg wurde Revision⁵¹⁶) eingeleitet. Es bleibt somit abzuwarten, zu welchem Ergebnis der BFH gelangen wird. Anzunehmen ist, dass die Vererbbarkeit der einkommensteuerlichen Verluste dem Grunde nach

⁵¹² Vgl. Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 621 (621) unter Hinweis auf seine eigene Vorjudikatur (vgl. FG Baden-Württemberg Urteil vom 16. April 2004, 14 K 194/99, Juris): *„Auch der erkennende Senat vertritt in ständiger Rspr. die Auffassung, dass der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nicht für seine eigene Veranlagung zur ESt geltend machen kann“*. Das FG Baden-Württemberg fühlte sich auch nicht aufgrund der jüngsten Entscheidung des I. Senats des BFH (Vgl. BFH Urteil vom 16. Mai 2001 I R 76/99, BFHE 195, 328) zu einem Abgehen von seiner ständigen Rechtsprechung veranlasst, da der I. Senat des BFH kurz zuvor noch die Vererbbarkeit des Verlustabzugs in Frage gestellt hatte (vgl. BFH Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622).

⁵¹³ Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 621 (621): *„Denn auch nach der bisherigen Rspr. könnte die Klage keinen Erfolg haben. Eine wirtschaftliche Belastung des Erben ist nicht ersichtlich; eine solche ergibt sich insbesondere nicht daraus, dass dem Erben der Verlustabzug versagt wird“*.

⁵¹⁴ Auch Siegers – Richterin am FG Baden-Württemberg - wünscht sich eine Konkretisierung (gemeint ist wohl durch den BFH) des Merkmals der „fehlenden wirtschaftlichen Belastung“. Vgl. Siegers, Anmerkung zu Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 621 (622).

⁵¹⁵ Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004 14 K 48/03, EFG 2005, 621 (621).

⁵¹⁶ Die Aktenzahl des BFH lautet XI R 2/05.

verneint wird, da jener Senat zur Entscheidung zuständig ist, der erst kürzlich den Großen Senat wegen systematischer Bedenken zur Entscheidung eben dieser Frage angerufen hat⁵¹⁷).

Selbst wenn der XI. Senat die Vererbbarkeit des Verlustabzugs erneut verneinen sollte, wären keinerlei Auswirkungen dieser neuen Judikatur auf die Vererbbarkeit des Verlustabzugs nach öEStG zu erwarten. Denn nach öEStG sind „Verluste“ aus Vermietung und Verpachtung nicht vortragsfähig (vgl §18 Abs 6 u 7 öEStG „e contrario“).

Wie die behandelten Entscheidungen zeigen, ist auch die Rechtsprechung der Finanzgerichte zur Vererbbarkeit des Verlustabzugs alles andere als einheitlich. Bei ein und derselben Rechtslage ist der Verluste an der Elbe⁵¹⁸) vererbbar, im Breisgau⁵¹⁹) dagegen nicht. Die divergierenden Entscheidungen der Finanzgerichte sind zweifellos auf die Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung des BFH zurück zu führen. Dies hat zur Folge, dass die FG in der Begründung ihrer Urteile nicht auf die höchstrichterlichen Urteile, sondern auf ihre eigene Judikatur Bezug nehmen⁵²⁰).

5. Fazit und Ausblick

Offensichtlich kommt es darauf an, welcher Senat des BFH die Frage der Vererbbarkeit des Verlustvortrages zu beantworten hat. Ebenso scheint *Meincke*⁵²¹) die Uneinigkeit innerhalb des BFH zu irritieren. Während die Rechtsprechung des I. Senats die Tendenz erkennen lässt, an der Jahrzehnte lang geübten Rechtsprechung festhalten zu wollen, stehen alle anderen Senate, welche für die Beantwortung dieser Frage zuständig sind, dem Übergang des Verlustabzugs unisono skeptisch gegenüber. Dieser Umstand stellt gewiss ein Manko dar; er ist der Rechtssicherheit sicherlich nicht förderlich.

⁵¹⁷ Vgl BFH Beschluss vom 28.7. 2004, XI R 54/99, BStBl 2005 II 262.

⁵¹⁸ Vgl Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17. Mai 2002, II 263/01, EFG 2002, 1230.

⁵¹⁹ Vgl Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 621.

⁵²⁰ Vgl Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 621 (621) unter Hinweis auf seine eigene Vorjudikatur (vgl FG Baden-Württemberg Urteil vom 16. April 2004, 14 K 194/99, Juris).

⁵²¹ Vgl *Meincke*, Kein Abzug von Erblasseraufwand durch den Erben, ZEV 2005, 73 (81).

Auch nach dem jüngst ergangenen Beschluss des großen Senats⁵²²) scheint die neuerdings vertretene Rechtsanschauung des BFH keineswegs in Stein gemeißelt zu sein. Denn auch dieser Beschluss bedeutet nicht ohne weiteres, um die Formulierung von *Laule/Bott*⁵²³) zu bemühen, ein „Roma locuta, causa finita“^{524,525}).

Sogar aus der Sicht einiger Praktiker wurde der Beschluss, obwohl er die Vererbbarkeit des Verlustvortrages beseitigte, begrüßt, weil er für die Beratungspraxis einstweilen Rechtssicherheit⁵²⁶) schafft⁵²⁷). Die zumindest bis dato konstatablere Rechtsunsicherheit wurde vom überwiegenden Teil der Literatur als unbefriedigend empfunden⁵²⁸). So wurde etwa auch im Jahr 2001 das Festhalten des I. Senats an der bis dato ständigen Rechtsprechung, nachdem er zuvor ernsthaft erwogen hatte, die bisherige Judikatur aufzugeben, als erfreulich empfunden⁵²⁹).

Vielfach wird im Schrifttum an der Rechtsprechung des BFH Kritik geübt, weil sich das Höchstgericht nicht selten⁵³⁰) der Beantwortung der Frage der Vererbbarkeit des Verlustabzugs entzogen hat. Der BFH stellte in diesen Entscheidungen zumeist auf andere Kriterien ab und ließ die Frage dem Grunde nach offen⁵³¹).

Während es in der Bundesrepublik Deutschland wohl nicht zu erwarten ist, dass die Kontroverse bald ein Ende haben wird und Kritiker in der Literatur wohl so schnell nicht verstummen werden, kann in Österreich aufgrund der hier mittlerweile

⁵²² Vgl. BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651.

⁵²³ Vgl. *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373.

⁵²⁴ Was schon vor dem Beschluss des Großen Senats galt, wird auch wohl danach gelten. Es ist davon auszugehen, dass die Frage der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen nach wie vor noch nicht endgültig geklärt ist. Ebenso herrscht hinsichtlich der „Anschlussprobleme“ noch keine abschließende Klarheit. Vgl. *Nickel/Hilgers*, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457 (461f).

⁵²⁵ AA *Horvath/Paterno/Prillinger*, Die (Un-)Vererbbarkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzugs, *ecolex* 2009, 257 (260): „Damit ist die kontroversiell geführte Diskussion zur steuerlichen Behandlung von Verlusten im Erbfall zumindest vorerst beendet“.

⁵²⁶ *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373 (1376) messen der Rechtsprechung des BFH insofern hohe Bedeutung zu, als sie Planbarkeit schafft und Stabilität sowie Kontinuität in der Rechtsordnung ein hoher Stellenwert zukommt.

⁵²⁷ Vgl. *Schulte/Knief*, BFH: Änderung der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs nach §10d EStG, BB 2008, 1038 (1047).

⁵²⁸ Vgl. statt vieler *Nickel/Hilgers*, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457 (459).

⁵²⁹ Vgl. *Philipp*, Der Verlustabzug im Erbfall, ZEV 2002, 496 (498). Auch der I. Senat selbst hielt ua deshalb an der damals ständigen Rechtsprechung fest, weil er Rechtssicherheit hohe Bedeutung zuschrieb. Vgl. dazu BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487.

⁵³⁰ So zB in BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57, als der BFH den Verlustabzug mangels wirtschaftlicher Belastung des Erben verneinte, jedoch sich nicht dazu äußerte, ob der Erbe dem Grunde nach den Verlustabzug geltend machen kann.

⁵³¹ Etwa *Wendt*, Verlustabzug: Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.5. 1999, XI R 1/97, FR 1999, 1066 (1068), wonach die Fachwelt als Folge des BFH-Urteils weiterhin mit der Unsicherheit leben muss: „Die Erwartungen sind enttäuscht worden, denn das Revisionsurteil lässt genau diese Frage offen“.

ganz überwiegenden Auffassung, wonach der Verlustvortrag vererbbar ist, davon ausgegangen werden, dass die Diskussion in Deutschland auf Österreich keinen unmittelbaren Einfluss haben wird⁵³²). Es ist davon auszugehen, dass die Unvererbbarkeit des Verlustabzugs in Österreich keine neue Renaissance erleben wird⁵³³). In Deutschland muss man dagegen in Zukunft darauf achten, Verlustvorträge – im Rahmen des Vorhersehbaren - soweit wie möglich auszunutzen bzw sie erst gar nicht entstehen zu lassen⁵³⁴). Diese mehr als nahe liegende Schlussfolgerung vermag an dem Unbehagen, das mit der neuen Rechtsprechung des BFH verbunden ist, nichts zu ändern, denn vom Ergebnis will nicht einleuchten, warum der Verlustabzug unter Aufgabe einer langjährigen Rechtsprechung nun nicht mehr vom Erben abgezogen werden kann⁵³⁵).

Es bleibt abzuwarten, wie der BFH im derzeit bei ihm anhängigen Fall entscheiden wird⁵³⁶). Jedenfalls aber sollte diese BFH Entscheidung für die österreichische Rechtslage keine Auswirkungen zeitigen, da es in gegenständlichem Sachverhalt um die Frage der Vererbbarkeit von Verlustabzügen, welche aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung resultieren, geht. In Österreich kommt aufgrund der Voraussetzungen des §18 Abs 6 öEStG ein Verlustabzug aus dieser Einkunftsart ohnehin nicht in Betracht.

Die Ursache der Kontroverse in Deutschland besteht wohl va darin, dass der BFH in den Grundsatzurteilen aus den 1960er Jahren die Vererbbarkeit des Verlustabzugs vordergründig auf §1922 BGB gestützt hat. Viele Meinungsverschiedenheiten hätten möglicherweise vermieden werden können, wenn der BFH damals schon die Vererbbarkeit ertragsteuerlich gelöst hätte⁵³⁷). Stattdessen hat er auch in weiterer Folge oftmals seine Entscheidungsdeterminanten offen gelassen. Dies ist auch der Hauptkritikpunkt in der deutschen Literatur.

⁵³² Ebenso *Novacek*, Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht (2005) 20.

⁵³³ *Horvath/Paterno/Prillinger*, Die (Un-)Vererbbarkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzugs, *ecolex* 2009, 257 (260) lassen diese Möglichkeit bewusst offen.

⁵³⁴ Vgl *Schulte/Knief*, BFH: Änderung der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs nach §10d EStG, *BB* 2008, 1038 (1047).

⁵³⁵ So auch schon früher *Rößler*, Übergang des Verlustabzugs auf den Erben?, Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 29. März 2000, I R 76/99, *DStZ* 2000, 760.

⁵³⁶ BFH XI R 2/05.

⁵³⁷ Für die Maßgeblichkeit einer ertragsteuerlichen Lösung tritt auch *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, *DStR* 2000, 1505, ein.

D. Die Ansicht der Finanzverwaltung

Die österreichische Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der Verlustabzug im Erbfall auf den Erben übergeht. Für die Berechtigung zum Verlustabzug kommt es nicht darauf an, ob der Erbe den Betrieb des Erblassers fortführt. Daraus leitet die Finanzverwaltung offenbar ab, dass der Verlustabzug im Falle der Erbenmehrheit nicht nur dem Erben, der den Betrieb fortführt, sondern allen Erben nach Maßgabe ihrer Erbquote anteilig zukommt⁵³⁸). Zudem erhellt aus der von der Finanzverwaltung abgelehnten Erfordernis der Betriebsfortführung, dass zur Geltendmachung der „hinterlassenen“ Verluste nur der Erbe, nicht hingegen der Legatar berechtigt sein soll⁵³⁹).

Der Verlustabzug geht bereits im Todesjahr des Erblassers auf den/die Erben über. Begründet wird dies von der Finanzverwaltung damit, dass die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge sofort mit dem Tod des Erblassers wirksam wird⁵⁴⁰). Hinsichtlich des Zeitpunktes der Verlustabzugsberücksichtigung heißt es in den EStR 2000, dass der Verlustabzug aufgrund des Umstandes, dass im Todesjahr noch eine Einkommensermittlung für den Erblasser stattzufinden hat, vorrangig bei diesem vorzunehmen ist. Nur der danach verbleibende Verlustabzug kann auf den (die) Erben übergehen⁵⁴¹). Jene Verluste, die erst im Todesjahr des Erblassers entstanden sind, können beim Erben frühestens nach dem Todesjahr abgezogen werden. Grund dafür soll nach Ansicht der Finanzverwaltung sein, dass solche Verluste auch beim Erblasser erst in den Folgejahren die Eigenschaft vortragsfähiger Verluste gehabt hätten⁵⁴²).

Die deutsche Finanzverwaltung ist dagegen der Auffassung, dass der Erbe nicht zur Geltendmachung der Verluste des Erblassers berechtigt ist⁵⁴³). Wie aus EStR 2008 H 10d eindeutig hervorgeht, nahm die deutsche Finanzverwaltung den

⁵³⁸ Vgl EStR 2000 Rz 4534 und Rz 4535 (GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 05. Dezember 2007).

⁵³⁹ Vgl EStR 2000 Rz 4535. Entsprechend begründet wird diese Ansicht aber nicht.

⁵⁴⁰ Unter Hinweis auf EStR 2000 Rz 9ff.

⁵⁴¹ Vgl EStR 2000 Rz 4536.

⁵⁴² Vgl EStR 2000 Rz 4537.

⁵⁴³ Vgl EStR 2008 H 10d: „Verlustabzug im Erbfall. Der Erbe kann einen vom Erblasser nicht genutzten Verlust nach § 10 d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung geltend machen (BFH vom 17. 12. 2007 – BStBl. 2008 II S. 608). Die bisherige Rechtsprechung des BFH ist weiterhin auf alle Erbfälle anzuwenden, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung des Beschlusses im Bundessteuerblatt (18. 8. 2008) eingetreten sind (BMF vom 24. 7. 2008 – BStBl. I S. 809). Für die Erbfälle, die bis zum Ablauf des 18. 8. 2008 eingetreten sind, ist H 10 d (Verlustabzug im Erbfall) EStH 2007 weiterhin anzuwenden“.

Beschluss des Großen Senats des BFH⁵⁴⁴) zum Anlass, ihre Rechtsansicht zu ändern. Zuvor war man noch der Auffassung, dass der Erbe den Verlustabzug des Erblassers für sich Steuer mindernd nutzen könne⁵⁴⁵). Die Finanzverwaltung hatte die diesbzgl. Judikatur des BFH -obwohl abgabenmindernd- seit den 1960er Jahren⁵⁴⁶) hingenommen⁵⁴⁷). Aufgrund dieser langjährigen Verwaltungsauffassung war in der Literatur bereits die Möglichkeit der Bildung von Gewohnheitsrecht erwogen worden⁵⁴⁸).

Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass die Finanzverwaltung im Großen und Ganzen stets der Judikatur der Höchstgerichte gefolgt ist. Sobald eine Rechtsprechungsänderung erfolgt ist, dauerte es nicht lange bis zur Übernahme der fortan von der Judikatur vertretenen Ansicht durch die Finanzverwaltung. Dies ist aber kein auf Deutschland beschränktes Phänomen. Auch in Österreich sah man sich erst veranlasst, den Verlustabzug des Erben zuzulassen, nachdem der VfGH ein diesbzgl. Erkenntnis⁵⁴⁹) zu fällen hatte^{550,551}). Sowohl für Deutschland als auch für Österreich gilt somit, dass die Finanzverwaltung nicht die Rechtsprechung der Höchstgerichte beeinflusste, sondern sich der Judikatur angeschlossen hat. Insofern wurde sie – was den Verlustabzug im Erbfall betrifft - nicht aktiv tätig; sie reagierte vielmehr bloß auf zwischenzeitliche Änderungen der Rechtsprechung.

E. Systematische Überlegungen

1. Der Verlustabzug ein höchstpersönliches Recht?

Sowohl in der Judikatur⁵⁵²) als auch in der Lehre⁵⁵³) findet sich an einigen Stellen die Wendung, der Verlustabzug sei ein höchstpersönliches Recht⁵⁵⁴) und

⁵⁴⁴ Vgl. BFH Beschluss vom 17.12.2007, GrS 2/04, BStBö 2008 II 608.

⁵⁴⁵ Vgl. etwa BStBl 2002 I 667 (Verlustabzug nach §10d EStG in Erbfällen; BFH Urteil vom 16. Mai 2001, –I R 76/99- (BStBl 2002 II Seite 487).

⁵⁴⁶ Vgl. zB BFH Urteil vom 15.3.1962, IV 177/60, HFR 1963, 8.

⁵⁴⁷ Vgl. dazu etwa BFH Urteil vom 16.5.2001, I R 76/99, DStR 2001, 1475.

⁵⁴⁸ Vgl. *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2003, 1373 (1377).

⁵⁴⁹ VfGH 5.3.1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444.

⁵⁵⁰ Vgl. Abschn 65 Abs 3 der EStR 1984, AÖFV Nr 193/1985.

⁵⁵¹ Vgl. dazu EStR 2000 Rz 4535, die ausdrücklich auf das VfGH Erkenntnis Bezug nehmen.

⁵⁵² Vgl. zB RFH Urteil vom 7.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 47 oder VwGH 14.5.1969, 429/68, VwSlg 3909, ÖStZB 1969, 158.

⁵⁵³ Vgl. statt vieler HHR/*Hallerbach*, §10d EStG Anm 23.

⁵⁵⁴ Ausführlich zum Begriff „höchstpersönliches Recht“ vgl. *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (2009) 384ff.

könne schon allein deshalb nicht auf einen anderen übergehen. Eine fundierte Begründung dieser These findet sich jedoch nirgends. Es bleibt vielmehr bei einer bloßen Behauptung.

Von höchstpersönlichen Rechten pflegt man dann zu sprechen, wenn der Rechtsnachfolger im Falle der Gesamtrechtsnachfolge nicht berechtigt ist, in das betreffende Recht einzutreten; es geht vielmehr mit dem Rechtsvorgänger unter.

Grundsätzlich wird in Zweifelsfällen von der „bloßen Persönlichkeit“ eines Rechts auszugehen sein. Was die Argumentation betrifft, es handle sich beim Verlustabzug um ein höchstpersönliches Recht, so kann dem doch Gewichtiges entgegengehalten werden. Zum einen kann einer solchen Gesetzesinterpretation nur dann gefolgt werden, wenn in den Abgabenvorschriften (...) überhaupt eine Hierarchie von Rechten vorzufinden ist; eine Hierarchie insofern, als neben höchstpersönlichen Rechten noch andere⁵⁵⁵), etwa lediglich einfachgesetzliche Rechte bestünden. Eine solche Hierarchie von Rechten gibt es jedoch im Abgabenrecht nicht⁵⁵⁶). Im Abgabenrecht sind vielmehr „einfachgesetzliche“ Rechte und Pflichten der Abgabepflichtigen verankert. Es ist zwischen zwei Begriffen klar zu unterscheiden, nämlich zwischen höchstpersönlichen Rechten, wie sie soeben als nicht im Abgabenrecht behauptet wurden und höchstpersönlichen Umständen⁵⁵⁷) und Verhältnissen (persönlichen Eigenschaften), an deren Vorliegen das Einkommensteuerrecht als Subjektsteuer anknüpft⁵⁵⁸). Wesentlich für solche persönlichen Verhältnisse ist, dass sie tatsächlich an der Person haften, also keinesfalls durch Rechtsgeschäfte auf irgendjemand anderen übertragbar sind⁵⁵⁹).

⁵⁵⁵ Dieser Halbsatz müsste wohl, um Sinn zu ergeben, genau umgekehrt formuliert sein.

⁵⁵⁶ *Kofler/Urnik* in *Bertl/Djanani/Kofler*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre (1998), 892.

⁵⁵⁷ De iure handelt es sich um Tatbestandsvoraussetzungen im Rahmen außergewöhnlicher Belastungen. Tatbestandsvoraussetzungen regeln aber in Wahrheit nur, ob es überhaupt zur Anwendbarkeit des betreffenden Rechts kommt. Vom Recht selbst kann noch nicht die Rede sein. Im Unterschied dazu ist beim Verlustabzug aber – zumindest in der Erblassersphäre - bereits ein Recht entstanden. Diese höchstpersönlichen Umstände weisen in der Tat keine Gemeinsamkeiten mit dem „höchstpersönlichen Recht“ des Verlustabzugs auf.

⁵⁵⁸ Vgl auch *Bertl/Kofler/Schlager*, Der Verlustvortrag bei entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsnachfolge „Going Concern Princip“ widerspricht der „höchstpersönlichen“ Anwendung als Sonderausgabe, SWK 1986, A I 333, wonach es im Steuerrecht überhaupt keine höchstpersönlichen Rechte, sondern bloß höchstpersönliche Umstände gibt. AA offenbar *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* BAO³, §19 Anm 4.

⁵⁵⁹ *Kofler/Urnik* in *Bertl/Djanani/Kofler*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre (1998), 892.

Das „Argument“, der Verlustabzug sei ein höchstpersönliches Recht und könne deswegen nicht auf eine andere Person übergehen, ist nicht überzeugend. Es stellt vielmehr eine bloße Behauptung dar; denn ein Argument bedarf einer entsprechenden Begründung, die es nachvollziehbar macht. Eben diese Begründung fehlt aber bei genauerer Betrachtung überall, wenn sich diejenigen Autoren, die für die Unvererblichkeit des Verlustabzugs eintreten, sich auf die Höchstpersönlichkeit berufen. Eines sollte im Rahmen dieser Diskussion nämlich beachtet werden: Rechte sind nicht deshalb nachfolgeunfähig, weil sie höchstpersönlich sind⁵⁶⁰). Vielmehr ist vom Gegenteil auszugehen: Rechte sind höchstpersönlich, weil sie nachfolgeunfähig sind. Ob Nachfolgeunfähigkeit vorliegt, ist mittels teleologischer Interpretationsmethode festzustellen. Blickt man folglich auf den der Rechtsnorm zu Grunde liegenden Sinn und Zweck, erhellt sofort: An höchstpersönliche Rechte dachte der Gesetzgeber bei Einführung des Verlustabzugs mit Sicherheit nicht⁵⁶¹).

Der Untergang eines Rechts oder einer Pflicht wird wohl eher die Ausnahme, denn die Regel sein. Eine scharfe Trennung zwischen persönlichem und höchstpersönlichem Recht ist oft schwierig. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich, dass insbesondere die Persönlichkeitsrechte⁵⁶²) des Privatrechts mit der Person des Rechtsträgers untergehen. Außerdem sind wohl die meisten Rechte und Pflichten des Familienrechts nicht übertragbar. Dass diese Rechte allesamt mit dem Tod des Rechtsträgers untergehen, liegt wohl in der Natur der Sache. Freilich handelt es sich bei diesen Rechten um privatrechtliche Rechte und Pflichten; demgegenüber zählt das Recht zur Geltendmachung des Verlustabzugs natürlich als Teil des Steuerrechts zum öffentlichen Recht.

Die Ansicht von *Koziol/Welser*⁵⁶³), wonach „öffentlich-rechtliche Rechte und Pflichten regelmäßig an die Person gebunden sind“, ist wohl zu pauschal^{564,565}).

⁵⁶⁰ AA *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht² (2003), 326: „Dass höchstpersönliche Rechte und Pflichten mit dem Tod des Trägers der betreffenden individuellen Position erlöschen, ist selbstverständlich(...)“.

⁵⁶¹ Vgl *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

⁵⁶² Privatrechtliche Rechte und Pflichten sind im Allgemeinen vererblich, sofern nicht Rechte und Pflichten betroffen sind, die man als Persönlichkeitsrechte bezeichnet oder die im Familienrecht wurzeln. Vgl dazu zB *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 446f.

⁵⁶³ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 445 mwN.

⁵⁶⁴ Insofern widersprechen sich *Koziol/Welser* mM nach selbst; es ist der Rechtsordnung nämlich nicht zu entnehmen, dass im Privatrecht von der grundsätzlichen Vererbbarkeit von Rechten und Pflichten auszugehen ist, im öffentlichen Recht aber genau das Gegenteil gelten soll. Es wird vielmehr davon anzunehmen sein, dass vermögenswerte Rechtspositionen in aller Regel übergehen.

Denn es gibt auch im Bereich des öffentlichen Rechts eine Fülle an Bestimmungen, die den Übergang auf Rechtsnachfolger vorsehen⁵⁶⁶). Selbstverständlich sind auch dem öffentlichen Recht Rechte und Pflichten, die mit dem Tod der betreffenden Person erlöschen, nicht unbekannt. So kann beispielsweise das Wahlrecht als unvererbbar ins Treffen geführt werden. Zum Untergang des Wahlrechts kommt es schon allein deshalb, weil ein Übergang auf Grund der Rechtsnatur⁵⁶⁷) denkunmöglich ist. Dabei liegt aber wohl auf der Hand, dass sich so unterschiedliche Rechtsinstitute – die Regelungsgegenstände sind derart verschieden, dass sie unterschiedlicher gar nicht sein könnten - wie das Wahlrecht einerseits und der Verlustvortrag andererseits nicht vergleichen lassen.

Außerdem sollte man sich in diesem Zusammenhang bewusst sein, dass es sich beim Verlustabzug um ein vermögenswertes Recht⁵⁶⁸) handelt. Der Verlustabzug wird nicht durch den Untergang des Rechtssubjekts zu einem „nicht-vermögenswerten“ Recht. An der Vermögensqualität dieses Rechts ändert sich durch den Erbfall nichts.

Grundsätzlich kann man wohl davon ausgehen, dass vermögenswerte Rechte nicht notwendigerweise unmittelbar an die Person des Rechtsträgers gebunden sind. Die Vermögensqualität macht einen durchaus gewichtigen Unterschied zu anderen - tatsächlich höchstpersönlichen - Rechten aus. Teilt man diese Auffassung, so kommt man zu dem Schluss, dass vermögenswerte Rechte iaR übergangsfähig sind. Daher bedarf es - auch im öffentlichen Recht - in aller Regel eine Vorschrift, die den

⁵⁶⁵ Vgl. *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht² (2003) 326: „Da somit als Grundsatz festgehalten werden kann, dass öffentlich-rechtliche Rechte und Pflichten kraft Rechtsnachfolge nicht übergehen, müssen es besondere Gründe sein, die etwas davon Abweichendes rechtfertigen können“.

⁵⁶⁶ Vgl. *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrenrecht⁸ (2003) 487, wonach verschiedene Verwaltungsvorschriften über die „Nachfolge“ in bestimmte Rechtspositionen Besonderes regeln. *Walter/Mayer* führen in diesem Zusammenhang ua §19 BAO an. Für *Walter/Mayer* ergibt sich der grundsätzliche Eintritt des Erben in die Rechtsposition, in der sich der Rechtsvorgänger befunden hat, aus dem System der Gesamtrechtsnachfolge. Freilich findet sich auch hier die Einschränkung, dass nur solche Rechte und Pflichten erfasst sind, die übergangsfähig sind.

⁵⁶⁷ So zB das Wahlrecht, das Recht, akademische Grade und Auszeichnungen zu führen: vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 446f.

⁵⁶⁸ Vgl. *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht² (2003) 326, der den Übergang eines öffentlich-rechtlichen Rechts zulassen möchte, sofern ein vermögensrechtlicher Anspruch vorliegt. Der Übergang eines vermögensrechtlichen Anspruchs erscheint ihm deshalb gerechtfertigt zu sein, da solche Rechtspositionen unabhängig von ihrer rechtlichen Grundlage als Forderungen in die Verlassenschaft eingehen. Wesentlich ist für *Raschauer* aber, dass nur diejenigen Ansprüche übergehen können, die im Zeitpunkt des Todes bereits entstandene Rechtspositionen zum Gegenstand haben. Ob der Verlustabzug eine derartige Rechtsposition darstellt, wird im Folgenden behandelt werden.

Übergang des Rechts ausschließt⁵⁶⁹). Gleichgültig ist dabei, ob diese Rechte ihren Ursprung im Zivilrecht oder im öffentlichen Recht haben. Freilich stellt der Umstand, dass es sich beim Verlustabzug um eine vermögenswerte Rechtsposition handelt, bloß ein Indiz dar. Demgegenüber fehlt bei anderer Ansicht sogar ein bloßer Indizcharakter.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Berufung auf „höchstpersönliche Rechte“ nicht geeignet erscheint, um die Frage der Vererbbarkeit sachgerecht beantworten zu können.

2. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge als entscheidendes Argument?

a. Ist § 19 Bundesabgabenordnung einschlägig?

§19 Abs 1 BAO normiert seit der BAO-Nov 1980, dass „bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden *Rechte und Pflichten* des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen“. Vor der BAO-Nov 1980⁵⁷⁰) ging lediglich- wie auch schon nach §8 Abs 1 u 2 StAnpG- die Abgabenschuld auf den Rechtsnachfolger über. Dass durch die BAO-Nov 1980 der Tatbestand erweitert wurde, geht unzweifelhaft aus dem Wortlaut der Nachfolgebestimmung hervor. Konnte man den Übergang des Verlustabzugs bis 1980 also keinesfalls auf §19 BAO stützen, erscheint dies nun nicht mehr ausgeschlossen, denn nach gegenwärtiger Rechtslage tritt der Gesamtrechtsnachfolger nicht nur in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung ein; dies soll nun auch für materiellrechtliche Positionen⁵⁷¹) gelten. Eine Einschränkung wird nur dann vorgenommen, wenn die Rechtsposition nach Wegfall des Rechtsträgers dem Sinn

⁵⁶⁹ AA Fasching/Schwartz, *Verwaltungsverfahrenrecht im Überblick*⁴ (2009) 40: „Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass im öffentlichen Recht aufgrund der Subjektbezogenheit der öffentlich-rechtlichen Berechtigungen eine Rechtsnachfolge nicht in Betracht kommt.“

⁵⁷⁰ Vgl zur früheren Rechtslage Reeger/Stoll, *Kommentar zur Bundesabgabenordnung* (1966), 79f.

⁵⁷¹ Vgl Ritz, BAO³, §19 Tz 4 mwN, insb VwGH 14.7.1994, 92/17/0176, [http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1992170176_19940714X00&ResultFunctionToken=f6e048ba-4b4a-45dd-8479-3f5a8150934f&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=14.07.1994&BisDatum=14.07.1994&Norm=&ImRisSeite=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=.](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1992170176_19940714X00&ResultFunctionToken=f6e048ba-4b4a-45dd-8479-3f5a8150934f&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=14.07.1994&BisDatum=14.07.1994&Norm=&ImRisSeite=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=)

und Zweck der sie begründenden Rechtsnorm nicht mehr gerecht werden kann⁵⁷²). Daraus leiten manche die Höchstpersönlichkeit einiger Rechte ab, worunter auch der Verlustabzug fallen soll. So hat insb der VwGH⁵⁷³) ausgeführt, dass die Neufassung dieser Bestimmung „keinesfalls den Übergang sich aus den Abgabenvorschriften ergebender höchstpersönlicher Rechte auf den Gesamtrechtsnachfolger im Auge hat“⁵⁷⁴).

Ebenso stellt *Gassner* auf den Sinn und Zweck der betreffenden Rechtsvorschrift ab⁵⁷⁵). Seiner Meinung nach kommt §19 Abs 1 BAO nur für die bereits entstandenen Abgabenschulden⁵⁷⁶) und –haftungen sowie für die mit ihnen untrennbar verbundenen verfahrensrechtlichen Positionen Bedeutung zu⁵⁷⁷).

Mit der Vorschrift des §19 BAO Abs 1 allein wird man die Vererblichkeit des Verlustabzugs nicht ausreichend begründen können^{578,579}), zumal §19 im allgemeinen Teil der Bundesabgabenordnung geregelt ist. Es könnte eingewendet werden, §19 BAO sei lediglich eine Generalnorm, die Ausnahmen zulasse. Den Verlustabzug als Recht iSd §19 BAO zu qualifizieren, sollte indes kein großes Problem darstellen. §19 BAO kann aber diejenigen wohl kaum überzeugen, die den Übergang des Verlustabzugs mit dem Argument ablehnen, der Verlustabzug sei ein höchstpersönliches Recht und könne daher nicht auf einen anderen übergehen.

⁵⁷² Vgl *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (1991) 28.

⁵⁷³ Vgl dazu die frühere Rechtsprechung des VwGH 19.9.1984, 84/13/0059, ÖStZB 1985, 223.

⁵⁷⁴ Kritisch dazu *Bertl/Kofler/Schlager*, Der Verlustvortrag bei entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsnachfolge „Going Concern Princip“ widerspricht der „höchstpersönlichen“ Anwendung als Sonderausgabe, SWK 1986, A I 333.

⁵⁷⁵ Vgl *Gassner*, in *Stoll-Festschrift*, 326.

⁵⁷⁶ Ebenso stellt *Raschauer* darauf ab, dass die Forderungen und Verbindlichkeiten bereits entstanden sein müssen, um übergehen zu können. Er beruft sich in diesem Zusammenhang auf §4 BAO. Fälligkeit ist seiner Meinung nach nicht Voraussetzung. Vgl *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht² (2003), 327.

⁵⁷⁷ Vgl *Gassner*, in *Stoll-Festschrift*, 331.

⁵⁷⁸ AA *Novacek*, der der Ansicht ist, dass die wörtliche Auslegung des §19 Abs 1 BAO den Übergang des Verlustabzugs vom Erblasser auf den Erben ermögliche. Da sie verfassungsrechtlich geboten sei, geht er davon aus, dass eine einschränkende Auslegung aufgrund verschiedener Argumente, wie zB Verlustabzug als höchstpersönliches Recht, Diskriminierung des Erwerbs durch Vermächtnis, Überflüssigkeit des §1 Abs 5 StruktVG, und eine historische Auslegung unter Berufung auf Gesetzesmotive unzulässig wäre. Vgl *Novacek*, Altersabhängigkeit der Liebhabereibeurteilung?, RdW 2007, 56 mwN.

⁵⁷⁹ Ebenso offenbar auch die Finanzverwaltung, da sie den Übergang des Verlustabzugs im Falle der Erbfolge zwar zulässt, ihn aber bei der Anwachsung (obwohl auch ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge vorliegt) ablehnt. Vgl dazu Vgl EStR 2000 Rz 4535: „Nur im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbfolge) geht der Verlustvortrag auf den Erben über. In allen anderen Fällen der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebes (zB auch in Fällen der Anwachsung nach §142 UGB hinsichtlich des auf die erworbenen Anteile entfallenden Verlustvortrages) geht der Verlustvortrag nicht über“.

Dadurch wird das Problem nur auf eine andere Ebene verlagert. Schließlich ist festzuhalten, dass §19 BAO ein gewisser „Indizcharakter“ zukommt. Mit der Erweiterung des Tatbestandes durch die BAO-Nov 1980 wollte der Gesetzgeber mit Sicherheit keine Einschränkung des Tatbestandes herbeiführen; Gegenteiliges liegt nahe.

b. Steht die Fassung des § 45 deutscher Abgabenordnung dem Übergang des Verlustabzugs entgegen?

Die einschlägige Rechtsvorschrift für den Eintritt der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge stellt im deutschen Abgabenrecht §45 AO dar. §45 AO legt fest, dass „bei Gesamtrechtsnachfolge die *Forderungen* und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger übergehen“. §45 AO unterscheidet sich dem Wortlaut nach vor allem dadurch von §19 BAO, dass hier der Begriff *Forderungen* verwendet wird, währenddessen von §19 BAO⁵⁸⁰) *Rechte* schlechthin erfasst sein sollen. Für *Laule/Bott*⁵⁸¹) liegt es auf der Hand, dass die Verlustberücksichtigung keine Forderung iSd §45 AO ist. Der gleichen Auffassung ist auch *Strnad*, der nur jene Rechte unter dem Begriff „Forderung“ erfasst wissen will, die §37 Abs 1 AO⁵⁸²) aufzählt⁵⁸³).

Es ist offensichtlich, dass die Begriffe „Rechte“ und „Forderungen“ nicht identisch sind. Der Begriff „Rechte“ umfasst naturgemäß mehr als der Begriff „Forderungen“. Zwar ist jede Forderung auch ein Recht, nicht aber jedes Recht eine Forderung. Beispielsweise werden auch Anwartschaftsrechte vom Begriff „Rechte“ erfasst. Anwartschaftsrechte sind unstreitig keine „Forderungen“. „Forderungen“ sind all diejenigen Rechte, die ein einzelnes Rechtssubjekt persönlich berechtigen können. Zur Durchsetzung von „Forderungen“ stellt die Rechtsordnung entsprechende Mittel zur Verfügung. Mithin sind „Forderungen“ „Rechte im

⁵⁸⁰ Für *Novacek*, Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht (2005) 19, besteht keine dem §19 BAO vergleichbare Norm im deutschen Abgabenrecht.

⁵⁸¹ Vgl *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373 (1374). *Laule/Bott* treten zwar für den Übergang des Verlustabzugs ein, sind aber der Auffassung, dass sich der Übergang nicht ohne weiteres aus §45 AO ableiten lässt; auch dann nicht, wenn §45 AO im Anschluss an §1922 BGB die Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht regelt.

⁵⁸² §37 Abs 1 AO lautet: „*Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der Steueranspruch, der Steuervergünstigungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, der Erstattungsanspruch nach Absatz 2 sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche*“.

⁵⁸³ Vgl *Strnad*, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges (§10d EStG 1997), FR 1998, 935.

subjektiven Sinn“. Im Unterschied dazu sind „gewöhnliche“ Rechte bzw Rechte schlechthin als „Rechte im objektiven Sinn“ zu verstehen. Darunter sind auch jene Rechte zu verstehen, an deren Geltendmachung das einzelne Rechtssubjekt kein von der Rechtsordnung zugebilligtes Interesse hat. Ein „Recht“ wird erst dann zum „Recht im subjektiven Sinn“, wenn dem Normadressaten ein Anspruch auf Durchsetzung eingeräumt wird.

Sohin wird man das „Recht“ auf Geltendmachung des Verlustabzugs zwar ohne Problem als Recht klassifizieren können, ob aber auch eine Forderung vorliegt, ist zumindest strittig. Hinzuzufügen ist noch, dass sich ernsthafte Zweifel ergeben, ob man davon ausgehen kann, dass sich der deutsche Steuergesetzgeber lediglich in der „Wortwahl“ vergriffen hat und unter „Forderungen“ Rechte schlechthin verstanden wissen wollte.

Meincke betont, dass es durch die Wiederholung des §1922 BGB in §45 AO nur zu einer Bekräftigung der dort niedergelegten Prinzipia kommt⁵⁸⁴). Zielsetzung des §1922 BGB ist es, schuldrechtliche Beziehungen vom Tod einer Person möglichst unabhängig zu machen⁵⁸⁵). Es darf wahrlich bezweifelt werden, ob §45 AO den Sinn hat, §1922 BGB einzuschränken⁵⁸⁶).

Freilich legt die historische Entwicklung^{587,588}) der Vorschrift eine extensive Auslegung nahe. So vertritt auch der BFH⁵⁸⁹) die Auffassung, der Gesamtrechtsnachfolger trete materiellrechtlich und verfahrensrechtlich in die Rechtstellung des Rechtsvorgängers ein. Obwohl der Verlustabzug keine Forderung iSd §45 AO darstellt, spricht dennoch vieles dafür, §45 AO in Zusammenhalt mit §1922 BGB zwar nicht unmittelbar, aber doch mittelbar als Rechtsgrundlage für den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben anzusehen⁵⁹⁰). Wie eben erwähnt tritt der Erbe eben nicht bloß in die Forderungen und Schulden ein. Da der Erbe sowohl materiellrechtlich als auch verfahrensrechtlich in die Stellung des Erblassers eintritt,

⁵⁸⁴ Vgl *Meincke*, Kein Erblasseraufwand durch den Erben, ZEV 2005, 73 (80).

⁵⁸⁵ Vgl *Meincke*, Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis, DStJG 10, 19 und 30.

⁵⁸⁶ Ebenso ist offenbar *Rößler*, Übergang des Verlustabzugs auf den Erben? Anmerkung zu BFH-Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, DStZ 2000, 760 (761) für die Einschlägigkeit des §1922 BGB.

⁵⁸⁷ Die Vorgängerbestimmung war §8 Abs1 StAnpG (Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934, RStBl 1934 1149.

⁵⁸⁸ Vgl zur historischen Entwicklung des §45 AO *Boeker* in HHSp, §45 AO Rz 8.

⁵⁸⁹ So zB BFH 17.5.1972, I R 126/70, BStBl 1972 II 621, BFHE 105, 483.

⁵⁹⁰ Vgl *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373 mwN.

fällt es zudem schwer, ihn als Dritten zu bezeichnen⁵⁹¹). Diese Ansicht hat außerdem zur Folge, dass durch die Gesamtrechtsnachfolge nicht nur bereits entstandene Ansprüche übergehen, sondern auch anspruchsbegründende und –vernichtende Merkmale⁵⁹²). Ein anderer Teil der deutschen Lehre vertritt im Anschluss an eine andere Entscheidung des BFH⁵⁹³) hingegen die Auffassung, §45 AO biete nur eine Rechtsgrundlage für den Übergang von Verpflichtungen und Forderungen aus Tatbeständen, die der Rechtsvorgänger bereits verwirklicht habe, nicht hingegen für einen Eintritt in sämtliche steuerlich relevanten Rechtslagen und Tatbestandsvorwirkungen⁵⁹⁴). Andererseits findet sich auch durch aus die Ansicht, dass §45 AO zusammen mit §1922 BGB die Grundlage dafür bildet, dass Wahlrechte auf den Erben übergehen⁵⁹⁵).

Die letzten Erwägungen bescheinigen die Untauglichkeit, sich für oder wider die Vererbbarkeit des Verlustabzugs ausschließlich auf §45 AO bzw §19 BAO zu stützen. Ferner kann aber allein die engere Fassung des §45 AO gegenüber §19 BAO kein passendes Argument sein, die Vererbbarkeit des Verlustabzugs ohne weitere Überprüfung der anderen Argumente vorweg zu verneinen. Dies allein belegt deutlich die Entstehungsgeschichte der beiden Rechtsnormen, deren Anwendungsbereiche kontinuierlich und nicht unwesentlich im Laufe der Zeit erweitert wurden.

c. Gehen lediglich diejenigen Rechtspositionen über, mit deren Verwirklichung der Erblasser zwar begonnen, aber noch nicht vollendet hat?

An einigen Stellen im Schrifttum und in der Rechtsprechung wird im Zusammenhang mit dem Verlustabzug des Erben auf §24 Nr 2 dEStG Bezug

⁵⁹¹ Vgl *Meincke*, Kein Erblasseraufwand durch den Erben, ZEV 2005, 73 (81).

⁵⁹² Vgl *Pahlke/Koenig/Koenig*, AO, §45 Rz 6.

⁵⁹³ Zur Maßgeblichkeit der Differenzierung in Hinblick auf den Verlustabzug vgl insb BFH 29.3.2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (624), wo ausgeführt wird, dass „der Erblasser selbst einen bei ihm entstandenen und noch nicht abgezogenen Verlust nur dann steuermindernd hätte nutzen können, wenn er in der Folgezeit positive steuerpflichtige Einkünfte erzielt hätte. Die Verwertbarkeit des bei ihm verbliebenen Verlustabzugspotenzials hing mithin maßgeblich von seinem weiteren wirtschaftlichen Erfolg ab, der im Todeszeitpunkt naturgemäß ungewiss war.“ „Vielmehr ist davon auszugehen, dass in der Person des Erblassers eine zum „Vermögen“ zählende Rechtsposition „Verlustabzugsmöglichkeit“ noch nicht entstanden war, sondern allenfalls hätte entstehen können.“

⁵⁹⁴ Vgl *Boeker* in HHSp, §45 AO Rz 8.

⁵⁹⁵ Vgl *Piltz*, Gegen den Verlust des Verlusts, ZEV 2002, 496.

genommen. §24 Nr 2 dEStG⁵⁹⁶) legt fest, dass zu den Einkünften im Sinne des §2 Abs. 1 auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des §2 Abs 1⁵⁹⁷) Satz 1 Nr. 1 bis 4 oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des §2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7 gehören, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen.

Der I. Senat des BFH hält in seinem Urteil vom 16.5. 2001⁵⁹⁸) §24 Nr 2 dEStG –wenn auch nicht unmittelbar- für maßgeblich. Er führt in den Entscheidungen dazu aus: So ist beispielsweise anerkannt, dass dem Erben Besteuerungsmerkmale des Erblassers zugerechnet werden, wenn er noch vom Erblasser erwirtschaftete Einkünfte vereinnahmt. Für diesen Fall ordnet §24 Nr. 2 dEStG zwar lediglich an, dass die betreffenden Einnahmen bei dem Erben zu erfassen sind. Darüber hinaus ist jedoch weitgehend unstreitig, dass auch bei der Bestimmung der maßgeblichen Einkunftsart nicht auf die Verhältnisse des Erben, sondern auf diejenigen des Erblassers abzustellen ist⁵⁹⁹).

Der IV. Senat teilt in seinem Vorlagebeschluss⁶⁰⁰) an den Großen Senat die Auffassung des I. Senats hingegen nicht. Er ist der Meinung, dass die Norm des §24 Nr. 2 dEStG nur auf den (schmalen) Bereich, in dem der Erblasser mit der Verwirklichung des einkommensteuerrechtlichen Tatbestandes begonnen hat und

⁵⁹⁶ Für das öEStG enthält §32 Satz 2 eine weitgehend affine Regelung: „Zu den Einkünften im Sinne des §2 Abs. 3 gehören auch: Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des §2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen), einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des §2 Abs. 3 Z 4 oder einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des §2 Abs. 3 Z 5 bis 7 und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. Wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, hat die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen“. Die Erwähnung der österreichischen Rechtslage in diesem Zusammenhang soll darauf aufmerksam machen, dass es sich bei §24 Nr 2 dEStG um kein deutsches Spezifikum handelt, sondern, dass es auch im österreichischen Einkommensteuerrecht eine weitgehend idente Rechtsnorm gibt. Wenngleich bei näherer Auseinandersetzung mit der Literatur festgestellt werden kann, dass §32 öEStG im Kontext mit der Vererbbarkeit von Verlustabzügen weit seltener Erwähnung findet als §24 Nr 2 dEStG.

⁵⁹⁷ §2 Abs 1 dEStG zählt die sieben Einkunftsarten auf. Sie entsprechen den sieben Einkunftsarten im österreichischen EStG. Die entsprechende Rechtsgrundlage der sieben Einkunftsarten im öEStG stellt § 2 Abs 3 EStG dar.

⁵⁹⁸ Vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487.

⁵⁹⁹ BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (489). Der I. Senat beruft sich hiebei einerseits auf die Vorjudikatur (vgl BFH Urteile vom 29.7. 1960, VI 265/58 U, BStBl 1960 III 404; vom 29.4. 1993, IV R 16/92, BStBl 1993 II 416; vom 24.1. 1996, X R 14/94, BStBl 1996 II 288), andererseits auch auf die Literatur (vgl statt vieler *Stuhrmann* in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, §24 EStG Rz. 69).

⁶⁰⁰ Vgl BFH Beschluss vom 28.7. 2004, XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269.

sich dieser mit dem Zufluss beim Erben vollendet, zugeschnitten sei; den Fall des bereits beim Erblasser abgeschlossenen Tatbestandes (=Verlustes) erfasse diese Regelung nicht⁶⁰¹).

Denn spricht die Norm des §24 Nr. 2 dEStG vom „Zufließen von Einkünften“, so bezieht sie sich auf die Methode der Zuordnung von Einkünften nach dem sog. „Zufluß- und Abflußprinzip“ des §11 dEStG, mithin die sog. Überschusseinkünfte des §2 Abs. 2 Nr. 2 dEStG und die Gewinnermittlung nach §4 Abs. 3 dEStG. Soll der Erblasser jedoch dort einen Verlust verwirklicht haben – und um dessen Übergang soll es ja gehen –, so setzt dies notwendig voraus, dass es bei ihm bereits zu einem Abfluß von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben gekommen ist. Es fehlt mithin an der von der Norm vorausgesetzten Lage eines unfertigen Tatbestandes, der erst durch einen Abfluß von Ausgaben in der Person des Erben vervollständigt wird⁶⁰²).

Wie im Anschluss noch gezeigt werden wird, basiert der Ansatz von *Müller-Franken* auf *Ruppes* Rechtsansicht. Im Wesentlichen geht auch der vom VI. Senat vertretene Standpunkt letztendlich auf *Ruppe*⁶⁰³) zurück. *Ruppe* ging davon aus, dass die Vorschrift des §24 Nr. 2 dEStG zwar die Zurechnung von Einkünften beim Gesamtrechtsnachfolger anordne, §24 Nr 2 EStG aber nur diejenigen Tatbestände betreffe, mit deren Verwirklichung der Erblasser begonnen hat, die aber erst beim Rechtsnachfolger vollendet werden. Ein Übergang der vom Erblasser vollendeten Tatbestände sei durch §24 Nr. 2 nicht vorgesehen⁶⁰⁴).

Warum *Ruppe* vom Gesamtrechtsnachfolger spricht, ist nicht ohne weiteres einsichtig. Zumindest in dieser Norm des Abgabenrechts ist nur vom Rechtsnachfolger schlechthin die Rede. Weder §24 Nr 2 dEStG noch §32 öEStG differenzieren in diesem Kontext zwischen Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge.

⁶⁰¹ BFH Beschluss vom 28.7. 2004, XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269 (274). Der BFH beruft sich dabei ausdrücklich auf *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, *StuW* 2004, 109 (114).

⁶⁰² *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, *StuW* 2004, 109 (114) mwN (vgl. statt vieler *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften (1983), 78).

⁶⁰³ Vgl. *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in *DStJG* 10, 94.

⁶⁰⁴ Vgl. *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in *DStJG* 10, 94 (95).

§24 Nr 2 dEStG ist wohl nicht das entscheidende Kriterium für den Übergang des Verlustabzugs; diese Rechtsnorm steht dem Übergang des Verlustabzugs aber auch nicht entgegen, sie sagt nichts über das Schicksal des Verlustabzugs bei Rechtsnachfolge aus. Es handelt sich vielmehr um eine reine Zuordnungsnorm. Diejenigen – negativen - Einkünfte, die für den Verlustabzug maßgeblich sind, fließen nämlich nicht dem Erben als Rechtsnachfolger zu; bereits der Erblasser hat sie realisiert. Um diese Verluste geht es, wenn vom Übergang des Verlustabzugs die Rede ist. Sie können, sofern der Erbe in den folgenden Jahren positive Einkünfte erzielt, abgezogen werden.

Jene Verluste dagegen, die von §24 Nr 2 dEStG erfasst sind, fließen dem Erben nach dem Tod des Erblassers zu. Zwar besteht für den Erben auch hinsichtlich dieser Verluste die Möglichkeit, sie als Sonderausgaben in den Folgejahren abzuziehen; sie haben aber grundsätzlich nichts mit der hier thematisierten Vererbbarkeit des Verlustabzugs zu tun. Dass der Erbe diejenigen Verluste, die ihm als Rechtsnachfolger nach dem Tod des Erblassers gem §24 Nr 2 zufließen, abziehen kann, kann wohl nicht strittig sein. Die Verluste, die §24 Nr 2 vor Augen hat, hat nämlich der Erbe selbst – wenn auch ökonomisch durch den Erblasser verursacht - selbst erzielt. Folglich kann der Erbe freilich die §24 Nr 2-Verluste im Rahmen seiner Steuererklärung geltend machen. In diesem Zusammenhang kommt es nicht einmal zu einer Durchbrechung des Grundsatzes, dass nur derjenige die Verluste abziehen kann, der sie erlitten hat.

Gegenstand des §24 Nr 2 soll lediglich sein, dass die in Betracht kommenden Einkünfte dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden⁶⁰⁵) und unter welche der sieben Einkunftsarten die Einkünfte zu subsumieren sind⁶⁰⁶).

Gerade im Anwendungsbereich des §32 öEStG liegen oftmals betriebliche Einkünfte vor, die bei isolierter Betrachtung⁶⁰⁷) nicht ohne weiteres als betriebliche Einkünfte kategorisierbar wären. Betrachtet man die Bestimmung des §32 öEStG genauer, so fällt auf, dass von einer „ehemaligen Tätigkeit“ bzw von „einem früheren Rechtsverhältnis“ die Rede ist. Es wird also an Rechtsverhältnisse angeknüpft, die in der Vergangenheit bestanden haben, die aber nun nicht mehr bzw nicht mehr in

⁶⁰⁵ Ebenso *Trzaskalik*, Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97 (109).

⁶⁰⁶ Vgl dazu etwa VwGH 22.3. 1993, 91/13/0091, ÖStZB 1993, 565.

⁶⁰⁷ Gemeint ist eine Sichtweise, welche die vormalige Tätigkeit des Erblassers ausklammert.

dieser Form fortbestehen. §32 öEStG denkt also an jene Fälle, wo der Rechtsnachfolger den Betrieb nicht fortführt. Legt man §32 ein anderes Verständnis zu Grunde, so hätte diese Vorschrift keinen Sinn. Dies wird insb dadurch deutlich, dass der Betriebsübernehmer im Falle des unentgeltlichen Betriebserwerbs aufgrund der Buchwertfortführung ohnedies zur Übernahme stiller Reserven verpflichtet ist, mit denen er steuerrechtlich belastet wird. Es darf also nicht verwundern, dass §32 öEStG von *früheren* Rechtsverhältnissen ausgeht, da es einer derartigen Klarstellung⁶⁰⁸) nicht bedarf, wenn Rechtsverhältnisse unverändert weiter bestehen.

Die Funktion der Bestimmung ist zunächst deklarativer Natur: Sie stellt klar, dass auch die aus einer bereits aufgegebenen Tätigkeit stammenden Einkünfte steuerpflichtig sind und dabei so zu behandeln sind wie die originären bzw früheren Einkünfte⁶⁰⁹). Diese Erkenntnis scheint für das österreichische Recht von Bedeutung zu sein: Gem §18 öEStG steht nämlich – im Unterschied zur deutschen Rechtslage - nur dem Steuerpflichtigen der Abzug von Verlusten aus den Vorjahren zu, dessen Verluste aus betrieblichen Einkünften stammen. Es kann dabei aber wohl bei der Kategorisierung in betriebliche bzw außerbetriebliche Verluste nicht darauf ankommen, ob die Verluste originärer Natur, oder §32- Verluste sind. Insofern können Verluste, die dem Erben nach dem Tod des Erblassers in seiner Funktion als Rechtsnachfolger zufließen in den Folgejahren abgezogen werden.

Zudem wäre es wohl zu einfach, würde man ein so komplexes Rechtsproblem⁶¹⁰) auf eine Norm zu stützen, die im Wesentlichen nur die Zurechnung von Einkünften betrifft.

Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass §24 Nr 2 dEStG bzw §32 öEStG nicht geeignet erscheint, die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen hinreichend zu begründen. Daraus darf allerdings auf keinen Fall der Umkehrschluss gezogen werden, §24 Nr 2 dEStG bzw §32 öEStG stünde dem Übergang des

⁶⁰⁸ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 142 arg „deklarativer Natur“.

⁶⁰⁹ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 142.

⁶¹⁰ Von einem komplexen Rechtsproblem zu sprechen, scheint deshalb durchaus angebracht zu sein, weil der Verlustabzug an viele Voraussetzungen anknüpft. Einerseits sind zeitliche Aspekte zu berücksichtigen; andererseits spielt auch – zumindest für die österreichische Rechtslage - eine Rolle, ob die Verluste ihren Ursprung in einem Betrieb haben oder nicht. Zusätzlich kommt es für die Möglichkeit, Verluste abzuziehen noch darauf an, dass der Steuerpflichtige in den Folgejahren positive Einkünfte erzielt. Wenn noch – wie hier - Rechtsnachfolge hinzukommt, dann liegt die Komplexität der Problemstellung wohl auf der Hand.

Verlustabzugs entgegen. Die genannten Rechtsnormen sind in zur Lösung dieses Problems nicht einschlägig. Somit hat es auch seinen guten Grund, dass §32 EStG in der österreichischen Literatur bzw Judikatur kaum Erwähnung findet.

d. Fazit

Der Verlustabzug stellt kein höchstpersönliches Recht dar. Mit der Berufung auf höchstpersönliche Rechte kann der Verlustabzug folglich nicht für unvererbbar erklärt werden.

Ebensowenig können aber allein die §24 Nr 2 dEStG bzw §32 Z 2 öEStG den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben rechtfertigen. Sie sind reine Einkünftezurechnungsnormen und regeln sohin nur, *ob* dem Erben Einkünfte aus der betrieblichen Tätigkeit des Erblassers zuzurechnen sind. Bei den Verlusten gem §§10d dEStG bzw 18 Abs 6 öEStG handelt es sich aber nur um jene Verluste, die schon der Erblasser realisiert hat. Auch wenn die §§ 24 Nr 2 dEStG bzw 32 Z 2 öEStG daher nicht anwendbar sind, kann daraus keinesfalls ein Umkehrschluss gezogen werden.

Auch auf die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge gem §§19 BAO bzw 45 AO kommt es nicht an. Einige Fälle, auf die im Folgenden noch näher eingegangen wird, bezeugen glaubhaft, dass eine derartige Differenzierung für den Übergang des Verlustabzugs unbedeutsam ist.

3. Die Einreihung des Verlustabzugs unter die Sonderausgaben

Vielfach⁶¹¹) wird dem Verlustabzug die Vererbbarkeit unter Hinweis auf seinen Charakter als Sonderausgabe versagt⁶¹²).

§2 Abs 2 EStG definiert das Einkommen als „*Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§34 und 35) sowie der Freibeträge nach den*

⁶¹¹ Vgl statt vieler *Ring*, Darf der Erbe Sonderausgaben des Erblassers abziehen und einen Verlustausgleich vornehmen?, DStZ 1981, 24. *Ring*, dem das Ergebnis der Nichtverwertbarkeit des Verlustes allerdings auch nicht sachgerecht erscheint, tritt für eine Korrektur bei der Veranlagung des Erblassers ein, um unbillige Härten zu beheben.

⁶¹² Vgl VwGH 19.9.1984, 84/13/0059, ÖStZB 1985, 223.

§§104 und 105.“ Aus dieser Rechtsnorm erschließt sich eindeutig, dass die Sonderausgaben erst nach der Gewinnermittlung in Abzug zu bringen sind und auf diese keinen Einfluss hat⁶¹³). Dass die Einreihung unter die Sonderausgaben nicht zwingend ist, wird sowohl von den Befürwortern als auch von den Gegnern⁶¹⁴) vertreten. Möglicherweise wurde deshalb die Formulierung in §10d dEStG geändert. Waren früher Verluste wie Sonderausgaben abzuziehen, so sind sie mittlerweile vorrangig vor Sonderausgaben in Abzug zu bringen.

Wichtig erscheint aber festzuhalten, dass es auf die Einreihung unter die Sonderausgaben allein nicht ankommen kann. Eine Aussage über die Behandlung beim Rechtsnachfolger ist damit nicht getroffen⁶¹⁵). Wie insb *Doralt*⁶¹⁶) herausgearbeitet hat, ist der Grund, warum der Verlustvortrag nicht im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern unter den Sonderausgaben aufscheint, aus der Gesetzessystematik zu erklären. Die Vorschriften der Gewinnermittlung beschränken sich auf die Ermittlung des Gewinns *im* Wirtschaftsjahr, Verluste aus den Vorjahren gehören nicht zur Gewinnermittlung für das laufende Jahr. Ausschließlich deshalb ist der Verlustvortrag nicht im Rahmen der Gewinnermittlung geregelt. An „höchstpersönliche“ Rechte und dergleichen hat der Gesetzgeber dabei nicht gedacht.

4. Der Verlustabzug als eine Sonderausgabe „sui generis“?

§2 Abs 2 EStG bestimmt, dass das Einkommen „*der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§18)*“ (...) ist. Der Verweis auf §18 EStG legt freilich nahe, einen genaueren Blick auf den Katalog der Sonderausgaben zu werfen. Unter anderem sind beispielsweise Renten und dauernde Lasten (Abs 1 Z 1 leg cit), Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung (Z 3), Kirchensteuer (Z 5), Steuerberatungskosten (Z 6) und eben auch diejenigen Verluste, die in einem

⁶¹³ Vgl dazu auch das Schema der Einkommensermittlung in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 41.

⁶¹⁴ Vgl zB *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10, 94, wonach mit der Einreihung lediglich geklärt wird, in welchem Stadium der Einkommensermittlung nicht ausgeglichene Verluste zu berücksichtigen sind. Vgl ebenso *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

⁶¹⁵ *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10, 94.

⁶¹⁶ *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

vorangegangenen Jahr entstanden sind als Sonderausgaben (Abs 6 und 7) abzugsfähig.

Dem Verlustabzug kommt aber im Rahmen der Sonderausgaben eine Sonderstellung zu. Alle anderen Sonderausgaben sind tatsächliche Ausgaben, die der Steuerpflichtige aufgewendet hat. Für den Verlustabzug ist diese Terminologie nicht ganz passend, da er keine Ausgabe im engeren Sinn ist. Derselben Ansicht ist auch die österreichische Finanzverwaltung: „Der Verlustabzug (Verlustvortrag) stellt im Unterschied zu den übrigen Sonderausgaben keine „Ausgabe“, sondern eine periodenübergreifende Ergänzung der Gewinnermittlung dar“⁶¹⁷). Die periodenübergreifende Ergänzung ist der Grund, warum der Verlustabzug bei den Sonderausgaben, und nicht im Rahmen der Gewinnermittlung normiert ist⁶¹⁸). Der Verlustabzug weist gegenüber den anderen Sonderausgaben aber noch eine weitere Besonderheit auf: er steht nämlich mit bestimmten Einkunftsarten in engstem Zusammenhang⁶¹⁹); dies ist bei allen anderen Sonderausgaben nicht der Fall. Eine wörtliche Interpretation des §18 EStG bestätigt diese Sichtweise. Heißt es in Abs 1, dass folgende „Ausgaben“ bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind, ist in Abs 6 von „Ausgaben“ nicht die Rede. Gem Abs 6 sind als Sonderausgaben „auch“ Verluste (...) abzuziehen. Aus der Bedeutung des Wortes „auch“ geht klar hervor, dass Verluste eben keine „Ausgaben“ sind. Dem Gesetzgeber war dieser Unterschied durchaus bewusst. Auch dies geht aus dem Wortlaut des Abs 6 eindeutig hervor. Die Einreihung des Verlustabzuges unter die „Sonderausgaben“ stellt daher nur einen legislatorischen Kunstgriff dar, ohne daß darauf auf den wahren Charakter des Verlustabzuges ein Schluss gezogen werden könnte⁶²⁰).

Diese Ausführungen lassen es durchaus gerechtfertigt erscheinen, den Verlustabzug als „Sonderausgabe sui generis“ zu bezeichnen. Dass der Verlustabzug keine „gewöhnliche“ Sonderausgabe ist, hat auch der deutsche Steuergesetzgeber hinreichend berücksichtigt. Gem §10d Abs 2 dEStG ist der Verlustabzug nämlich „*vorrangig vor Sonderausgaben*“ vorzunehmen.

⁶¹⁷ Vgl EStR 2000 Rz 4502.

⁶¹⁸ Vgl Doralt W., Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

⁶¹⁹ Vgl Schimetschek, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG vererblich?, ÖStZ 1966, 37.

⁶²⁰ Schimetschek, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG vererblich?, ÖStZ 1966, 37 (38).

Stellt also – wie eben festgestellt wurde - der Verlustabzug keine herkömmliche Sonderausgabe dar, so scheint auch der Rekurs auf seinen Sonderausgabencharakter, um seine Unvererbbarkeit zu begründen, verfehlt. Genauso wenig vermag aber das Argument, „andere Sonderausgaben des §18 EStG sind vererblich, also muss dies auch für den Verlustabzug gelten⁶²¹⁾“, zu überzeugen.

F. Bilanzrechtliche Erwägungen

1. Die „Herkunft“ „vortragsfähiger“ Verluste

a. Die „Betriebsbezogenheit“ vortragsfähiger Verluste

Der Umstand, dass – zumindest nach gegenwärtiger österreichischer Rechtslage - nur diejenigen Verluste, die in einem Betrieb entstanden sind, in den Folgejahren gem §18 Abs 6 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden können, zeigt ganz deutlich die Notwendigkeit auf, im Rahmen der Erörterung auch auf bilanzrechtliche Erwägungen einzugehen. Insb sollen im Folgenden die steuerlichen Bewertungsvorschriften und deren möglicher Einfluss auf die Vererbbarkeit des Verlustabzugs näher untersucht werden.

b. Die zwingende Buchwertfortführung

Von grundlegender Bedeutung im Zusammenhang mit dem Übergang des Verlustabzugs ist auch die zwingende Buchwertfortführung⁶²²⁾. Wie noch zu zeigen sein wird stehen auch die stillen Reserven in engem Kontext zur Buchwertfortführung.

Die entsprechende Rechtsgrundlage für die zwingende Buchwertfortführung stellt für das österreichische Einkommensteuerrecht⁶²³⁾ §6 Z 9a EStG dar. Demnach

⁶²¹ So etwa BFH Urteil vom 22.6.1962, VI 49/61 S, BFHE 1962, 328.

⁶²² AA Trzaskalik, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97 (104): „Die Zielsetzung des §7 EStDV steht in keinem ersichtlichen Zusammenhang mit den Prinzipien, von denen §10d EStG beherrscht wird“. Ebenso Ruppe, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10, 95.

⁶²³ In Deutschland ordnet §6 Abs 3 EStG die zwingende Buchwertfortführung an: „Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb oder Teilbetrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (...)“. Zuvor war die Fortführung der Buchwerte in §7 Abs 1 EStDV geregelt. Durch den Transfer der Vorschrift in das EStG hat sie sich aber inhaltlich nicht geändert. Der BFH geht davon aus, dass sich an der Wertung des Gesetzgebers durch die Neuregelung der

hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte⁶²⁴) des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilsinhabers) zu übernehmen, wenn er einen Betrieb, einen Teilbetrieb oder den Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übernimmt (Buchwertfortführung).

Von wesentlicher Bedeutung ist in gegebenem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber den Begriff Rechtsnachfolger gebraucht, ohne dabei zwischen Gesamtrechtsnachfolge und Einzelrechtsnachfolge zu unterscheiden⁶²⁵). Daraus lässt sich ableiten, dass nicht nur der Erbe, sondern auch der Legatar bzw der Geschenknehmer^{626,627}) zur Fortführung der Buchwerte verpflichtet ist, da es auch in diesen Fällen zu einer Rechtsnachfolge kommt, die zudem unentgeltlich erfolgt.

Neben der Rechtsnachfolge ist die Unentgeltlichkeit ein weiteres Tatbestandsmerkmal des §6 Z 9a EStG. Nur infolge eines unentgeltlichen Erwerbs kommt es zur Buchwertfortführung. Die Höhe des (rechnerischen) Veräußerungsgewinns, der sich aus der Übernahme von Verbindlichkeiten ergibt, sagt über die Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Betriebserwerbs nichts aus⁶²⁸).

zwingenden Buchwertfortführung in §6 Abs 3 EStG nichts geändert hat. Vgl BFH Urteil vom 26.6.2002 VI R 3/01 BStBl 2003 II 112: „*Diesen Grundsätzen folgt auch §6 Abs 3 EStG.*“

⁶²⁴ Unter dem Buchwert versteht man jenen Wert, mit dem das Wirtschaftsgut in der Bilanz steht. Vgl Achatz (Hrsg), FWB Steuerrecht 112.

⁶²⁵ Vgl Schmidt/Glanegger, EStG, §6 Rz 473: „Für §7 EStDV war zu prüfen, ob es sich um eine Schenkung handelt, da die Vorschrift die gewinnneutrale vorweggenommene Erfolge in betriebliche Einheiten absichern und diese Einzelrechtsnachfolge der Gesamtrechtsnachfolge gleichstellen sollte.“

Der BFH geht davon aus, dass sich an der Wertung des Gesetzgebers durch die Neuregelung der zwingenden Buchwertfortführung in §6 Abs 3 EStG nichts geändert hat. Vgl BFH Urteil vom 26.6.2002 VI R 3/01 BStBl 2003 II 112: „*Diesen Grundsätzen folgt auch §6 Abs 3 EStG.*“

⁶²⁶ Daraus folgert Ruppe, dass die Buchwertfortführung für den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben nicht maßgeblich ist, da bei einer Schenkung der Geschenknehmer die stillen Reserven zu versteuern hat, das Recht auf Verlustabzug aber selbst dann beim Rechtsvorgänger bleibt, wenn die Verluste aus der Bildung stiller Reserven stammen und der Rechtsvorgänger möglicherweise den Verlustabzug mangels entsprechender Einkünfte gar nicht ausnützen kann. Vgl Ruppe, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10, 95. Ebensowenig Ring, der auf die gleiche Art und Weise argumentiert. Vgl Ring, Sonderausgaben des Erblassers, DStZ 1981, 24 (27).

⁶²⁷ „Damit gilt die Vorschrift für die vorweggenommene Erbfolge in betriebliche Einheiten“. Vgl Schmidt/Glanegger EStG §6 Rz 473. Schließlich wird die Erbfolge ja oftmals durch den Abschluss eines Schenkungsvertrages zwischen Erblasser und Erben vorweggenommen.

⁶²⁸ Vgl VwGH 24.9.1996, 95/13/0290,

http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1995130290_19960924X00&ResultFunctionToken=585d4349-bd21-416a-a785-b0e17d57ed7a&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=24.09.1996&BisDatum=24.09.1996&Norm=&ImRisS

Aus dem Wort „hat“ folgt, dass die Buchwertfortführung zwingender Natur ist; der Erwerber des Betriebs hat kein Wahlrecht, ob er die Buchwerte übernimmt oder nicht. Die zwingende Buchwertfortführung hat damit zur Folge, dass auch die stillen Reserven zwingend auf den Erwerber übergehen.

ba. Sinn und Zweck der zwingenden Buchwertfortführung

Es gibt mehrere Gründe, die den Gesetzgeber dazu bewogen haben im Falle eines unentgeltlichen Betriebserwerbs den Erwerber an die Buchwerte des Rechtsvorgängers zu binden.

Einerseits soll gewährleistet werden, dass es in allen diesen Fällen zu keiner Gewinnrealisierung kommt. Dies liegt schon allein deswegen nahe, da es tatsächlich aufgrund der Unentgeltlichkeit des Erwerbsvorganges in wirtschaftlicher Sicht nicht zum Entstehen eines Gewinns kommt. Würde man in all den Fällen, die Gegenstand des §6 Z 9a EStG sind, eine Gewinnrealisierung unterstellen, so liefe dies auf eine fiktive Betriebsveräußerung hinaus⁶²⁹). Die Besteuerung einer fiktiven Leistungsfähigkeit widerspräche grundsätzlichen Wertungen des Einkommensteuerrechts. Ziel des §6 Z 9a EStG ist es, die Besteuerung nach einer fiktiven Leistungsfähigkeit hintanzuhalten.

Vielmehr kommt es – anstatt einer Besteuerung auf Basis einer fiktiven Leistungsfähigkeit - darauf an, dass das Einkommen erst dann besteuert wird, wenn die dem Einkommen zugrunde liegenden Einkünfte realisiert worden sind (sog „Realisationsprinzip“). Die Anknüpfung an realisierte Marktentgelte verbürgt ua, dass die Steuer allein mit – und nicht vor oder unabhängig von - einer wirtschaftlichen Disposition des Steuerpflichtigen entsteht⁶³⁰). §6 Z 9a EStG ist Ausdruck dieses Prinzips.

Die Gewinnneutralität beruht außerdem auf der Vorstellung, dass der Betrieb unverändert fortgeführt wird: Zumal die Buchwertfortführung – wie noch näher im Anschluss erläutert wird - Übergang stiller Reserven bedeutet; stille Reserven Einkünfte dem Grunde nach darstellen und damit eine potentielle Steuerbelastung

eit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=. Ebenso *Schmidt/Glanegger*, EStG, §6 Rz 473: „Die Übernahme von Verbindlichkeiten, die zu einer betrieblichen Einheit gehören, lösen keine Entgeltlichkeit aus“.

⁶²⁹ Grundsätzlich dazu *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senat des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

⁶³⁰ *Wittmann*, Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, 35.

auf den Übernehmer übertragen wird. Es mag argumentiert werden, dass diese Regelungen eine Durchbrechung des Grundsatzes darstellt, dass die Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der sie erwirtschaftet hat. So richtig diese Bedenken auch sind, so widersprüchlich wäre indes die Annahme, dass der Betrieb durch den Erblasser beendet und durch den Erben eröffnet wird – im Gegenteil, der Betrieb wird durch den Erben unverändert weitergeführt^{631,632}). Aufgrund dieser Objektidentität ist auch der BFH der Auffassung, die Regelung der zwingenden Buchwertfortführung gehe von der Vorstellung aus, dass der Betrieb als solcher durch den Personenwechsel nicht berührt wird⁶³³). Diese Vorstellung hat wohl nicht nur für den Erwerb durch Erbschaft, sondern auch bei einer schenkungsweise erfolgten Übereignung Bedeutung. Aus dem Gesetz lassen sich keine anderen Rückschlüsse ableiten.

Andererseits darf in diesem Zusammenhang nicht unbeachtet bleiben, dass es bei einem unentgeltlichen Erwerb in Ermangelung einer entgeltlichen Gegenleistung praktisch unmöglich wäre, eine Aufwertung vorzunehmen und damit eine Gewinnrealisierung zu unterstellen. Dabei würde sich die Frage stellen, womit die einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten sind, da ja ein entsprechender Kaufpreis als Bemessungsgrundlage für die Anschaffungskosten ausscheidet. Auch daran zeigt sich, dass der Gesetzgeber wohl überlegt, den Erbfall und die Schenkung als gewinnneutrale Vorgänge aufgefasst hat und nicht eine Betriebsveräußerung – eine fiktive wohlgemerkt – unterstellt hat.

bb. Auswirkungen der zwingenden Buchwertfortführung

Die für den unentgeltlichen Betriebserwerb vorgesehene Buchwertfortführung bestimmt einerseits die Wertansätze des Erwerbers, stellt andererseits aber auch klar, dass es beim Übergeber des Betriebes zu keiner Realisierung stiller Reserven kommt⁶³⁴); damit wird beim unentgeltlichen Betriebserwerb von dem ansonsten im

⁶³¹ Vgl. *Kofler/Urnig* in Bertl/Djanani/Kofler Handbuch der österreichischen Steuerlehre (1998) 869.

⁶³² Eben dieses Argument hat den VfGH dazu bewogen, §4 Abs 2 GewStG als verfassungswidrig aufzuheben. §4 Abs 2 GewStG betraf -unpräzise, aber durchaus treffend formuliert- den gewerbesteuerrechtlichen Verlustabzug. Zum angesprochenen Erkenntnis des VfGH (Vgl VfGH 5.3.1988, G 248/87, VfSlg 11636, ÖStZB 1988, 444) vgl weiter oben. Ebenso dieser Ansicht ist Novacek, *Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht* (2005) 19: „Der VfGH (...) anerkennt jedoch nun wegen des Übergangs der wirtschaftlichen Identität des Betriebs auf den Erben den Übergang des Verlustabzuges vom Rechtsvorgänger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Erben“.

⁶³³ Vgl BFH Urteil vom 24.10. 1951, V 232/51 U, BStBl 1952 I 5.

⁶³⁴ *Doralt/Mayr*, EStG⁶, §6 Tz 405.

Einkommensteuerrecht herrschenden Gewinnrealisierungsgrundsatz abgewichen⁶³⁵). Nach dem Realisierungsgrundsatz wird der Gewinn wirksam, sobald eine durchsetzbare Forderung auf Leistung entstanden ist.

Im Falle der zwingenden Buchwertfortführung hat sich aber der Gesetzgeber aber dazu entschieden, vom Gewinnrealisierungsgrundsatz⁶³⁶) vorläufig Abstand zu nehmen. Die vorläufige Nichtbesteuerung der stillen Reserven hat – wie weiter unten ausgeführt wird - auch seinen Grund⁶³⁷). Zu einer Besteuerung stiller Reserven kommt es erst, sobald der Unternehmer den Betrieb einstellt oder ihn veräußert. Bis dahin werden die stillen Reserven in den Buchwerten „konserviert“. Dies ändert aber nichts daran, dass sie der Unternehmer einmal zu versteuern hat. Es wird bloß ein anderes Steuersubjekt mit den stillen Reserven belastet⁶³⁸).

Der Übergang stiller Reserven ist letztendlich die Folge der zwingenden Buchwertfortführung. Anders gesagt: Die zwingende Buchwertfortführung ist Voraussetzung dafür, dass die stillen Reserven auf den Unternehmer des Betriebes übergehen. Aus diesem Umstand erhellt eindeutig, dass die stillen Reserven in Zusammenhang mit der zwingenden Buchwertfortführung gesehen werden müssen.

⁶³⁵ Vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴, Rz 371.

⁶³⁶ Es kommt nämlich im Erbfall zu keiner Gewinnrealisierung im herkömmlichen Sinn. Die Gewinne werden erst realisiert, sobald die Wirtschaftsgüter veräußert werden bzw. der Betrieb eingestellt wird. *„Das Realisationsprinzip, das im Leistungsfähigkeitsprinzip wurzelt, dient der Wahrung der Verhältnismäßigkeit des Steuerzugriffs. Steuergegenstand der Einkommensteuer ist jenes Einkommen, das am Markt erzielt wurde, sofern es bereits relativ sicher ist“*. Vgl. *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senat des BFH vom 29.3.2000, DStR 2000, 1505 (1506). Aufgrund des Erwerbs durch Erbfolge erzielt der Erbe eben keine Gewinne, sodass man sogar in Zweifel ziehen könnte, ob der Gesetzgeber vom „Gewinnrealisierungsgrundsatz“ bewusst abgewichen ist. Vielmehr kann der Gewinnrealisierungsgrundsatz im Falle des Erwerbs von Todes wegen gar nicht einschlägig sein. Der Gesetzgeber hat wohl diesem Umstand bei Normierung des §6 Z 9a nur Genüge getan.

⁶³⁷ Vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0290, [⁶³⁸ In diesem Zusammenhang ist nicht ohne weiteres einsichtig, warum *Ring*, Sonderausgaben des Erblassers, DStZ 1981, 24 \(27\) zum Ergebnis gelangt, dass §7 EStDV nicht etwa einen Nachteil für den Erben bedeutet, sondern eine steuerliche Vergünstigung in dieser Vorschrift sieht. Der Übergang latenter Steuern führt „pro futuro“ zu deren Steuerhängigkeit.](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1995130290_19960924X00&ResultFunctionToken=585d4349-bd21-416a-a785-b0e17d57ed7a&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=24.09.1996&BisDatum=24.09.1996&Norm=&ImRisS eit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=, mwN und das von ihm verwendete Wort „bewusst“: <i>„Der Gesetzgeber nimmt bewusst in Kauf, dass beim Rechtsvorgänger eingetretene Wertsteigerungen beim Rechtsnachfolger besteuert werden.“</i></p></div><div data-bbox=)

c. Maßgeblichkeit stiller Reserven?

ba. Was versteht man unter stille Reserven?

Unter stille Reserven versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen Wert eines Wirtschaftsgutes und dem entsprechenden Buchwert. Der Buchwert stellt freilich keinen Bewertungsmaßstab wie etwa Anschaffungs⁶³⁹⁾- oder Herstellungskosten⁶⁴⁰⁾ bzw der Teilwert⁶⁴¹⁾ eines Wirtschaftsgutes dar. Er ergibt sich vielmehr aufgrund der Bewertungsvorschriften. Eine Abweichung des Buchwerts vom tatsächlichen Wert ist iaR darauf zurück zu führen, dass die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes um Abschreibungen vermindert werden. Sihin bezeichnet der Buchwert jenen Wert, mit dem das Wirtschaftsgut in der Bilanz „steht“.

Ebenso wie der Buchwert entstehen auch stille Reserven im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung⁶⁴²⁾. Stille Reserven werden als „still“ bezeichnet, um auszudrücken, dass sie in der Bilanz bzw in den Büchern nicht aufscheinen.

Insb beim Anlagevermögen ist der Buchwert oft niedriger als der tatsächliche Wert. Deshalb kommt es gerade beim Anlagevermögen⁶⁴³⁾ häufig in bedeutendem Umfang zur Bildung stiller Reserven. Grundsätzlich entstehen stille Reserven dann, wenn das betreffende Wirtschaftsgut rascher abgeschrieben worden ist, als seiner tatsächlichen Entwertung entspricht⁶⁴⁴⁾. Es kann aber auch der entgegen gesetzte Fall eintreten; Wirtschaftsgüter können nicht nur ihren Wert verlieren, auch ein Anstieg des Wertes ist denkbar. Vor allem bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern⁶⁴⁵⁾ kommt es vor, dass sie mit der Zeit in ihrem Wert steigen.

Letztendlich begründen auch stille Reserven Einkünfte des Steuerpflichtigen, die er – grundsätzlich wie andere Einkünfte auch - einmal zu versteuern hat. Die Steuerpflicht stiller Reserven ergibt sich aus dem Realisationsprinzip: Stille Reserven werden dann gewinnwirksam, dh sie führen dann zu steuerpflichtigen Einkünften,

⁶³⁹⁾ Vgl zum Begriff „Anschaffungskosten“ §203 Abs 2 UGB.

⁶⁴⁰⁾ Vgl hinsichtlich der Begriffsbestimmung *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 324.

⁶⁴¹⁾ Zum Begriff „Teilwert“ vgl *Achatz* (Hrsg), FWB Steuerrecht 429.

⁶⁴²⁾ Vgl *Achatz* (Hrsg), FWB Steuerrecht 421.

⁶⁴³⁾ Vgl VwGH 16.6. 1987, 86/14/0188, ÖStZB 1988, 71: „*Zum Anlagevermögen gehören jene Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dauernd, dh auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einen größeren Zeitraum davon, dem Geschäftsbetrieb zu dienen*“. Vgl auch §198 Abs 2 UGB: „*Als Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen*“.

⁶⁴⁴⁾ *Doralt*, Steuerrecht 2009/10 77.

⁶⁴⁵⁾ Gemeint ist hier Grund und Boden, also nicht-abnutzbares Anlagevermögen. Zur Bilanzierung des nicht-abnutzbaren Anlagevermögens vgl §6/2 EStG.

wenn sie vom Steuerpflichtigen realisiert werden. Auch der Ausdruck „Aufdeckung“ stiller Reserven ist gebräuchlich.

Zu einer Realisierung stiller Reserven kommt es, wenn das Wirtschaftsgut, das mit stillen Reserven „belastet“ ist, veräußert⁶⁴⁶) oder es in die Privatsphäre übernommen wird⁶⁴⁷). Das Gesetz kennt aber durchaus Ausnahmen, in denen realisierte stille Reserven nicht gewinnwirksam sind. Um zu verhindern, dass bei der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter der dabei erzielte Veräußerungsgewinn nach ertragsteuerlichen Grundsätzen besteuert wird, lässt der Gesetzgeber⁶⁴⁸) die Übertragung stiller Reserven zu⁶⁴⁹). Wichtig ist aber an dieser Stelle festzuhalten, dass die Übertragung stiller Reserven lediglich einen Aufschub der Besteuerung bewirkt. Der Steuerpflichtige wird durch diese gesetzliche Regelung nicht begünstigt. Es wird vielmehr nur der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Steuerpflicht auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben. Der Fiskus wird im Ergebnis also nicht in seinen Ansprüchen verkürzt.

Durch derartige Regelungen wie etwa §12 EStG wird für jene Fälle Vorsorge getroffen wird, in denen der Steuerpflichtige die stillen Reserven erst zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich realisieren will. Erst zu jenem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige, den aus der Veräußerung erzielten, Gewinn nicht dafür verwendet, neue Wirtschaftsgüter zu erwerben, verfügt er auch über die zur Bezahlung der sich aus der Steuerpflicht stiller Reserven ergebenden Steuer notwendigen finanziellen Mittel.

Einen ähnlichen Zweck wie §12 EStG verfolgt auch §6 Z 9a EStG für die Fälle eines unentgeltlichen Betriebserwerbs. §6 Z 9a verpflichtet den Rechtsnachfolger zur Fortführung der Buchwerte des Rechtsvorgängers. Auch hier kommt es zu keiner Entlastung, da die stillen Reserven in Folge der Buchwertfortführung weiterhin beim Rechtsnachfolger steuerhängig bleiben.

⁶⁴⁶ Vgl in diesem Zusammenhang auch die Begriffsbestimmung „stille Reserven“ in §12 Abs 2 EStG: „Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.“

⁶⁴⁷ Vgl Achatz (Hrsg), FWB Steuerrecht 421.

⁶⁴⁸ Die einschlägige Rechtsgrundlage für die Übertragung stiller Reserven stellt §12 EStG dar.

⁶⁴⁹ Vgl Achatz (Hrsg), FWB Steuerrecht 436.

bb. Fazit

Für *Ruppe*⁶⁵⁰) ist der Übergang stiller Reserven auf den Erben und die damit verbundene Steuerlast nicht geeignet, auch den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben übergehen zu lassen. Er räumt zwar ein, dass es durch den Übergang stiller Reserven infolge der zwingenden Buchwertfortführung⁶⁵¹) dazu kommen kann, dass tatsächlich entstandene Verluste sowohl beim Erblasser als auch beim Erben unberücksichtigt bleiben⁶⁵²); dennoch ist für ihn die Steuerbelastung mit den stillen Reserven aufgrund der nachstehenden Argumente nicht hinreichend, um dem Erben die Verlustverwertungsmöglichkeit zukommen zu lassen: Die Vererblichkeit des Verlustabzugs garantiert weder, dass derjenige, der die stillen Reserven des Erblassers übernimmt, auch die Verluste, die zu den stillen Reserven geführt haben, geltend machen kann⁶⁵³), noch dass derjenigen, der den Verlust als Erbe geltend machen kann, stille Reserven des Erblassers versteuern muss⁶⁵⁴). Zu letzterem Argument beruft sich *Ruppe* darauf, dass Verluste nicht notwendig etwas mit stillen Reserven zu tun haben⁶⁵⁵). Trotzdem wird aber anhand der stillen Reserven besonders augenfällig, welch unbilliges Ergebnis daraus resultiert, wenn man demjenigen, der den Betrieb fortführt, den Verlustabzug nicht zubilligt.

Doralt geht auf die Problematik und die systemwidrigen Auswirkungen im Zusammenhang mit der Nichtgewährung des Verlustabzugs und gleichzeitigem Übergang stiller Reserven ein: Der Erbe hätte die stillen Reserven, welche der Erblasser gebildet hat, bei ihrer Realisierung zu versteuern und könnte nicht einmal Verluste, welche ihm der Erblasser „hinterlassen“ hat, in Abzug bringen. Konsequenterweise dürfte man diesfalls dem Erben – wenn man von der Unvererbbarkeit des Verlustabzugs ausgeht - auch nicht die Steuerlast der stillen Reserven des Erblassers aufbürden⁶⁵⁶).

⁶⁵⁰ Vgl. *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10.

⁶⁵¹ Zum Begriff der zwingenden Buchwertfortführung siehe weiter unten.

⁶⁵² Vgl. *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10, 95.

⁶⁵³ „Weil bei mehreren Erben der Verlustabzug anteilig nach Maßgabe der Erbquote übergeht und nicht dem Betriebsübernehmer zugesichert werden kann“. Dieses Argument überzeugt allerdings nicht, denn diese quotenmäßige Verlustverteilung bei Erbenmehrheit ist gesetzlich nicht geregelt. Es lässt sich – wie noch im Rahmen dieser Arbeit erörtert wird - durchaus dogmatisch begründen, dass nur demjenigen Erben das Verlustabzugspotenzial zukommt, der den verlustbringenden Betrieb übernimmt.

⁶⁵⁴ *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10, 95.

⁶⁵⁵ Vgl. *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in DStJG 10, 95.

⁶⁵⁶ Vgl. *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.

Der Gesetzgeber hat sich jedoch bei Normierung des §6 Z 9a EStG dazu entschieden, die stillen Reserven zwingend auf den Erwerber übergehen zu lassen⁶⁵⁷). Damit wird eine Belastung mit latenten⁶⁵⁸) Steuern⁶⁵⁹), für deren Entstehen der Übernehmer des Betriebes gar nicht ursächlich war, auf ihn überwältigt^{660,661}). Diese gesetzgeberische Entscheidung ist daher bei jedem Auslegungsvorgang zu berücksichtigen. Aufgabe der Literatur ist, systemwidrige Ergebnisse aufzuzeigen, welche mit einer Unvererbbarkeit des Verlustabzugs verbunden wären. Die durch den Übergang stiller Reserven verursachte Steuerbelastung ist somit zwingend durch den Übergang des Verlustabzugs auszugleichen. Insofern stellt der Übergang des Verlustabzugs lediglich den Ausgleich für die Belastung mit den stillen Reserven dar; von einer Vergünstigung in Form einer Konzession an den Steuerpflichtigen kann daher nicht ernsthaft die Rede sein.

Im Ergebnis führen diese Erwägungen dazu, dass dem Erben die Geltendmachung des Verlustabzugs zwingend zukommt. Der Nichtübergang des Verlustabzugs stünde - wie *Doralt*⁶⁶²) herausgearbeitet hat - in krassem Widerspruch zur Steuergerechtigkeit.

⁶⁵⁷ „Der Gesetzgeber nimmt somit bewusst in Kauf, dass beim Rechtsvorgänger eingetretene Wertsteigerungen beim Rechtsnachfolger besteuert werden“. Vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Tz 1 zu § 6 Z 9 EStG 1988.

⁶⁵⁸ Das Wort „latent“ bringt zum Ausdruck, dass es im Falle der Buchwertfortführung gem §6/9a EStG zu einer Durchbrechung des Gewinnrealisierungsgrundsatzes kommt, wodurch die stillen Reserven solange „latent“ bleiben, bis sie tatsächlich realisiert werden.

⁶⁵⁹ Vgl dazu VwGH 24.9.1996, 95/13/0290, [⁶⁶⁰ Auf den ersten Blick mutet daher an, dass die zwingende Buchwertfortführung nach §6 Z 9a EStG das Problem darstellt. Wie aber noch zu zeigen sein wird, überzeugt der Inhalt dieser Norm dennoch.](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1995130290_19960924X00&ResultFunctionToken=585d4349-bd21-416a-a785-b0e17d57ed7a&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=24.09.1996&BisDatum=24.09.1996&Norm=&ImRisS eit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=: „Dies gilt entsprechend für die Überbindung unversteuerter Rücklagen auf den Rechtsnachfolger im Betrieb, die dazu führt, dass mit der Einkunftsquelle auch vom Rechtsvorgänger erwirtschaftete Gewinneile übertragen werden“.</p></div><div data-bbox=)

⁶⁶¹ Ebenso Vgl VwGH 24.9.1996, 95/13/0290, [⁶⁶² Vgl *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125.](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1995130290_19960924X00&ResultFunctionToken=585d4349-bd21-416a-a785-b0e17d57ed7a&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=24.09.1996&BisDatum=24.09.1996&Norm=&ImRisS eit=Undefined&ResultPage Size=50&Suchworte=: „Aus der Anordnung der Buchwertfortführung in § 6 Z 9 lit a EStG 1988 ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber von der Übertragung stiller Reserven und damit latenter Steuerbelastungen ausgeht“.</p></div><div data-bbox=)

Als Fazit kann man feststellen, dass der Übergang der stillen Reserven für die Frage, ob der Erbe Verluste des Erblassers abziehen kann oder nicht, maßgeblich ist. Die Auseinandersetzung mit dem Übergang stiller Reserven zeigt besonders markant, welche unbilligen Folgewirkungen die Unvererbbarkeit des Verlustabzugs mit sich brächte.

Die zwingende Buchwertfortführung indiziert den Übergang stiller Reserven; dieser Übergang führt seinerseits dazu⁶⁶³), dass der Verlustabzug auf den Erben übergeht⁶⁶⁴).

2. Die „Gefahr“ der Übermaßbesteuerung

Der Gedanke an eine Gefahr der Übermaßbesteuerung im Zusammenhang mit dem Verlustabzug im Erbfall geht letztlich auf den Umstand zurück, dass der Erblasser Verluste, die er in den Vorjahren erwirtschaftet hatte, aufgrund seines vorzeitigen Ablebens nicht mehr im Rahmen des Verlustabzugs geltend machen kann.

Freilich stellt sich die Frage der Geltendmachung dieser Verluste gem §18 Abs 6 EStG nur dann, wenn er in den Folgejahren Gewinne erzielt hätte. Dennoch wurden die Verluste aus den Vorjahren nicht mehr steuerlich berücksichtigt. Insofern wurde sein Einkommen, wenn man eine Gesamtbetrachtung über einen längeren

⁶⁶³ *Trzaskalik*, Einkommensteuerverpflichtung und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97 (107): „Die Nichtaufdeckung der stillen Reserven bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung und beim Inhaberwechsel aufgrund Erbfalls bedeuten einen Bruch mit der personalen Struktur des Einkommensteuerrechts, der im Interesse betrieblicher Kontinuität gebilligt wird. Da die Fortsetzung der Buchwerte weder eine ausschließlich mit dem Erbfall verbundene, noch eine unbedingt systemkonforme Rechtsfolge ist, kann man die Buchwertverknüpfung kaum als Ausdruck eines allgemeinen Prinzips des Einkommensteuerrechts verstehen, welches generell den Übergang einkommensteuerlicher Rechtspositionen des Erblassers auf den Erben legitimieren würde“. Es mag zwar sein, dass die Vorschrift, welche die zwingende Buchwertfortführung anordnet einen gewissen Bruch im Einkommensteuerrecht bedeutet; dies darf jedoch nicht darüber hinweg täuschen, dass der Gesetzgeber diesen Bruch bewusst anordnet. Die Buchwertverknüpfung stellt einen allgemeinen Grundsatz bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung dar.

⁶⁶⁴ *AA Hopfenmüller*, Die Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für die Entwicklung des Steuerrechts, *BB* 1962, 529 (532f), der für eine einschränkende Auslegung des §7 EStDV eintritt. Seiner Meinung nach ist der Begriff „Übertragung“ auf den erbrechtlichen Vermögensübergang nicht anwendbar, offenbar weil es hier zu einem „ipso iure“ Eintritt in die Rechtstellung des Rechtsvorgängers kommt. Deswegen möchte er den Anwendungsbereich des §7 EStDV auf jene Fälle beschränken, in denen eine unentgeltliche Vermögensübertragung unter Lebenden stattfindet. Dennoch kommt auch er zum Ergebnis, dass der Verlustabzug auf den Erben übergeht. Er geht von der Einschlägigkeit jener Normen aus, die für das Zivilrecht die Gesamtrechtsnachfolge bewirken.

Zeitraum anstellt, zu hoch besteuert. Es ist gerade zu Sinn und Zweck des Verlustabzugs⁶⁶⁵), bei der Besteuerung den Blickwinkel auf einen längeren „Besteuerungszeitraum“ zu erweitern. Jedenfalls ist diese Übermaßbesteuerung unbefriedigend. Sie wird grundsätzlich auch von kaum jemandem in Abrede gestellt; selbst diejenigen, die der Vererbbarkeit des Verlustabzugs reserviert gegenüberstehen, erkennen diese Problematik⁶⁶⁶). Es drängt sich folglich natürlich die Frage auf, wie diese Übermaßbesteuerung des Erblassers am besten auszugleichen ist, um dem Charakter der Einkommensteuer als gerechte Steuer im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips gerecht zu werden.

Nahe liegend ist deshalb freilich die Geltendmachung der „erblasserischen“ Verluste seinem Gesamtrechtsnachfolger, dem Erben, zu ermöglichen. Der Erbe ist nämlich nicht nur Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers – gem §19 BAO auch steuerrechtlich -, ihm sind auch die Einkünfte des Erblassers aufgrund seiner Eigenschaft als Rechtsnachfolger nach §32 EStG zuzurechnen. Zudem ist der Erbe zur Fortführung der Buchwerte aufgrund des §6 Z 9a EStG verpflichtet.

Es geht aber nicht ausschließlich darum, die Überbesteuerung des Erblassers - aufgrund seines vorzeitigen Ablebens wie oben erörtert wurde - beim Erben quasi auszugleichen⁶⁶⁷): Auch der Erbe wird, sofern man ihm die Geltendmachung des Verlustabzugs versagt, über Maß besteuert und dadurch auch in seiner individuellen Leistungsfähigkeit beeinträchtigt. Besonders markant kommt dies anhand des Überganges stiller Reserven zum Vorschein. Diese latenten Einkünfte sind beim Erben steuerpflichtig, ohne dass er sie selbst gebildet hätte. Gerade bei dieser Form von Einkünften gleicht der Übergang des Verlustabzugs auf den Erben nur dessen -

⁶⁶⁵ Zum Sinn und Zweck des Verlustabzugs vgl weiter oben.

⁶⁶⁶ Vgl etwa *Heinz*, Vererbbarkeit von Verlusten- Fortführung oder Abschaffung einer Steuervergünstigung?, BB 2003, 377 (339), für den steuersystematisch im Erbfall zwingend eine Entsteuerung beim Erblasser zu fordern ist. Ebenso der Vererbbarkeit des Verlustabzugs seit längerem kritisch gegenüberstehende XI. Senat des BFH: „Eine solche Überbesteuerung ließe sich nur beim Erblasser selbst korrigieren. Eine steuerliche Entlastung beim Erben beseitigt nicht eine Überbesteuerung des Erblassers“. Vgl BFH Beschluss vom 10.4. 2003 XI R 54/99, BFHE 202, 284, BStBl 2004 II 400. Der Argumentation des XI. Senats zustimmend auch *Söffing*, Vererblichkeit des Verlustabzugs, DStZ 2004, 796 (797). AA *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, 109 (121f); HHR/*Hallerbach*, §10d EStG Anm 23.

⁶⁶⁷ Vgl statt vieler HHR/*Hallerbach*, §10d EStG Anm 23: „Eine Überbesteuerung des Erben, die aus der Buchwertfortführung resultieren könnte ist (...) nicht ersichtlich: Der Erbe erwirbt lediglich die Rechtsposition, die der Erblasser ihm verschafft hat, in dem Umfang und der Gestalt, die der Erblasser hinterlassen hat. Der Erbe selbst hatte bei der Begründung der Einkunftsquelle zunächst keinen Aufwand, er hat unentgeltlich stille Reserven erworben, so daß eine Überbesteuerung selbst dann nicht vorliegt, wenn er später die erworbenen stillen Reserven realisiert“.

durch den Übergang steuerpflichtiger Einkünfte ausgelöster - Überbesteuerung aus. Somit stellt der Übergang des Verlustabzugs keine Steuervergünstigung dar.

Diese Sichtweise lässt sich freilich noch dadurch untermauern, dass es systemgerechter erscheint, die Überbesteuerung des Erblassers bei seinem direkten Rechtsnachfolger auszugleichen⁶⁶⁸), als die Berücksichtigung der „hinterlassenen“ Verluste zu verneinen und so den Fiskus zu begünstigen. Denn auch der Erbe würde im Falle des Untergangs des Verlustabzugs überbesteuert; es käme zu einer doppelten Erfassung stiller Reserven: Einerseits fände keine Entsteuerung beim Erblasser statt, andererseits wäre der Erbe mit den stillen Reserven des Erblassers belastet.

Um dieser doppelten Überbesteuerung entgegenzuwirken, sind einige Theorien entwickelt worden, auf deren Vor- und Nachteile im Folgenden eingegangen wird.

a. Maßgeblichkeit des Periodenprinzips?

Der Einkommensteuer wird grds ein einjähriger, auf das Kalenderjahr abzielender Besteuerungszeitraum zu Grunde gelegt. Es fragt sich folglich, ob das sog „Periodenprinzip“ für die Frage der Vererbbarkeit von Verlusten fruchtbar gemacht werden kann⁶⁶⁹).

ab. Periodenprinzip versus Leistungsfähigkeitsprinzip

In der Literatur werden heftige Diskussionen darüber geführt, welchem der beiden Prinzipia Vorrang zukommt.

Der Einkommensteuer ist gem §2 Abs 1 EStG das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Allein in dieser für die Einkommensteuer so fundamentalen Rechtsvorschrift werden beide

⁶⁶⁸ AA Paus, Verlustabzug in Erbfällen, Anmerkungen zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.5. 1999, BB 1999, 1798, BB 1999, 2584; ebenso HHR/Hallerbach, §10d EStG Anm 23 unter Berufung auf BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER -S- 1/03 (XI R 54/99), BStBl 2004 II 414.: „Eine eventuelle Überbesteuerung des Erblassers (...) kann nicht dadurch vermieden werden, daß eine Korrektur auf der Ebene des Erben erfolgt, dessen Steuerpflicht von seiner eigenen Leistungsfähigkeit und seinen persönlichen Umständen abhängt. Soweit der Erblasser ungewollt oder rechtswidrig überbesteuert wurde, ist dies de lege frenda bei ihm zu beseitigen“.

⁶⁶⁹ Bejahend und deshalb für die Unvererbbarkeit der „erblasserischen“ Verluste Dötsch. Vgl Dötsch, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach §10d EStG Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12. 2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641.

Grundsätze angesprochen. Zum einen das Einkommen, welches finanzwissenschaftlich als besonders geeigneter Indikator der persönlichen Leistungsfähigkeit gilt⁶⁷⁰). Die traditionelle Finanzwissenschaft formulierte, um ein rationales Steuersystem zu entwickeln, neben dem Äquivalenzprinzip ein weiteres normatives Prinzip, dessen Umsetzung zu einem zieladäquaten und faktengerechten geordneten Ganzen der Besteuerung führen sollte⁶⁷¹).

Das Einkommen stellt den Steuergegenstand dar. Besteuert wird jenes Einkommen, welches der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres „erwirtschaftet“ hat. Durch dieses zeitliche Tatbestandsmerkmal kommt es zu einer Abschnittsbesteuerung, dem sog. „Periodenprinzip“. Hintergrund des Periodenprinzips ist die Administrierbarkeit. Gleich an dieser Stelle soll betont werden, dass das Periodenprinzip keine Tugend ist und keinen Selbstzweck verfolgt. Es entspringt der Not des Staates, ständig sprudelnde Einnahmequellen zu erschließen⁶⁷²). Der Not des Staates insofern, als er natürlich zur Finanzierung der Staatsaufgaben, welche als Primärzweck des Steuerrechts nicht zu leugnen ist, auf entsprechende Steuerleistungen der Steuerpflichtigen angewiesen ist. Wenngleich Steuern Geldleistungen an die Gebietskörperschaften sind, denen eine unmittelbare Gegenleistung nicht gegenübersteht⁶⁷³), so hat der Steuergesetzgeber bei der Normierung einzelner Tatbestände darauf zu achten, dass die Verhältnismäßigkeit des Steuerzugriffs gewahrt bleibt. Durch das Leistungsfähigkeitsprinzip wird letztendlich gewährleistet, dass die Verhältnismäßigkeit nicht verletzt wird und die Steuerrechtsordnung im Einklang mit der Bundesverfassung steht⁶⁷⁴). Von *Beiser*⁶⁷⁵) wird wohl deshalb das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Ordnungsprinzip („Baugesetz“) der Einkommensteuer aufgefasst. In der Tat ist wohl das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner positivrechtlichen Ausprägung ein steuerrechtliches Spezifikum. Dies darf aber nicht den Blick davor verstellen, dass es sich im Grunde um nichts anderes handelt als den verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatz.

⁶⁷⁰ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 22.

⁶⁷¹ Vgl. *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip- Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000, 413.

⁶⁷² *Beiser*, Steuern⁷ (2009) 37.

⁶⁷³ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 3.

⁶⁷⁴ Vgl. zB VfGH 12.12.1991, G 290/91 VfSlg 12.941/91, wonach es einer sachlichen Rechtfertigung bedarf, wenn in einem Teilbereich der Einkommensteuer vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen werden soll.

⁶⁷⁵ Vgl. *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip- Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000, 413.

Gerade anhand dieser Gegenüberstellung wird deutlich, welche unterschiedlichen Anforderungen an das Steuerrecht gestellt werden. Hält man sich die weite Fassung des §1 EStG vor Augen, so lässt sich unschwer erkennen, dass grundsätzlich jeder einkommensteuerpflichtig ist, der in Österreich einen Wohnsitz bzw seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Noch hinzu kommt, dass der Einkommensteuer auch diejenigen natürlichen Personen unterliegen, die beschränkt steuerpflichtig sind.

Sinn und Zweck dieser Ausführungen ist, zu verdeutlichen, welche Anforderungen damit an die Finanzverwaltung gestellt werden, denen sie nachzukommen hat. Steuerrecht ist Massenrecht. Als Massenrecht muss das Steuerrecht leicht administrierbar sein⁶⁷⁶). Dies hat jedoch – leider - zur Folge, dass auf individuelle Besonderheiten weitgehend verzichtet werden muss. Ein Verzicht, der – wenn ihm nicht durch andere Regelungen Einhalt geboten wird - die Gerechtigkeitsordnung eines liberalen Rechtsstaates bedroht. Somit erscheint verständlich, dass es nicht ausschließlich auf das Periodenprinzip im Rahmen der Einkommensteuer ankommen kann. Nicht zuletzt deshalb wird ua das Existenzminimum dem Steuerzugriff entzogen. Die Nicht-Besteuerung des Existenzminimums ist Ausdruck des „subjektiven Nettoprinzips“⁶⁷⁷). Damit aber nicht genug. Es finden sich daneben noch andere Rechtsnormen, die eine gerechte Besteuerung des Einkommens sicherstellen sollen. Die Berücksichtigung außergewöhnlichen Belastung bei der Steuerbemessung dient ausschließlich diesem Zweck.

Dem in §2 Abs 1 EStG angesprochenen „Periodenprinzip“ steht somit eine Fülle an Vorschriften gegenüber, die die Bedachtnahme auf Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalls sicherstellen sollen⁶⁷⁸). In all diesen Vorschriften kommt das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Ausdruck. Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gehört daher zu den wesentlichen Merkmalen der Einkommensteuer⁶⁷⁹).

⁶⁷⁶ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 2.

⁶⁷⁷ Zum subjektiven Nettoprinzip vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 26.

⁶⁷⁸ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 2.

⁶⁷⁹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 22.

Ob aus einem der beiden Grundsätze für die hier zu behandelnde Frage der Vererbbarkeit von Verlustabzügen etwas „gewonnen“ werden kann, soll nun festgestellt werden.

§18 Abs 6 EStG legt fest, dass als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen sind, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Wie aus der Wendung „in einem vorangegangenen Jahr“ erhellt, findet eine periodenübergreifende Betrachtungsweise statt. Schon oben wurde hervorgehoben, dass der Verlustabzug aus einer rechtspolitischen Forderung nach einer mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung entstanden ist. Es kommt daher nicht bloß zu einer Berücksichtigung jener Verluste, die in dem Kalenderjahr entstanden sind, welches der Besteuerung des Einkommens gewöhnlich zu Grunde gelegt wird. Neben diesen Verlusten, die durch das Rechtsinstitut des Verlustausgleichs weitestgehend erfasst werden, werden eben auch diejenigen Verluste berücksichtigt, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind. Der Grund dafür ist, dass es letztlich keinen Unterschied macht, wie das Einkommen in concreto auf die einzelnen Kalenderjahre verteilt ist. Soll deshalb, weil dasselbe Einkommen in unterschiedlichen Perioden erwirtschaftet wurde, die Steuerbelastung eine andere sein, als bei Erwirtschaftung in ein und derselben Periode⁶⁸⁰? Vielmehr sollen Individuen in gleichen Positionen gleich und solche in besseren wirtschaftlichen Ausgangslagen höher besteuert werden⁶⁸¹).

Somit ist auch der Verlustabzug wie *Beiser*⁶⁸²) betont, kein Steuerprivileg, sondern dient in Ausformung des objektiven Nettoprinzips⁶⁸³) ausschließlich und allein der Besteuerung nach der tatsächlichen, subjektiven Leistungsfähigkeit. Ebenso wenig kann eine Vorschrift, die der Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit Rechnung trägt, als Begünstigungsvorschrift angesehen werden; vielmehr ist sie ein Gebot der Steuergerechtigkeit⁶⁸⁴).

⁶⁸⁰ Vgl *Beiser*, *Steuern*⁷ (2009) 38 u 52.

⁶⁸¹ *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip- Irrweg oder Richtschnur?, *ÖStZ* 2000, 413 mwN.

⁶⁸² Vgl *Beiser*, *Steuern*⁷ (2009) 37.

⁶⁸³ Zum objektiven Nettoprinzip vgl *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht I*⁹ (2007) 2.

⁶⁸⁴ Vgl in diesem Zusammenhang auch BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, *BStBl* 2004 II 414 (415), wo das Prinzip der Abschnittsbesteuerung in einer Gegenüberstellung mit dem Totalitätsprinzip als „ungerecht“ bezeichnet wird.

Gäbe es den Verlustabzug nicht, käme es zur Besteuerung einer fiktiven, weil tatsächlich nicht vorhandenen Leistungsfähigkeit. Dies widerspräche der sachlichen Universalität, dem Nettoprinzip, der Einmalerfassung und nicht zu letzt -vor allem- dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

So leiten auch *Doralt/Ruppe*⁶⁸⁵) aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine Reihe von Unterprinzipien ab, denen eine ideale, weil gerechte Einkommensteuer folgen sollte. Beinahe alle finden ihren Niederschlag im Rechtsinstitut des Verlustabzugs, der ja geradezu eine Durchbrechung des Abschnitts- oder Periodenprinzips anstrebt.

ac. Fazit

Mit *Beiser*⁶⁸⁶) und *Doralt/Ruppe*⁶⁸⁷) wird davon auszugehen sein, dass jeder Steuereingriff nur nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit erfolgen sollte. Dies deshalb, weil jeder Steuerzugriff auch ein Eingriff in die private Vermögenssphäre eines Bürgers ist und somit einer Rechtfertigung bedarf. Gerechtigkeitserwägungen lassen es durchaus angebracht erscheinen, das Leistungsfähigkeitsprinzip als eine Art „Bauprinzip“⁶⁸⁸) des Einkommensteuerrechts zu bezeichnen.

Im Gegensatz dazu ist das Abschnittsprinzip - wie oben bereits erwähnt - bloßes Mittel zum Zweck und kann das Leistungsfähigkeitsprinzip daher keinesfalls verdrängen. Im Ergebnis stellt somit die Berufung auf das Abschnittsprinzip keine geeignete Grundlage dar, dem Erben den Verlustabzug zu verwehren.

b. Lösungsansätze

Um die oben erwähnte Gefahr der Übermaßbesteuerung zu vermeiden, wurden unterschiedliche Lösungsansätze bzw Strategien entwickelt bzw herausgearbeitet, die dazu dienen sollen, ein dogmatisch befriedigendes Ergebnis herbeizuführen. Auf die einzelnen Lösungsansätze wird nun im Anschluss näher eingegangen. Im Rahmen dieser Erörterung sollen die Stärken und Schwächen der

⁶⁸⁵ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 22.

⁶⁸⁶ Vgl *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen?- Kritik zur Divergenzanfrage des I.Senats des BFH vom 29.3.2000, DStR 2000, 1505.

⁶⁸⁷ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007), 22.

⁶⁸⁸ Vgl *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip- Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000, 413.

einzelnen Lösungsvorschläge untersucht werden. Abschließend wird im Zuge eines Resumées dargelegt, welcher „Methode“ der Vorzug gegenüber den anderen einzuräumen ist.

ba. Der Lösungsansatz im Sinne der Billigkeit

Wie schon oberhalb erwähnt, beabsichtigte der I. Senat des BFH in seiner Divergenzanfrage⁶⁸⁹), die Rechtsprechung zur Vererbbarkeit des Verlustabzugs aufzugeben. Er war der Meinung, dass eine generelle Zulassung des Verlustabzugs des Erben über das Ziel hinaus schießen würde und lehnte deshalb die Vererbbarkeit des Verlustabzugs ab. Nur in Ausnahmefällen könne es nämlich zu einer Übermaßbesteuerung kommen⁶⁹⁰). Zu derartigen Ausnahmefällen kommt es nach Auffassung des Gerichtshofs, *„wenn sich im Einzelfall herausstellt, ein beim Erben angefallener steuerpflichtiger Gewinn unmittelbar mit einem vom Erblasser erlittenen und bei ihm nicht mehr ausgeglichenen Verlust korrespondiert“*^{691,692}).

Der BFH räumt also durchaus ein, dass es in sog „Ausnahme- bzw Einzelfällen“ dazu kommen kann, dass die Unvererbbarkeit des Verlustabzugs nicht sachgerecht ist. In solchen „Ausnahmefällen“ könnte nach Ansicht des erkennenden Senats im Billigkeitswege einer Übermaßbesteuerung entgegengewirkt werden^{693,694}). Der I. Senat erachtet seinen Lösungsvorschlag ua deshalb für zweckmäßig, da es auf diese Weise möglich sei, eine Begünstigung des Erben auf

⁶⁸⁹ Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622.

⁶⁹⁰ Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (625).

⁶⁹¹ BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (625).

⁶⁹² Nach Ansicht des - dem Übergang des Verlustabzugs im Erbfall schon seit längerem kritisch gegenüberstehenden - XI. Senats (BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, DStR 2003, 1614 (1615f)) ist die *„Möglichkeit einer Überbesteuerung des Erben auf Grund seiner Bindung an die Buchwerte des Erblassers auf die Fälle beschränkt, in denen der Erbe Einkünfte aus der geerbten Einkunftsquelle erzielt. Selbst in diesen Fällen ließe sich die Vererbbarkeit der vom Erblasser nicht genutzten Verluste allenfalls –aus Billigkeitserwägungen- dann rechtfertigen, wenn diese Verluste auf Maßnahmen des Erblassers beruhen, die zu den niedrigeren Buchwerten geführt haben und wenn beim Erben auf Grund der niedrigeren Buchwerte -sei es, weil ihm Abschreibungsmasse fehlt oder weil er die Wirtschaftsgüter veräußert- höhere Gewinne entstehen. Dass die Versagung des Abzugs von Verlusten des Erblassers in solchen Ausnahmefällen zu einem unbilligen Ergebnis führen kann, ist nach Auffassung des Senats aber kein Grund, an dem bisherigen generellen Abzug vom Erblasser nicht verbrauchter Verluste durch den Erben festzuhalten.“*

⁶⁹³ In Concreto nannte der I. Senat die Möglichkeit einer abweichenden Steuerfestsetzung oder eines Steuererlasses. Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (625): *„So mag eine abweichende Steuerfestsetzung (§163 AO 1977) oder ein Steuererlass (§227 AO 1977) in Betracht kommen, wenn sich im Einzelfall herausstellt, dass ein beim Erben angefallener steuerpflichtiger Gewinn unmittelbar mit einem vom Erblasser erlittenen und bei ihm nicht mehr ausgeglichenen Verlust korrespondiert.“*

⁶⁹⁴ Piltz (vgl Piltz, Gegen des Verlust des Verlusts, ZEV 2002, 496 (498)) merkt an, dass *„Gesetze, die Billigkeitsmaßnahmen erfordern, unter keinem guten Stern stehen“*.

diejenigen Fälle zu beschränken, in denen dieser durch die beim Erblasser „verlorenen“ Verluste selbst in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist⁶⁹⁵).

Dieser Rechtsanschauung kann wohl nicht gefolgt werden. Die systemgerechte Lösung ist der generelle Übergang des Verlustabzugs auf den Erben, sodass es allfälliger Billigkeitserwägungen gar nicht bedarf. Billigkeitserwägungen sind nämlich immer mit dem Einwand der Einzelfallgerechtigkeit konfrontiert. Was dem einen „billig“ erscheint, ist für den anderen ungerecht. Es ließe sich daher – wenn man der Ansicht des I. Senats folgt – kaum vorhersagen, wann der Übergang des Verlustabzugs geboten erscheint und wann dagegen der Verlustabzug nicht übergehen soll. Letztlich käme es darauf an, welcher Organwalter zur Entscheidung des konkreten Falls berufen ist. Dieser Organwalter hätte festzustellen, ob es sich um einen „Einzel“- oder um einen Regelfall handelt. Dieser Umstand allein legt die Ansicht nahe, dass es auf Billigkeitserwägungen nicht ankommen darf, da solche Überlegungen mit zu großen Unsicherheiten behaftet sind. Zudem ginge dieser Lösungsansatz freilich auf Kosten der Rechtssicherheit.

Daneben gibt es aber noch weitere Gründe, die belegen, dass der Lösungsansatz im Sinne der Billigkeit abzulehnen ist. Billigkeitserwägungen können nur dann stattfinden, wenn dem rechtsanwendenden Organ Ermessen eingeräumt wird. Die einschlägige steuerrechtliche Rechtsnorm stellt §20 BAO⁶⁹⁶) dar: *„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen“*. §20 BAO ist nichts anderes als die spezifisch steuerrechtliche Ausformung des Art 130 B-VG⁶⁹⁷). Wie aus beiden Normen eindeutig hervorgeht, liegt ein Verstoß gegen geltendes Recht erst dann vor, wenn die zuständige Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch macht. Dies hat zur Folge, dass die Gerichtshöfe des

⁶⁹⁵ Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BStBl 2000 II 622 (625).

⁶⁹⁶ Vgl dazu etwa auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵(2006) 366.

⁶⁹⁷ Gem Art 130 Abs 2 B-VG handelt ein Verwaltungsorgan nicht rechtswidrig, „soweit die Gesetzgebung von einer bindenden Regelung des Verhaltens absieht und die Bestimmung dieses Verhaltens der Behörde selbst überlässt, die Behörde aber von diesem freien Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht hat“. Vgl *Öhlinger*, Verfassungsrecht⁷ (2007) 254.

öffentlichen Rechts einen Verwaltungsakt nicht aufheben können, solange die Behörde den Ermessensspielraum nicht überschreitet⁶⁹⁸).

Diesen Aspekt – die mangelnde Überprüfungsmöglichkeit - lässt der BFH in seiner Divergenzanfrage vollkommen unberücksichtigt⁶⁹⁹). In diesem Zusammenhang ist etwa an das Vorliegen jenes „Einzelfalls“ zu denken, für den der I. Senat die Vererbbarkeit des Verlustabzugs im Wege der Billigkeit herbeiführen möchte, das den Sachverhalt rechtlich zu würdigende Verwaltungsorgan aber der Auffassung ist, dass ein derartiger „Einzelfall“ eben nicht vorliegt. Denn nicht einmal der BFH kann der Verwaltung vorschreiben, wie sie das ihr eingeräumte Ermessen auszuüben hat. Der I. Senat war sich –so mutet es zumindest an- den allenfalls eintretenden Folgewirkungen nicht bewusst.

Auch wenn die Argumentation im Sinne der Billigkeit den Übergang des Verlustabzugs zu „gewähren“ auf den ersten Blick verlockend erscheinen mag, zeigt sich bei näherer Betrachtung – nicht zuletzt aufgrund der daraus resultierenden Probleme - doch deutlich, dass in diesem Zusammenhang für Billigkeitserwägungen kein Platz ist. Billigkeitserwägungen sind daher, wenn es darum geht, die Vererbbarkeit des Verlustabzugs zu begründen, abzulehnen.

bb. Exkurs: Das Besteuerungsideal des „Lebenseinkommens“ im Sinne des Totalitätsprinzips

Das Besteuerungsideal des „Lebenseinkommens“ im Sinne des Totalitätsprinzips wurde von der Betriebswirtschaftslehre entwickelt. Demnach ist der

⁶⁹⁸ So auch Öhlinger, *Verfassungsrecht*⁷ (2007) 274: „Art 130 Abs 2 B-VG entzieht dem VwGH ausdrücklich die Kontrolle der Ausübung von gesetzlich eingeräumtem Ermessen der Verwaltungsbehörden“. So auch Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*², 83: „Kommt die Behörde aber in dem von ihr konkret zu beurteilenden Sachverhalt zu dem vom Gesetzgeber intendierten Ergebnis mehrerer im Sinne des Gesetzes gelegener gleichwertiger Entscheidungen, so kann sie zwischen diesen, ohne einen Eingriff durch den Verwaltungsgerichtshof befürchten zu müssen (Art 130 Abs 2 B-VG), die ihrer Meinung nach sachgerechtere auswählen“. Steht man wie der I. Senat in der Divergenzanfrage auf dem Standpunkt, dass der Verlustabzug grundsätzlich nicht auf den Erben übergeht, so kann man wohl kaum davon ausgehen, dass die Behörde – in jenen Fällen, in denen der BFH den Übergang des Verlustabzugs aufgrund von Billigkeitserwägungen für geboten hält - , nicht im Sinne des Gesetzes handelt, wenn sie einen derartigen Einzelfall nicht als gegeben erachtet. Zudem ist es in der Praxis schwierig zu beurteilen, wann ein solcher „Einzelfall“ vorliegt und wann nicht. Die Grenzziehung bereitet somit große Schwierigkeiten. Wenn der I. Senat die Auffassung vertritt, der Verlustabzug gehe grundsätzlich nicht – sondern nur in Einzelfällen über - dann wird diese Judikatur die Annahme, dass ein „Einzelfall“ vorliegt, extensiv auszulegen nicht gerade erhöhen, zumal die Abgabenbehörden ohnehin – aus nahe liegenden Gründen - kein großes Interesse daran haben, die Vererbbarkeit des Verlustabzugs großzügig zuzulassen.

⁶⁹⁹ Ebenso Rößler, *Übergang des Verlustabzugs auf den Erben?* Anmerkung zu BFH-Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99, DStZ 2000, 760 (761), für den der Ansatz des BFH ungeeignet ist. Seiner Ansicht nach sind „Billigkeitsmaßnahmen nicht dazu da, Defizite bei der Gesetzesauslegung zu korrigieren (...) Außerdem kann der BFH der Verwaltung nicht vorschreiben, wie sie ihr Ermessen auszuüben hat“.

richtige Gewinn nur der Totalgewinn, also der Gewinn, der vom Anfang bis zum Ende des Bestehens eines Unternehmens erzielt wird. Wenn also für die Besteuerung grundsätzlich nur der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres berücksichtigt wird, so liegt in dieser Regelung aus der Sicht des fortlaufenden Betriebes etwas Willkürliches. Die Unterteilung der Totalperiode in Teilperioden für die Zwecke der Besteuerung läßt sich nur unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit begründen. Das Ausmaß der Steuerbelastung ist aber infolge des starren Prinzips des Wirtschaftsjahres als Gewinnermittlungszeitraum Verzerrungen und Zufälligkeiten unterworfen⁷⁰⁰).

Letztendlich wurzelt auch das Totalitätsprinzip im Leistungsfähigkeitsprinzip. Ganz besonders deutlich wird dies beim Verlustabzug⁷⁰¹). Beim Verlustabzug handelt es sich nämlich um keine Steuervergünstigung, sondern um einen Akt richtiger Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip⁷⁰²). Der Verlustabzug verwirklicht aufgrund seines überperiodischen Charakters ansatzweise das Totalitätsprinzip. Schließlich stellt der Verlustabzug ein Hilfsmittel dar, dem Gedanken der Total-Einkommensbesteuerung näher zu kommen und die engen Schranken des Kalenderjahres zu überspringen⁷⁰³). Im Wesentlichen kann in diesem Kontext auf die Ausführungen zum Sinn und Zweck des Verlustabzugs⁷⁰⁴) verwiesen werden.

bba. Die Einkommensteuer als Personensteuer

Von vielen wird in der Literatur die Vererbbarkeit des Verlustabzugs mit dem Argument abgelehnt, die Einkommensteuer sei als Personensteuer konzipiert, woraus folge, dass der Verlustabzug nur dem offensteht, der die Verluste auch tatsächlich erwirtschaftet hat⁷⁰⁵). Auch die Gesamtrechtsnachfolge könne den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben nicht hinreichend begründen, da wesentliches Element jeder Rechtsnachfolge der Gesichtspunkt sei, dass sie ein Verhältnis zweier eigenständiger, nicht-identischer Rechtssubjekte zueinander

⁷⁰⁰ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ 278.

⁷⁰¹ Vgl dazu die plakativen Beispiele *Beisers* (*Beiser*, Steuern⁶ (2008) 35 u 50.

⁷⁰² Vgl *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰, §9 Rz 61f.

⁷⁰³ Vgl *Bertl/Kofler/Schlager*, Der Verlustvortrag bei entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsnachfolge „Going Concern Prinzip“ widerspricht der „höchstpersönlichen“ Anwendung als Sonderausgabe, SWK 1986, A I 333. Vgl weiters *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰ §9 Rz 62 mwN: „Das technische Prinzip der Periodizität wird durch den überperiodischen Verlustabzug eingeschränkt, um die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips nicht abzuschneiden“.

⁷⁰⁴ Vgl oben.

⁷⁰⁵ So grundsätzlich auch der BFH. Vgl BFH Beschluss vom 17.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 (654).

betrifft⁷⁰⁶). Gerade die Nichtidentität von Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger sei für sie kennzeichnend⁷⁰⁷). Für diese Sichtweise spricht, dass Erblasser und Erbe tatsächlich zwei verschiedene Rechtssubjekte sind.

Unbestritten ist freilich auch, dass die Einkommensteuer als Personensteuer ausgestaltet ist, da sie auf persönliche Umstände Rücksicht nimmt. Ausdruck dieser Kategorisierung ist insb §1 Abs 1 EStG, der die persönliche Steuerpflicht regelt. Gem leg cit sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Aus dem Umstand, dass die Einkommensteuer eine Personensteuer ist, folgt auch, dass jedes Steuersubjekt getrennt für sich mit seinem eigenen Einkommen der Besteuerung unterliegt (Grundsatz der „Individualbesteuerung“)^{708,709}). Diese Überlegungen legen es auf den ersten Blick in der Tat nahe, von der Maßgeblichkeit der Einstufung als Personensteuer auszugehen.

Und dennoch: Der Umstand, dass die Einkommensteuer eine Personensteuer ist, ist nicht geeignet, die Unvererbbarkeit des Verlustabzugs zu begründen. Denn der Grundsatz der Individualbesteuerung ist nicht vorbehaltlos durchzuhalten. So mag der Grundsatz der Individualbesteuerung gewisse Phänomene nicht zu erklären. Es gibt an einigen Stellen des Einkommensteuerrechts Regelungen, die eine differenzierte Betrachtungsweise notwendig machen. An dieser Stelle können insb §§6 Z 9a EStG und 32 EStG genannt werden. Außerdem kann in diesem Zusammenhang ohne weiteres §19 BAO - als in die Allgemeinen Bestimmungen der BAO eingegliedert und somit auch für die Einkommensteuer von Bedeutung - ins Treffen geführt werden.

Gerade für die Frage, ob der Verlustabzug vererbbar ist, kann damit aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung nichts gewonnen werden. Denn auch dieser

⁷⁰⁶ Vgl *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, *StuW* 1973, 74 (84).

⁷⁰⁷ Vgl auch *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, *StuW* 2004, 109 (116).

⁷⁰⁸ Ein Blick in die Geschichte zeigt, dass dies nicht immer der Fall war. Früher fand eine sog „Haushaltsbesteuerung“ statt. Im Rahmen dieser Haushaltsbesteuerung erfolgte eine Zusammenveranlagung der Ehegatten. Für diesen Fall hatte sogar der RFH der -mit dem Erblasser zusammen veranlagten- Witwe das Recht des Verlustabzugs zugestanden. Vgl RFH Urteil vom 26.10.1933, VI A 2067, *RStBl* 1934 404.

⁷⁰⁹ Vgl auch *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, *StuW* 2004, 109 (116) mwN: „Das Einkommensteuerrecht rechnet Einkommen deshalb einer konkreten Person individuell zu, um es bei dieser besteuern zu können, §§1, 2 EStG“.

Grundsatz erfährt Einschränkungen. Die §§6 Z 9a, 32 EStG und 19 BAO bezeugen dies deutlich. §19 BAO betrifft die Gesamtrechtsnachfolge als solche, §6 Z 9a EStG stellt die Steuerverfangenheit latenter Einkünfte beim Rechtsnachfolger sicher und §32 EStG betrifft die Zurechnung der Einkünfte beim Rechtsnachfolger. Es kann dem Gesetzgeber auch keinesfalls unterstellt werden, er habe den Wortlaut derart vieler Bestimmungen etwa zu weit gefasst. Gegenteiliges ist der Fall. Der Gesetzgeber hat bewusst ein durchdachtes System der Besteuerung im Falle der Rechtsnachfolge entwickelt, das zu einer partiellen Durchbrechung des Individualbesteuerungsgrundsatzes führt. Dieses bewusst geschaffene System macht es erforderlich, an einigen Stellen vom starren Grundsatz der Besteuerung des Individuums Abstand zu nehmen.

Sohin kann davon ausgehen, dass die Kategorisierung der Einkommensteuer als Personensteuer allein nicht maßgeblich ist. Dies ändert freilich nichts daran, dass die Einkommensteuer als Personensteuer dem Grundsatz der Individualbesteuerung folgt.

bbb. Der Lösungsansatz im Sinne der Totalitätsgewinnrealisierung

Der XI. Senat des BFH war zwar in seiner Divergenzanfrage vom 10.4. 2003⁷¹⁰) der Meinung, dass Verluste nicht vererbbar seien, gestand aber - übereinstimmend mit dem I. Senat⁷¹¹) - zu, dass die unterbliebene Verlustberücksichtigung beim Erblasser zu dessen Überbesteuerung führen könne⁷¹²). *„Eine solche Überbesteuerung ließe sich nur beim Erblasser selbst korrigieren. Eine steuerliche Entlastung beim Erben beseitigt nicht eine Überbesteuerung des Erblassers: das Nettoprinzip bezieht sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen für die Dauer seiner Einkommensteuerpflicht“*⁷¹³). Ganz offensichtlich legt der XI. Senat seinem Standpunkt das Totalitätsprinzip zu Grunde.

„Für dieses Konzept spricht: Erblasser und Erbe sind zwei verschiedene Personen. Die beim Erblasser zu erfassende Leistungsfähigkeit endet mit seinem

⁷¹⁰ Vgl. BFH Beschluss vom 10.4. 2003, XI R 54/99, DStR 2003, 1614.

⁷¹¹ Vgl. BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487.

⁷¹² Vgl. BFH Beschluss vom 10.4. 2003 XI R 54/99, DStR 2003, 1614 (1615): *„Denn der beim Erblasser nicht ausgeglichene Verlust sei letztlich Ausdruck des Umstands, dass der Erblasser – gemessen an seiner Leistungsfähigkeit - zu viel an Steuern gezahlt habe“.*

⁷¹³ BFH Beschluss vom 10.4. 2003 XI R 54/99, DStR 2003, 1614 (1615).

Tod. Die Leistungsfähigkeit jeder Person (jedes Steuersubjekts) ist für sich zu erfassen (konsequente Subjektbesteuerung)⁷¹⁴.

Am Ende dieser Lösung stellt sich zwingend die Frage, ob überhaupt die Liquidität zur Zahlung der Ertragsteuer vorhanden wäre. Man müsste nämlich eine fingierte Betriebsveräußerung bzw Betriebsaufgabe unterstellen, womit eine Aufdeckung stiller Reserven ohne realen Umsetzungsakt verbunden wäre. Schlussendlich ist daher zu hinterfragen, wie das Totalitätsprinzip realiter umzusetzen wäre, ohne den Bestand des Unternehmens zu gefährden.

bbba. Die Möglichkeit eines erweiterten Verlustrücktrages

Um dem Totalitätsprinzip dennoch zum Durchbruch zu verhelfen und die Überbesteuerung des Erblassers bei ihm selbst auszugleichen, halten manche⁷¹⁵) einen erweiterten Verlustrücktrag für sachgerecht. Auch *Hallerbach* hält diese Lösung für wünschenswert⁷¹⁶). Wie aber auch *Hallerbach* festhält, handelt es sich beim „erweiterten“ Verlustrücktrag um einen rechtspolitischen Wunsch.

Ein solcher, erweiterter Verlustrücktrag steht der Rechtsanwendung – zumindest derzeit - nicht zur Verfügung. In Deutschland ist der Verlustrücktrag auf ein Jahr beschränkt⁷¹⁷), in Österreich ist er mangels gesetzlicher Grundlage überhaupt unzulässig⁷¹⁸. De lege lata ist daher der Rekurs auf einen erweiterten Verlustrücktrag nicht zielführend.

bbbb. Das Fehlen eines realen Umsatzaktes im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips und die „ability to pay“

Der Gesetzgeber ist dem Konzept der Totalgewinnrealisierung im Erbfall nachweislich nicht gefolgt. Er hat vom Konzept der Totalgewinnrealisierung Abstand genommen, um nicht ertragsteuerliche Liquiditätsfallen für Erbfälle zu schaffen⁷¹⁹). Andernfalls ergäbe auch §6 Z 9a öEStG bzw §6 Abs 3 dEStG keinen Sinn. Diese

⁷¹⁴ *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

⁷¹⁵ Vgl Paus, Verlustabzug in Erbfällen Anmerkungen zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.5. 1999, BB 1999, 1798, BB 1999, 2584 (2585). Für Paus hätte ein erweiterter Verlustrücktrag zudem folgenden Vorteil: „Das würde auch verhindern, daß die Hinterbliebenen durch – ggf. mehrfaches - Ausschlagen der Erbschaft - im Zweifel gegen Abfindung - den Verlustabzug des Erblassers demjenigen zukommen lassen, bei dem er sich am stärksten steuermindern auswirkt“.

⁷¹⁶ Vgl HHR/*Hallerbach*, §10d EStG Anm 23: „Soweit der Erblasser ungewollt oder rechtswidrig übersteuert wurde, ist dies de lege ferenda bei ihm zu beseitigen“.

⁷¹⁷ Vgl §10d Abs 1 dEStG. Vgl weiters die Ausführungen zum Verlustrücktrag weiter oben.

⁷¹⁸ Vgl UFS Graz, Berufungsentscheidung vom 1.12.2005, RV/0653-G/05.

⁷¹⁹ *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

Rechtsvorschriften ordnen die Buchwertfortführung des unentgeltlichen Erwerbers an, wodurch eine Aufdeckung stiller Reserven und von Firmenwerten zu Marktwerten verhindert wird⁷²⁰). Das System der Gewinnneutralität des Erbfalls ist wohl durchdacht. Wie *Beiser* anmerkt würde „die Fiktion⁷²¹) einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im Erbfall zu einer Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt führen. Die Liquidität zur Bezahlung der Ertragsteuer, die aus dem im Erbfall fingierten Umsatzakt resultiert, wäre in der Regel nicht vorhanden⁷²²)“.

Die Maßgeblichkeit der Gewinnrealisierung im Ertragsteuerrecht kann nicht hoch genug eingeschätzt werden. Das Realisationsprinzip verhindert nicht nur eine Übermaßbesteuerung unsicherer Werte, sondern gewährleistet auch, dass der Steuerpflichtige über aktuelle Liquidität zur Steuerzahlung verfügt⁷²³). Somit sichert die Besteuerung nach dem Realisationsprinzip „die Besteuerung am Markt tatsächlich erzielter Gewinne. Sind Gewinne am Markt bereits erzielt worden, so ist in der Regel auch die Liquidität zur Zahlung der Ertragsteuer vorhanden“⁷²⁴).

Auch das Realisationsprinzip wurzelt im Leistungsfähigkeitsprinzip⁷²⁵). Würde man vom Realisationsprinzip abweichen, wäre auch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt⁷²⁶). Es käme zur Besteuerung eines nicht realisierten Gewinns⁷²⁷); eine

⁷²⁰ Vgl. *Beiser*, Die „Vererbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (572).

⁷²¹ Wahrhaftig könnte es sich nur um eine Fiktion handeln, da ein tatsächlicher Leistungsaustausch am Markt nicht erfolgt.

⁷²² *Beiser*, Die „Vererbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (572).

⁷²³ *Hey*, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumswendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 200, 1435.

⁷²⁴ *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

⁷²⁵ Vgl. *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

⁷²⁶ Vgl. *Wittmann*, Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, 35 (45): „Damit soll zum einen gesagt werden, dass eine tatsächliche Leistungsfähigkeitssteigerung dem Grunde wie der Höhe nach bis zum Realisationszeitpunkt stets ungewiss bleibt. Zum anderen darf nicht übersehen werden, dass unrealisierte Vermögensmehrungen – selbst wenn man die Gewissheit eines Vermögenszuwachses einmal unterstellen wollte – nur in den Büchern stehen und nicht durch reale Vermögenswerte abgesichert sind, die zur Steuerzahlung verwendet werden können. Eine verhältnismäßige Besteuerung wird ihren Zugriff daher prinzipiell auf realisierten Vermögenszuwachs beschränken“.

⁷²⁷ Vgl. *Wittmann*, StuW 1993, 35 (45): „Die Anknüpfung an realisierte Marktentgelte verbürgt nicht nur, dass die Steuer allein mit –und nicht vor oder unabhängig von– einer wirtschaftlichen Disposition des Steuerpflichtigen entsteht, sondern ebenso, dass die Steuer dabei auf privatautonome im Wirtschaftsprozess freigesetzte Liquidität zugreifen kann“.

Besteuerung der fiktiven Leistungsfähigkeit wäre die unweigerliche Folge⁷²⁸). Der Steuerpflichtige würde über Maß besteuert.

Deshalb wird nur das am Markt *erzielte* – und nicht das *erzielbare* - Einkommen besteuert. Ausfluss des Realisationsprinzips ist, dass nur am Markt erzieltetes Einkommen sicher ist. Das sichere Einkommen kann der Besteuerung unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit unterworfen werden. Dadurch erstreckt sich der Steuerzugriff grundsätzlich nur auf liquides Einkommen⁷²⁹). Im Ergebnis wird verhindert, dass der Erbe den Betrieb verkaufen muss bzw sich der Erbschaft zu entschlagen hat⁷³⁰).

bc. Der Lösungsansatz im Sinne der „subjektübergreifenden Buchwertverknüpfung“

Die Besteuerung auf Basis des Leistungsfähigkeitsprinzips, des objektiven Nettoprinzips und des Realisationsprinzips kann nur die Buchwertverknüpfung gem §6 Z 9a öEStG bzw §6 Abs 3 dEStG gewährleisten. Auch Liquiditätsengpässen wird dadurch vorgebeut⁷³¹). *Beiser*⁷³²) geht daher davon aus, dass der Verlustvortrag an die Buchwertfortführung gebunden ist und objektbezogen übergeht: „Die Buchwertverknüpfung beim Betriebsübergang zwischen Erblasser und Erben sichert eine betriebsbezogene Einmalerfassung und damit Totalgewinnbesteuerung“⁷³³).

Kernaussage dieses Lösungsansatzes ist: Buchwertverknüpfung und Verlustvortrag ergänzen einander. Der Übergang des Verlustvortrags ist durch die Buchwertverknüpfung bedingt und geboten: „Die betriebsbezogene

⁷²⁸ Dies ist der Grund, warum man davon Abstand genommen hat, Nutzenpotentiale zu besteuern. Vgl *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

⁷²⁹ Vgl *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁸, §9 Rz 404.

⁷³⁰ Mit anderen Worten *Beiser*: vgl *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

⁷³¹ Vgl *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506): „Ein betriebsbezogener Übergang noch nicht aufgebrauchter Verlustvorträge vom Erblasser auf den Erben entspricht diesem Streben nach Einmalerfassung ebenso wie einer Besteuerung nach Maßgabe der Steuerzahlungsfähigkeit („ability to pay“; Besteuerung nach Maßgabe der Liquidität“.

⁷³² Vgl *Beiser*, Die „Vererbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571. Ebenso *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505.

⁷³³ *Beiser*, Das Prinzip der Einmalbesteuerung bei der Erbfolge in der Einkommensteuer, DStR 1991, 333.

Buchwertverknüpfung zwischen Erblasser und Erben zielt auf eine steuersubjektübergreifende Totalgewinnbesteuerung und Einmalerfassung im Sinne einer realisationsgerechten Steuerzahlungsfähigkeit. Exakt denselben Zielen dient ein betriebsverknüpfter Verlustübergang zwischen Erblasser und Erben⁷³⁴).

Die „betriebsbezogene Totalgewinnbesteuerung“ trägt dem von der Finanzwissenschaft geforderten Besteuerungsideal iSd Totalitätsprinzips Rechnung. Aus „Einmalerfassung“ geht hervor, dass weder der Staat in seinem Interesse, Steuern einzuheben noch der Steuerpflichtige in seinem Streben nach „Verlustverrechnung“ verletzt wird. Durch das Abstellen auf die „Einmalerfassung“ wird die Besteuerung nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips verwirklicht. Die „realisationsgerechte Steuerzahlungsfähigkeit“ verhindert die Gefahr einer Übermaßbesteuerung, die sich durch die Fiktion der Betriebsveräußerung bzw Betriebsaufgabe im Erbfall ergeben würde. Durch die Buchwertverknüpfung wird nur der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung in die Zukunft verlagert. Der Fiskus hat keinen Steuerausfall zu befürchten.

Für *Doralt/Ruppe* gilt das Einkommen als besonders geeigneter Indikator der persönlichen Leistungsfähigkeit⁷³⁵). Durch die Besteuerung des betriebsbezogenen Totalgewinns im Wege der Einmalerfassung, des objektiven Nettoprinzips und des Realisationsprinzips wird die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sichergestellt. Welches Ergebnis könnte also besser mit dem System der Einkommensteuer in Einklang gebracht werden als dieses? Das System des objektbezogenen Verlustübergangs infolge der subjektübergreifenden Buchwertverknüpfung ist leistungsfähigkeitsgerecht. Eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung ist wiederum Sinn und Zweck der Einkommensteuer selbst.

c. Ergebnis

Dem Lösungsansatz *Beisers*⁷³⁶) ist Vorzug gegenüber den anderen Lösungsvarianten einzuräumen. Die subjektübergreifende Buchwertverknüpfung hat eine gesetzliche Grundlage und lässt sich systemkonform in das allgemeine Prinzip

⁷³⁴ *Beiser*, Keine Vererbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1507).

⁷³⁵ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 22.

⁷³⁶ Vgl *Beiser*, Die „Vererbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (572).

der Steuerneutralität des Erbfalls einfügen. Der Lösungsansatz im Sinne der subjektübergreifenden Buchwertverknüpfung berücksichtigt die Besteuerung nach Maßgabe der individuellen Leistungsfähigkeit und wirkt so einer Überbesteuerung entgegen.

Der Lösungsansatz im Sinne des Totalitätsprinzips ließe sich nur mittels uneingeschränktem Verlustrücktrag verwirklichen. Ein unbegrenzter Verlustrücktrag ist aber derzeit weder in Österreich noch in Deutschland aufgrund mangelnder gesetzlicher Grundlage möglich.

Auch Billigkeitserwägungen sind weder ziel- noch sachgerecht. Aufgrund der Einschlägigkeit des §6 Z 9a besteht für Billigkeitserwägungen kein Anlass. Die subjektübergreifende Buchwertverknüpfung führt zu einem systemgerechten Ergebnis, sodass Billigkeitserwägungen und Derartiges außerhalb der Betrachtung bleiben können.

3. Der Verlustabzug als Vermögenswert?

Sowohl in der Judikatur als auch im Schrifttum wurde untersucht, ob der Verlustabzug einen Vermögenswert darstellt. Anlass für diese Untersuchung war der Umstand, dass der BFH in den 1960er Jahren den Übergang des Verlustabzugs auf die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge gestützt hat⁷³⁷), sodass sich bald in der Literatur die Frage aufdrängte, ob der Verlustabzug einen Vermögenswert im Sinne des §1922 BGB darstellt, der als solcher infolge der Gesamtrechtsnachfolge auf den Erben übergeht.

Manche vertreten die Auffassung, der Verlustabzug sei eine vermögenswerte Rechtsposition und gehe deshalb auf den Erben über. Andere gehen dagegen davon aus, dass dem Verlustabzug eine Vermögensqualität nicht in dem Ausmaß zukommt, dass der Verlustabzug als Anwartschaftsrecht angesehen werden kann. Diejenigen, die letzterer Meinung sind, folgern daraus, dass der Verlustabzug nicht übergangsfähig ist.

⁷³⁷ Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 II 386.

a. Ist der Verlustabzug ein Anwartschaftsrecht oder ein aufschiebend bedingter ESt-Minderungsanspruch?

Der Große Senat des BFH vertrat in seiner neuesten Entscheidung zur (Nicht-) Vererbbarkeit des Verlustabzugs⁷³⁸) den Standpunkt, der Verlustabzug gem §10d dEStG habe den Charakter eines aufschiebend bedingten Einkommensteuerminderungsanspruchs. Aufschiebend bedingt soll der Einkommensteuerminderungsanspruch deshalb sein, weil er vom künftigen Entstehen positiver Gesamtbeträge der Einkünfte abhängig ist.

Diese rechtliche Beurteilung des BFH geht auf die Erörterungen *Keuks*⁷³⁹) zurück. Nach dieser Ansicht gehen lediglich vermögenswerte Rechtspositionen des Erblassers auf den Erben über⁷⁴⁰). Beim Verlustabzug handle es sich aber weder um ein Recht noch um eine vermögenswerte Rechtsposition⁷⁴¹), sodass der Verlustabzug nicht auf den Erben übergehe. Soweit geht der BFH in GrS 2/04 freilich nicht⁷⁴²). Er betont durchaus, dass dem Verlustabzug wegen seines Charakters als potentieller Verrechnungsposten durchaus dem Grunde nach wirtschaftliche Vermögensqualität zukommt. Jedoch könne aus dieser potentiellen Vermögensqualität allein nicht auf deren Vererblichkeit geschlossen werden⁷⁴³).

Dem Einwand *Keuks*, der Verlustabzug sei kein Recht, ist entgegen zu halten, dass der Verlustabzug ohne Zweifel ein Recht ist. Außerdem drängt sich, wenn man der Sichtweise *Keuks* folgt die Frage auf, wie man denn den Verlustabzug ansonsten einstufen könnte⁷⁴⁴). *Keuk* stellt offensichtlich in diesem Zusammenhang auf Rechte im subjektiven Sinn ab⁷⁴⁵). Bei einer derartigen Betrachtung bleibt aber unerwähnt,

⁷³⁸ Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007 GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651.

⁷³⁹ Vgl *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74.

⁷⁴⁰ „Nun besteht aber das Wesen des Erbens nicht in dem Eintritt des Erben in irgendeine „volle Rechtsstellung des Erblassers, sondern in dem Übergang des Vermögens vom Erblasser auf den Erben.“ Vgl *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74 (84f) mwN.

⁷⁴¹ „Nach dem Gesetz stellt sich der sogenannte Verlustausgleich nicht als ein Recht oder als eine Vermögensposition des Stpfl. dar (...).“

⁷⁴² Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 II 386.

⁷⁴³ Zustimmend *Dötsch*, Zur (Nicht-) Vererblichkeit des Verlustabzugs nach §10d Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12. 2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641.

⁷⁴⁴ Der Begriff „Recht“ ist ein äußerst weitgefasster. Leugnet man, dass der Verlustabzug ein Recht ist, so leugnet man wohl auch das Bestehen des Rechtsinstituts „Verlustabzug“ in der Rechtsordnung überhaupt.

⁷⁴⁵ Argumentativ: „Nach dem Gesetz ist der sogenannte Verlustausgleich auch gar nicht von dem Stpfl. „geltend zu machen“.

dass auch Rechte im objektiven Sinn geeignet sind, Rechtspositionen für den Rechtsträger zu vermitteln.

Die These *Keuks*, der Verlustabzug sei keine vermögenswerte Rechtsposition, basiert auf der Vorstellung, dass das Recht, Verluste gem §10d dEStG bzw §18 Abs 6 öEStG abzuziehen, nur dann in Frage kommt, wenn in den Folgejahren Gewinne erzielt werden. Das Erzielen künftiger Gewinne ist aber im Todeszeitpunkt naturgemäß ungewiss⁷⁴⁶). Dieser Umstand soll nach *Keuk* entscheidend sein, dass die unwägbara Aussicht auf einen zukünftigen steuerlichen Vorteil nicht einem Anwartschaftsrecht gleichgestellt werden kann⁷⁴⁷). Liegt kein Anwartschaftsrecht vor – so die Schlussfolgerung *Keuks* - komme auch keine Vererbbarkeit des Verlustabzugs in Betracht, weil es an einer vermögenswerten Rechtsposition im Todeszeitpunkt fehlt⁷⁴⁸).

Position kann nach *Keuk* somit nicht gem §1922 BGB auf den Erben übergehen. Betrachtet man die Ausarbeitung *Keuks* genauer, so fällt auf, dass sie mehrfach auf das Urteil des BFH vom 22.6. 1962⁷⁴⁹) Bezug nimmt⁷⁵⁰). Im Leitsatz der damaligen Entscheidung des VI. Senats heißt es: „Einen in der Person des Erblassers entstandenen und von diesem gemäß §10d EStG absetzbaren Verlust kann der Erbe absetzen, *soweit der Erblasser den Verlust noch hätte geltend machen können*“⁷⁵¹). Der BFH wollte damit aber keinesfalls auf die Ungewissheit zukünftiger Gewinne abstellen. Wäre dies sein Anliegen gewesen, hätte er den Verlustabzug für unvererbbar erklärt. Dies hat er aber nicht getan. Liest man den Leitsatz im Kontext mit den weiteren Ausführungen des BFH wird sofort deutlich, dass der BFH mit der Verwendung des Konjunktivs auf die Unmaßgeblichkeit der

⁷⁴⁶ Vgl *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, *StuW* 1973, 74 (85): „Auf den Erben gehen aber nur solche Vermögenswerte über, die der Erblasser im Zeitpunkt des Erbfalls bereits hatte, und nicht auch solche, die der Erblasser, wenn er länger gelebt hätte u.U. noch hätte erwerben können“.

⁷⁴⁷ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, *RdW* 2000, 571

⁷⁴⁸ Vgl *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, *StuW* 1973, 74 (85) mwN: „Im Zeitpunkt des Erbfalls aber ist (...) lediglich ein „nicht ausgeschöpfter Verlustausgleich“ zu verzeichnen, d.h. der Erblasser hatte im Zeitpunkt des Todes keinen Vermögenswert, den er dem Erben hätte vererben können“.

⁷⁴⁹ Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, *BStBl* 1962 II 386.

⁷⁵⁰ Vgl etwa *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, *StuW* 1973, 74 (85).

⁷⁵¹ BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, *BStBl* 1962 II 386 (387).

Betriebsfortführung durch den Erben hinaus wollte. „Nach allem ist der Senat mit dem Finanzgericht der Auffassung, daß auch der Erbe zur Geltendmachung eines in der Person des Erblassers entstandenen Verlusts berechtigt ist, soweit der Erblasser ihn noch hätte geltend machen können. Weil der Erblasser den Verlustabzug geltend machen kann, auch wenn er den Gewerbebetrieb nicht fortführt, kann man (...) auch beim Erben nicht die Fortführung des Betriebs des Erblassers zur Voraussetzung des Abzugs eines in der Person des Erblassers begründeten Verlustes machen“⁷⁵²). Somit kann der Leitsatz der BFH-Entscheidung nicht in der Art verallgemeinert werden, um daraus irgendwelche Rückschlüsse auf die Ungewissheit künftiger Gewinne - und damit auch auf den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben selbst - herleiten zu können.

Der Argumentation *Keuks* ist auch seinerzeit der I. Senat des BFH in seiner Divergenzanfrage⁷⁵³) gefolgt. In der Divergenzanfrage ging der I. Senat von der Vorstellung aus, dass ein zivilrechtlich vererbbarer Vermögenswert nicht vorliege. Es handle sich um „besteuerungstechnische“ Regelungen, die lediglich besagen, welche Einkünfte einer bestimmten Person in deren Besteuerung eingehen und welche nicht. Derartige Regelungen seien nach der damaligen Ansicht des I. Senats nicht geeignet, eine vererbliche Rechtsposition zu vermitteln⁷⁵⁴).

Ob es von Bedeutung ist, inwieweit der Verlustabzug eine vermögenswerte Rechtsposition darstellt, wird im Anschluss näher erörtert.

b. Maßgeblichkeit der Einordnung?

Auf diese Einordnung kann es indes nicht ankommen. Vertritt man nämlich die Auffassung, der Verlustabzug gehe nicht auf den Erben über, so geht von vornherein nichts über⁷⁵⁵).

Geht man dagegen aufgrund ertragsteuerlicher Erwägungen davon aus, dass der Verlustabzug auf den Erben übergeht, handelt es sich für den Erben um eine

⁷⁵² BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 II 386 (387).

⁷⁵³ Vgl BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, DStR 2000, 1220.

⁷⁵⁴ *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571.

⁷⁵⁵ Vgl *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505.

vermögenswerte Rechtsposition⁷⁵⁶) - wie auch immer diese konkret ausgestaltet sein mag. Denn der Verlustabzug beinhaltet für das - ursprünglich zur Verrechenbarkeit der Verluste berechnete - Steuersubjekt ein Potential der künftigen Steuererminderung. Dieses Potential der zukünftigen Steuererminderung macht die vermögenswerte Rechtsposition aus⁷⁵⁷). Nichts anderes kann für den Rechtsnachfolger gelten. Auch für ihn stellt nämlich das Recht gem §18 Abs 6 öEStG bzw §10d dEStG eine vermögenswerte Rechtsposition dar.

*Beiser*⁷⁵⁸) ist der Auffassung, dass sich die Frage nach einem „Vermögenswert im Sinne des §1922 BGB“ erst dann stellt, wenn die Übertragung ertragsteuerlich bejaht wird. Bejaht man den Übergang des Verlustabzugs, so gibt es wohl diesbezgl keine offenen Fragen mehr, die zu beantworten wären. Die „Frage“ ist, sofern man vom Übergang des Verlustabzugs ausgeht, genau genommen schon beantwortet. Setzt man den Übergang des Steuererminderungspotentials voraus, handelt es sich zwingend um eine vermögenswerte Rechtsposition. Wie *Beiser* nämlich festhält, ist §1922 BGB für die Frage der Übertragbarkeit des Verlustvortrages wenig hilfreich, da die Frage vielmehr ertragsteuerlich zu lösen ist⁷⁵⁹).

Es wäre nicht leicht verständlich, die Frage des Übergangs des Verlustabzugs zu bejahen; hinterher dieses Ergebnis aber wieder in Frage zu stellen, indem man sich darüber Gedanken macht, ob es sich bei dieser vermögenswerten Rechtsposition um einen aufschiebend bedingten ESt-Minderungsanspruch oder um ein Anwartschaftsrecht handelt⁷⁶⁰). Die Erörterung dieses Problems kann als

⁷⁵⁶ Ebenso *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (572): „Wird die Übertragbarkeit eines Verlustvortrages ertragsteuerlich bejaht, so geht insofern eine vermögenswerte öffentlich-rechtliche Rechtsposition vom Erblasser auf den Erben über.“

⁷⁵⁷ Vgl *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? –Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505.

⁷⁵⁸ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (572).

⁷⁵⁹ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (572).

⁷⁶⁰ AA *Dötsch*. Vgl *Dötsch*, Zur (Nicht-) Vererblichkeit des Verlustabzugs nach §10d Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12. 2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641. Seiner Ansicht versuchen manche Teile in der Literatur aus der Vermögensqualität des Verlustvortrages dessen Vererblichkeit herzuleiten. Wie die Ausführungen *Keuks* (*Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74) bezeugen, verhält es sich aber genau umgekehrt. Das Argument, der Verlustabzug sei kein vermögenswertes Recht, wurde vor allem von den Kritikern verwendet, um dadurch den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben in Zweifel zu ziehen.

entbehrlich dahin gestellt bleiben. Es genügt die Feststellung, dass es sich beim Verlustabzug um eine vermögenswerte Rechtsposition handelt, die als solche auf den Erben übergeht. Natürlich kann man untersuchen, ob ein Vermögenswert iSd §1922 BGB vorliegt. Das Ergebnis hat aber – sei es, dass die Frage bejaht oder sei es, dass die Frage verneint wird - keine Auswirkungen auf die bereits zuvor steuerrechtlich getroffene Feststellung, dass der Verlustabzug als vermögenswertes, öffentlich-rechtliches Recht übergeht.

c. Zeitigt die Kategorisierung Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer?

In Deutschland wird in Erwägung gezogen, welche Auswirkungen die Vererbbarkeit des Verlustabzugs auf die Bemessungsgrundlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer hat. Eine Erörterung dieses Themas ergibt freilich nur dann Sinn, wenn man die Vererbbarkeit des Verlustabzugs bejaht. Steht man dagegen auf dem Standpunkt, dass der Verlustabzug mit dem Tod des Steuerpflichtigen untergeht kann folgerichtig ohnedies beim Erben keine Bereicherung eintreten.

Ausgangspunkt dieser Überlegungen ist der Umstand, dass die Vererbbarkeit des Verlustabzugs für den Erben einen Vorteil mit sich bringt. Der Vorteil besteht darin, dass der Erbe durch die Abzugsfähigkeit der vom Erblasser in den Vorjahren erzielten Verluste seine Steuerlast mindern kann. Es wäre daher von vornherein nicht ausgeschlossen, diesen steuerlichen Vorteil als Vermögenswert – wie dieser auch immer in concreto ausgestaltet sein mag - in die Berechnungsgrundlage der ErbSt mit einzubeziehen.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass sich für den österreichischen Rechtsbereich diese Frage selbst bei Bejahung der Vererbbarkeit des Verlustabzugs nicht (mehr) stellt, da der VfGH⁷⁶¹) den Grundtatbestand des ErbStG (§1 Abs 1 Z 1) wegen Gleichheitswidrigkeit aufgehoben hat. Seit Ablauf der Fristsetzung mit 31.7.2008 gibt es in Österreich daher keine Besteuerung der Erbschaft mehr. Freilich kann nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass sich der Gesetzgeber in Zukunft dazu entschließen wird, die Erbschaftsteuer zu „reparieren“. Verfolgt man allerdings die politische Diskussion hierzulande, so ist ein derartiger Schritt – zumindest derzeit - nicht zu erwarten. Ebensowenig ist die hier behandelte Thematik gegenwärtig in

⁷⁶¹ Vgl VfGH 7.3.2007, G54/06 ua, VfSlg 18093.

Deutschland von Bedeutung, da der BFH neuerdings die Auffassung vertritt, dass der Verlustabzug unvererblich sei⁷⁶²), sodass die folgenden Überlegungen derzeit nur theoretischer Natur sind. Dennoch wird kurz auf die einzelnen Argumente hinsichtlich einer möglichen Erbschaftsteuerbelastung des Verlustabzugs eingegangen.

*Wilke*⁷⁶³) will den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben zum Anlass nehmen, den Verlustabzug als durch den Erbfall eingetretene Bereicherung der Besteuerungsgrundlage der ErbSt zu unterwerfen. In der Begründung zu seiner Ansicht, der Verlustabzug stelle eine Bereicherung des Erben dar, führt er aus: *„Die Bereicherung tritt ein durch Erlöschen der Einkommensteuerschuld für den Veranlagungszeitraum des Erbfalls, durch Steuererstattung für den dem Jahr des Erbfalls vorangegangenen Veranlagungszeitraum und unter Umständen durch Steuerherabsetzung für die folgenden fünf Veranlagungszeiträume*⁷⁶⁴. *Da meßbar eine Bereicherung eintritt, bestehen keine Bedenken, hier eine steuerpflichtige Bereicherung im Sinne des §10 Abs. 1 ErbStG anzunehmen*⁷⁶⁵). Dem ist nicht zu folgen: denn der Übergang des Verlustabzugs stellt keine Bereicherung des Erben dar. Er gleicht vielmehr nur die sich aus der zwingenden Buchwertfortführung ergebende Überbesteuerung des Erben aus. Insofern scheint es nicht angebracht zu sein, überhaupt von einer Bereicherung zu sprechen⁷⁶⁶). Daraus darf aber keineswegs der Schluss gezogen werden, dass der Übergang des Verlustabzugs keinen Vorteil für den Erben mit sich brächte. Natürlich stellt die Berücksichtigung der „erblasserischen“ Verluste beim Erben für diesen einen steuerlichen Vorteil dar. Der Vorteil liegt aber nicht in einer Begünstigung. Denn in Wahrheit wird nur die Besteuerung nach der tatsächlich vorhandenen Leistungsfähigkeit über einen

⁷⁶² Vgl BFH Beschluss vom 27.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651.

⁷⁶³ Vgl *Wilke*, Verlustabzug und Erbschaftsteuer Zur erbschaftsteuerlichen Behandlung des Verlustabzugs nach §10d EStG beim Erben, BB 1977, 893.

⁷⁶⁴ *Wilke* ging in seiner Abhandlung lediglich auf die fünf folgenden Veranlagungszeiträume ein, da sein Beitrag aus dem Jahr 1977 stammt, eine Aufhebung der zeitlichen Beschränkungen des Verlustabzugs in Deutschland aber erst im Jahr 1990 durch das StReformG 1990 vom 25.7.1988 (Vgl dazu dBGBI I 1990, 402) erfolgte.

⁷⁶⁵ *Wilke*, Verlustabzug und Erbschaftsteuer Zur erbschaftsteuerlichen Behandlung des Verlustabzugs nach §10d EStG beim Erben, BB 1977, 893.

⁷⁶⁶ In diesem Sinne auch *Petzold*, Verlustabzug nach §10d EStG und Erbschaftsteuer Erwiderung zu *Wilke*, BB 1977, 893f, BB 1978, 659: „*Er* (Anm gemeint ist *Wilke*) *übersieht jedoch die Tatsache, daß der Verlustabzug auch Verluste voraussetzt (...)* *Der Erbe erhält also Verluste und nicht etwa lediglich Steuergutschriften. Der einkommensteuerliche Vorteil ist lediglich Folge der geerbten Verluste und nicht etwa ein gesondertes Wirtschaftsgut.*“

längeren Zeitraum hinweg sichergestellt. Somit mutet es zumindest seltsam an, von einer Bereicherung des Erben zu sprechen.

Wilkes Überlegungen sind im Wesentlichen von dem Gedanken getragen, dass es bei mehreren Erben unbillig sei, den Verlustabzug des Erblassers - der Finanzverwaltung folgend - entsprechend der Erbquote übergehen zu lassen⁷⁶⁷). Kommt es hingegen zur Rechtsnachfolge durch einen einzigen Erben, der zudem den verlusttragenden Betrieb fortführt, möchte *Wilke* diesem die Steuerlast, die durch die Berücksichtigung des Verlustabzugs bei der Erbschaftsteuer entsteht, nicht aufbürden⁷⁶⁸). Bei einem derartigen Ansatz drängt sich naheliegender Weise die Frage einer sachlichen Rechtfertigung auf. Dem von *Wilke* offenbar als unbillig empfundenen Übergang des Verlustabzugs auf alle Erben, kann freilich – wie in dieser Arbeit vertreten - durch einen objektbezogenen Übergang des Verlustabzugs infolge der subjektübergreifenden Buchwertverknüpfung entgegen gewirkt werden. Die subjektübergreifende Buchwertverknüpfung steht nämlich einerseits in Einklang mit der Rechtslage, sie trägt aber andererseits auch den tatsächlichen ökonomischen Vorstellungen des Gesetzgebers Rechnung, sodass auch Kritiker gegen eine derartige Rechtsanschauung offenbar nichts einzuwenden hätten.

Außerdem stehen der Annahme, der Übergang des Verlustabzugs zeitige Auswirkungen auf die Höhe der Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage, die für die Bemessung der Erbschaftsteuer maßgebenden⁷⁶⁹) Rechtsvorschriften des BewG

⁷⁶⁷ „Sind aber im Erbfolge drei Kinder da, von denen nur eines den ererbten Betrieb weiterführt, weil z.B. die anderen beiden kein Interesse daran haben, scheint zumindest hier eine Besteuerung sinnvoll und angebracht. Denn da nach dem Einführungserlaß die Verluste des Erblassers nach dem Verhältnis der Erbteile aufzuteilen und auszugleichen sind, erhalten die zwei nicht an der Fortführung des Betriebs interessierten Erben einen nicht vom Gesetzgeber gewollten Vorteil. Gleichzeitig wird dem Betrieb unter Umständen dringend notwendiges Kapital in Form von Steuererstattungen und Steuerabsetzungen entzogen. (...) Wenn man den Verlustabzug des Erblassers, obwohl es ein höchstpersönliches Recht darstellt, dennoch zur Vererbung zulässt, hätte man – im Augenblick des Erbfallens - diesen Verlustabzug objektbezogen lassen sollen. Denn dann wäre der wirtschaftspolitischen Zielsetzung des Gesetzgebers – Stärkung und Unterstützung der Wirtschaft - sinnvoll geholfen worden“. Vgl *Wilke*, Verlustabzug und Erbschaftsteuer Zur erbschaftsteuerlichen Behandlung des Verlustabzugs nach §10d EStG beim Erben, BB 1977, 893 (894).

⁷⁶⁸ Vgl *Wilke*, Verlustabzug und Erbschaftsteuer Zur erbschaftsteuerlichen Behandlung des Verlustabzugs nach §10d EStG beim Erben, BB 1977, 893 (894): „Erbt z.B. der einzige Sohn eines Unternehmers den Betrieb und den dort erlittenen Verlust, und führt ferner dieser Sohn den Betrieb weiter, dann kann man eine Besteuerung für nicht vereinbar halten mit den Zielen des §10d EStG nF.“

⁷⁶⁹ Zur Maßgeblichkeit des BewG für die Bewertung der ErbStG vgl etwa §12 Abs 1 dErbStG. „Die Bewertung richtet sich, soweit nicht in den Absätzen 2 bis 7 etwas anderes bestimmt ist, nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018), in der jeweils geltenden Fassung.“

(§§4 dBewG bzw. öBewG) entgegen. Nach dem identen Wortlaut beider Vorschriften werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist⁷⁷⁰). Die Verrechenbarkeit der „hinterlassenen“ Verluste – und somit auch der Verlustabzug selbst – hängt aber maßgeblich davon ab, ob in Zukunft Gewinne erzielt werden. Werden nämlich weiterhin bloß Verluste erzielt, ist §10d dEStG bzw. §18 Abs 6 öEStG“ ohnedies nicht anwendbar.

Aufgrund des Umstandes, dass das Recht, Verluste als Sonderausgaben abzuziehen, eine aufschiebend bedingte Forderung darstellt, wäre der Verlustabzug als vermögenswerte Rechtsposition, die in die Bemessung der Erbschaftsteuer einfließt, erst mit Bedingungseintritt zu erfassen. Die Erbschaftsteuer folgt aber dem Stichtagsprinzip⁷⁷¹), wodurch es auf einen allfällig späteren Bedingungseintritt nicht mehr ankommt.

Im Ergebnis hat daher der Übergang des Verlustabzugs auf den Erben keinen Einfluss auf dessen Erbschaftsteuerbelastung. Es wäre wohl äußerst systemwidrig, den Übergang des Verlustabzugs durch eine Besteuerung im Rahmen der ErbSt „auszugleichen“. Schließlich ist der Übergang des Verlustabzugs in der Einkommensteuer aufgrund der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip geboten.

4. Sonderfall: Der Tod eines Gesellschafters einer Personengesellschaft

Der personenbezogene Aufbau einer Offenen Gesellschaft bringt es mit sich, dass die Mitgliedschaft an einer Offenen Gesellschaft grundsätzlich unvererblich ist. Daher führt – nach dem gesetzlichen Leitbild – der Tod eines Gesellschafters zur Auflösung der Gesellschaft (§131 Z 4 UGB⁷⁷²), denn den Gesellschaftern sollen nicht

⁷⁷⁰ Vgl. §4 dBewG bzw. §4 öBewG.

⁷⁷¹ Zum Stichtagsprinzip vgl. *Petzold*, Verlustabzug nach §10d EStG und Erbschaftsteuer Erwidern zu Wilke, BB 1977, 893f, BB 1978, 659 mwN.

⁷⁷² §131 Z 4 UGB lautet: „Die offene Gesellschaft wird aufgelöst: durch den Tod eines Gesellschafters, sofern sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt.“

Erben als neue Gesellschafter „aufgedrängt“ werden. Allerdings kann im Gesellschaftsvertrag Abweichendes festgelegt werden⁷⁷³).

Im Gesellschaftsvertrag kann eine sog „Fortsetzungsklausel“ festgelegt werden. Die Fortsetzungsklausel hat zur Folge, dass die Gesellschaft von den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird⁷⁷⁴). Die Erben werden nicht Gesellschafter der Offenen Gesellschaft.

Es kann aber im Gesellschaftsvertrag auch vorgesehen werden, dass die Gesellschaft mit den Erben des infolge seines Todes ausscheidenden Gesellschafters fortgesetzt wird. In diesem Zusammenhang spricht man im Gesellschaftsrecht von einer sog „Nachfolgeklausel“. Es lassen sich zwei unterschiedliche Arten an Nachfolgeklauseln unterscheiden. Eine „einfache“ Nachfolgeklausel hat zur Folge, dass die jeweiligen Erben an die Stelle des verstorbenen Gesellschafters treten. Bei mehreren Erben wird der Gesellschaftsanteil entsprechend der Erbquote geteilt⁷⁷⁵). Folglich muss auch der Verlustabzug entsprechend der jeweiligen Erbquote auf die einzelnen Erben übergehen. Dieses Ergebnis stimmt auch mit der Ansicht der Finanzverwaltung⁷⁷⁶), wonach der Verlustabzug im Falle der Erbenmehrheit aliquot nach Maßgabe der Erbquoten auf die Erben übergeht, überein.

Daneben gibt es aber auch noch die Möglichkeit, eine „qualifizierte“ Nachfolgeklausel im Gesellschaftsvertrag vorzusehen. Im Rahmen einer qualifizierten Nachfolgeklausel wird der Nachfolger des verstorbenen Gesellschafters bereits im Gesellschaftsvertrag festgelegt. Zu einer gesellschaftsrechtlichen Problematik kommt es, wenn der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Nachfolger nicht Erbe des verstorbenen Gesellschafters wird⁷⁷⁷). Dazu kann es in der Praxis etwa dann kommen, wenn der im Gesellschaftsvertrag Vorgesehene gegenüber dem Erblasser erbunwürdig wird oder der Erblasser im Rahmen der Testamentserrichtung einfach nicht auf die qualifizierte Nachfolgeklausel im Gesellschaftsvertrag Bedacht nimmt. Aber auch diese Fälle bereiten keine besonderen Probleme, da man gesellschaftsrechtlich die mangelhafte Nachfolgeklausel in eine Eintrittsklausel

⁷⁷³ Rieder/Humer, Gesellschaftsrecht (2009), 127.

⁷⁷⁴ Vgl Krejci, Gesellschaftsrecht I (2005) 341.

⁷⁷⁵ Rieder/Humer, Gesellschaftsrecht (2009), 128.

⁷⁷⁶ Vgl EStR 2000 Rz 4535.

⁷⁷⁷ Vgl Rieder/Humer, Gesellschaftsrecht (2009), 128.

umdeuten kann. Eine Eintrittsklausel berechtigt neben Erben auch andere Personen in die Gesellschaft einzutreten. Der einzige Unterschied gegenüber den anderen beiden Klauseln besteht darin, dass die zum Eintritt berechtigte Person nicht ipso iure Gesellschafter statt dem Erblasser wird, sondern es einer entsprechenden Beitrittserklärung bedarf⁷⁷⁸).

Im Falle einer wirksamen qualifizierten Nachfolgeklausel bedeutet dies folgendes: Für den Fall der Nachfolge in einen Kommanditistenanteil geht die überwiegende Meinung davon aus, dass der verrechenbare Verlust neben dem negativen Kapitalkonto nur auf den Erben übergeht, der den Kommanditistenanteil im Erbfall übernimmt⁷⁷⁹).

In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass die Personengesellschaft als solche nicht Steuersubjekt in der Einkommensteuer ist. Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom sog „Durchgriffsprinzip“. Vom Durchgriffsprinzip spricht man deshalb, weil der Erfolg nicht der Gesellschaft, sondern unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet wird⁷⁸⁰). Dem Durchgriffsprinzip wird das in der Körperschaftsteuer für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften geltende „Trennungsprinzip“ gegenübergestellt. Kapitalgesellschaften sind im Gegensatz zu Personengesellschaften selbständige Steuersubjekte.

Hat man also festgestellt, dass zwischen der Besteuerung eines Einzelunternehmers und derjenigen eines Personengeschafters kein wesentlicher Unterschied⁷⁸¹) besteht, drängt sich freilich die Frage auf, warum der Verlustabzug ausschließlich diesem Erben zukommt, da ansonsten – im Falle eines Einzelunternehmens - ja grundsätzlich nicht auf die Betriebsfortführung abgestellt wird. Ein einleuchtender Grund dafür ist nicht ohne weiteres ersichtlich. Vielmehr sollte auch für den Tod eines Einzelunternehmers gelten, dass der Verlustabzug, sofern der Betrieb fortgeführt wird, *grundsätzlich* nur dem Fortführenden zukommt. Eine unterschiedliche Lösung lässt sich nur damit rechtfertigen, dass der qualifizierte

⁷⁷⁸ Vgl *Rieder/Humer*, Gesellschaftsrecht (2009), 129.

⁷⁷⁹ Vgl *Nickel/Hilgers*, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457 (461) mwN.

⁷⁸⁰ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 532.

⁷⁸¹ Ebenso kommt es auch im Falle einer Mitunternehmerschaft zur zwingenden Buchwertfortführung gem §6/9a öEStG bzw §6 Abs 3 dEStG.

Nachfolger den übrigen Erben einen entsprechenden Wertausgleich zu leisten hat, was bei der Nachfolge in ein Einzelunternehmen nicht zwingend der Fall ist⁷⁸²).

Handelt es sich bei dem - von der Nachfolgeklausel „betroffenen“ Gesellschaftsanteil - um einen Komplementäranteil, so stellt sich die Frage, ob der Verlustabzug ausschließlich auf den Nachfolgeberechtigten übergeht, oder ob eine Aufteilung auf alle Erben erfolgt.

Nickel/Hilgers thematisieren das Problem, entscheiden sich jedoch im Ergebnis für die allgemein vertretene Rechtsansicht, wonach der Verlustabzug in Höhe der Erbquote auf die Erben aufzuteilen ist: „Es könnte argumentiert werden, daß zwischen einem Übergang eines Kommanditanteils oder anderer Gesellschaftsanteile auf die Erben kein Unterschied bestehen dürfte. Dann wäre aber auch der Schritt nicht weit, vom Erblasser nicht verrechenbare und abzugsfähige Verluste nach Einkunftsquellen aufzuteilen und dem jeweiligen Erben zuzurechnen, der die jeweilige Einkunftsquelle übernimmt. Für die Praxis ist jedoch von der bisherigen Handhabung auszugehen, derzufolge sämtliche Verluste im Sinne des §10d EStG in Höhe der Erbquote auf die Erben aufzuteilen sind“⁷⁸³).

Die bisherige Handhabung allein kann keine entscheidende Begründung für die Aufteilung des Verlustabzugs nach Maßgabe der Erbquoten liefern: entgegen dem Tod eines Kommanditisten^{784,785}) führt – wie oben bereits angemerkt wurde - der Tod eines Komplementärs grundsätzlich zum Erlöschen der Gesellschaft. Was also für den Kommanditanteil gilt, muss umso mehr für den Komplementäranteil gelten, da nicht anzunehmen ist, dass der Gesetzgeber durch ein Splitting des Verlustabzugs den Bestand des Unternehmens gefährden will.

Interessant ist in diesem Kontext auch die nochmalige Erwähnung der Anwachsung. Dabei ist an jenen Fall zu denken, dass der vorletzte Gesellschafter der Offenen Gesellschaft durch seinen Tod ausscheidet und der „letzte Gesellschafter“ nicht zugleich Erbe des vorletzten Gesellschafters ist.

⁷⁸² Vgl. *Rieder/Humer*, Gesellschaftsrecht (2009), 128.

⁷⁸³ *Nickel/Hilgers*, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457 (461).

⁷⁸⁴ Vgl. *Krejci*, Gesellschaftsrecht I (2005) 386: „Der Tod des Kommanditisten führt zwar zwangsläufig zu seinem persönlichen Ausscheiden, sein Kommanditanteil fällt deshalb aber nicht den anderen Gesellschaftern zu, sondern ist vererblich. Der Kommanditist kann seinen Anteil auch zum Gegenstand eines Legats machen“.

⁷⁸⁵ Vgl. §177 UGB: „Der Tod eines Kommanditisten hat die Auflösung der Gesellschaft nicht zur Folge“.

Auch in diesem Fall kommt es zu einer Anwachsung gem §142 Abs 1 UGB; freilich nur dann, wenn keine Nachfolgeklausel vorliegt. Es stellt sich somit die Frage, wer zur Geltendmachung der Verluste des Verstorbenen berechtigt ist. Besonders ist bei dieser Fallkonstellation, dass zweimal eine Gesamtrechtsnachfolge stattfindet: einerseits durch Erbfolge, andererseits durch Anwachsung. Auf den ersten Blick würde man meinen, dass der Verlustabzug zwingend nach allgemeinen Grundsätzen dem Erben zukommt. Diese Sichtweise lässt sich noch dadurch untermauern, dass in den „herkömmlichen“ Fällen der Anwachsung der Verlustabzug nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergeht. Folgt man diesem Standpunkt, übersieht man jedoch, dass die Anwachsung durch den Tod des vorletzten Gesellschafters nicht ohne weiteres mit den sonstigen Fällen der Anwachsung vergleichbar ist. Der Grund, warum für gewöhnlich der Verlustabzug bei der Anwachsung nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergeht, besteht einzig und allein darin, dass das Steuersubjekt nicht untergeht. In den hier behandelten Fällen stirbt aber der ursprünglich zur Geltendmachung der Verluste Berechtigte. Ebenso wenig ist bei dem hier behandelten Fall der Anwachsung der Ausscheidende gem §142 Abs 2 UGB⁷⁸⁶) vom Gesamtrechtsnachfolger abzufinden. Daraus folgt, dass es sich bei der Anwachsung durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aufgrund dessen Todes um einen unentgeltlichen Vorgang handelt. Dieser Umstand führt dazu, dass §6 Z 9a EStG anwendbar ist. Der Wortlaut des §6 Z 9a EStG steht dem nicht entgegen. Hat der Übernehmer des Gesellschaftersanteils die Buchwerte fortzuführen, so muss er auch die stillen Reserven, die er zusammen mit dem Verstorbenen gebildet hat, einmal versteuern. Aufgrund dessen erscheint es mir sachgerecht, dem Übernehmer den Verlustabzug zukommen zu lassen. Auch wenn man bei einer derartigen Lösung vom allgemeinen Grundsatz, dass der Erbe zur Geltendmachung des Verlustabzugs berechtigt ist, abweicht, ist diese Lösung durchaus systemkonform.

Auch der Einwand, die erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge sei eine umfassendere als im Falle der Anwachsung, vermag nicht unbedingt zu überzeugen. Denn nach der hier vertretenen Ansicht kommt es auf §19 BAO bzw §45 AO nicht an.

⁷⁸⁶ Vgl §142 Abs 2 UGB: „Der ausscheidende Gesellschafter ist in sinngemäßer Anwendung der §§137 und 138 abzufinden“.

So ist auch der Legatar und nicht der Erbe – wie noch weiter unten erläutert wird - zum Abzug der „erblasserischen“ Verluste berechtigt.

Neben der Kommanditgesellschaft und der Offenen Gesellschaft stellt auch die stille Gesellschaft⁷⁸⁷) eine Personengesellschaft⁷⁸⁸) dar. Für die ertragsteuerliche Behandlung des stillen Gesellschafters ist danach zu differenzieren⁷⁸⁹), ob es sich bei der Gesellschaft um eine echte bzw typische oder um eine unechte bzw atypische stille Gesellschaft handelt⁷⁹⁰). Der echte stille Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen gem §27 Abs 1 Z 2 EStG⁷⁹¹). Für den echten stillen Gesellschafter stellt sich somit – zumindest für den österreichischen Rechtsbereich - die Frage des Verlustabzugs gem §18 Abs 6 EStG nicht, da er außerbetriebliche und keine betrieblichen Einkünfte erzielt. Was für den Steuerpflichtigen gilt, muss auch für seinen Rechtsnachfolger gelten.

Aufgrund des Umstandes, dass der unechte stille Gesellschafter zudem auch am Firmenwert und an den stillen Reserven partizipiert, erzielt er im Gegensatz zum echten stillen Gesellschafter betriebliche Einkünfte⁷⁹²). Er wird als Mitunternehmer behandelt; und zwar auch dann, wenn die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nur für den Fall der Auflösung der Gesellschaft vereinbart ist, nicht aber für den Fall des Ausscheidens des Stillens⁷⁹³). Begründet wird dies damit, dass seine Stellung derjenigen eines Kommanditisten ähnlich ist. Da gem §184 Abs 2 UGB die stille Gesellschaft durch den Tod des stillen Gesellschafters nicht aufgelöst wird, ist die Gesellschafterstellung des Stillen im Zweifel vererbbar⁷⁹⁴). Ist die Gesellschafterstellung vererbbar, so muss konsequenter Weise auch der Verlustabzug auf den Erben übergehen. Auch hier erscheint ein objektbezogener Übergang des Verlustabzugs sachgerecht.

⁷⁸⁷ Die einschlägigen Rechtsgrundlagen finden sich in §§178ff UGB.

⁷⁸⁸ Vgl Rieder/Humer, Gesellschaftsrecht (2009) 165.

⁷⁸⁹ Zur gesellschaftsrechtlichen Differenzierung vgl Rieder/Humer, Gesellschaftsrecht (2009), 166.

⁷⁹⁰ Während man im Steuerrecht eher von echter bzw unechter stiller Gesellschaft zu sprechen pflegt, sind im Gesellschaftsrecht eher die Begriffe typische bzw atypische stille Gesellschaft gebräuchlich.

⁷⁹¹ §27 Abs 1 Z 2 EStG lautet: „*Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des §2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören Einkünfte aus Kapitalvermögen: Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind. Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen*“.

⁷⁹² Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 529.

⁷⁹³ Vgl VwGH 23.2. 1994, 93/15/0163, ÖStZB 1994, 581; VwGH 13.12. 1995, 93/13/0253, ÖStZB 1996, 466; VwGH 9.2. 1982, 81/14/0060, ÖStZB 1982, 293.

⁷⁹⁴ Vgl Krejci, Gesellschaftsrecht I (2005) 458.

a. Ergebnis

Grundsätzlich folgt der Übergang des Verlustabzugs, wenn die „erblasserischen“ Verluste aus einer Personengesellschaft, deren Gesellschafter der Erblasser war, stammen, den allgemeinen Grundsätzen. Aufgrund der Zurechnung der Einkünfte zu den einzelnen Gesellschaftern besteht gegenüber dem Verlustabzug eines Einzelunternehmers kein Unterschied. Wie jedoch eben aufgezeigt wurde, kann es bei Personengesellschaften zu besonderen Konstellationen kommen, die auch in Hinblick auf den Verlustabzugübergang ein besonderes Ergebnis nach sich ziehen.

5. Die „wirtschaftliche Belastung“ des Erben als Erfordernis für den Übergang des Verlustabzugs?

Die Frage, ob der Erbe mit den Verlusten des Erblassers wirtschaftlich belastet sein muss, um die Verluste im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung abziehen zu können, zählt zu den umstrittensten überhaupt⁷⁹⁵). Sie geht auf die Rechtsprechung des BFH zurück. Freilich stellt sich die Frage der „wirtschaftlichen Belastung“ nur dann, wenn man den Übergang des Verlustabzugs dem Grunde nach bejaht.

Das Ergebnis sei an dieser Stelle gleich vorweggenommen: Die wirtschaftliche Belastung ist kein Erfordernis für die Geltendmachung des Verlustabzugs. Zum einen ist die wirtschaftliche Belastung mit zu vielen Rechtsunsicherheiten behaftet, zum anderen mangelt es an einer positivrechtlichen Einschränkung. Ob Analogie zum Nachteil des Rechtsunterworfenen im Steuerrecht erlaubt ist, erscheint mehr als zweifelhaft.

⁷⁹⁵ Vgl die umfängliche Auseinandersetzung zu dieser Thematik in der Literatur: *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1416; *Laule/Bott*, Nochmals: Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2005, 497; *Marx*, Der Verlustabzug im Erbfall und die „Rechtsprechung der ruhigen Hand“, DB 2001, 2364 (2367); *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, 109 (119); *Nickel/Hilgers*, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457 (461); *Paus*, Verlustabzug in Erbfällen Anmerkungen zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.5. 1999, BB 1999, 2584 (2585); *Schmitz*, Kein Abzug eines ererbten Verlustvortrags gemäß §10d EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Erben?, BB 1996, 987.

a. Der Verlustabzug im Fall von Haftungsbeschränkungen

Erstmals fand die „Voraussetzung“ der wirtschaftlichen Belastung im Urteil des BFH betreffend das Schicksal des Verlustabzugs im Falle des Nachlasskonkurses ihren Niederschlag⁷⁹⁶). Ab diesem Zeitpunkt entwickelte der BFH aus der wirtschaftlichen Belastung ein allgemeines Prinzip, den Erben nur dann die Verluste geltend machen zu lassen, sofern er wirtschaftlich belastet ist. Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass der BFH die Frage der Belastbarkeit für so wesentlich erachtet, dass er selbst in jenen Fällen darauf Bezug nimmt, in denen die Frage der wirtschaftlichen Belastung gar nicht gegenständlich war. Beispielsweise hatte er in neuerer Zeit entschieden, dass eine zwischen zwei Steuerpflichtigen erfolgte Haftungsfreistellungsvereinbarung dazu führe, dass der Erbe mangels wirtschaftlicher Belastung nicht zur Geltendmachung der Verluste gem §10d EStG berechtigt sei⁷⁹⁷).

In Österreich war dagegen bis vor kurzem nie von diesem vermeintlichen Kriterium die Rede. Hierzulande war es erstmals der UFS⁷⁹⁸) der im Zusammenhang mit dem Verlustabzug bei einer bedingten Erbantrittserklärung die wirtschaftliche Belastung aufgriff.

Im Folgenden wird näher auf diese drei unterschiedlichen Sachverhalte eingegangen und ein entsprechender Blick auf die maßgebliche Rechtslage geboten.

aa. Der Verlustabzug bei bedingter Erbantrittserklärung

Erst kürzlich hatte sich der UFS⁷⁹⁹) mit der Frage zu befassen, ob ein Erbe, der eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, vom Erblasser nicht mehr aufgebrauchte Verlustvorträge für sich in Anspruch nehmen kann.

aaa. Das Wesen einer bedingten Antrittserklärung

§805 ABGB räumt dem Erben im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung ein Wahlrecht ein, ob er die Erbschaft unbedingt (§801 ABGB), oder mit Vorbehalt der Rechtswohltat des Inventariums antritt (§802 ABGB).

Diese Unterscheidung hat hinsichtlich der Haftung des Erben Bedeutung. Gibt der Erbe eine unbedingte Erbantrittserklärung ab, so heißt dies, dass die Annahme

⁷⁹⁶ Vgl BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230.

⁷⁹⁷ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BFHE 189, 57.

⁷⁹⁸ Vgl UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

⁷⁹⁹ Vgl UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

der Erbschaft ohne Haftungsvorbehalt erfolgt. Eine unbedingte Erbantrittserklärung hat somit zur Folge, dass der Erbe für die Verbindlichkeiten des Nachlasses mit seinem gesamten Vermögen - also unbeschränkt - haftet⁸⁰⁰).

Dagegen stellt die bedingte Erbantrittserklärung die Annahme der Erbschaft mit Haftungsbeschränkung dar. Auch hier haftet der Erbe persönlich und grds auch mit seinem gesamten Vermögen, die Haftung ist aber bei einer bedingten Erbantrittserklärung dahin gehend beschränkt, dass sie nur bis zum Wert der vom Erben übernommenen Erbschaft reicht. In der Literatur ist hierfür die Bezeichnung „pro viribus“⁸⁰¹) gebräuchlich. Die sog „pro-viribus“-Haftung⁸⁰²) – zu deren Verwirklichung die Errichtung eines Inventars⁸⁰³) Voraussetzung ist - stellt eine Haftungsbeschränkung dar. Die Haftung ist zwar nicht gegenständlich, aber umfänglich beschränkt⁸⁰⁴), da sie durch einen Höchstbetrag limitiert ist⁸⁰⁵) (vgl §802 2.Satz ABGB).

Eine weitergehende Unterscheidung zwischen bedingter- und unbedingter Erbantrittserklärung wird vom ABGB nicht – und auch von keinem anderen Gesetz nicht getroffen. Insb ist in gegebenem Zusammenhang anzumerken, dass auch die Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung zur Gesamtrechtsnachfolge führt. Das Gesetz bietet keinen Anhaltspunkt, daran zu zweifeln. Vielmehr besteht der einzige Unterschied im Umfang der Haftung.

aab. Die Entscheidung des UFS

Der Steuerpflichtige und Erbe wandte sich an den UFS, da das Finanzamt Bregenz die Berücksichtigung der Verluste im Einkommensteuerbescheid nicht zugelassen hatte.

⁸⁰⁰ Vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 159f.

⁸⁰¹ Vgl zu diesem Ausdruck *Eccher*, Bürgerliches Recht IV³ (2008) 110.

⁸⁰² Eine andere Haftung ist jene „cum-viribus“. Die Haftung „cum-viribus“ unterscheidet sich von der „pro-viribus“ Haftung dadurch, dass sie nicht umfänglich, sondern gegenständlich beschränkt ist. Auch die „cum-viribus“-Haftung ist im Erbfall von Belang. Bis zur Einantwortung haftet nämlich der Nachlass bloß mit den ihm gehörenden Vermögensgegenständen. Vgl zur „cum-viribus“-Haftung *Gorjany* in *Welser*, Fachwörterbuch 261f sowie *Gorjany* in *Welser*, Fachwörterbuch 261f.

⁸⁰³ Das Gesetz verwendet in diesem Zusammenhang die Formulierung „Rechtswohltat des Inventars“. Auch die lateinische Bezeichnung „beneficium inventarii“ wird öfters verwendet.

⁸⁰⁴ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 11.

⁸⁰⁵ Vgl *Gorjany* in *Welser*, Fachwörterbuch 261f.

Der Erbe brachte in seiner Berufung vor, dass alle grundsätzlichen Voraussetzungen des Verlustabzugs erfüllt seien, und dass ihm aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge der Verlustabzug des Erblassers zuzurechnen sei⁸⁰⁶).

Unter Berücksichtigung dessen, was vorhin zur zivilrechtlichen Rechtslage ausgeführt wurde, erscheint es umso erstaunlicher, dass sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung, um seinen Standpunkt darzulegen, auf die mangelnde Universalsukzession bei bedingter Erbantrittserklärung berief: Gesamtrechtsnachfolge äußert - im Hinblick auf die Verbindlichkeiten - nur bei einer unbedingten Erbantrittserklärung ihre volle Wirkung. Durch die vom Berufungswerber abgegebene bedingte Erbantrittserklärung wurde er insoweit nicht Gesamtrechtsnachfolger nach dem Erblasser. Eine solche nur bedingt abgegebene Erbantrittserklärung verhindert den Übergang der nicht verbrauchten Verlustvorträge des Erblassers⁸⁰⁷).

Zumindest die Wortwahl des Finanzamtes hinsichtlich der Gesamtrechtsnachfolge ist irreführend, wenn es ausführt, dass der bedingt erbantrittserklärte Erbe insoweit nicht Gesamtrechtsnachfolger nach dem Erblasser wurde. Sollte das FA tatsächlich die Auffassung vertreten, dass ein bedingt erbantrittserklärter Erbe nicht Gesamtrechtsnachfolger wird, so wäre dies mit zivilrechtlichen Grundsätzen unvereinbar; auch der bedingt erbantrittserklärte Erbe wird Gesamtrechtsnachfolger. Mehrfach nimmt das Finanzamt auf die „mangelnde Gesamtrechtsnachfolge“ Bezug: Eine solche - nur bedingt abgegebene - Erbantrittserklärung verhindert den Übergang der nicht verbrauchten Verlustvorträge des Erblassers. (...) Der Erbe, der nur eine bedingte Erbantrittserklärung abgibt, hätte sohin für die durch die Verluste des Erblassers angesammelten Verbindlichkeiten insoweit nicht einzustehen und kann daher - mangels Gesamtrechtsnachfolge - auch nicht die hinterlassenen Verlustvorträge lukrieren⁸⁰⁸).

⁸⁰⁶ Vgl zum Inhalt der Berufung UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

⁸⁰⁷ Vgl zum Inhalt der Berufungsvorentscheidung UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

⁸⁰⁸ Vgl zum Inhalt der Berufungsvorentscheidung UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

Der Umstand, dass der Rechtsnachfolger in – beinahe - sämtliche Rechtspositionen „uno actu“ eintritt, macht das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge aus. Wie §805 ABGB deutlich zum Ausdruck bringt, stellt der Umfang der Haftung hingegen kein Wesensmerkmal der Gesamtrechtsnachfolge dar. Auch bei Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung bleibt der Erbe Erbe und damit Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers.

Ebensowenig kann die Entscheidung des UFS im Übrigen aus dem Steuerrecht hergeleitet werden. §19 BAO, der die Rechtsfolgen bei Gesamtrechtsnachfolge für das Steuerrecht betrifft, unterscheidet nicht danach, welche Form der Erbantrittserklärung abgegeben wird. Selbst wenn das Finanzamt seine Meinung auf Satz 2⁸⁰⁹) leg cit stützte, würde sich daran nichts ändern. Satz 2 betrifft nämlich nur die Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers.

Außerdem soll die Nichtanerkennung der Verluste – nach Auffassung des FA - deshalb sachgerecht sein, weil nicht gedeckte Verbindlichkeiten quasi zu einem Schulderlass führen⁸¹⁰).

Dem versuchte der Berufungswerber mit dem Argument, dass er eine mit Lasten behaftete Liegenschaft, deren Schätzwert betragsmäßig unterhalb der Höhe der Lasten lag, übernommen habe, zu begegnen. Da er in der Folge einen Verkaufserlös erzielt habe, begehrte er den positiven Unterschiedsbetrag aus der Veräußerung mit den vom Erblasser „hinterlassenen“ Verlusten zu verrechnen⁸¹¹).

Außerdem ist ein derartiger Hinweis, der auf eine „ex-post“-Betrachtung abstellt, nicht notwendig: entweder das Verlustabzugspotenzial – verstanden als die Möglichkeit der zukünftigen Steuerminderung - geht auf den Erben über, oder es geht nicht über. Ob der Erbe in weiterer Folge das Verlustabzugspotenzial - sofern es übergeht - ausnutzen kann oder nicht, ist eine andere Frage; diese Frage hängt davon ab, ob der Erbe in Zukunft positive Einkünfte erzielt. Dass der Erbe in weiterer Folge Gewinne erzielte, hat auf die Frage des Übergangs vortragsfähiger Verluste keinen Einfluss.

⁸⁰⁹ „Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes“.

⁸¹⁰ Vgl zum Inhalt der Berufungsvorentscheidung UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

⁸¹¹ Vgl zum Inhalt der Berufung UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08 „Dies belege – nach Ansicht des Berufungswerbers -, dass er sehr wohl positives Vermögen übernommen habe und somit diesbzgl durchaus Gesamtrechtsnachfolger gewesen sei“.

Auch der UFS teilte in der Berufungsentscheidung die Auffassung des Finanzamtes, dass der bedingt erbserklärte Erbe nicht Gesamtrechtsnachfolger werde, nicht. Die Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung führt zweifelsfrei nicht zum Ausschluss der Gesamtrechtsnachfolge. Entgegen der Annahme des Finanzamtes wird auch der bedingt erbserklärte Erbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers⁸¹²).

Dennoch gab der UFS der Berufung bloß teilweise statt. Auch er vertrat die Ansicht, dass Voraussetzung für den Übergang des Verlustabzugs sei, dass der Erbe den Verlust auch tatsächlich trägt und gewährte dem Erben nur insoweit den Verlustabzug geltend zu machen, als der Erbe mit den Verlusten des Erblassers auch wirtschaftlich belastet ist⁸¹³).

Wie *Doralt*⁸¹⁴) bemerkt, hat sich der UFS zwar auf keine Judikatur ausdrücklich berufen, dennoch ist offensichtlich, dass der UFS in diesem Kontext der Judikatur des BFH folgt. Wie bereits oben erwähnt wurde, thematisierte der BFH die Frage der wirtschaftlichen Tragung der Verluste erstmals im Zusammenhang mit dem Nachlasskonkurs⁸¹⁵). Für den Fall des Nachlasskonkurses ist dieser Ansatz in der Literatur überwiegend auf Zustimmung gestoßen. Der BFH hat aber die „wirtschaftliche Belastung“ auch in anderen Fällen - in denen es nicht um das Schicksal des Verlustabzugs im Falle des Nachlasskonkurses ging - zur unbedingt notwendigen Voraussetzung für den Übergang des Verlustabzugs „gemacht“.

Von der Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Tragung der Verluste ging der UFS in der Entscheidungsbegründung aus und erläuterte seinen Standpunkt näher: *„Ein ererbter Verlustvortrag kann vom Erben nur dann und insoweit in Anspruch genommen werden, als der Erbe mit den Verlusten des Erblassers wirtschaftlich belastet ist, dh für die zugrundeliegenden Verbindlichkeiten eintreten muss. Die wirtschaftliche Belastung des Erben muss in jedem Veranlagungsjahr, für das der ererbte Verlustvortrag geltend gemacht wird festgestellt werden. Sobald der Erbe nicht mehr mit der Inanspruchnahme durch die Gläubiger des Erblassers rechnen*

⁸¹² UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

⁸¹³ Vgl UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08.

⁸¹⁴ Vgl *Doralt W.*, UFS: Verlustvortrag bei bedingter Erbantrittserklärung, RdW 2009, 111 (112).

⁸¹⁵ Vgl BFH Urteil vom 17.2. 1961, VI 66/59, BFHE 72, 630. Die Grundaussage des Urteils lautete: Haftet der Erbe in Folge der Beschränkung seiner Haftung durch den Nachlasskonkurs nicht bzw nur mit dem Nachlass, also jedenfalls nicht mit seinem sonstigen Vermögen, so kann er den Verlust des Erblassers insoweit nicht geltend machen, als er „*ihn aufgrund der Beschränkung seiner Haftung durch den Nachlasskonkurs weder rechtlich noch wirtschaftlich trägt*“.

muss, ist der vorgetragene Verlust entsprechend, anteilig, zu ermäßigen. In gegenständlichem Fall hatten die Aktiva gemäß dem Hauptinventar einen Verkehrswert von EUR 1.378.778,42.--, die Passiva einen Verkehrswert von EUR 2.097.282,27.--. Durch die bedingte Erbantrittserklärung war der Berufungswerber verpflichtet, die Verbindlichkeiten lediglich bis zum Wert der übernommenen Aktiva (...) zu übernehmen. Maßgebend für die Haftung des Erben ist der im Bewertungsgutachten ermittelte Wert und nicht ein tatsächlich erzielter Veräußerungserlös⁸¹⁶).

Die Entscheidung des UFS überzeugt nicht. Dies hat mehrere Gründe: Erstens ist es widersprüchlich, wenn der UFS einerseits davon ausgeht, dass auch eine bedingte Erbantrittserklärung zur Gesamtrechtsnachfolge führt, andererseits aber schlussendlich hinsichtlich der Verlusttragung doch wieder zwischen bedingter und unbedingter Erbantrittserklärung differenziert. §19 BAO bietet für eine unterschiedliche Behandlung jedenfalls keine Grundlage. Eine derartige Ansicht kann ebensowenig auf das Zivilrecht gestützt werden. Auch mit dem Nachlasskonkurs ist der streitgegenständliche Sachverhalt nicht vergleichbar, weil bei einer bedingten Erbantrittserklärung der Erbe nach wie vor – wenn auch betragsmäßig beschränkt - für die Verbindlichkeiten des Erblassers einzustehen hat.

Außerdem ist das „Erfordernis“ der wirtschaftlichen Verlusttragung grundsätzlich nicht nachvollziehbar. *Doralt*⁸¹⁷) führt dazu aus: Der Erbe trägt nämlich auch dann die Verluste nicht wirtschaftlich, wenn der Verlust bereits vom Erblasser getragen worden ist, er aber den Verlustvortrag nicht mehr verwerten konnte oder wenn der Verlustvortrag durch stille Reserven abgedeckt ist. Allein diese Überlegungen zeigen deutlich, dass es nicht darauf ankommen kann, dass der Erbe die Verluste wirtschaftlich trägt.

⁸¹⁶ UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08, <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do?jsessionid=9B3F49C2EAF1BCC48EB0DC874243AA4?s=ort=Relevanz&searchIn=4&bAppDat=1219096800000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung+-+Steuer+%28Referent%29&searchNr=4&docCheck=showDoc&rid=31559&sortDesc=true&bPage=1&bRequestName=Gezielte+Suche&gid=SDUFSTX-36746.1.1+11.09.2008+17%3A33%3A22%3A00-1&base=UfsTx&bGz=RV%2F0347-F%2F08&bBehoerde=UFSF#>.

⁸¹⁷ *Doralt W.*, UFS: Verlustvortrag bei bedingter Erbantrittserklärung, RdW 2009, 111 (112).

In diesem Zusammenhang kommt allerdings noch eine weitere Überlegung, die im Schrifttum wohl zu wenig beachtet wird, hinzu. Im Gesetz findet sich kein Anhaltspunkt dafür, dass der Erbe mit den Verlusten wirtschaftlich belastet sein muss. Schon allein deshalb ist die wirtschaftliche Tragung der Verluste als Voraussetzung für den Übergang der Verluste abzulehnen. Die Maßgeblichkeit kann auch nicht durch die Vornahme einer teleologischen Reduktion⁸¹⁸) des §18 Abs 6 bzw Abs 7 herbeigeführt werden. Wie die Analogie⁸¹⁹), so ist auch die teleologische Reduktion bei genauerer Betrachtung kein Akt der Rechtsanwendung, sondern ein Vorgang der Rechtschöpfung. Bei der Rechtschöpfung von Organen, die zur Rechtsanwendung berufen sind⁸²⁰), ist jedoch immer, sofern die Rechtschöpfung in diesem Rechtsbereich nicht ohnehin verboten ist, größte Vorsicht geboten. Das bei gebotener strikter Gesetzesanwendung erzielte Ergebnis kann nämlich von der rechtsanwendenden Behörde nicht abgeändert werden und muss insoweit hingenommen werden. Der rechtsanwendenden Behörde fehlt die Kompetenz, eine solcherart als „ungerecht“ empfundene Rechtsfolge des Einzelfalls, durch eine als „gerecht“ zu wertende Rechtsfolge zu ersetzen⁸²¹). Einen derartigen Rechtsbereich, in dem Rechtschöpfung zu Lasten der Rechtsunterworfenen verboten ist, stellt das Strafrecht dar⁸²²). Das Verbot der Rechtschöpfung zu Lasten der Rechtsunterworfenen beschränkt sich jedoch nicht nur auf das Strafrecht; es gilt auch für das Steuerrecht. Da das Steuerrecht das Vermögen der Rechtsunterworfenen der Besteuerung unterwirft, ebenso Eingriffsrecht ist, gilt auch hier das Verbot der Analogie zu Lasten der Steuerpflichtigen⁸²³). Steuerbegründende oder steuerverschärfende Analogie widerspricht dem Prinzip der

⁸¹⁸ Die teleologische Reduktion stellt gewissermaßen das Pendant zur Analogie dar. Während der Gesetzgeber bei der Analogie einen Sachverhalt nicht geregelt hat, obwohl dies aufgrund einer wertenden Gesamtbetrachtung zu erwarten gewesen wäre, ist im Falle der teleologischen Reduktion der Gesetzeswortlaut zu weit geraten. Vgl *P. Bydlinski*, Grundzüge des Privatrechts⁷ (2007) 30: „Geriete die wörtliche Auslegung mit wesentlichen Wertungen der Rechtsordnung in Widerspruch, hat eine teleologische Reduktion der betreffenden Bestimmung stattzufinden. Diese wird so weit beschnitten, wie es zur Vermeidung unerträglicher Wertungswidersprüche nötig ist“.

⁸¹⁹ Vgl zur Analogie im Steuerrecht *Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht, *StuW* 1981, 201.

⁸²⁰ Man vergleiche in diesem Zusammenhang nur das gewaltentrennende Prinzip der österreichischen Bundesverfassung. Auch das rechtsstaatliche Prinzip ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung.

⁸²¹ Vgl *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht² 171 mwN.

⁸²² Vgl §1 StGB. Das strafrechtliche „nullum crimen sine lege“ – Prinzip ist letztendlich nichts anderes als eine speziell strafrechtliche Ausprägung des Legalitätsprinzips iSd Art 18 B-VG.

⁸²³ Als Ausdruck des Analogieverbots im Steuerrecht kann auch §4 Abs 1 BAO genannt werden. §4 Abs 1 BAO lautet: „Der Abgabeananspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft“.

Rechtssicherheit⁸²⁴). Macht man den Übergang des Verlustabzugs von der wirtschaftlichen Tragung der Verluste abhängig, so wäre dies im Ergebnis nichts anderes als steuerbegründende teleologische Reduktion des §18 Abs 6 EStG.

Der Steuerzugriff des Staates bedarf somit stets einer ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung. Kommt die rechtsanwendende Behörde zur Erkenntnis, dass der von ihr zu entscheidende Einzelfall nach der Wertung des Gesetzgebers von der Rechtsfolge nicht umfasst sein soll, der Fall aber auch nicht mit anderen ähnlichen Fällen nach generell-abstrakten Gesichtspunkten zu einer Fallgruppe zusammengefasst werden kann, die eine Ausnahmeregelung rechtfertigen könnte, so lässt sich diese Ungleichheit weder im Wege der Auslegung, noch im Wege der Analogie beseitigen⁸²⁵).

Was für die Analogie gilt, muss – wegen der Vergleichbarkeit beider Methoden - auch für die teleologische Reduktion Geltung haben. Eine teleologische Reduktion zur Vermeidung von „Unbilligkeiten“ des Einzelfalles ist somit nicht möglich⁸²⁶). Folglich kann es durch eine teleologische Reduktion nie zu einer Auflösung des gesetzlichen Tatbestandes in bloße Billigkeitserwägungen kommen⁸²⁷).

Als Fazit kann festgehalten werden, dass die Voraussetzung der wirtschaftlichen Verlusttragung vom Gesetz nicht verlangt wird. Dem entsprechend könnte die Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Belastung nur aufgrund einer teleologischen Reduktion herbeigeführt werden. Die Vornahme einer teleologischen Reduktion ist aber – wie *Stoll*⁸²⁸) ausführt - im Abgabenrecht nicht erlaubt. Es kommt daher im Ergebnis nicht darauf an, dass der Erbe mit den Verlusten des Erblassers wirtschaftlich belastet ist.

Zudem erscheint die Auffassung des UFS, die wirtschaftliche Belastung des Erben müsse in jedem Veranlagungsjahr, für das der ererbte Verlustvortrag geltend gemacht wird festgestellt werden⁸²⁹), unpraktikabel⁸³⁰).

⁸²⁴ Vgl *Doralt W.*, Das Analogieverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1980, 27.

⁸²⁵ Vgl *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht² 170f.

⁸²⁶ *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht² 170.

⁸²⁷ Vgl *Bydlinksi F.*, Methodenlehre², 480.

⁸²⁸ Vgl *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht².

⁸²⁹ Sobald der Erbe nicht mehr mit der Inanspruchnahme durch die Gläubiger des Erblassers rechnen müsse, sei der vorgetragene Verlust entsprechend, anteilig, zu ermäßigen.

⁸³⁰ So im Ergebnis auch *Paus*, Verlustabzug in Erbfällen, BB 1999, 2584 (2586). Seiner Meinung nach lässt sich ganz allgemein nicht sinnvoll definieren, wann der Erbe Verluste „getragen“ hat. „Insoweit,

Da weder vom Berufungswerber noch von der belangten Behörde eine Beschwerde an den VwGH bzw VfGH erhoben wurde kann in diesem höchst interessanten Ausgangsfall auf keine höchstgerichtliche Rechtsprechung eingegangen werden. Damit ist der Bescheid in Rechtskraft erwachsen. Freilich wäre eine Auseinandersetzung mit einer höchstgerichtlichen Judikatur in dieser Thematik äußerst interessant gewesen.

aac. Fazit

Geht man wie in gegenständlichem Fall das Finanzamt und offenbar auch der UFS davon aus, dass die Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung aufgrund der Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Belastung Auswirkungen auf den Übergang des Verlustabzugs hat, so sollte man sich dennoch im Klaren darüber sein, dass diese Rechtsansicht –zumindest - „pro futuro“ nicht zu überzeugen vermag. Für jene Erbanfälle, die sich nach dem 31. Dezember 2006 ereignet haben, legt nunmehr §40 UGB fest, dass der Erbe bei Fortführung des erblasserischen Betriebs für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten unbeschadet seiner Haftung als Erbe unbeschränkt haftet (§40 UGB⁸³¹) iVm §908 Abs 7 UGB⁸³²⁸³³). Selbst wenn man annimmt, dass die wirtschaftliche Belastung des Erben für die Geltendmachung des Verlustabzugs Voraussetzung ist, so kann wohl nur gefordert werden, dass der Erbe mit den unternehmensbezogenen – und nicht auch noch mit weiteren - Verbindlichkeiten wirtschaftlich belastet sein muss. §40 UGB stellt gegenüber den §§802ff ABGB hinsichtlich der unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten eine lex specials dar, wodurch §802 ABGB verdrängt wird.

ab. Sonderfall: Nachlasskonkurs

Ausgangspunkt sämtlicher Diskussionen, ob der Übergang des Verlustabzugs von einer wirtschaftlichen Belastung des Erben abhängt, ist das Urteil des BFH vom

als die Verluste den Wert des Nachlasses gemindert haben, ist das fast immer der Fall. Darüber hinaus sind sachgerechte Abgrenzungen nicht möglich. Deshalb ist der Versuch, den Verlustabzug beim Erben davon abhängig zu machen, ob er Verluste des Erblassers getragen hat, zum Scheitern verurteilt. Das gewählte Abgrenzungskriterium ist ungeeignet, weil es sich von der Sache her nicht vernünftig definieren lässt.“

⁸³¹ §40 Abs 1 UGB lautet vollumfänglich: „Wird ein zu einem Nachlass gehörendes Unternehmen von dem Erben fortgeführt, so haftet er für die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten unbeschadet seiner Haftung als Erbe unbeschränkt“.

⁸³² §908 Abs 7 UGB lautet: „§40 in der Fassung des Handelsrechts-Änderungsgesetzes, BGBl. I Nr. 120/2005, ist auf die Fortführung eines Unternehmens durch den Erben anzuwenden, wenn der Erbanfall nach dem 31. Dezember 2006 liegt“.

⁸³³ „Wer eine unbedingte Erbserklärung abgegeben hat, haftet schon deshalb unbeschränkt; bei bedingter Erbserklärung trifft den Erben aber bei gegebenen Voraussetzungen die strengere unternehmensrechtliche Haftung“. Vgl Krejci, Unternehmensrecht⁴ (2008) 158 unter Berufung auf SZ 31/17; EvBl 1986/151.

17.2. 1961⁸³⁴). In der Rechtssache VI 66/59 U hatte der VI. Senat des BFH die Frage zu beantworten, ob der Verlustabzug im Falle des Nachlasskonkurses auf den Erben übergeht.

aba. Der Begriff des Nachlasskonkurses

Bei Überschuldung des Nachlasses stellt der Nachlass- oder Verlassenschaftskonkurs eine Möglichkeit dar, ein Verlassenschaftsverfahren ohne Einantwortung zu beenden^{835,836,837}). Diese Möglichkeit besteht allerdings nur dann, wenn der Nachlass nicht unbedeutend ist⁸³⁸). Die Voraussetzungen für die Einbringung des Antrags auf Einleitung des Verlassenschaftskonkursverfahrens ist in der KO geregelt⁸³⁹). Antragsberechtigt sind die Erben, die Gläubiger und auch ein allfälliger Verlassenschaftskurator⁸⁴⁰).

abb. Der Verlustabzug im Falle des Nachlasskonkurses

Im bereits oberhalb angesprochenen Urteil entschied der BFH, dass der Erbe „den Verlust jedenfalls dann nicht abziehen kann, wenn er wegen Durchführung des Nachlasskonkurses nur beschränkt haftet und der Verlust nicht von ihm, sondern von den Gläubigern getragen wird“⁸⁴¹). In der Begründung dazu führte der BFH aus: „Hat nicht der Steuerpflichtige, sondern haben seine Gläubiger den Verlust zu tragen, so würde es nicht auf eine Durchschnittsbesteuerung, sondern auf eine dem Sinn und Zweck der Begünstigung nicht entsprechende doppelte Berücksichtigung des Verlustes hinauslaufen, wenn dieser außer bei den Gläubigern auch noch bei dem Steuerpflichtigen berücksichtigt würde. (...) Dementsprechend kann auch ein Erbe, selbst wenn er dem Grunde nach zum Verlustabzug eines in der Person des Erblassers entstandenen Verlusts berechtigt wäre, diesen doch jedenfalls insoweit nicht geltend machen, als er ihn auf Grund der Beschränkung seiner Haftung durch den Nachlasskonkurs weder rechtlich noch wirtschaftlich trägt (...)“⁸⁴²).

⁸³⁴ Vgl BFH Urteil vom 17.2. 1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230.

⁸³⁵ Vgl Spitzer in Welser, Fachwörterbuch 580.

⁸³⁶ Vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 564f.

⁸³⁷ Das Verlassenschaftsverfahren wird aber durch Konkurseröffnung nicht automatisch beendet. Vgl Eccher, Bürgerliches Recht VI Erbrecht³ (2008) 90.

⁸³⁸ Vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 564f. Andernfalls wird das Vermögen den Gläubigern an Zahlungs statt nach den Bestimmungen des AußStrG überlassen.

⁸³⁹ Vgl Spitzer in Welser, Fachwörterbuch 580.

⁸⁴⁰ Vgl Eccher, Bürgerliches Recht VI Erbrecht³ (2008) 90 mwN.

⁸⁴¹ BFH Urteil vom 17.2. 1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230 (230).

⁸⁴² BFH Urteil vom 17.2. 1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230 (231).

Diese Entscheidung des BFH ist in der Literatur fast ausschließlich auf Zustimmung gestoßen. Auch *Laule/Bott*⁸⁴³), die ansonsten die wirtschaftliche Belastung für den Übergang des Verlustabzugs nicht für einschlägig erachten⁸⁴⁴), stimmen im Ergebnis mit dem Urteil des BFH überein: „So erscheint es jedenfalls nicht willkürlich oder sachfremd, den Verlustübergang zu versagen, wenn der Erbe selbst die uneingeschränkte Universalsukzession (in Aktiva und Passiva) durch die Haftungsbeschränkung ausschließt“⁸⁴⁵).

Auch für den Fall des Verlassenschaftskonkurses überzeugt das Abstellen auf die wirtschaftliche Belastung jedoch nicht. Es besteht auch kein Grund, im allgemeinen dieses Kriterium abzulehnen, im Falle des Verlassenschaftskonkurses es aber als maßgeblich einzustufen⁸⁴⁶).

Der Grund, warum es auch für den Fall des Nachlasskonkurses nicht auf die Verlusttragung ankommen kann, stellt das inzwischen ergangene Urteil des BFH vom 12. 9. 1972⁸⁴⁷) dar. In diesem Urteil vertrat der VIII. Senat die Auffassung, dass durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens Verluste nicht verloren gehen⁸⁴⁸). Die Verluste können nach hA⁸⁴⁹) sogar dann abgezogen werden, wenn eine Schuldbegleichung noch offen ist⁸⁵⁰).

Eine Differenzierung hinsichtlich der Vortragsberechtigung, je nach dem, ob es sich um ein „allgemeines“ Insolvenzverfahren oder um einen Nachlasskonkurs

⁸⁴³ Vgl *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373.

⁸⁴⁴ In der Begründung hiezu führen sie an (vgl *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373 (1379)): „Wenn es tatsächlich darum geht, die beim Erblasser eingetretene Überbesteuerung durch Übergang der Verlustberücksichtigung auf den Erben zu vermeiden, so ist es unerheblich, ob nicht nur ursprünglich der Erblasser den Verlust erlitten hatte, sondern im Zeitpunkt des Übergangs auch noch der Erbe durch den Verlust wirtschaftlich belastet ist. Wie sehr das Abstellen auf eine wirtschaftliche Belastung des Erben heute durch das Urteil des I. Senats überholt ist, zeigen überdeutlich die damit nicht mehr zu vereinbarenden Erwägungen des XI. Senats in dessen Urteil vom 5.5. 1999 (Anm BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653), wonach eine Verlustberücksichtigung beim Erben die das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit durchbreche“.

⁸⁴⁵ *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1380.

⁸⁴⁶ So *Laule/Bott*. Vgl *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1379 mwN, wonach ein Ausschluss des Verlustübergangs über den Fall des Nachlasskonkurses hinaus dagegen nicht zulässig ist.

⁸⁴⁷ Vgl BFH Urteil vom 12. 9. 1972 VIII R 23/67, BStBl 1972 II 946.

⁸⁴⁸ Vgl *Schmidt/Heinicke*, EStG, §10d Rz 16 mwN.

⁸⁴⁹ Vgl *Dreiss/Eitel-Dreiss*, Steuerliche Verlustbehandlung und Sanierung, DB 1980, 1861.

⁸⁵⁰ Nach Ansicht *Heinickes* (vgl *Schmidt/Heinicke*, EStG §10d Rz 16) entfällt die wirtschaftliche Belastung und damit auch der Verlustabzug, wenn der Schuldner endgültig von seinen Verbindlichkeiten befreit wird. *Heinicke* scheint damit nicht auf eine wirtschaftliche, sondern vielmehr auf eine rechtliche Betrachtungsweise abzustellen.

handelt, ist nicht schlüssig. Ist man der Ansicht, dass der Verlustabzug vererbbar ist, so ist eine differenzierte Behandlung des Erben gegenüber dem ursprünglich Steuerpflichtigen nicht einsichtig. Hält man den Verlustabzug dagegen für unvererbbar, stellt sich die Frage der wirtschaftlichen Verlusttragung ohnehin nicht. Sie bietet nur einen Anlass, sich der grundsätzlichen Frage zu entziehen⁸⁵¹).

In diesem Zusammenhang wird deutlich, dass es der Rechtsprechung des BFH an Kontinuität mangelt.

ac. Schlagen „interne Haftungsübernahmen“ auf das Steuerrechtsverhältnis durch?

Das Urteil des BFH vom 5.5. 1999⁸⁵²) gibt Anlass, sich eingehender mit der rechtlichen Beurteilung auseinander zu setzen, zumal sich die Frage der Voraussetzung der wirtschaftlichen Belastung des Erben im Streitfall auf eine zuvor noch nie dagewesene Art und Weise stellte. Ging es bis dato stets um Haftungsbeschränkungen, die ihre Wurzel im Außenverhältnis hatten, so hatte sich der XI. Senat des BFH im Anlassfall erstmals mit der Frage zu beschäftigen, ob eine interne Haftungsübernahme den Verlustabzug des Erben ausschließt.

Im Ausgangsfall war der spätere Erblasser Eigentümer zweier Betriebe, wovon ein Betrieb Gewinne, der andere hingegen Verluste erzielte. Noch zu Lebzeiten übertrug der Erblasser den verlustbringenden Betrieb zur Gänze, vom anderen Betrieb einen Anteil iHv 51% an seine Adoptivtochter. Die Adoptivtochter musste sich dafür vertraglich bereit erklären, den Erblasser von allen Ansprüchen sämtlicher Gläubiger freizustellen.

Im Verfahren vor dem BFH begehrte der Erbe, welcher testamentarisch vom Erblasser eingesetzt wurde, die Berücksichtigung der Verluste im Rahmen seiner Steuererklärung.

Das Finanzamt verwehrte dem Erben die Geltendmachung der Verluste mit dem Argument, dass er sie nicht wirtschaftlich getragen habe⁸⁵³). Der daraufhin vom Erben erhobenen Klage gab das Finanzgericht mit der Begründung statt, die

⁸⁵¹ So etwa erwähnte der XI. Senat des BFH (Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653) zwar die Entscheidung vom 12.9. 1972 (BFH Urteil vom 12. 9. 1972, VIII R 23/67, BStBl 1972 II 946), war jedoch der Auffassung, dass sie nicht einschlägig sei.

⁸⁵² Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653.

⁸⁵³ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653 (655).

Freistellungserklärung der Adoptivtochter habe im Außenverhältnis zu keiner Haftungsbeschränkung des Erblassers oder des Erben geführt⁸⁵⁴).

Schlussendlich versagte der XI. Senat des BFH dem Erben die Geltendmachung des Verlustabzugs. In den Entscheidungsgründen ging der BFH davon aus, dass zwischen der Verlustberücksichtigung gem §10d EStG beim Nachlasskonkurs und jener im Ausgangsfall kein Unterschied bestünde.

Der BFH ging von der Vorstellung aus, dass sich die „erblasserischen“ Verluste originär in der Einkommens- oder Vermögenssphäre des Erben niederschlagen müssen; der Umstand, dass der Erbe für Schulden des Erblassers in Anspruch genommen werden kann, begründet – so der BFH weiter - keine wirtschaftliche Belastung⁸⁵⁵).

Dieser Ansatz sagt jedoch nichts über die qualitative Unterscheidung aus. Sofern man überhaupt den Übergang des Verlustabzugs von der wirtschaftlichen Belastung des Erben abhängig machen will - was aber freilich dem Grunde nach aufgrund des Fehlens einer rechtlichen Grundlage abzulehnen ist - kann es keinen Unterschied machen, ob der Erbe für die Verluste des Erblassers einzustehen hat, oder ob sie sich bei ihm im Rahmen *seiner* Einkommenssphäre auswirken. Die entsprechende Formulierung⁸⁵⁶) des BFH lässt vermuten, der BFH habe im ersten Fall den Verlustabzug infolge mangelnder wirtschaftlicher Belastung nicht übergehen lassen wollen; im zweiten Fall dagegen schon. Sieht man die Wendung allerdings im Kontext mit den folgenden Sätzen, so geht eindeutig hervor, dass es auf die vom XI. Senat vorgenommene Differenzierung nicht ankommen kann. Im Folgenden heißt es nämlich: *„Haftet der Erbe zwar kraft Gesetzes für Verbindlichkeiten, die mit den Verlusten des Erblassers in Zusammenhang stehen, ist aber auszuschließen, daß er sie tatsächlich begleichen muß, so ist er durch die Verluste wirtschaftlich nicht belastet“*⁸⁵⁷). Ginge der Verlustabzug tatsächlich nur in jenen Fällen über, in denen der Erbe aufgrund der hinterlassenen Verluste in seiner Einkommenssphäre wirtschaftlich belastet ist, so hätte er sich die Frage, ob die zwar rechtlich mögliche,

⁸⁵⁴ Vgl Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 12.6. 1995, 11 K 381/93, EFG 1997, 736.

⁸⁵⁵ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653 (655).

⁸⁵⁶ Wortwörtlich heißt es: *„Den Verlust „wirklich tragen“ bzw. durch ihn „wirtschaftlich belastet“ zu sein, bedeutet gerade nicht, dass es allein drauf ankommt, ob der Erbe rechtlich für Schulden des Erblassers in Anspruch genommen werden kann. Es besagt vielmehr, dass der Erbe aufgrund der Verluste des Erblassers wirtschaftlich in seiner Einkommens- oder Vermögenssphäre belastet ist“*.

⁸⁵⁷ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653 (655).

aber faktisch auszuschließende Haftung Auswirkungen auf die wirtschaftliche Belastung des Erben – und somit seiner Ansicht nach auch auf das Recht des §10d Abs 2 EStG hat - gar nicht stellen müssen.

Aus den weiteren Erwägungen⁸⁵⁸) des BFH wird deutlich, dass der BFH eigentlich beabsichtigte, die Vererbbarkeit des Verlustabzugs dem Grunde nach verneinen wollte, ihm jedoch die Berufung auf die mangelnde wirtschaftliche Belastung dazu diente, die Frage der Vererbbarkeit des Verlustabzugs generell nach offen zu lassen⁸⁵⁹). Gleicher Ansicht ist *Strnad*, der zwar ebenso wie der BFH davon ausgeht, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht vererbbar ist, die Schlussfolgerungen des BFH aber offenbar für nicht zwingend hält: „Gerade mit dieser Einsicht hätte er (gemeint ist der BFH) eingangs bereits die Vererblichkeit des Verlustabzuges verneinen müssen. Da er diese Vererblichkeit hier aber voraussetzt, hätte er konsequent wegen der Universalsukzession (§1922 BGB) auch die (negative) Leistungsfähigkeit übergehen lassen müssen. Denn §10d EStG ist Ausprägung des Leistungsfähigkeitsgedankens“⁸⁶⁰).

Der Rekurs des BFH auf die seinerzeitige Rechtsprechung⁸⁶¹) zum Nachlasskonkurs geht schon allein deshalb ins Leere, weil der Ausgangsfall nicht mit dem Nachlasskonkurs vergleichbar ist. Im Falle des Nachlasskonkurses trägt nämlich nicht der Steuerpflichtige die Verluste; vielmehr sind es die Gläubiger des Gemeinschuldners, die die Verluste letztendlich zu tragen haben. Die Gewährung des Verlustabzugs an den Erben liefe auf eine doppelte Berücksichtigung der

⁸⁵⁸ „Die Berücksichtigung eines von ihm (gemeint ist der Erblasser) nicht ausgeschöpften Verlustabzugs beim Erben durchbricht die das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Diese Durchbrechung lässt sich nur rechtfertigen, wenn auch der Erbe durch die „ererbten“ Verluste in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist. Es kann nicht davon ausgegangen werden, daß die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Erblassers über die Gesamtrechtsnachfolge beim Erben fortwirkt. Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer; Erbe und Erblasser sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeder für sich zur Einkommensteuer veranlagt werden“. BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 654 (656).

⁸⁵⁹ In diesem Sinne wohl auch *Wendt*, Verlustabzug: Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.5. 1999 – XI R 1/97, FR 1999, 1066 (1067): „Der BFH scheint noch einmal davor zurückgeschreckt zu sein, die jahrehtelange Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs aufzugeben“. Ebenso wohl auch *Strnad*, Verlustabzug: Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.5. 1999 – XI R 1/97, FR 1999, 1066 (1070f), der den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben zwar prinzipiell ablehnt (vgl. *Strnad*, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges (§10d EStG 1997)?, FR 1998, 935), aber festhält, dass es bei gegenteiliger Auffassung nicht auf die wirtschaftliche Belastung des Erben ankommen kann.

⁸⁶⁰ *Strnad*, Verlustabzug: Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.5. 1999 – XI R 1/97, FR 1999, 1066 (1071).

⁸⁶¹ BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230.

Verluste hinaus. Im Streitfall zu XI R 1/97 tragen aber nicht die Gläubiger die Verluste; es ist vielmehr die Adoptivtochter des Erblassers, die für seine Verluste aufzukommen hat⁸⁶²). Die Berücksichtigung dieses Aspekts hat der XI. Senat jedoch außer Acht gelassen.

Zudem ging der BFH nicht auf die Ausführungen des Erben ein. Dieser hatte vorgebracht, er sei durch die vertragliche Übertragung der gewinnträchtigen Beteiligung an die Adoptivtochter in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt worden. Der Vermögenszuwachs infolge der Erbschaft sei dadurch geringer ausgefallen als dies bei ungeschmälerter Übertragung des Vermögens der Fall gewesen wäre⁸⁶³).

Außerdem ist, selbst wenn man von der Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Belastung ausgeht, nicht einsichtig, warum eine zwischen zwei Privaten abgeschlossene Haftungsfreistellungsvereinbarung als privatrechtliches Rechtsgeschäft Einfluss auf das Verhältnis zwischen Staat und Rechtsunterworfenem haben soll. Wenn es darum geht, eine Rechtsgrundlage für den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben festzustellen, soll §1922 BGB aufgrund seines zivilrechtlichen Umfelds nicht maßgeblich sein; eine privatrechtliche Vereinbarung für die Frage der wirtschaftlichen Belastung dagegen schon. Eine derartige Ansicht ist nicht überzeugend.

Nach der in dieser Arbeit vertretenen Ansicht wäre der Verlustabzug bereits im Zuge der vertraglichen Übertragung der Betriebe übergegangen. Nach diesem Verständnis wäre freilich nicht der Erbe, sondern die Adoptivtochter des Erblassers in ihrer Eigenschaft als Beschenkte⁸⁶⁴) zur Geltendmachung streitgegenständlicher Verluste berechtigt. Daran ändert auch der Umstand der vereinbarten Haftungsfreistellung nichts. Die Haftungsfreistellung stellt wohl eine bloße Nebenabrede zur Schenkung dar. Sie stellt wohl eine bloße Nebenabrede zur Schenkung dar. Aufgrund der Haftungsfreistellung eine entgeltliche Betriebsübertragung anzunehmen, was freilich den Ausschluss des §6 Z 9a öEStG bzw §7 dEStDV zur Folge hätte, ist nicht unbedingt zwingend.

⁸⁶² Vgl auch *Strnad*, Verlustabzug: Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.5. 1999 – XI R 1/97, FR 1999, 1066 (1070).

⁸⁶³ Vgl BFH Urteil vom 5.5. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653 (654).

⁸⁶⁴ Vgl dazu weiter unten; ebenso *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen?- Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505.

Nachstehende Ausführungen zeigen, dass der Übergang des Verlustabzugs auf die Geschenknehmerin im Zeitpunkt der Betriebsübergabe durchaus sachgerecht wäre: Der Erbe erwirbt die Erbschaft nämlich in dem Umfang, in dem sie sich zum Zeitpunkt des Erbfalls – und nicht etwa einige Zeit davor - befunden hat. Gegenstand der Erbschaft ist demnach auch nicht mehr der bzw die Betriebe, aus dem bzw aus denen die Verluste stammen.

Geht der Verlustabzug bereits im Zeitpunkt der Betriebsübertragung an die Adoptivtochter über, so stellt sich freilich die Frage, ob der Erbe zur Geltendmachung der „erblasserischen“ Verluste berechtigt ist, nicht mehr. Eine Doppelverwertung der Verluste scheidet sowie deren Nichtberücksichtigung aus⁸⁶⁵). Der Erbe könnte dann nur mehr diejenigen Verluste, die nicht infolge der Schenkung auf die Geschenknehmerin übergehen, für sich steuermindernd in Anspruch nehmen. Das Ausmaß dieser Verluste korrespondiert dann auch mit dem Ausmaß der Erbschaft, wie sie im Todeszeitpunkt „noch“ vorhanden ist.

b. Zusammenfassung

So wünschenswert das Ergebnis bei einem Abstellen auf die wirtschaftliche Belastung des Erben möglicherweise sein mag, so bedenklich ist es jedoch, den Verlustabzug von vagen Gerechtigkeitsvorstellungen abhängig zu machen, denen die gesetzliche Grundlage fehlt. Dies wird offenkundig, wenn der Übergang des Verlustabzugs vom Grundsatz der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen⁸⁶⁶) abhängig gemacht wird.

c. Liegt bei Unvererbbarkeit eine Enteignung vor?

Der I. Senat des BFH war im Beschluss vom 22.10. 2003⁸⁶⁷) der Auffassung, dass die Unvererbbarkeit des Verlustabzugs ein verfassungswidriges Ergebnis nach

⁸⁶⁵ Vgl zum Verbot der Doppelverwertung, wenn auch in zeitlicher Sicht §18 Abs 6: „(..)soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden(..).“

⁸⁶⁶ Vgl BFH Urteil vom 17.2.1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230 (231).

⁸⁶⁷ Vgl BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BFH/NV 2004, 268.

sich ziehen würde. Allein die Vererbbarkeit der Verlustvorträge sichere ein verfassungskonformes Ergebnis⁸⁶⁸).

Aufgrund der gegenwärtigen Rechtslage, nach der ein Verlustrücktrag beim Erblasser nur zeitlich begrenzt möglich ist, käme es nach Ansicht des I. Senats bei einem Verfall der Verluste zu einer Überbesteuerung des Erblassers. Die Verluste, die der Erblasser erwirtschaftet hat, vermindern nämlich seine Gesamt-Leistungsfähigkeit iSd Totalitätsprinzips. Sie seien – so der I. Senat weiter - beim Erblasser tatsächlich eingetreten; zudem hätten sie sich beim Erblasser infolge der steuerlichen Abzugsfähigkeit in einer entsprechenden Rechtsposition verdichtet. Ein Vererbungsausschluss drohe somit zu einem Verfassungsverstoß in Gestalt eines enteignungsgleichen Eingriffs (vgl Art. 14 Abs. 1 GG⁸⁶⁹) jedenfalls in der Person des Erblassers nach sich zu ziehen⁸⁷⁰). Dass die Nichtgewährung des Verlustabzugs im Erbfall einen enteignungsgleichen Eingriff zur Folge hätte, leitet der BFH aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ab.

Kurios ist diese Auffassung des I. Senats nicht zuletzt deshalb, da er wenige Jahre zuvor selbst die Vererbbarkeit des Verlustabzugs beseitigen wollte⁸⁷¹). Argumentierte er im Urteil vom 16.5. 2001⁸⁷²) noch bloß mit der Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzip⁸⁷³), welches letztendlich für ihn den Ausschlag dafür gab, die damals ständige Rechtsprechung zur Vererbbarkeit von Verlustvorträgen beizubehalten, so soll im Beschluss vom 22.10. 2003⁸⁷⁴) – bei der Beantwortung der selben Rechtsfrage - gleich ein enteignungsgleicher Eingriff vorliegen, wenn man dem Erben die Möglichkeit, Verluste des Erblassers im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen, verwehrt.

Dass die Versagung des Verlustabzugs im Erbfall einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip darstellen würde, ist naheliegend. Ob darüber hinaus aber

⁸⁶⁸ Für Müller-Franken, Die Rechtsprechung zur „Vererblichkeit von Verlusten“: eine Frage richterlicher Rechtsfortbildung, DStZ 2004, 606 (611), zielen die diesbezüglichen Erwägungen des BFH auf eine Gesetzeskorrektur ab, weshalb er sie für nicht statthaft erachtet.

⁸⁶⁹ Art 14 Abs 1 GG lautet: „Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet. Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt“.

⁸⁷⁰ Vgl BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BFH/NV 2004, 268 (269).

⁸⁷¹ Vgl den Inhalt seiner Divergenzanfrage BFH Beschluss vom 29.3. 2000, I R 76/99, BB 2000, 1509.

⁸⁷² Vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487.

⁸⁷³ Vgl BFH Urteil vom 16.5. 2001, I R 76/99, BStBl 2002 II 487 (489).

⁸⁷⁴ Vgl BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S-1/03, BFH/NV 2004, 268.

auch ein enteignungsgleicher Eingriff vorliegt, wird im Anschluss näher erörtert.

Die verfassungsrechtliche Grundlage, die das Eigentum der Bürger schützt, ist im österreichischen Recht Art 5 StGG 1867. Art 5 StGG ordnet an, dass das Eigentum unverletzlich ist. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers kann nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt.

Der verfassungsrechtliche Eigentumsschutz steht also unter Gesetzesvorbehalt. Demnach dürfen Enteignungen nur aufgrund „einfacher“ Gesetze vorgesehen werden⁸⁷⁵). Gleich in diesem Zusammenhang drängt sich freilich die Frage auf, was denn die gesetzliche Grundlage für die Enteignung im Falle der Versagung des Verlustabzugs wäre. §18 Abs 6 EStG trifft hinsichtlich des Untergangs des Verlustabzugs keine entsprechende Regelung. Auch andere Normen des Steuerrechts ordnen den Untergang des Verlustabzugs nicht an. Wie bereits oben festgestellt wurde, mangelt es in diesem Zusammenhang an einer entsprechenden positivrechtlichen Vorschrift. Eine derartige Betrachtung legt freilich das Ergebnis nahe, dass dem Standpunkt des I. Senats zu folgen ist.

Es fragt sich jedoch, ob die Terminologie, die der Verfassungsgesetzgeber im Zusammenhang mit dem Eigentumsschutz verwendet, für das Recht auf Geltendmachung des Verlustabzugs, fruchtbar gemacht werden kann. Mit anderen Worten formuliert bedeutet dies, ob Art 5 StGG im Rahmen dieser Thematik überhaupt einschlägig ist und ob der Erbe Eigentümer des Rechts nach §18 Abs 6 EStG ist. Denn von einer Enteignung kann nur dann die Rede sein, wenn es einen Eigentümer gibt, der enteignet werden könnte.

Man könnte in diesem Zusammenhang durchaus in Erwägung ziehen, dass jede Besteuerung intensiv in die private Vermögenssphäre eingreift und somit nachhaltig auf die wirtschaftliche und persönliche Disposition der Bürger Einfluss nimmt⁸⁷⁶), sodass jeglicher Steuerzugriff einer gesetzlichen Grundlage bedarf. Letztendlich ist auch der Verlustabzug ein Recht, welches den Steuerzugriff des Fiskus' beschränken soll.

⁸⁷⁵ *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 1477.

⁸⁷⁶ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 1.

Das Recht, welches dem Steuerpflichtigen gem §18 Abs 6 EStG zukommt, als Eigentumsrecht anzusehen, mutet dennoch eigenartig an. Kann man denn Eigentümer jener Verluste sein, die man erzielt hat? Und wie verhält es sich mit dem Recht, Verluste abzuziehen? Ist man Eigentümer des Rechts, welches einem die Abzugsmöglichkeit von Verlusten aus Vorjahren gewährt?

Um die Frage zu klären, ob der Verlustabzug als Eigentumsrecht iSd Bundesverfassung bezeichnet werden kann, ist in weiterer Folge auf die verfassungsrechtliche Literatur näher einzugehen.

Neben den allgemeinen Voraussetzungen⁸⁷⁷), wonach eine Enteignung nur „zum allgemeinen Besten“⁸⁷⁸) erfolgen darf und der einfache Gesetzgeber an den „Wesenskern“⁸⁷⁹) des Grundrechts gebunden ist, ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung, was unter den Begriff „Eigentum“ iSd Art 5 StGG fällt. Man wird darunter die Summe der typischen Eigentümerbefugnisse zu verstehen haben. Damit ist davon auszugehen, dass nicht jede mit dem Eigentum verbundene Befugnis, sondern nur die wesentlichen Eigentümerbefugnisse vor Beschränkungen geschützt sind. Beschränkungen von Berechtigungen, die nicht als wesentliche Eigentümerbefugnis zu betrachten sind, fallen daher aus dem Schutzbereich des Art 5 StGG heraus⁸⁸⁰). Andererseits erwähnen *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*⁸⁸¹), dass eine Enteignung im Sinne des Art 5 Satz 2 StGG auch dann anzunehmen ist, wenn zwar nicht das Eigentum als solches, wohl aber wesentliche Eigentümerbefugnisse eingeschränkt werden (sog „materielle Enteignung“).

Die Judikatur des VfGH versteht unter Eigentum jedes vermögenswerte Privatrecht, nicht aber vermögensrechtliche Ansprüche öffentlich-rechtlicher Natur⁸⁸²).

Andererseits vertritt der VfGH aber auch die Auffassung, dass Steuervorschreibungen und ihnen vorgelagerte Grundlagenbescheide ebenso wie

⁸⁷⁷ Vgl zur deutschen Rechtslage Art 14 Abs 3 GG. Art 14 Abs 3 GG lautet: „Eine Enteignung ist nur zum Wohle der Allgemeinheit zulässig. Sie darf nur durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes erfolgen, das Art und Ausmaß der Entschädigung regelt. Die Entschädigung ist unter gerechter Abwägung der Interessen der Allgemeinheit und der Beteiligten zu bestimmen. Wegen der Höhe der Entschädigung steht im Streitfall der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten offen“.

⁸⁷⁸ Vgl VfGH 10.12. 1998, 98/07/0034, VwSlg 15037.

⁸⁷⁹ Vgl *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 1481.

⁸⁸⁰ *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 1477ff.

⁸⁸¹ Vgl *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 1486.

⁸⁸² *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) 394.

Verweigerungen von gesetzlich vorgesehenen Steuerbegünstigungen Eingriffe in das Eigentum darstellen⁸⁸³). In gegebenem Zusammenhang kann man durchaus ins Treffen führen, dass der Verlustabzug eine durch §18 Abs 6 EStG gewährte Steuerbegünstigung ist. Bescheidmäßige Eingriffe werden daher vom VfGH auf ihre Vereinbarkeit mit der Eigentumsgarantie geprüft. Wegen des Gesetzesvorbehalts kann ein solcher Eingriff aber nur verfassungswidrig sein, wenn entweder das herangezogene Gesetz selbst verfassungswidrig ist oder wenn der Eingriff deshalb gesetzlos ist, weil er auf eine denkbare Gesetzesanwendung zurückzuführen ist⁸⁸⁴).

Das herangezogene Gesetz kann schon allein deshalb nicht verfassungswidrig sein, weil es kein Gesetz gibt, das den Übergang des Verlustabzugs regelt. Dies gilt sowohl für die österreichische als auch für die deutsche Rechtsordnung.

Hinsichtlich der Möglichkeit, dass der Eingriff infolge einer unmöglichen Gesetzesanwendung verfassungswidrig ist, ist zu bedenken, dass „denkbare“ bedeutet, dass die Behörde dem Gesetz eine ihm ganz offensichtliche nicht zukommende Bedeutung beimisst, die Auslegung also mit einem so schweren Fehler behaftet ist, dass er einer Gesetzlosigkeit gleichkommt⁸⁸⁵).

Hält man sich dabei vor Augen, dass sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung der Übergang des Verlustabzugs im Erbfall überaus strittig ist, so kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Auslegung einer Behörde, wonach der Verlustabzug untergehe, mit einem so schweren Fehler behaftet ist, dass er einer Gesetzlosigkeit gleichkommt. *Doralt/Ruppe*⁸⁸⁶) gehen daher davon aus, dass rechtsunrichtige, aber immerhin logisch vertretbare Auslegungen nicht zu einem gesetzlosen Bescheid führen. Schlussendlich wird es darauf ankommen, wo man die Grenze zwischen einem rechtswidrigen und einem gesetzlosen Bescheid zieht.

Im Ergebnis beruht der Untergang des Verlustabzugs im Erbfall zwar auf einer systemwidrigen, aber auf keiner denkbaren Gesetzesanwendung. Die Frage,

⁸⁸³ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) 395.

⁸⁸⁴ Vgl etwa VfGH 19.03. 1952, B 91/51, VfSlg 2280/1952; VfGH 20.03. 1957, B 217/56, VfSlg 3148/1957; VfGH 15.03. 1961, B 194/60, VfSlg 3923/1961.

⁸⁸⁵ Vgl VfGH 29.11. 1990, B 1574/89, VfSlg 12.473/1990.

⁸⁸⁶ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) 395.

ob eine unvertretbare Auslegung vorliegt, hat aber letztendlich der VfGH zu entscheiden⁸⁸⁷).

ca. Fazit

Allein schon die Auseinandersetzung mit dem für die Enteignung so wesentlichen Begriff des Eigentums zeigt, mit welchen Unschärfen dieser Begriff behaftet ist, sodass das Abstellen auf Enteignungen im Zusammenhang mit dem „Nichtübergang“ des Verlustabzugs unzweckmäßig erscheint.

Zudem kann die Frage, ob ein enteignungsgleicher Eingriff vorliegt oder nicht, unbeantwortet bleiben, da ihre Beantwortung schlussendlich keinen Einfluss auf den (Nicht-)Übergang des Verlustabzugs im Erbfall hat. Selbst wenn man nicht *Eigentümer* des Rechts, Verluste abzuziehen ist gem §18 Abs 6 EStG ist, so kann dennoch von einer Zurechnung gesprochen werden.

Bei genauerer Betrachtung zeigt sich meiner Einschätzung nach, dass auch in diesem Zusammenhang die Judikatur des BFH – selbst innerhalb eines Senats - keineswegs einheitlich ist. Sie reicht von einer bedingungslosen Bejahung, den Verlustabzug im Erbfall übergehen zu lassen – wie bei der Behandlung dieses Kapitels deutlich wird -, bis zur schrankenlosen Ablehnung. Dabei führt der I. Senat des BFH auch verfassungsrechtliche Begriffe, die nicht ohne weiteres auf das Steuerrecht übertragbar sind, ins Treffen. Eine derartige Vorgangsweise macht ein systemkonformes Ergebnis der Rechtsprechung bloß angreifbar.

Vielmehr hätte es genügt, die Versagung des Verlustabzugs im Erbfall als mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Widerspruch stehend festzustellen, und nicht auf die Thematik der Enteignung einzugehen.

⁸⁸⁷ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ (2006) 395.

VII. Exkurs: Der Verlustabzug bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge

A. Anwendungsfälle der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge

1. Der Verlustabzug des Geschenknehmers

Die Schenkung unterscheidet sich vom Erwerb von Todes wegen dadurch, dass bei der Schenkung der Rechtsvorgänger nicht untergeht. Dieses Argument findet sich häufig, wenn es darum geht, dem Geschenknehmer den Verlustabzug des Geschenkgebers zu versagen. Der realisierte Verlust sei auf Grund der Subjektbindung nicht auf den Beschenkten übertragbar⁸⁸⁸).

So geht auch die Finanzverwaltung davon aus, dass der Verlustabzug bei einer Schenkung nicht übergeht. In den EStR 2000⁸⁸⁹) Rz 4534 heißt es: „Persönlich vortragsberechtigt ist (...) grundsätzlich die Person, die den Verlust erlitten hat. Nur im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbfolge) geht der Verlustvortrag auf den Erben über“. Aus dem Abstellen auf die Gesamtrechtsnachfolge kann „e contrario“ geschlossen werden, dass die Finanzverwaltung den Übergang des Verlustabzugs im Falle der Schenkung ablehnt, da die Schenkung eben bloß Einzelrechtsnachfolge bewirkt. Zudem geht das BMF in den EStR 2000 davon aus, dass „in allen anderen Fällen der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebs der Verlustvortrag nicht übergeht“⁸⁹⁰). Diese Rechtsansicht geht auf die Judikatur des VfGH zurück⁸⁹¹).

Auch in der Literatur wird ganz überwiegend die Auffassung⁸⁹²) vertreten, dass der Geschenknehmer nicht zur Geltendmachung des Verlustabzugs berechtigt ist.

⁸⁸⁸ Vgl. *Heinz*, Vererbbarkeit von Verlusten- Fortführung oder Abschaffung einer Steuervergünstigung?, BB 2003, 377.

⁸⁸⁹ GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 5.12. 2007; ebenso Erlaß des BMF 27.5.1987, 06 0940/1-IV/6/87, SWK 1987, A I 176, wonach die Schenkung eines verlustbringenden Betriebes lediglich die Übertragung einer bestimmten Einkunftsquelle bewirkt, nicht hingegen die Übertragung der wirtschaftlichen Identität.

⁸⁹⁰ Ebenso verneinte die Finanzverwaltung vor dem Erkenntnis des VfGH (VfGH 5.3. 1987, G 248/87, ÖStZB 1988, 444) den Übergang des gewerbsteuerlichen Fehlbetrags im Falle der Schenkung. „Diese Regelung (gemeint ist §4 Abs 2 GewStG) bezieht sich nach herrschender Auffassung auch auf die Fälle der unentgeltlichen Übertragung im Wege, des Erbganges oder der Schenkung (...).“ In der Begründung hieß es dazu: „Die Annahme der Einstellung mit gleichzeitiger Neugründung bewirkt, dass der Betrieb nach dem Übergang nicht mit jenem vor dem Übergang ident ist“. Vgl. Verlustabzug und Gewerbesteuer-Fehlbetrag Auswirkungen bei Mantelkauf, bei Erbgang, Schenkung und bei Fusionen –Verlustabzugsrecht kann auch auf die Erben übergehen, SWK 1987, A I 176.

⁸⁹¹ Vgl. VfGH 4.6.1986, 84/13/0251, ÖStZB 1987, 147.

⁸⁹² *Quantschnigg*, Verlustabzug bei Mantelkauf, Erbgang, Schenkung und Fusion Anmerkungen zum BMF-Erlaß GZ 06 0940/1-IV/6/87, ÖStZ 1987, 142 (143). AA *Beiser*, vgl. *Beiser*, Keine Vererbbarkeit

Die Schenkung eines verlustbringenden Betriebs bewirkt lediglich die Übertragung einer bestimmten Einkunftsquelle, nicht hingegen die Übertragung der wirtschaftlichen Identität. Im Hinblick darauf verbleibt der Verlustabzug im Falle der Schenkung eines verlustbringenden Betriebs beim Geschenkgeber.

Ob aber nicht doch die besseren Gründe dafür sprechen, den Beschenkten in den „Genuss“ des Verlustabzugs kommen zu lassen, wird weiter unten behandelt.

a. Der Begriff der Schenkung

Die Schenkung erfährt ihre gesetzliche Regelung in den §§938ff ABGB. Sie ist ein zwischen Geschenkgeber und Geschenknehmer abgeschlossener Konsensualvertrag über die unentgeltliche Zuwendung einer Sache⁸⁹³). §938 ABGB legt fest, dass ein Vertrag, wodurch eine Sache jemanden unentgeltlich überlassen wird, Schenkung heißt. Da die Schenkung ein Vertrag ist, bedarf sie der Zustimmung des Beschenkten⁸⁹⁴). Die Schenkung soll zur endgültigen Zuwendung führen und bildet daher einen Titel für den Erwerb von Eigentum⁸⁹⁵).

Der Grund der Schenkung (ihre „causa“) liegt nicht im eigennützigem Austausch von Leistungen, sondern in der Freigiebigkeit des Schenkenden⁸⁹⁶).

Vertragsgegenstand können alle verkehrsfähigen Sachen sein⁸⁹⁷). „Sache“ ist auch im Falle der Schenkung im weiten Sinn des §285 ABGB⁸⁹⁸) zu verstehen⁸⁹⁹). Daraus folgt, dass auch Betriebe bzw Unternehmen Gegenstand einer Schenkung sein können. Folglich wird der Beschenkte Eigentümer des Betriebs.

b. Ergebnis

Um das Ergebnis gleich vorweg zu nehmen: Der Standpunkt von Judikatur, Finanzverwaltung und der hL zum Verlustabzug im Schenkungsfall sollte neu

von Verlustvorträgen?- Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505.

⁸⁹³ Vgl Müller in Welser, Fachwörterbuch 475.

⁸⁹⁴ Vgl Apathy/Riedler, Bürgerliches Recht III³ Schuldrecht Besonderer Teil (2008) 19.

⁸⁹⁵ Apathy/Riedler, Bürgerliches Recht III³ Schuldrecht Besonderer Teil (2008) 19.

⁸⁹⁶ Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 191 unter Berufung auf Pfersmann, Anm zu OGH in JBI 1986,526; OGH in NZ 1991, 10.

⁸⁹⁷ Vgl Apathy/Riedler, Bürgerliches Recht III³ Schuldrecht Besonderer Teil (2008) 19.

⁸⁹⁸ Vgl §285 ABGB. §285 ABGB lautet: „Alles, was von der Person unterschieden ist, und zum Gebrauche der Menschen dient, wird im rechtlichen Sinne eine Sache genannt“.

⁸⁹⁹ Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 190.

überdacht werden^{900,901}). In der Praxis könnte der Übergang des Verlustabzugs auf den Geschenknehmer für bewusste Steuergestaltungen verwendet werden; und dennoch ist die hier vertretene Auffassung mit dem geltenden Recht vereinbar.

Man kann die Schenkung in Hinblick auf das Schicksal des Verlustabzugs schon allein deshalb nicht mit anderen – entgeltlichen - Fällen der Einzelrechtsnachfolge vergleichen, weil die Schenkung ebenso wie der Erwerb von Todes wegen ein unentgeltlicher Vorgang ist. Ein Handel mit Verlustvorträgen wie er bei entgeltlichen Verträgen allenfalls in Betracht kommt, scheidet bei der Schenkung von vornherein aus. Aufgrund des Umstandes, dass es sich bei einer Schenkung um einen unentgeltlichen Vertrag handelt, erzielt der Geschenkgeber im Zuge der Veräußerung auch keinen Veräußerungsgewinn. Ein Veräußerungsgewinn würde – wie bei einem Kaufvertrag - den „Verbleib“ des Verlustabzugs beim Veräußerer nahe legen.

Auch die Einzelrechtsnachfolge kann nicht das entscheidende Kriterium dafür sein, dem Geschenknehmer die Geltendmachung des Verlustabzugs zu versagen. Sieht man von §19 BAO ab, so kann man feststellen, dass das Abgabenrecht nicht zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge differenziert^{902,903}). Geht man – wie oben vertreten - davon aus, dass der Übergang des Verlustabzugs im Erbfall nicht zwingender Weise auf §19 BAO zurückzuführen ist, so scheint es unangebracht, in diesem Fall doch wieder auf die Gesamtrechtsnachfolge abzustellen.

⁹⁰⁰ Novacek empfindet den Ausschluss des Übergangs des Verlustabzugs bei Legaten und Schenkungen verfassungsrechtlich bedenklich. Vgl dazu Novacek, Altersabhängigkeit der Liebhabereibeurteilung?, RdW 2007, 56 mwN: „Es obliegt dem VfGH bzw dem Gesetzgeber, den verfassungsrechtlich bedenklichen Ausschluss des Verlustübergangs für Legatäre und andere, in derselben Steuerrechtssituation befindliche Einzelrechtsnachfolger zu beseitigen“. ME ist das Beseitigen der derzeitigen Rechtslage gar nicht notwendig, da sich der Übergang des Verlustabzugs auf den Geschenknehmer durchaus anhand des positiven Rechts begründen lässt.

⁹⁰¹ AA ist Vangerow, Erläuterungen zum Urteil des BFH vom 226. 1962, VI 49/61 S, StuW 1963, Sp 185: „Trotzdem wird niemand behaupten wollen, dass mit der Betriebsübertragung auch das Recht auf den Verlustabzug vom noch weiterlebenden Schenker auf den Beschenkten überginge“.

⁹⁰² AA Taucher, Erbschaften und Ertragsteuern (1991) 33 unter Berufung auf Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch (1980) 41f.

⁹⁰³ „Das Einkommensteuergesetz trifft keine Unterscheidung in Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge, sondern spricht in verschiedenen Vorschriften vom „Rechtsnachfolger“ (...)“ vgl Wasmer, Die persönliche Zurechnung der Einkünfte (1985) 40 mwN.

Vielmehr kommt es auch bei einer Schenkung auf die zwingende Buchwertfortführung gem §6 Z 9a EStG⁹⁰⁴) an. §6 Z 9a EStG unterscheidet nicht, ob ein Anwendungsfall der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge vorliegt; er stellt nur darauf ab, dass der (Teil-)Betrieb bzw Mitunternehmeranteil unentgeltlich übernommen wird. Wie auch *Beiser*⁹⁰⁵) ausführt, wäre eine betriebsverknüpfte Übertragung der noch offenen Verlustvorträge des Schenkers auf den (die) Beschenkten nach dem Konzept der steuersubjektübergreifenden Buchwertverknüpfung bei Schenkungen ebenso ziel- und sachgerecht wie bei Erbschaften. Auch hier geht es um eine konsequente betriebsbezogene Totalgewinnbesteuerung und Einmalerfassung sowie um eine realisations- und zahlungsfähigkeitsgerechte Besteuerung des Markteinkommens⁹⁰⁶). Zudem kommt es wegen der zwingenden Buchwertfortführung zu keinem Entfall der Besteuerung stiller Reserven. Stille Reserven wird einmal der Beschenkte zu versteuern haben, sodass diesbezügliche Einwände auch nicht gerechtfertigt erscheinen.

Dem freigiebigen Geschenkgeber kann wohl auch unterstellt werden, dass er sich bei Abschluss des Schenkungsvertrages durchaus bewusst ist bzw sein könnte, dass von dieser unentgeltlichen Zuwendung auch betriebliche Verluste erfasst sind.

Eine Einschränkung des Grundsatzes, dass der Verlustabzug auf den Geschenknehmer übergeht, wird wohl nur in jenen Fällen geboten sein, in denen der Geschenkgeber zwar den gegenständlichen Betrieb unentgeltlich übereignet, sich aber im Rahmen dieser Schenkung den Fruchtgenuss an dem übereigneten Betrieb vorbehält⁹⁰⁷). In diesen Fällen bleibt der Verlustabzug beim Geschenkgeber, denn an der wirtschaftlichen Zurechnung⁹⁰⁸) des Betriebes ändert sich bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss nichts, sofern der Fruchtnießer das unternehmerische Risiko

⁹⁰⁴ Vgl *Gasser* in FS-Stoll (1990) 326, wonach eine legistisch einwandfreie Lösung bei der Buchwertfortführung ansetzen sollte. Ebenso *Novacek*, Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht (2005) 219.

⁹⁰⁵ Vgl *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen?- Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505.

⁹⁰⁶ *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen?- Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29.3. 2000, DStR 2000, 1505 (1507).

⁹⁰⁷ Vgl dazu ausführlich *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 56.

⁹⁰⁸ Vgl §24 Abs 1 lit d BAO.

trägt und er die Aufwendungen, die im Zuge der Betriebsführung anfallen, zu tragen hat⁹⁰⁹).

Die Einkunftsquelle ist demjenigen zuzurechnen, der sie bewirtschaftet⁹¹⁰). Die Erwähnung des Vorbehaltsfruchtgenusses erscheint deshalb angebracht, da es häufig bei einer vorweggenommenen Erbfolge zu einer derartigen Gestaltung kommt.

Schenkungen sind zwar mit dem Erbfall nicht zur Gänze vergleichbar, weil sie nicht unvorhersehbar wie der Tod erfolgen und die Steuerberatung deshalb in der Lage ist, sinnwidrige Besteuerungsergebnisse bei Schenkungen von Verlustbetrieben weitgehen zu vermeiden; dennoch ändert dieser Umstand nichts daran, dass nach dem Konzept der steuersubjektübergreifenden betriebsbezogenen Buchwertverknüpfung eine betriebsverknüpfte Verlustübertragung bei Schenkungen ebenso sinnvoll sowie ziel- und sachgerecht ist wie bei Erbfällen⁹¹¹). Wie bereits *Beiser* betont hat, lässt sich dieser Lösungsansatz problemlos in das Gesamtkonzept der Verlustübertragung bei Rechtsnachfolge einordnen und steht darüber hinaus mit der Rechtslage im Einklang.

Konsequenter Weise geht der Verlustabzug auch im Falle einer Schenkung auf den Todesfall⁹¹²) auf den Beschenkten über, da die Schenkung auf den Todesfall bei Lebzeiten des Erblassers im Wesentlichen als Vertrag⁹¹³), nach seinem Tod als Vermächtnis zu behandeln ist⁹¹⁴). In beiden Fällen geht – wie ausgeführt wurde - der Verlustabzug auf den Erwerber über. Somit muss dies auch für die Schenkung auf den Todesfall gelten.

2. Der Verlustabzug des Legatars

Es ist schon allein deshalb notwendig auf das Schicksal des Verlustabzugs im Falle eines Vermächtnisses einzugehen, weil Gegenstand des Vermächtnisses jener Betrieb sein kann, in dem die erblasserischen Verluste entstanden sind. In derartigen

⁹⁰⁹ Vgl *Doralt*, Steuerrecht 2009/10 45.

⁹¹⁰ Vgl *Doralt*, Steuerrecht 2009/10 45.

⁹¹¹ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (573).

⁹¹² Vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 476: Gem §956 ABGB ist die Schenkung auf den Todesfall ein „Vertrag zwischen Erblasser und Beschenktem über die mit dem Tod des Erblassers als Anfangstermin befristete Zuwendung einer Sache. Die Schenkung auf den Todesfall nimmt eine Mittelstellung zwischen Schenkung und Vermächtnis ein“.

⁹¹³ Gemeint ist ein Schenkungsvertrag iSd §938 ABGB.

⁹¹⁴ Vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 476f mwN.

Fällen könnte der Legatar, der den erblasserischen Betrieb fortführt, auf die „Idee“ kommen, den aus dieser Einkunftsquelle stammenden Verlustabzug für sich steuermindernd in Anspruch zu nehmen.

Diesfalls wird er sich wohl darauf berufen, dass er den Betrieb des Erblassers fortführe, in dessen Vertragsverhältnisse eintrete und folglich durch die Verluste stärker „betroffen“ sei als ein Erbe, der nicht an der Fortführung des Unternehmens beteiligt ist. Es erscheine ihm deshalb als gerechtfertigt, kämen ihm die aus dem Betrieb des Erblassers stammenden Verluste „zu Gute“. Möglicherweise wird er danach trachten, seine Argumentation unter Berufung auf §686 ABGB⁹¹⁵) zu untermauern.

a. Das Wesen des Vermächtnisses

Gem der Legaldefinition des §535 ABGB ist ein Vermächtnis oder ein Legat eine letztwillige Zuwendung des Erblassers, die keine Hinterlassung eines Erbteils ist. Derjenige, der vom Erblasser in der letztwilligen Zuwendung bedacht wird, wird Vermächtnisnehmer oder Legatar genannt. Das Vermächtnis unterscheidet sich von der Erbschaft dadurch, dass Gegenstand eines Vermächtnisses nicht der gesamte Nachlass oder ein ideeller Anteil des Nachlasses sein kann. Ebenso wenig beruhen Vermächtnisse auf einem der gesetzlichen Erbfolge ähnlichen System; es bedarf vielmehr der Anordnung in einem Testament, Kodizill oder Erbvertrag.

Der Legatar ist als Singularsukzessor auf schuldrechtliche Ansprüche gegen den Nachlass bzw nach Einantwortung gegen den bzw die Erben beschränkt. Diese Ansprüche richten sich auf Leistung bzw auf Herausgabe des Vermächtnisses. Um Eigentümer der vermachten Sachen zu werden, muss der Legatar sie heraus verlangen - allenfalls im Zuge einer gerichtlichen Geltendmachung. Ferner bedarf es zur Übertragung des Eigentums eines sachenrechtlichen Verfügungsgeschäftes; bis zu diesem Zeitpunkt gehört die Sache dem Nachlass bzw dem Erben⁹¹⁶).

⁹¹⁵ Vgl § 686 ABGB: „¹Bei dem Vermächtnisse eines einzelnen Verlassenschaftsstückes kommen dem Legatar auch die seit dem Tode des Erblassers laufenden Zinsen, entstandenen Nutzungen, und jeder andere Zuwachs zustatten. ²Er trägt hingegen auch alle auf dem Legate haftenden Lasten und selbst den Verlust, wenn es ohne Verschulden eines anderen vermindert wird, oder gänzlich zu Grunde geht“. Der Verweis auf § 686 ABGB soll vor allem dazu dienen, die Identität des Betriebs des Erblassers und desjenigen des Legatars zum Ausdruck zu bringen.

⁹¹⁶ Vgl dazu Spitzer in Welser, Fachwörterbuch 581f mwN.

b. Ergebnis

Für den Verlustabzug des Legatars gilt im Wesentlichen das zum Verlustabzug im Falle der Schenkung Ausgeführte.

Auch hier ist der Betriebsübernehmer gem §6 Z 9a EStG zur Fortführung der Buchwerte verpflichtet. Ebenso wie bei der Schenkung - und natürlich auch beim Verlustabzug des Erben - indiziert die von *Beiser*⁹¹⁷⁾ herausgearbeitete subjektübergreifende Buchwertverknüpfung den Übergang des Verlustvortrags auf den Vermächtnisnehmer.

Der Umstand, dass der Legatar im Gegensatz zum Erben nicht Universalsukzessor nach dem Erblasser wird, kann nicht von Bedeutung sein, da §6 Z 9a EStG in Hinblick darauf keine Differenzierung anordnet. Ebenso wenig kann es für den Verlustabzug des Legatars von Bedeutung sein, dass er seinen Anspruch auf Übereignung des Betriebs uU erst gegen den Erben geltend machen muss⁹¹⁸⁾. Der Verlustabzug geht somit bereits im Todeszeitpunkt auf den Legatar über.

Darüber hinaus kommen aber im Vergleich zur Schenkung noch andere, treffende Argumente hinzu, die ebenfalls Beachtung finden sollten.

Während nämlich bei einer Schenkung das Rechtssubjekt weiter besteht, geht es bei einem Legat unter. Genauso wie der Erbfall Voraussetzung für den Erwerb des Erben ist, wird auch das Vermächtnis erst wirksam, wenn der Erblasser stirbt. Somit kann für den Verlustabzug des Legatars das Argument, das ursprüngliche Rechtssubjekt bestehe fort, nicht eingewendet werden. Diese Sichtweise mag

⁹¹⁷ Vgl *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571.

⁹¹⁸ Vgl dazu *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74 (83): „Man stelle sich vor, das Vermächtnis wird von dem Erben nicht sogleich nach dem Erbfall erfüllt. Der Vermächtnisgegenstand bleibt also vorerst Betriebsvermögen. In dieser Zeit fallen Einkünfte an (...), und zwar handelt es sich – solange der Gegenstand zum Betriebsvermögen des Erben gehört - um gewerbliche Einkünfte. Diese gewerblichen Einkünfte sind aber nicht bei dem Erben zu versteuern, denn der Vermächtnisnehmer hat nach §2184 BGB den Anspruch gegen den Erben auf Herausgabe der Früchte und ist seinerseits dem Erben nach §2185 BGB zum Ersatz der Verwendungen und Aufwendungen verpflichtet“. Werden die Einkünfte dem Vermächtnisnehmer ab dem Todeszeitpunkt des Erblassers zugerechnet, so muss andererseits auch der Verlustabzug von Beginn an dem Vermächtnisnehmer und nicht dem Erben zustehen.

eventuell bei der Schenkung⁹¹⁹) zutreffend sein, im Falle eines Legats scheidet sie aber jedenfalls aus.

Der Unterschied zwischen dem Erben und dem Legatar besteht darin, dass der Legatar die Erbschaft nicht als Ganzes oder einen nach Quoten bestimmten Teil davon erwirbt, sondern lediglich vom Erben die Herausgabe einzelner Verlassenschaftsstücke verlangen kann. Dies kann wohl nicht das entscheidende Kriterium sein. Insb dann nicht, wenn man sich vor Augen hält, dass der Umfang des Legats gleichgültig ist. Es kann also durchaus der Fall sein, dass das Legat einen größeren Wert aufweist, als der Rest des Nachlasses, der dem Erben endgültig zukommt.

Ist gerade der Betrieb, aus dem die Verluste, die Voraussetzung für das Entstehen des Verlustabzugs waren, entstanden sind, Gegenstand der Erbschaft, so ist eine unterschiedliche Behandlung des Verlustabzugs beim Legatar gegenüber jenen Fällen, in denen es „nur einen Erben“ gibt, nicht einsichtig.

Es bleibt lediglich noch die Frage zu klären, ob für die Geltendmachung durch den Erben oder durch den Legatar die besseren Gründe sprechen. Auf diese Fragestellung wird unten eingegangen.

B. Fazit

Der Verlustabzug geht auch bei Schenkungen wegen der subjektübergreifenden Buchwertverknüpfung auf den Rechtsnachfolger über. Im Erbfall ist - sofern es neben dem Erben einen Legatar gibt, der den verlusterzeugenden Betrieb fortführt - der Legatar zur Verrechnung der „erblasserischen“ Verluste berechtigt. Folglich kommt es auch nicht darauf an, dass der zur Geltendmachung der Verluste Berechtigte Gesamtrechtsnachfolger ist. Der Übergang des Verlustabzugs basiert auf der Unentgeltlichkeit des Erwerbsvorganges. Deshalb ist §6 Z 9a EStG, der die Grundlage für den in dieser Arbeit vertretenen Lösungsansatz bildet, anwendbar

⁹¹⁹ Vgl statt vieler *Vangerow*, Erläuterungen zum Urteil des BFH vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, StuW 1963, Sp 185.

VIII. Der Verlustabzug bei Erbenmehrheit

A. Problemstellung

Gibt es nicht bloß einen Erben, so stellt sich zwangsläufig die Frage, wie der Verlustabzug systemkonform unter den einzelnen Rechtsnachfolgern aufzuteilen ist.

1. Allgemeines

Manche Kritiker meinen, den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben dem Grunde nach wegen der vermeintlichen Schwierigkeit⁹²⁰⁾ der Aufteilung des Verlustabzugs auf mehrere Steuerpflichtige verneinen⁹²¹⁾ zu können.

Eine derartige Sichtweise ist allerdings bei genauerer Betrachtung nicht nachvollziehbar. Geht man davon aus, dass der Verlustabzug im Erbfall übergeht, so kann die Aufteilung des Verlustabzugs auf mehrere Rechtsnachfolger nicht dazu führen, den Übergang des Verlustabzugs grundsätzlich zu verneinen. Hält man dagegen Unvererbbarkeit für die richtige Lösung, so kann diese Ansicht nur auf anderen Argumenten beruhen. Diesfalls stellt sich aber die Frage der Aufteilung der Verluste auf die einzelnen Rechtsnachfolger erst gar nicht.

Im Ergebnis kann man festhalten, dass die vermeintlichen Probleme, die bei der Aufteilung der „erblasserischen“ Verluste allenfalls entstehen können, ungeeignet sind, das Ergebnis der zuvor beantworteten Grundsatzfrage zu revidieren. Ein anderes Verständnis würde daher in einen Zirkelschluss münden.

Die Finanzverwaltung⁹²²⁾ vertritt die Auffassung, dass der Verlustabzug anteilig - nach Maßgabe der Erbquoten - auf die einzelnen Erben übergeht. Dies soll selbst dann gelten, wenn der verlustbringende Betrieb nicht von allen Erben übernommen wird. Die dahinterstehende Ratio dürfte es wohl sein, Auseinandersetzungen⁹²³⁾ unter den Erben hintanzuhalten. Diese Ansicht sollte neu überdacht werden. Sollte etwa bei zwei Erben, denen zu gleichen Teilen die Erbschaft eingewantwortet wird, dem Erben, der den Betrieb nicht fortführt bloß

⁹²⁰ Vgl etwa *Schimetschek*, Ist der Verlust nach § 10 Abs. 1 Z. 5 EStG vererblich?, ÖStZ 1966, 37 (40).

⁹²¹ Vgl *Dötsch*, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641.

⁹²² Vgl EStR 2000 Rz 4535.

⁹²³ Etwa auf Grund entsprechender Übereinkommen unter den Erben.

aufgrund seiner Stellung als Universalsukzessor die Geltendmachung des Verlustabzugs im Ausmaß von 50% zugestanden werden, obwohl der andere Erbe in weiterer Folge sämtliche Betriebseinkünfte zu versteuern hat⁹²⁴)?

Schimetschek empfindet es als irritierend, dass es bei der Aufteilung des Verlustabzugs auf die einzelnen Erben dazu kommen kann, dass jener Erbe mit dem Erbteil des Verlustabzuges bedacht wird, der das höchste Einkommen bezieht und daher aus diesem „negativen Erbe“ den größten Gewinn schlagen kann⁹²⁵). Es ist in der Tat nicht zu leugnen, dass die Möglichkeit besteht, der Erblasser könnte - im Zuge einer vorweggenommenen Steuerplanung - jenem Steuerpflichtigen den Verlustabzug zukommen lassen, der daraus den größten Nutzen lukriert. Auch wenn dieses Ergebnis unbillig erscheinen mag, so muss es dennoch hingenommen werden, da es mit geltendem Recht in Einklang steht.

2. Sonderfälle

a. Haben Teilungsanordnungen und Erbteilungsübereinkommen Auswirkungen auf die Aufteilung des Verlustabzugs?

Unter Teilungsanordnungen versteht die Zivilrechtsdogmatik eine vom Erblasser letztwillig verfügte Aufteilungsanordnung⁹²⁶). Teilungsanordnungen werden oftmals in Form eines Hineinvermächtnisses vorgenommen. Hineinvermächtnisse sind auf den Erbteil des vom Hineinvermächtnis begünstigten Erben anzurechnen⁹²⁷). Gegenstand eines sog Hineinvermächtnisses kann natürlich auch jener Betrieb sein, in dem die Verluste, um deren Abzugsfähigkeit es nun geht, entstanden sind. Aufgrund des Willens des Erblassers, der in seiner letztwilligen Verfügung zum Ausdruck kommt, erscheint es durchaus sachgerecht, den Verlustabzug in solchen Fallkonstellationen ausschließlich dem Erben – und nicht bloß nach Maßgabe der Erbquoten - zukommen zu lassen, der den Betrieb, der Gegenstand des Hineinvermächtnisses ist, fortführt. Es ist anzunehmen, dass der Erblasser diese letztwillige Verfügung bewusst getroffen hat. Möglicherweise war er

⁹²⁴ Dieselben Zweifel an der derzeit geübten Praxis hat auch *Hallerbach*. Vgl HHR/*Hallerbach*, §10d EStG Anm 23.

⁹²⁵ *Schimetschek*, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG vererblich?, ÖStZ 1966, 37 (40).

⁹²⁶ Vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 525.

⁹²⁷ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 536mwN.

der Auffassung, der zur Fortführung „auserwählte“ Erbe, sei am besten geeignet, „seinen“ Betrieb fortzuführen.

Erteilungsübereinkommen⁹²⁸⁾ erfordern dagegen eine differenziertere Betrachtung. Es ist von jenem Fall auszugehen, dass die Erbenmehrheit den „erblasserischen“ Betrieb vorerst als Erbengemeinschaft⁹²⁹⁾ fortführt. Die Erben kommen in weiterer Folge dahin gehend überein, dass nur einer von ihnen den „erblasserischen“ Betrieb fortführen soll. In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden, ob eine entgeltliche Abfindung der anderen Erben mit nachlassfremdem Vermögen des Erben erfolgt, oder nicht. Handelt es sich um eine Vereinbarung, die auf eine unentgeltliche Übertragung abzielt, spricht man auch von einer Realteilung des Nachlasses⁹³⁰⁾. Entsprechend der Realteilung ist der Betriebserwerb unentgeltlich⁹³¹⁾. Diese Realteilung bewirkt folglich, dass der Fortführer des Betriebs gem §6 Z 9a EStG die Buchwerte des Erblassers zur Gänze fortzuführen hat. Dementsprechend sollte auch der Verlustabzug zur Gänze auf ihn übergehen. Da der ruhende Nachlass im Einkommensteuerrecht keine Rechtspersönlichkeit aufweist, ist dem Betriebserwerber der gesamte Verlustabzug bereits mit dem Todestag des Erblassers zuzurechnen.

Werden die Miterben hingegen mit nachlassfremdem Vermögen abgefunden, bewirkt dieser entgeltliche Vorgang, dass beim abfindenden Erben eine entgeltliche Anschaffung erfolgt^{932,933)}. Aufgrund der entgeltlichen Anschaffung ist §6 Z 9a EStG nur partiell anwendbar. Der Betriebserwerber hat nur jene Buchwerte zwingend fortzuführen, die seinem Beteiligungsausmaß an der Erbquote entsprechen. Das Gleiche gilt auch für den Verlustabzug. In diesem Fall kommt ihm der Verlustabzug infolge der entgeltlichen Anschaffung nur im Ausmaß seiner Erbquote anteilig zu. Der

⁹²⁸⁾ Unter Erteilungsübereinkommen werden einstimmig gerichtlich oder außergerichtlich abgeschlossene Verträge über die Aufhebung der Erbengemeinschaft und die Zuweisung bestimmter Verlassenschaftsstücke an die einzelnen Erben verstanden. Vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 167.

⁹²⁹⁾ *Krejci*, (vgl *Krejci*, Unternehmensrecht⁴ (2008) 157), spricht selbst noch nach Einantwortung vom Vorliegen einer Erbengemeinschaft. Die Fortsetzung des Unternehmens bewirke nach Einantwortung, dass, sofern die Schwelle des §189 UGB nicht überschritten wird, eine GesBR entsteht. Dagegen ist *Spitzer* (vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 160f) der Auffassung, dass die Erben durch Einantwortung zu Miteigentümern werden. Für ihn sind deshalb die §§825ff ABGB anwendbar. In diesem Sinne wohl auch *Rieder/Humer*, Gesellschaftsrecht (2009) 31; ebenso *Zankl*, Bürgerliches Recht³ (2006) Rz 556.

⁹³⁰⁾ Vgl *Doralt/Mayr*, EStG⁶, §6 Tz 409.

⁹³¹⁾ Vgl *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung Steuersparende Gestaltungen bei Einkommen-, Umsatz-, Erbschaft- und Grunderwerbsteuer² (1995) Tz 1061.

⁹³²⁾ Vgl *Doralt/Mayr*, EStG⁶, §6 Tz 409 mwN.

⁹³³⁾ Gem EStR 2000 Rz 12 liegt bei den abgefundenen Erben eine Veräußerung iSd §24 EStG vor.

restliche Anteil am Verlustabzug kommt den anderen Erben gem den EStR 2000⁹³⁴) zu.

Für alle in diesem Zusammenhang behandelten Fallkonstellationen gilt: Erhält das Unternehmen im Zuge der Aufteilung des Nachlasses unter den Erben nur ein Erbe, so erhält dieser Erbe das Unternehmen im Wege der Einzelrechtsnachfolge⁹³⁵). Die Nachfolge in das Unternehmen im Wege der Einzelrechtsnachfolge ist wohl ein weiteres Indiz, dass es für den Übergang des Verlustabzug auf den Erben auf die §§19 BAO bzw 45 AO nicht ankommt. Der Verlustabzug geht nicht primär auf den Erben über, weil dieser Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers wird. Ist man dagegen der Auffassung, der Verlustabzug gehe wegen der Universalsukzession auf den bzw die Erben über, so würde dies bei derart gelagerten Fällen zum Ergebnis führen, dass nur die den Betrieb nicht fortführenden Erben den Verlustabzug für sich nutzen können. Den Betriebserwerber demnach vom Abzug „erblasserischer“ Verluste auszuschließen, wäre sinnwidrig.

Die Abfindung der Miterben mit nachlassfremden Vermögensgegenständen stellt in gewisser Hinsicht eine Ausnahme dar. In allen sonstigen Fällen der Erbenmehrheit kommt der Verlustabzug - bei Fortführung des verlusterzeugenden Betriebs - nach der in dieser Arbeit vertretenen Rechtsauffassung dem fortführenden Erben zu.

b. Exkurs: Ergeben sich bei der Aufteilung des Verlustabzugs bei mehreren „erblasserischen“ Betrieben Probleme?

Für *Dötsch*, der den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben übrigens grundsätzlich verneint, könnten sich Probleme in weiterer Folge dadurch ergeben, dass sich bei mehreren „erblasserischen“ Betrieben nicht eindeutig feststellen lässt, aus welchem der Betriebe ein allfälliger Verlustabzug letztlich resultiert⁹³⁶). *Dötsch* hält dieses Problem – neben anderen Argumenten - für so gewichtig, dass er ua deshalb dem Erben die Geltendmachung des Verlustabzugs verwehrt.

⁹³⁴ Vgl EStR 2000 Rz 4535.

⁹³⁵ Vgl *Krejci*, Unternehmensrecht⁴ (2008) 157.

⁹³⁶ Vgl *Dötsch*, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641 (644).

Folgendes Beispiel soll zu Problemen führen: Der Erblasser hinterlässt zwei Betriebe, wovon in dem einen Betrieb ein Verlust iHv EUR 50.000.--, im anderen dagegen ein Gewinn iHv EUR 30.000.-- erwirtschaftet wurde. In letzterem Betrieb hat der Erblasser eine „Ansparrücklage“ iHv EUR 20.000.-- gebildet. Hätte er dies nicht getan, so die Argumentation von *Dötsch*, wäre es niemals zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte gekommen. Somit sind schlussendlich die Ergebnisse beider Unternehmen für den negativen Gesamtbetrag der Einkünfte verantwortlich bzw. kausal. Hätte der Erblasser keine „Ansparrücklage“ vorgenommen, so wäre es nie zu einem Verlustabzug gekommen. Nach dem Tod des Erblassers übernimmt der eine Erbe den einen Betrieb, der andere Betrieb wird von einem anderen Erben fortgeführt.

Dötsch hält es bei „wertender Beurteilung“ nicht sachgerecht, den Verlustabzug allein dem Übernehmer des „Verlustbetriebs“ zuzuordnen, denn auch der andere Erbe musste stille Reserven übernehmen. Auch diesem sollte daher – zumindest teilweise - der Verlustabzug zugestanden werden, da er zwingend die steuerfreie Rücklage nach §7g Abs 3 dEStG habe übernehmen müssen, ohne deren Bildung es erst gar nicht zu einem Verlustabzug gekommen wäre.

Für *Dötsch* offenbart schon diese „einfache Fallgestaltung“ letztlich die Untauglichkeit jedweden Versuchs, die Aufteilung des vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzugs auf mehrere unentgeltliche Rechtsnachfolger einkunfts- bzw. verlustquellenbezogen vorzunehmen⁹³⁷).

Probleme bei einer Zuordnung des Verlustabzugs zu einer konkreten Einkunfts- bzw. Verlustquelle sind aber unbegründet⁹³⁸). Anhand der gesetzlich vorgeschriebenen Bücher und Aufzeichnungen innerhalb eines Betriebs wird wohl garantiert sein, dass der Verlustabzug an jener Quelle haften bleibt, aus der er stammt. Eine Vermengung ist somit ausgeschlossen und die „Hürde“ eines betriebsverknüpften Verlustabzugs scheint genommen zu sein. Außerdem kann jene Konstellation, wie sie *Dötsch* aufwirft, doch nicht als einfacher Beispielfall aufgefasst werden. Eine derartige Fallkonstellation stellt sicherlich eher eine Ausnahme, denn

⁹³⁷ Vgl. *Dötsch*, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641(644).

⁹³⁸ AA *Dötsch*, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641(644).

die Regel dar. Dennoch kann auch dieser Fall einer sachgerechten Lösung zugeführt werden.

Abgesehen davon ist diese Argumentation nicht geeignet, den Übergang des Verlustabzugs dem Grunde nach zu verneinen. Bejaht man, dass der Verlustabzug übergehen kann, dann können freilich bei der Aufteilung des Verlustabzugs Probleme auftreten. Diese Probleme haben aber auf die Übertragbarkeit bzw Nichtübertragbarkeit keinen Einfluss und sind somit allenfalls hinzunehmen. Aufgrund möglicherweise auftretender Probleme bei der Zuteilung den Übergang des Verlustabzugs zu negieren, würde in einen Zirkelschluss münden. Die Frage der Übertragbarkeit muss daher selbstständig – und zwar vorweg - geklärt werden, erst danach ist in einem zweiten Schritt herauszuarbeiten, welchem der Rechtsnachfolger der Verlustabzug - gegebenenfalls in welchem Umfang - zusteht.

3. Exkurs: Die Betriebsfortführung als Voraussetzung für den Übergang des Verlustabzugs?

Diejenigen Verluste, die – zumindest was die Rechtslage nach dem öEStG betrifft - dem Verlustabzug zugänglich sind, stehen allesamt in engem Konnex mit einem Betrieb bzw mit einer betrieblichen Einkunftsart; sie resultieren geradezu aus einer betrieblichen Einkunftsquelle. Diese Überlegung lässt es angebracht erscheinen, den Verlustabzug „nur“ betriebsverknüpft bzw einkunftsquellenbezogen übergehen zu lassen.

a. Indiziert die zwingende Buchwertfortführung das Abstellen auf die Betriebsfortführung?

Für die Maßgeblichkeit der Betriebsfortführung könnte sprechen, dass die Verluste, die zum Entstehen des Verlustabzugs führten, aus einem Betrieb stammen müssen, um die Eigenschaft „vortragsfähiger“ Verluste zu erlangen; auch der durch die zwingende Buchwertfortführung bedingte Übergang stiller Reserven könnte für die Maßgeblichkeit der Betriebsfortführung sprechen. So gibt etwa *Trzaskalik* Folgendes zu bedenken: „Wäre es angemessen, den Verlustabzug zum Ausgleich für die aus der Buchwertfortführung resultierende Belastung auf den Erben übergehen zu lassen, dann könnte das Recht auf Verlustabzug auch nur von

demjenigen geltend gemacht werden, der die Wirtschaftsgüter übernimmt, an denen die stillen Reserven haften⁹³⁹).

Mehrfach wird also auf die betriebliche Sphäre abgestellt. Auch auf die steuerrechtlichen Bewertungsregeln trifft dies größtenteils zu⁹⁴⁰). Dies gilt freilich nicht nur für das Steuerrecht; gerade im Unternehmensrecht stellt der Gesetzgeber immer mehr auf das sog „Going-Concern“-Prinzip ab.

Zudem scheint es gerade in jenen Fällen, in denen es mehrere Erben gibt, unbillig zu sein, die „Bonität“ des Verlustabzugs allen Erben unabhängig davon zu gewähren, ob sie den Betrieb fortführen oder nicht. Lediglich der Erbe, der die Einkunftsquelle weiter bewirtschaftet, führt den Betrieb, der in der Vergangenheit kausal für das Entstehen von Verlusten war, fort. Im Ergebnis würde hier das Abstellen auf die Betriebsfortführung nur den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung tragen. Wieso soll derjenige, der mit dem Betrieb nichts zu tun hat, in den Genuss des Sonderausgabenabzugs kommen?

b. Die Verrechenbarkeit vortragsfähiger Verluste mit sämtlichen positiven Einkünften

Im Gegensatz zu den oberhalb erörterten Argumenten, machen weder die Finanzverwaltung⁹⁴¹), noch die hL⁹⁴²) und auch nicht die höchstrichterliche Rechtsprechung⁹⁴³) den Übergang des Verlustabzugs davon abhängig, dass der Erbe den Betrieb fortführt. Diese Rechtsauffassung hat seine guten Gründe:

So heißt es etwa im Leitsatz des Grundsatzurteils des BFH vom 22.6. 1962, dass der Erbe einen in der Person des Erblassers entstandenen und von diesem gemäß §10d EStG absetzbaren Verlust absetzen kann, soweit der Erblasser den Verlust noch hätte geltend machen können⁹⁴⁴). Dass der Erblasser die Verluste im Rahmen seiner Steuererklärung absetzen hätte können, auch wenn er den Betrieb nicht fortgeführt hätte, ist unstrittig. Dies ergibt sich schon aus dem Charakter des

⁹³⁹ Trzaskalik, Einkommensteuerverpflichtung und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97 (104).

⁹⁴⁰ Vgl etwa §6 Z 1 öEStG hinsichtlich der Teilwertbestimmung.

⁹⁴¹ Vgl EStR 2000 Rz 4535.

⁹⁴² Vgl Jakom/Baldauf, EStG², 2009, §18 Rz 176.

⁹⁴³ Vgl etwa VwGH 14.5. 1969, 429/68, VwSlg 3909, ÖStZB 1969, 158.

⁹⁴⁴ Vgl BFH Urteil vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386.

Verlustabzugs als Sonderausgabe. So sind gemäß §2 Abs 2 EStG Sonderausgaben nach dem Ausgleich von Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, abzuziehen. Wie bereits oben erwähnt wurde ist der Verlustabzug dem Verlustausgleich gegenüber *subsidiär*, sodass die Berücksichtigung des Verlustabzugs erst nach dem Verlustausgleich zu erfolgen hat. Nur wenn der Verlustabzug im Rahmen der Gewinnermittlung, dh ebenso Bestandteil des Verlustausgleichs wäre, könnte es daher – wenn überhaupt - auf die Betriebsfortführung ankommen. Der Verlustabzug ist aber eben keine Gewinnermittlungsvorschrift im engeren Sinn. Auch wenn in Deutschland der Verlustabzug mittlerweile „*vorrangig vor Sonderausgaben*“⁹⁴⁵) abzuziehen ist, wird diese unterschiedliche Wendung wohl keine anderen Schlussfolgerungen implizieren. Für diese Auffassung spricht, dass in Deutschland durch das EStÄndG vom 20.4.1976⁹⁴⁶) das Erfordernis der ordnungsgemäßen Buchführung gestrichen wurde⁹⁴⁷). Seither sind Verluste aus allen Einkunftsarten im Rahmen des Verlustabzugs erfasst sind.

Ferner kann nicht davon ausgegangen werden, dass der deutsche Gesetzgeber zwar den Verlustabzug für alle Steuerpflichtigen – und zwar unabhängig vom Vorhandensein eines Betriebs - „öffnen“ wollte, andererseits aber hinsichtlich jener Verluste, die aus einer betrieblichen Einkunftsquelle stammen und Teil des Verlustabzugs wurden, von der Betriebsfortführung abhängig machen wollte. Denn auch ökonomisch betrachtet wird der eingetretene Verlust in Gestalt des Steuerminderungspotentials unabhängig von seiner Abzugsfähigkeit in künftigen Jahren als selbstständig quantifizierbare Größe behandelt⁹⁴⁸).

Daraus folgt, dass sich der Verlustabzug – auch wenn die Verluste allesamt aus einem Betrieb stammen - bereits derart von der betrieblichen Einkunftsquelle gelöst hat, dass man mit der Finanzverwaltung⁹⁴⁹) davon ausgehen kann, dass der Verlustabzug eine an keine bestimmte Einkunftsquelle gebundene Größe ist. In den EStR 2000 heisst es dem entsprechend: „*es ist zu seiner Geltendmachung nicht*

⁹⁴⁵ Vgl §10d Abs 2 dEStG.

⁹⁴⁶ Kundgemacht in BGBl I 1976, 1054.

⁹⁴⁷ Vgl *Schneider/Krammer* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §10d Tz 3.

⁹⁴⁸ *Nickel/Hilgers*, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457 (458) mwN.

⁹⁴⁹ Vgl EStR 2000 Rz 4503 GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 05. Dezember 2007.

*notwendig, dass der Steuerpflichtige noch Einkünfte gemäß §2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erzielt oder der verlusterzeugende Betrieb noch vorhanden ist*⁹⁵⁰).

Es ist aber nicht einzig und allein der Sonderausgabencharakter des Verlustabzugs, der diese Lösung nahe legt. Hält man sich vor Augen, dass der Steuerpflichtige einen Veräußerungsgewinn^{951,952}) bzw einen Aufgabegewinn⁹⁵³), zu versteuern hat, wenn er den Betrieb veräußert bzw die betriebliche Tätigkeit einstellt, wäre es problematisch, den Verlustabzug von der Betriebsfortführung abhängig zu machen. Denn auch im Falle einer Betriebsveräußerung bzw einer Betriebsaufgabe kommt es für den Steuerpflichtigen infolge eines Realisationsvorganges zum Entstehen einer Steuerlast. Worauf das Entstehen der Steuerlast beruht, muss gleichgültig sein. Es macht insofern keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige aufgrund der zwingenden Buchwertfortführung mit der Steuerhängigkeit stiller Reserven, mit laufenden Einkünften oder mit einem Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn steuerlich belastet ist. Auch ein Rechtsträgerwechsel ändert daran nichts. Erblasser und Erbe sind bei der Frage, ob es auf die Fortführung des verlusterzeugenden Betriebs ankommt, oder nicht, gleich zu behandeln.

Damit kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob der Erbe den „erblasserischen“ Betrieb fortführt oder nicht. Der Verlustabzug gleicht nur die Steuerbelastung, sei es dass sie infolge der Betriebsfortführung oder unabhängig davon entstanden ist, aus.

Eine Ausnahme von der „Unmaßgeblichkeit“ der Betriebsfortführung ist im Falle eines Legats angebracht. Zum einen hat der Legatar, selbst dann, wenn nicht er, sondern der Erblasser kausal für diese Einkünfte war, die „Einkünfte des Betriebs“ zu versteuern. Man denke in diesem Zusammenhang nur an die stillen Reserven, die der Legatar einmal zu versteuern haben wird. Die Steuerpflicht dieser latenten

⁹⁵⁰ EStR 2000 Rz 4503 GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 05. Dezember 2007.

⁹⁵¹ „Veräußerung eines ganzen Betriebes liegt vor, wenn ein Betrieb als organische Gesamtheit in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang entgeltlich einem anderen übertragen wird“.

Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) 568. Zur Abgrenzung zum Teilbetrieb vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 569.

⁹⁵² Zu den einzelnen Vergünstigungen, die im Falle eines Veräußerungsgewinns uU in Anspruch genommen werden können vgl §24 EStG.

⁹⁵³ Zu einem Aufgabegewinn kommt es, wenn eine Betriebsaufgabe in der Form erfolgt, dass anlässlich der Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit der Betrieb nicht im Ganzen übereignet, sondern eingestellt wird und die Wirtschaftsgüter entweder einzeln veräußert oder in das Privatvermögen übernommen oder verpachtet werden. Vgl *Achatz* (Hrsg) FWB Steuerrecht 92; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 570; VwGH 19.9. 1995, 91/14/0222, ÖStZB 1996, 285.

Einkünfte trifft den Legatar und nicht den Erben. Allein schon aufgrund dieser Überlegung sollte der Verlustabzug dem Legatar zugestanden werden. Der Erben steht nämlich in keinerlei Kontext mit dem erblasserischen Betrieb.

Die Gesamtrechtsnachfolge iSd §19 BAO mag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Erstens darf bezweifelt werden, ob §19 BAO im Falle des Verlustabzugs überhaupt anwendbar ist; zweitens ordnet §19 BAO nicht die Zurechnung der Einkünfte beim Erben an. Schließlich ist es systemgerecht, dass demjenigen, der entsprechende Einkünfte zu versteuern hat, der Verlustabzug zusteht. Die Berücksichtigung dieser Verluste gleicht nur die höhere Steuerbelastung, die Folge der Einkünftezurechnung ist, aus.

Zu exakt demselben Ergebnis gelangt man, wenn man auf die Sphäre des Erblassers abstellt: Der Erblasser, der ein Unternehmen betreibt, hat wohl kaum hinreichende Steuerrechtskenntnisse. Er käme, wenn er ein Testament verfasst und darin neben dem Erben einen Legatar einsetzt, der den Betrieb, aus dem die Verluste stammen, erhalten soll, wohl nie auf die Idee, dass nach seinem Ableben der Verlustabzug nicht dem den Betrieb fortführenden Legatar zukommen soll, sondern dem Erben. Einem Erben, der in aller Regel gar nicht in die Fortführung des Betriebs involviert ist.

Zudem sollte beachtet werden, dass es bei letztwilligen Verfügungen keinen Erklärungsempfänger gibt. Deshalb hat sich die Auslegung weit mehr am subjektiven Willen des Erklärenden zu orientieren als bei Geschäften unter Lebenden⁹⁵⁴).

Ebenso lässt sich durchaus argumentieren, dass im Falle der Erbenmehrheit nur der Erbe, der den Betrieb fortführt, den Verlustabzug vornehmen können soll; dieser natürlich nicht nur nach Maßgabe seiner Erbquote, sondern in vollem Umfang. Diese Ansicht scheint va in jenen Fällen geboten zu sein, in denen kraft sondergesetzlicher Bestimmungen die Fortführung des „erblasserischen“ Betriebs nur durch einen Erben zugelassen wird. Obgleich in diesen Fallkonstellationen ein einzelner Erbe von der Rechtsordnung⁹⁵⁵) dazu angehalten wird, den Betrieb

⁹⁵⁴ *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 493 mwN.

⁹⁵⁵ Im Streitfall handelte es sich um eine berufsrechtliche Vorschrift des KFG, die bestimmt, dass ein Fahrschulbetrieb nur von einer Person übernommen und fortgeführt werden darf.

fortzuführen, soll er nach Auffassung des UFS⁹⁵⁶) nicht berechtigt sein, den Verlustabzug in voller Höhe geltend zu machen. Es kann wohl nicht im Interesse der Rechtsordnung sein, dass ein Betrieb eingestellt werden muss. Man denke in diesem Zusammenhang auch an die existenzgefährdenden, sozialen Folgen für die einzelnen Arbeitnehmer. Die Nichtgewährung des Verlustabzugs in voller Höhe könnte den Erwerber des Betriebs aber zu diesem Schritt „nötigen“. Insofern nimmt die Rechtsprechung des UFS jedenfalls in zu geringem Ausmaß auf die Besonderheiten des Einzelfalles Rücksicht⁹⁵⁷). Die einschlägige Sondervorschrift im Ausgangsfall war zwingendes Recht, sodass es nicht einmal einen Gestaltungsspielraum gab.

Die Berufungsentscheidung des UFS⁹⁵⁸) geht auf die Ansicht der Finanzverwaltung zurück. In den EStR 2000 Rz 4535 heißt es zum Verlustabzug im Falle der Erbenmehrheit: „Sind mehrere Erben vorhanden, geht der Verlustabzug nach Maßgabe der Erbquoten anteilig auf die einzelnen Erben über. Dies gilt auch dann, wenn der verlustbringende Betrieb nicht von allen Erben übernommen wird“⁹⁵⁹). Dieser Standpunkt sollte neu überdacht werden. Die Ausgangslage bei Erbenmehrheit ist nicht ohne weiteres dieselbe wie jene beim Erbschaftserwerb von bloß einem Erben. Im Großen und Ganzen können hier daher dieselben Argumente ins Treffen geführt werden, die den Übergang des Verlustabzugs auf den Legatar begründen.

B. Fazit

In jenen Fällen, in denen es neben dem Erben einen Legatar gibt, der den Betrieb fortführt, sollte der Verlustabzug dem Legatar und nicht dem Erben zukommen, da dem Erben durch den Erbfall keine zusätzlichen - in der Person des Erblassers bedingten - steuerpflichtigen Einkünfte zukommen. Dagegen setzt der Legatar die betriebliche Tätigkeit des Erblassers, welche zu den Verlusten, die nun Gegenstand des §18 Abs 6 EStG sind, umfassend fort.

⁹⁵⁶ Vgl UFS Wien, Berufungsentscheidung vom 28.02. 2006 UFSW, GZ RV/1733-W/04. Nach Ansicht des UFS hatte es auch keine Auswirkungen auf die Höhe des Verlustabzugs, dass der Miterbe inzwischen verstorben war.

⁹⁵⁷ Auf diesen Umstand versucht auch die Berufung entsprechend hinzuweisen. Vgl UFS Wien, Berufungsentscheidung vom 28.02. 2006, UFSW, GZ RV/1733-W/04.

⁹⁵⁸ Im Ergebnis anerkannte der UFS die Berücksichtigung der Verluste im Ausmaß von 50 %, da der Nachlass den beiden Erben zu gleichen Teilen eingewantwortet wurde.

⁹⁵⁹ GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 05. Dezember 2007.

Ebenso könnte man erwägen, den Verlustabzug im Falle der Erbenmehrheit, ausschließlich dem Fortführenden - und zwar zur Gänze - zukommen zu lassen. Dies freilich bloß dann, wenn nur ein Erbe den erblasserischen Betrieb fortführt. Freilich kann es bei einem derartigen Ansatz in Ausnahmefällen dazu kommen, dass der - den Betrieb fortführende - Erbe gegenüber manchen Miterben privilegiert wird. Eine solche Fallkonstellation wird wohl am häufigsten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§28 EStG) vorliegen. Man denke nur an jene Fälle, in denen einer der Miterben ein Zinshaus des Erblassers übernimmt. Unter Umständen hat der Erblasser in den Jahren vor seinem Ableben beträchtliche Aufwendungen für das Bestandsobjekt getätigt, die zu einem beträchtlichen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen geführt haben. Dennoch sind diese „Verluste iwS“ nicht vortragsfähig. Hätte der Erblasser weiter gelebt, hätte er in den Folgejahren auch positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Vorjahresverlusten, die in seinem Betrieb entstanden sind, mittels Verlustabzug verrechnen können. Diese Möglichkeit bei seinem Rechtsnachfolger, der die Einkunftsquelle „Zinshaus“ fortführt, ersatzlos fallen zu lassen, ist nicht befriedigend.

Letztendlich können wohl Probleme, die mit der „Verlustabzugsaufteilung“ im Erbfall verbunden sind, nur legislatisch gelöst werden. Eine systemgerechte Berücksichtigung entstandener Verluste kann nur sichergestellt werden, wenn der Gesetzgeber alle Verluste – unabhängig von ihrer Einkunftsart - zu vortragsfähigen Verlusten erklärt. Folglich ginge der Verlustabzug des Erblassers – partiell - auf den jeweiligen Rechtsnachfolger objektbezogen über. Derjenige, der die mit der Einkunftsquelle verbundenen Einkünfte zu versteuern hat, soll auch die mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Verluste abziehen können.

Zusammenfassend könnte es – wenn überhaupt - bloß in jenen Fällen, in denen ein Legatar den Betrieb übernimmt - für die Frage, wer den Verlustabzug des Erblassers geltend machen kann, - auf die Betriebsfortführung ankommen. Auch im Falle der Erbenmehrheit könnte man auf die Betriebsfortführung abstellen. Denn einerseits stammen die Verluste aus dem gegenständlichen Betrieb, andererseits wäre es auch der Rechtssicherheit förderlich, könnte der Erblasser das Schicksal seines Betriebs bereits im Rahmen einer etwaigen Testamentserrichtung bindend für die Erben und Legatäre nach seinen Vorstellungen bestimmen. Diese beiden

Varianten – gemeint sind der Verlustabzug bei Erbenmehrheit und im Falle eines Vermächtnisses - sind jedenfalls nicht in der Form verallgemeinerungsfähig, dass es generell auf die Betriebsfortführung ankommt. Gegen das Erfordernis der Betriebsfortführung spricht der Charakter des Verlustabzugs als Sonderausgabe, und, dass auch steuerpflichtige Einkünfte „anfallen“ können, wenn der Betrieb nicht fortgeführt wird.

Im Ergebnis kann also festgehalten werden, dass es auf die Fortführung des Betriebs nicht ankommt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wird nur in jenen Fällen geboten sein, in denen der verlustbringende Betrieb zwar fortgeführt wird, aber nicht alle Rechtsnachfolger an der Betriebsfortführung teilnehmen. In diesem eingeschränkten Bereich kommt es auf die Betriebsfortführung an. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich beim Fortführenden um einen Gesamt- oder um einen Einzelrechtsnachfolger handelt.

IX. Der Verlustabzug im Falle der Nacherbschaft

Auch im Falle der Nacherbschaft drängt sich die Frage auf, wer zur Geltendmachung des „erblasserischen Verlustabzugs“ berechtigt ist. Es kommen dafür der Vor- und der Nacherbe in Betracht.

A. Der Begriff der Nacherbschaft

Die Nacherbschaft oder „fideikommissarische Substitution“ ist in den §§608ff ABGB gesetzlich geregelt. Sie existiert auch im deutschen BGB, wo sie in den §§ 2100 eine ausführliche gesetzliche Normierung erfährt.

Bei der Nacherbschaft bestimmt der Erblasser einen Vor- und einen Nacherben⁹⁶⁰). Zur Anordnung der Nacherbschaft ist seitens des Erblassers eine Testamenterrichtung erforderlich, da es andernfalls zur gesetzlichen Erbfolge käme, in der eine Nacherbschaft nicht vorgesehen bzw unmöglich ist, weil sie nur dem hypothetischen Willen des Erblassers nachzukommen trachtet.

Der Vorerbe soll den Nachlass zuerst bekommen und ihn bei Eintritt des Nacherbfalles dem Nacherben herausgeben⁹⁶¹). Der Vorerbe wird mit der Einantwortung Eigentümer des Nachlasses; doch ist sein Recht durch den Nacherbfall auflösend bedingt oder befristet⁹⁶²). Der Vorerbe ist berechtigt, die Erbschaft unbeschränkt zu nutzen; da er sie aber bei Eintritt des Nacherbfalles an den Nacherben herauszugeben hat, ist er aber angehalten, die Substanz zu wahren⁹⁶³). Dies hat zur Folge, dass die fideikommissarische Substitution ein Veräußerungs- und Belastungsverbot in sich begreift⁹⁶⁴).

Trotz dieser weitreichenden Einschränkung ist der Vorerbe auch als wirtschaftlichen Eigentümer iSd § 24 Abs 1 lit d BAO⁹⁶⁵); Grund dafür ist der weite Umfang des Fruchtgenussrechts. Ein anderes Ergebnis ist wohl schon deshalb

⁹⁶⁰ Vgl Spitzer in Welser, Fachwörterbuch 360.

⁹⁶¹ Spitzer in Welser, Fachwörterbuch 360.

⁹⁶² Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 519.

⁹⁶³ Vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 519.

⁹⁶⁴ Vgl Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 519f.

⁹⁶⁵ Vgl § 24 Abs 1 lit d BAO: „Für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften: Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet“.

undenkbar, weil auch niemand anders für die wirtschaftliche Zurechnung hinsichtlich jenes Betriebs, den der Erblasser hinterlassen hat und um dessen Zurechnung es geht, in Betracht kommt. Gerade im Falle der Nacherbschaft kann es nämlich häufig der Fall sein, dass der vom Erblasser eingesetzte Nacherbe zum Todeszeitpunkt des Erblassers noch gar nicht geboren ist; es sich sohin um einen sog „nasciturus“ iSd § 22 ABGB handelt.

Im Ergebnis kommt dem Vorerben eine dem Fruchtgenussberechtigten ähnliche Stellung zu⁹⁶⁶).

B. Die Nacherbschaft als ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge?

Allein die Bezeichnung als „Vorerbe“ spricht dafür, den Vorerben als Gesamtrechtsnachfolger anzusehen. Auch wenn *Boeker*⁹⁶⁷) die Nacherbfolge gem § 2139 BGB⁹⁶⁸) als einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge bezeichnet, kann sich dies nur auf den Vorerben beziehen; der Nacherbe wird ohnedies Gesamtrechtsnachfolger nach dem Erblasser. Es entspricht gerade dem Sinn und Zweck dieses Rechtsinstituts, dass schlussendlich dem Nacherben der Nachlass des Erblassers zukommt.

Hingegen ist die Frage, ob der Nacherbe auch Gesamtrechtsnachfolger des Vorerben wird, eigenständig zu beurteilen. Der Vorerbe kann nämlich über seinen Nachlass frei verfügen⁹⁶⁹).

C. Auswirkungen auf den Verlustabzug

In keinem der Kommentare zum österreichischen Recht wird bzgl des Schicksals des Verlustabzugs im Falle der Nacherbschaft Stellung genommen. Für das deutsche Recht geht man davon aus, dass in Fällen der Vor- und Nacherbschaft dem Vorerben der Verlustabzug des Erblassers zugerechnet werden kann. Dies

⁹⁶⁶ Vgl dazu etwa die ausführliche gesetzliche Bestimmung des §2133 BGB; vI weiters *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 519.

⁹⁶⁷ Vgl *Boeker* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), §45 AO Rz 12.

⁹⁶⁸ Vgl §2139 BGB: „Mit dem Eintritt der Nacherbfolge hört der Vorerbe auf, Erbe zu sein, und fällt die Erbschaft dem Nacherben an“.

⁹⁶⁹ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 518f.

allerdings begrenzt durch den etwaigen Eintritt der Nacherbschaft⁹⁷⁰). Eine Begründung für diese Ansicht findet sich jedoch auch hier nicht⁹⁷¹).

Einerseits liegt die Begründung darin, dass auch der Vorerbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers wird. Andererseits kommt im Falle der Nacherbschaft noch dazu, dass der Vorerbe die Substanz der Erbschaft nicht zu Lasten des Nacherben mindern darf. Es ist anzunehmen, dass es dem hypothetischen Willen des Erblassers entspricht, dass der Betrieb fortgeführt wird. Demnach wird sich der Vorerbe bemühen müssen, den Betrieb bis zum Eintritt des Nacherbfalls nicht einzustellen. Sollte es - aus irgendeinem Grund - doch zu einer Veräußerung des Betriebs kommen, so ist der Vorerbe iaR angehalten, den aus der Veräußerung stammenden Gewinn dem Nacherben beim Eintritt des Nacherbfalls herauszugeben.

Den Verlustabzug als ein Recht zu begreifen, das mit der Erbschaft derart eng verknüpft ist, dass die vom Vorerben für seine Person erfolgte Geltendmachung der „erblasserischen Verluste“ die Substanz der Erbschaft schmälern würde, ginge wohl zu weit. Als Substanz der Erbschaft kann nur der Betrieb selbst aufgefasst werden, nicht aber der Verlustabzug.

Wie oben bereits erwähnt wurde, ist der Vorerbe zum Fruchtgenuss berechtigt. Dadurch fließen dem Vorerben betriebliche Einkünfte zu. Ebenso stellt das Recht, Verluste geltend zu machen, eine Art Fruchtgenuss dar; einen steuerlichen -, der es dem Berechtigten insoweit ermöglicht, die positiven Einkünfte - die ja auch aus der Fortführung des Betriebs resultieren können - entsprechend zu verrechnen.

Hinzu kommt, dass - in Folge des unentgeltlichen Erwerbs - §6 Z 9a EStG den Vorerben zur Fortführung der Buchwerte verpflichtet. Damit kommt es ua auch zu einer weitgehenden Steuerhängigkeit stiller Reserven „innerhalb des Betriebs“.

Auf Grund des Umstandes, dass der Vorerbe alles zu unternehmen hat, um den Betrieb bis zum Eintritt des Nacherbfalls fortzuführen, wird anhand der Nacherbschaft besonders deutlich welche Argumente für den Übergang im Erbfall allgemein sprechen. Freilich soll - auch an dieser Stelle - nicht unerwähnt bleiben,

⁹⁷⁰ Vgl *Lindberg*, in Frotzcher, EStG⁶, §10d Rz 20.

⁹⁷¹ Vgl *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG Anm 23.

dass die Betriebsfortführung kein Erfordernis für den Übergang des Verlustabzugs ist. Dennoch kommt ihr wohl ein gewisser Indizcharakter zu.

Zu bedenken ist ferner, dass es bei einem Rechtsgeschäft, welches eine Bedingung oder Befristung zum Inhalt hat, keineswegs zwangsläufig dazu kommen muss, dass die Bedingung auch tatsächlich eintritt. Es kann durchaus vorkommen, dass der Nacherbe gar nicht zur Erbschaft gelangt. Billigt man hier dem Vorerben die Geltendmachung des Verlustabzugs nicht zu, so liefe dies auf eine „Überbesteuerung“ des Erblassers hinaus, die letztlich nicht einmal bei seinem Rechtsnachfolger ausgeglichen werden könnte.

Sobald der Nacherbschaftsfall eintritt, erfolgt ein Rechtsträgerwechsel. Ab diesem Zeitpunkt ist nicht mehr der Vorerbe, sondern der Nacherbe persönlich vortragsberechtigt⁹⁷²). Er übernimmt die Verluste in jenem Ausmaß, in dem sie vom Vorerben noch nicht ausgenutzt wurden.

Hinsichtlich jener Verluste, die der Vorerbe nicht im erblasserischen Betrieb erwirtschaftet hat, findet eine getrennte Betrachtung statt: stellt nicht der Tod des Vorerben den Nacherbschaftsfall dar, so bleibt der Vorerbe hinsichtlich dieser Verluste persönlich vortragsberechtigt. Der Nacherbschaftsfall steht damit in keinerlei Zusammenhang. Stirbt dagegen der Vorerbe, so übernimmt derjenige, der Rechtsnachfolger des Vorerben wird, dessen Verluste.

D. Fazit

Der Vorerbe kann die Verluste, die der Erblasser hinterlassen hat, für seine Person in Anspruch nehmen. Dies gilt allerdings nur bis zum Eintritt des Nacherbfalls. Von da an ist der Nacherbe berechtigt, die Verluste des Erblassers, welche der Vorerbe noch nicht verbraucht hat, Steuer mindernd abzuziehen. Bzgl der Verluste des Vorerben, die nicht „unmittelbar“ aufgrund der Nacherbschaft aus der Sphäre des Erblassers herrühren, kommt es darauf an, wer Rechtsnachfolger wird. Stirbt er erst nach dem Nacherbfall, ist er freilich nach wie vor selbst vortragsberechtigt.

⁹⁷² Vgl ebenso *Lindberg*, in Frotzcher, EStG⁶, §10d Rz 20 mwN: „Der Nacherbe kann die vom Vorerben noch nicht verbrauchten Verluste des Erblassers geltend machen.“

X. Der Verlustabzug bei Erbschafts Kauf und Erbschaftsschenkung

Es mag zwar sein, dass dem Erbschafts Kauf und der Erbschaftsschenkung in praktischer Hinsicht wenig Bedeutung zukommt. Dennoch scheint die Auseinandersetzung mit diesem Thema im Kontext dieser Arbeit wegen der sich aufdrängenden Fragen geboten zu sein.

A. Der Begriff des Erbschaftskaufs

Gem §§ 1278f ABGB versteht man unter einem Erbschafts Kauf⁹⁷³) die entgeltliche Veräußerung des Erbrechts zwischen Erbanfall und Einantwortung⁹⁷⁴). Wesentlich ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Zeitpunkt der Veräußerung keinesfalls vor dem Erbanfall liegen darf, da ansonsten dieses Geschäft aufgrund des § 879 Abs 2 Ziff 3 ABGB wegen Sittenwidrigkeit nichtig wäre⁹⁷⁵). Nach der Einantwortung ist ein Erbschafts Kauf nicht mehr möglich. Das Recht, das Erbrecht zu veräußern erlischt mit der Einantwortung⁹⁷⁶).

B. Der Begriff der Erbschaftsschenkung

Neben dem Erbschafts Kauf ist auch eine schenkungsweise Veräußerung bzw die unentgeltliche Überlassung des Erbrechts, die sog „Erbschaftsschenkung“ denkbar⁹⁷⁷). Der Zeitraum, in dem diese schenkungsweise Veräußerung erfolgen kann, ist ident mit jenem Zeitraum, der beim Erbschafts Kauf in Frage kommt. Überhaupt kommt es, da die Erbschaftsschenkung keine gesetzliche Regelung erfahren hat, zu einer weitgehend analogen Anwendung⁹⁷⁸) der §§1278ff ABGB.

⁹⁷³ Vgl *Eccher*, Bürgerliches Recht IV³ Erbrecht (2008) 24, der die Bezeichnung „Kauf des Erbrechts“ für treffender hielte.

⁹⁷⁴ Vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 164f; *Jud B.*, Erbschafts Kauf, (1998) 21ff; *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 581f.

⁹⁷⁵ Vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 581.

⁹⁷⁶ Vgl *Eccher*, Bürgerliches Recht IV³ Erbrecht, (2008) 24.

⁹⁷⁷ Vgl *Eccher*, Bürgerliches Recht IV³ Erbrecht, (2008) 24mwN.

⁹⁷⁸ Vgl *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 165.;AA, nämlich für eine „sinngemäße Anwendung“ *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 581 mwN.

C. Liegen Anwendungsfälle der Gesamtrechtsnachfolge vor?

Im Unterschied zu einem „herkömmlichen Erwerbsvorgang“ wird der Käufer beim Erbschafts Kauf nicht Erbe; er tritt bloß an dessen Stelle⁹⁷⁹). Obwohl der Erbschaftskäufer nicht Erbe wird⁹⁸⁰), sondern bloß an dessen Stelle tritt, bewirkt die Einantwortung an ihn nach österreichischem Rechtsverständnis Gesamtrechtsnachfolge⁹⁸¹). Grund für die Annahme der Gesamtrechtsnachfolge ist wohl, dass der Rechtsträgerwechsel die Rechte der Erbschaftsgläubiger nicht tangiert; sie bleiben unverändert⁹⁸²). Somit wird der Erbschaftskäufer zum Universalsukzessor. Dieses von der Zivilrechtsdogmatik entwickelte Verständnis wird in Österreich auch im Steuerrecht⁹⁸³) anerkannt. Dasselbe gilt für den Geschenknehmer im Fall der Erbschaftsschenkung.

Demgegenüber sieht die deutsche Literatur⁹⁸⁴) im Erbschafts Kauf⁹⁸⁵) einhellig keinen Anwendungsfall der Gesamtrechtsnachfolge. Grund hierfür ist wohl, dass der Erbschafts Kauf in Deutschland durchaus anders – genauer - geregelt ist. Dennoch darf daraus selbstverständlich nicht der Schluss gezogen werden, es handle sich um grundsätzlich unterschiedliche Rechtsinstitute.

1. Das Problem beim Erbschafts Kauf

Wenn man - in Übereinstimmung mit der hL - den Erbschafts Kauf als einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge ansieht, drängt sich die Frage auf, wer zur Geltendmachung des Verlustabzugs berechtigt ist.

Da es - was die weitere Ausarbeitung zeigen wird - nicht unbedingt zwingend ist, dass der Erbschaftskäufer an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden⁹⁸⁶)

⁹⁷⁹ Vgl *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 581.

⁹⁸⁰ Vgl *Eccher*, Bürgerliches Recht IV³ Erbrecht (2008) 25, für den diese Frage strittig.

⁹⁸¹ Vgl *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II (2007) 581 mwN, insb *Jud B.*, Erbschafts Kauf 21ff; ebenso *Spitzer* in *Welser*, Fachwörterbuch 164f.

⁹⁸² Vgl *Eccher*, Bürgerliches Recht IV³ Erbrecht (2008) 25, der sogar eine Verbesserung der Rechtstellung der Gläubiger infolge des Erbschafts Kaufs annimmt, da nunmehr Erbschaftsverkäufer und Erbschaftskäufer diesen gegenüber solidarisch haften, wodurch sich freilich das Zugriffsreservoir entsprechend erhöht.

⁹⁸³ Vgl *Tanzer/Unger*, BAO 2010, 17; *Ritz*, BAO³, §19 Tz 1; *Stoll*, BAO-Kommentar, 190; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* BAO³, §19 Anm 2.

⁹⁸⁴ Vgl *Boeker* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (HHSp), §45 AO Rz 18; *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, §45 AO Tz 6; *Pahlke/Koenig/Koenig* §45 Rz 3; *Schwarz* in *Schwarz*, AO, §45 Rz 4; *Lindberg*, in *Frotscher*, EStG⁶, §10d Rz 20.

⁹⁸⁵ Vgl §2371 BGB.

⁹⁸⁶ Ebenso *Nowotny Ch*, Erbrechtliche Gestaltung und steuerlicher Verlustabzug?, RdW 1988, 34.

ist, weil §6 Z 9a EStG nur im Falle des unentgeltlichen Betreiberwerbs⁹⁸⁷) anwendbar ist, könnte die Gewährung des Verlustabzugs den Erbschaftskäufer unsachlich privilegieren. Zum einen könnte er eine Aufwertung der Wirtschaftsgüter vornehmen, wodurch er eine höhere Abschreibebasis erhielte, zum anderen stünde ihm zusätzlich noch der Verlustabzug⁹⁸⁸) zu. Dies wäre ganz offensichtlich systemwidrig.

a. Der Erbschaftsverkauf als steuerbarer Erwerbsvorgang?

Von der Beantwortung dieser Frage hängt ab, ob der Erbschaftskäufer an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden ist, oder nicht.

Das oben aufgezeigte Problem könnte dadurch gelöst werden, dass man den Erbschaftsverkauf der privaten Vermögenssphäre⁹⁸⁹) zuordnet und somit den Erwerbsvorgang als nicht steuerbar ansieht. Dieses Ergebnis scheint ua deshalb vertretbar, weil der Erbschaftskäufer die Erbschaft als Ganzes oder einen quotenmäßigen Teil der Erbschaft erwirbt. Gegenstand des Erwerbsvorganges wäre folglich nicht ausschließlich der Betrieb, aus dem die Verluste stammen, sondern auch Gegenstände des Privatvermögens. Zwingend ist dieses Ergebnis allerdings nicht. Denn andererseits mag es durchaus Konstellationen geben, wo der Betrieb den einzig nennenswerten Vermögensgegenstand des Erbteils bildet. In derartigen Fällen wäre es merkwürdig, den Erbschaftsverkauf der privaten Vermögenssphäre zu zuzählen.

Zudem halte man sich nur vor Augen, dass ein Erbe dessen Erbschaft mit einem Legat „belastet“ ist, bei Erfüllung des Legats eine Entnahme^{990,991}) zu

⁹⁸⁷ Vgl *Nowotny Ch.*, Erbrechtliche Gestaltung und steuerlicher Verlustabzug?, RdW 1988, 34, der bei der Erbschaftsschenkung konsequenter Weise für die Anwendbarkeit des §6 Ziff 9a eintritt.

⁹⁸⁸ *Nowotny Ch.*, Erbrechtliche Gestaltung und steuerlicher Verlustabzug?, RdW 1988, 34, sieht darin keinen Widerspruch, wenn er anführt, der Erbschaftsverkauf „scheint demnach auch für die Übertragung des Verlustvortrages in Betracht zu kommen.“

⁹⁸⁹ Vgl dazu *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 153 mwN: „Bei der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten werden Wertschwankungen und Erlöse aus der Veräußerung der Steuerquelle - von Ausnahmen abgesehen - nicht erfasst, nur die aus der Steuerquelle fließenden Einnahmen werden bei der Einkunftsermittlung berücksichtigt.“

⁹⁹⁰ Vgl VwGH 20.11. 1990, 89/14/0156, ÖStZB 1991, 234, wonach eine Entnahme auch vorliegt, wenn der Erbe einen Vermächtnisnehmer abzufinden hat. Die stillen Reserven sind beim Erben und nicht beim Vermächtnisnehmer zu versteuern.

⁹⁹¹ „Die Frage, ob der Erbe oder der Vermächtnisnehmer die stillen Reserven zu versteuern hat, ist für den Wert der Zuwendung von wesentlicher Bedeutung. Genauso unterscheidet sich der Wert einer Erbschaft – trotz gleichen Verkehrswerts - erheblich, wenn einmal Privatvermögen, dann Betriebsvermögen mit hohen stillen Reserven vererbt wird. Die latenten Steuern kürzen den Wert der Erbschaft (zivilrechtlich allenfalls von Bedeutung)“. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 196.

versteuern hat, obwohl er keine Gegenleistung erhält, der Erbschaftsverkäufer jedoch den Veräußerungsgewinn, den er für die Übertragung der Erbschaft erhält, nicht versteuern muss. Dass aber eine jeweilige Einzelfallbetrachtung zu Lasten der Rechtssicherheit geht, ist evident.

b. Ist der Erbschaftskäufer an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden?

Nur wenn man den Erbschafts Kauf als nicht steuerbaren Erwerbsvorgang ansieht, ist der Erwerber an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden.

Ist man hingegen anderer Auffassung, so könnte der Erbschaftskäufer eine Aufwertung vornehmen, da §6 Ziff 9a EStG wegen der Entgeltlichkeit des Geschäfts nicht anwendbar ist.

c. Geht der Verlustabzug auf den Erbschaftskäufer über?

Diese Frage ist - letztlich auch aufgrund der vielen „Vorfragen“ - nicht derart einfach zu beantworten wie es prima vista scheinen mag. Zumal diese Frage, wenn ihre Beantwortung systemgerecht erfolgen soll, maßgeblich davon abhängt, ob ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, oder nicht und in weiterer Folge, ob der Erbschafts Kauf in die private oder in die betriebliche Vermögenssphäre fällt.

Da also schon die „Beantwortung“ der „Vorfrage“ überaus strittig ist, kann dies nur umso mehr für die Hauptfrage gelten. Umso reizvoller ist es jedoch, dieses Thema genauer zu behandeln. Natürlich gilt dies nicht bloß für dieses Kapitel. Vielmehr ist es gerade zu typisch für diese gesamte Arbeit, dass sich an die Beantwortung einer strittigen Frage weitere zu beantwortende Themenkomplexe anschließen, welche ihrerseits nicht minder strittig sind.

Einerseits könnte man erwägen, den Verlustabzug nicht auf den Erbschaftskäufer übergehen zu lassen, da der Erbschafts Kauf ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist und die Anwendbarkeit des §6 Z 9a EStG zur Voraussetzung hat, dass es sich um einen unentgeltlichen Erwerb handelt.

Andererseits - fasst man den Erbschafts Kauf als in die private Vermögenssphäre fallend auf – wäre die gegenteilige Ansicht in Erwägung zu ziehen. Demnach hätte der Erbschaftskäufer die Buchwerte fortzuführen, was dem Fiskus die Steuerhängigkeit stiller Reserven sichern würde. Auf der anderen Seite hätte der Erbschaftsverkäufer keinen zu versteuernden Veräußerungsgewinn; ein Übergang des Verlustabzugs auf den Erbschaftsverkäufer wäre nicht nur nicht angebracht, sondern würde eine sachlich nicht zu rechtfertigende Bevorzugung des Erbschaftsverkäufers darstellen. Die weiteren Ausführungen heben hervor, dass schlussendlich beide Varianten überlegenswert sind.

Letztendlich hängt das Ergebnis davon ab, ob man in der Gesamtrechtsnachfolge das entscheidende Kriterium für den Übergang des Verlustabzugs im Erbfall erblickt, oder man das Institut der zwingenden Buchwertfortführung für einschlägig erachtet. Die zweite Argumentationsschiene ließe sich freilich besser mit der deutschen Rechtslage in Einklang bringen, wo überwiegend davon ausgegangen wird, dass es sich beim Erbschafts Kauf um keinen Anwendungsfall der Gesamtrechtsnachfolge handelt. Dieses Ergebnis mutet auch gegenüber Erbschaften im herkömmlichen Sinn nicht benachteiligend an, zumal der Erbschaftkäufer eine Aufwertung vornehmen kann und in den Folgejahren eine höhere Abschreibebasis zur Verfügung hat. Das Problem allfällig übergehender stiller Reserven stellt sich somit für den Erbschaftskäufer ebenfalls nicht, da die stillen Reserven in die Kaufpreisgestaltung miteinbezogen werden und dadurch Bestandteil des Veräußerungspreises sind, den der Erbschaftsverkäufer zu versteuern hat. Dieser könnte freilich den Veräußerungsgewinn mit den Verlusten verrechnen, die der Erblasser hinterlassen hat. Somit käme der Verlustabzug dem Erbschaftsverkäufer, und nicht dem Erbschaftskäufer zu⁹⁹²).

Diese Lösung erscheint auch deshalb möglich, weil es im Zuge des Erbschaftkaufs zu einer entgeltlichen Veräußerung der Erbschaft kommt. Dieser

⁹⁹² Umfasst der Erbschafts Kauf, obwohl mehrere Erben „vorhanden“ sind, die im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens vereinbaren, dass nur einer von ihnen den erblasserischen Betrieb vorläufig (diese Möglichkeit kommt deswegen in Betracht, weil der ruhende Nachlass im Abgabenrecht keine Steuersubjektivität genießt) fortführt, nicht bloß einen Erbteil, so sollte der Verlustabzug nur dem den Betrieb fortführenden Erben zu statten kommen. Dies deshalb, weil es sich ausschließlich bei dem den Betrieb umfassenden Erbteil um einen Veräußerungsvorgang handelt, der zu den betrieblichen Einkunftsarten zählt. Die restlichen Erwerbsvorgänge sind, weil in die private Vermögenssphäre fallend, nicht steuerbar.

Veräußerungsgewinn⁹⁹³) kann in weiterer Folge vom Verkäufer mit den gegenständlichen Verlusten verrechnet werden. Somit erscheint dieser Ansatz ebenso ziel- wie systemgerecht.

Ein Problem könnte darin bestehen, dass bei einer Erbschaftsschenkung - bei der ja keine Gegenleistung erfolgt - ein Veräußerungsgewinn als Verrechnungsposten nicht vorhanden ist. Bei einer Erbschaftsschenkung kommt es - im Gegensatz zum Erbschafts Kauf - ohne Zweifel zur Anwendbarkeit des §6 Z 9a EStG. Ob eine differenzierte Behandlung des Verlustabzugs - beim Erbschafts Kauf einerseits und bei der Erbschaftsschenkung andererseits - sinnvoll erscheint, sei dahin gestellt; zumal die beiden Rechtsinstitute zivilrechtlich - wenn auch nur sinngemäß - nach hA dasselbe rechtliche Fundament aufweisen.

Außerdem sollte hinsichtlich der Erbschaftsschenkung beachtet werden, dass dieser Erwerbsvorgang auf demselben „Grundgeschäft“ basiert wie eine „gewöhnliche“ Schenkung. Geht man davon aus, dass der Verlustabzug im Falle der Schenkung grds auf den Geschenknehmer übergeht, so wäre eine unterschiedliche Betrachtung bei der Erbschaftsschenkung nicht ohne weiteres schlüssig. Dies hätte freilich auch Auswirkungen auf die Behandlung des Verlustabzugs beim Erbschafts Kauf. Dieser Ansatz spricht für den Übergang des Verlustabzugs auf den Erbschaftskäufer spräche. Zwar ist die Ausgangslage bei zwei möglichen Rechtsnachfolgern hinsichtlich des Rechts, den Verlustabzug geltend zu machen, nicht exakt die gleiche. Ob dieser Umstand jedoch ein unterschiedliches Ergebnis rechtfertigt, darf bezweifelt werden.

Ferner ist zu bedenken, dass sich gerade in dieser Gegenüberstellung ein „allgemeiner Rechtsgrundsatz“ - den Verlustabzug bei Rechtsnachfolge insgesamt betreffend - manifestieren könnte, wonach der Verlustabzug bei einem entgeltlichen Titelgeschäft dem Veräußerer erhalten bleibt, dagegen bei einem unentgeltlichen Erwerbsvorgang der Übernehmer befugt ist, den Verlustabzug für seine Person in Anspruch zu nehmen.

⁹⁹³ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) 153 mwN: „Wertschwankungen im Vermögen, das der Erzielung der Einkünfte dient, und Gewinne aus der Veräußerung der Steuerquelle (Betrieb) werden nur bei der Gewinnermittlung, also nur bei den betrieblichen Einkunftsarten, erfasst. Die betrieblichen Einkunftsarten folgen damit im Prinzip – von einigen Einschränkungen abgesehen - der Reinvermögenszugangstheorie, nach der jeder Vermögenszugang zu versteuern ist“.

2. Fazit

Betrachtet man den Erbschafts Kauf als einen nicht steuerbaren Erwerbsvorgang - dieses Ergebnis ist freilich wie zwingend -, hat der Käufer im Ergebnis die Buchwerte des Erblassers fortzuführen; damit würde die Gewährung des Verlustabzugs an den Erbschaftskäufer zu keiner ungerechtfertigten Besserstellung führen, und der Verkäufer wäre keiner „Überbesteuerung“ ausgesetzt. Ein zu begrüßendes und mit der Rechtsordnung konformes Ergebnis.

XI. Zusammenfassung der eigenen Ansicht

Der Verlustabzug ist grundsätzlich an die Person desjenigen gebunden, der die Verluste erwirtschaftet hat. Folglich geht in den Fällen der entgeltlichen Einzelrechtsnachfolge der Verlustabzug nicht auf den Erwerber über. Er verbleibt vielmehr beim Veräußerer. Der Erwerber kann eine Aufwertung vornehmen, woraus sich eine höhere Abschreibungsbasis ergibt.

In den Fällen der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge erfolgt eine streng objektbezogene Verlustverwertung. Grundsätzlich ist die übernehmende Körperschaft berechtigt, die Verluste der übertragenden Körperschaft für sich steuerlich zu nutzen. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass der Verlustabzug in Fällen der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge übergeht, stellt die Anwachsung dar. Im Falle einer Anwachsung verbleibt der Verlustabzug nach allgemeinen Grundsätzen bei dem Steuerrechtssubjekt, das die Verluste erwirtschaftet hat. Grund dafür, dass der Verlustabzug bei Anwachsungen nicht übergeht ist, dass das zur Geltendmachung der Verluste berechnigte Rechtssubjekt nicht untergeht.

Für den Verlustabzug im Erbfall fehlt eine ausdrückliche Rechtsgrundlage. Eine analoge Anwendung der Rechtsnormen des UmgrStG kommt aufgrund der unterschiedlichen Ausgangslage nicht in Betracht. Dennoch ist der Verlustabzug vererblich. Als höchstpersönliches Recht kann der Verlustabzug nicht aufgefasst werden. Die in der Literatur weit verbreitete Ansicht, der Verlustabzug sei ein höchstpersönliches Recht, stellt eine reine Behauptung dar; ihr fehlt eine entsprechende Begründung. Diese Auffassung lässt sich auch nicht an Hand der Einreihung des Verlustabzugs unter die Sonderausgaben begründen. Zum einen ist die Einreihung des Verlustabzugs unter die Sonderausgaben nicht zwingend, zum anderen ist der Verlustabzug nicht mit den anderen Sonderausgaben vergleichbar, da er keine tatsächliche Ausgabe ist.

Die §§19 BAO bzw 45 AO sind nicht das entscheidende Kriterium für den Übergang des Verlustabzugs. Ebenso wenig ist eine Berufung auf die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge zielführend. Die Frage des Übergangs des Verlustabzugs im Erbfall ist vielmehr ertragsteuerrechtlich zu lösen. Entscheidend für den Übergang des Verlustabzugs ist §6 Z 9a öEStG bzw §6 Abs 3 dEStG. Diese Vorschriften ordnen für Fälle eines unentgeltlichen Betriebserwerbs die Fortführung der

Buchwerte an. Durch die zwingende Buchwertfortführung kommt es im Erbfall zu keiner Gewinnrealisierung. Stille Reserven, die auf das „Wirtschaften“ des Erblassers zurückzuführen sind, gehen somit auf den Erben über. Der Erbe hat diese latenten Einkünfte im Falle ihrer späteren Realisierung zu versteuern. Der Übergang des Verlustabzugs im Erbfall stellt folglich keine Begünstigung dar, sondern trägt nur dem Besteuerungsgebot im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips Rechnung. Gewährt man dem Erben den Abzug der „erblasserischen“ Verluste nicht, wäre dieses Prinzip verletzt. Es käme zu einer Überbesteuerung.

Der Lösungsansatz im Sinne des Totalitätsprinzips ist abzulehnen. Für die Maßgeblichkeit des Totalitätsprinzips spricht zwar, dass Erbe und Erblasser verschiedene Rechtssubjekte sind und die Einkommensteuer eine Personensteuer ist. Um eine konsequente Besteuerung nach dem Lebenseinkommen (im Sinne des Totalitätsprinzips) gewährleisten zu können, bedürfte es eines unbeschränkten Verlustrücktrags. Ein unbeschränkter Verlustrücktrag ist aber weder im österreichischen noch im deutschen Einkommensteuerrecht vorgesehen. Es fehlt an einer entsprechenden Rechtsgrundlage. Als Ergebnis ist daher davon auszugehen, dass der Verlustabzug objektbezogen aufgrund der subjektübergreifenden Buchwertverknüpfung übergeht. Für Billigkeitserwägungen besteht kein Raum. Sie sind außerdem weder sachgerecht noch zielführend.

Der dagegen oftmals erhobene Einwand, dass Besteuerungsgrundlage der Einkommensteuer das in einem Jahr erzielte Einkommen ist, verkennt den Sinn und Zweck des Verlustabzugs. Durch das Rechtsinstitut des Verlustabzugs soll nämlich eine periodenübergreifende Betrachtungsweise erfolgen. Es findet insofern eine Durchbrechung des Periodenprinzips statt. Außerdem wird in diesem Zusammenhang vielfach nicht bedacht, dass das Periodenprinzip, dessen Rechtfertigung allein im Interesse des Staates an regelmäßigem Steueraufkommen besteht, dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen untergeordnet ist.

Geht man davon aus, dass der Verlustabzug auf den Erben übergeht, so kann es nicht darauf ankommen, ob der Verlustabzug eine vermögenswerte Rechtsposition ist und allenfalls wie diese Rechtsposition konkret zu erfassen ist. Diese Frage stellt sich nicht. Hält man den Verlustabzug für vererbbar, dann beinhaltet der Übergang des Verlustabzugs ein Potential der künftigen

Steuerminderung. Insofern stellt der Verlustabzug eine vermögenswerte Rechtsposition dar.

Die weit verbreitete Ansicht, wonach der Erbe mit den Verlusten des Erblassers wirtschaftlich belastet sein muss, damit ein Verlustabzug bei ihm in Betracht kommt, ist abzulehnen. Sie findet keine Rechtfertigung im Gesetz. Konsequenz daraus ist, dass es keinen Unterschied machen kann, ob der Erbe eine unbedingte oder eine bedingte Erbantrittserklärung abgibt.

Ob der Erblasser Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft war, spielt für den Übergang des Verlustabzugs grundsätzlich keine Rolle. Grund dafür ist das sog „Durchgriffsprinzip“. Nach diesem Prinzip folgt die Besteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft den gleichen Grundsätzen wie die Besteuerung eines Einzelunternehmers.

Auf die Betriebsfortführung kommt es grundsätzlich nicht an. Der Erbe kann die vom Erblasser erwirtschafteten Verluste also auch dann geltend machen, wenn er die Einkunftsquelle, aus der die Verluste stammen, nicht fortführt. Das Abstellen auf die Betriebsfortführung ist nur in jenen Fällen denkbar, in denen die Einkunftsquelle nur von einem Rechtsnachfolger fortgeführt wird. In derartigen Fällen könnte der Verlustabzug nur dem Fortführenden zukommen. Ein Splitting des Verlustabzugs nach Maßgabe der Erbquote ist nur in jenen Fällen sinnvoll, in denen der verlustbringende Betrieb entweder von allen Erben fortgeführt wird, oder eine Betriebsfortführung nicht erfolgt.

Für Fälle der Sondererbfolge gelten nachstehende Überlegungen: Findet eine Sondererbfolge in das verlust erzeugende Unternehmen statt, ist der - aufgrund der Sondererbfolge zur Übernahme des Unternehmens - Berechtigte auch zur Geltendmachung des Verlustabzugs berechtigt. Somit kommt im Falle eines Vermächtnisses der Verlustabzug nicht dem Erben, sondern dem Legatar zu. Auch bei Vermächtnissen ist §6 Z 9a öEStG bzw §6 Abs 3 dEStG anwendbar, wodurch der Legatar zur Fortführung der Buchwerte des Erblassers verpflichtet wird. Die §§6 Z 9a öEStG und 6 Abs 3 dEStG differenzieren nicht, ob Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge vorliegt. Daraus folgt, dass der Verlustabzug nicht wegen §§19 BAO bzw 45 AO auf den Erben übergeht. Entscheidend ist auch in diesem Zusammenhang die subjektübergreifende Buchwertverknüpfung.

Dieselben Erwägungen gelten grundsätzlich auch für die Schenkung. Die Schenkung bildet in diesem Kontext allerdings eine Ausnahme. Trotz Weiterlebens des Geschenkgebers kann man die Auffassung vertreten, dass der Verlustabzug auf den Geschenknehmer übergeht.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass der Verlustabzug aufgrund der zwingenden Buchwertfortführung immer dann auf den Rechtsnachfolger übergeht, wenn der Erwerb auf einem unentgeltlichen Vorgang beruht. Die einzige Ausnahme gilt für den Erbschafts Kauf: Beim Erbschafts Kauf geht der Verlustabzug auf den Erbschaftskäufer über, weil der Erbschafts Kauf ein nicht steuerbarer Erwerbsvorgang ist. Somit ist auch der Erbschaftskäufer an die Buchwerte des Erblassers gebunden.

Wenngleich der Verlustabzug in Erbfällen nicht derart streng objektbezogen wie bei gesellschaftsrechtlichen Umgründungen übergeht, so lässt sich dennoch nicht leugnen, dass es in gewisser Weise doch zu einem objektbezogenen Verlustübergang kommt. Auch der Übergang des Verlustabzugs auf den Legatar, belegt dies - obwohl der Legatar Einzelrechtsnachfolger ist - deutlich.

Im Ergebnis folgt der Übergang des Verlustabzugs im Erbfall grundsätzlich den allgemeinen Prinzipien der Verlustvortragsverwertung bei gesellschaftsrechtlicher Rechtsnachfolge. Unterschiedliche Konstellationen gegenüber der gesellschaftsrechtlichen Rechtsnachfolge erfordern aber in Einzelfällen ein differenziertes Ergebnis.

XII. Rechtspolitischer Ausblick

Auch wenn sich im Auslegungsweg für den Verlustabzug in Erbfällen ein durchaus sachgerechtes Ergebnis erzielen lässt, wäre es wünschenswert, der Gesetzgeber würde rechtsetzend tätig. Nicht selten regelt der Gesetzgeber Lebenssachverhalte, die weit weniger Auswirkungen und Gewicht haben als der Verlustabzug im Erbfall.

Außerdem wäre schon allein auf Grund des Postulats der Rechtssicherheit ein Tätigwerden des Gesetzgebers angebracht. Der Gesetzgeber sollte explizit Stellung beziehen, welchem der unterschiedlichen Lösungsansätze er sich anschließt. Aus systematischen Überlegungen kann wohl nur das eben skizzierte Ergebnis in Betracht kommen.

Darüber hinaus sollte überdacht werden, ob es nicht sinnvoller wäre, den Verlustabzug generell bei den einzelnen Einkunftsarten zu regeln. Dass es sich – schon derzeit - beim Verlustabzug um eine Sonderausgabe sui generis⁹⁹⁴) handelt, vermag wohl niemand in Abrede zu stellen. Im Zuge dieser legislatischen Maßnahme sollte ferner ernsthaft darüber nachgedacht werden, ob es nicht zweckmäßig wäre, den Verlustabzug auf alle Einkunftsarten auszudehnen⁹⁹⁵). Eine Ausdehnung des Verlustabzugs auf alle Einkunftsarten wäre auch für die hier behandelte Thematik von Bedeutung: dadurch könnte -etwa im Falle der Erbenmehrheit- ein „quellenbezogener“ Übergang des Verlustabzugs auf die einzelnen Rechtsnachfolger gewährleistet werden.

Angemerkt sei ferner, dass die Aufhebung der Vortragsgrenze⁹⁹⁶) (§2 Abs 2b EStG) in Erwägung gezogen werden sollte. Die Vortragsgrenze wurde durch das BudBG 2001 eingeführt und soll eine stärkere Orientierung der Ertragsbesteuerung an der aktuellen Unternehmensliquidität sicherstellen⁹⁹⁷). Aus diesem Grund sollten Verlustausgleich und Verlustvortrag durch Betragsgrenzen beschränkt werden. Beispiele⁹⁹⁸) zeigen jedoch, dass einerseits durch geschicktes Ausnutzen der Vortragsgrenze unberechtigte Steuervergünstigungen erzielt werden können;

⁹⁹⁴ Ähnlich *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (1991) 133f mwN.

⁹⁹⁵ Vgl *Beiser*, Steuern⁷ (2009), 37.

⁹⁹⁶ Gemeint ist nicht eine Begrenzung des Verlustvortrags, sondern des Verlustabzugs. Vgl *Doralt/Renner*, EStG⁸, §2 Tz 177/17 mwN.

⁹⁹⁷ Vgl dazu die EB zum BudBG 2001 (ÖStZ 2001, 498); vgl weiters *Doralt/Renner*, EStG⁸, §2 Tz 177/11ff.

⁹⁹⁸ Vgl *Doralt/Renner*, EStG⁸, §2 Tz 177/13.

andererseits kann es aufgrund der Vortragsgrenze dazu kommen, dass Verluste für immer unberücksichtigt bleiben. Die Vortragsgrenze gefährdet damit – wenn auch nur in Randbereichen – die konsequente Umsetzung des dem Verlustabzug innewohnenden Sinn und Zweck. Sinn und Zweck des Verlustabzugs ist eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Ertragsbesteuerung. Auch wenn die Verlustvorträge iaR nicht verloren gehen, sondern nur deren Geltendmachung zeitlich aufgeschoben wird, kann im Ergebnis eine sachliche Rechtfertigung für eine – wenn auch nur partielle - Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht ohne weiteres bejaht werden⁹⁹⁹). Steuerpflichtige, deren Verluste und Gewinne in unterschiedlichen Perioden können unter Umständen aufgrund des §2 Abs 2b EStG gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die ihre Verluste mittels Verlustausgleich zur Gänze verrechnen können, benachteiligt sein.

⁹⁹⁹ Vgl zu dieser Problematik auch *Wolf*, Die Beschränkung des Verlustabzuges – verfassungswidrig?, SWK 2001, 788ff, 1288ff.

Literatur- und Quellenverzeichnis

Literaturverzeichnis

Kommentare

Kommentare zum österreichischen Recht

- *Beiser/Mayr*, Einkommensteuergesetz 1988 Taschenkommentar (Wien, 2002, Manz);
- *Doralt W.*, Einkommensteuergesetz (Wien, 12. Lieferung, Stand Februar 2008, WUV-Universitätsverlag);
- *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Bundesabgabenordnung (5. Ergänzungslieferung, Stand 2008, Manz);
- *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer EStG 1972 (Wien, 52. Lieferung, Orac);
- *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer EStG 1988 (Wien, 20. Lieferung, Lexis-Nexis-Verlag ARD Orac);
- *Jakom*, Einkommensteuergesetz Kommentar (Wien, 2. Auflage 2009, Linde Verlag);
- *Krejci*, Kommentar zu den durch das HaRÄG 2005 eingeführten Neuerungen im Unternehmensgesetzbuch und im Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (Wien, 2007, Manz);
- *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen [EStG 1988] (Wien, 1993, Orac);
- *Reeger/Stoll*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung (Wien, 1966, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac);
- *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar (Wien, 3. Auflage 2005, Linde Verlag);
- *Schubert/Schuch/Pokorny/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch Einkommensteuergesetz 1972 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen (Wien, 2. Auflage 1985, Orac);
- *Stoll*, Handbuch zur Bundesabgabenordnung (Wien, 1980, Orac);

- *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar (Wien, 2. Auflage 1994, Orac);
- *Tanzer/Unger*, BAO 2010 Einführung und Kurzkomentar zur Bundesabgabenordnung (Wien, 2009, 3. Auflage, Lexis Nexis ARD Orac);
- *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, Einkommensteuergesetz (6. Grundlieferung, 7. Ergänzungslieferung, Stand November 2007, Manz);

Kommentare zum deutschen Recht

- *Blümich*, Einkommensteuergesetz Körperschaftsteuergesetz Gewerbesteuergesetz (102. Ergänzungslieferung, Stand April 2009, Verlag Vahlen);
- *Frotscher*, Praxis Kommentar Einkommensteuergesetz (Freiburg, 5. Grundwerk 1993, Stand Mai 2009, Verlag Haufe);
- *Glanegger/Güroff*, Gewerbesteuergesetz (4. Auflage, 1999, Verlag C.H. Beck München);
- *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz (235. Lieferung, Stand Mai 2009, Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln);
- *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (202. Lieferung, Stand April 2009, Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln);
- *Kirchhof*, EStG Kompakt Kommentar (Heidelberger Kommentar, 6. Auflage 2006, C.F. Müller Verlag);
- *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz Kommentar (197. Ergänzungslieferung, Stand Mai 2009, Dr. Peter Deubner Verlag)
- *Klein*, Abgabenordnung (2003, Verlag C.H. Beck München);
- *Lademann*, EStG Kommentar Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Nachtrag 166, Stand April 2009, Richard Boorberg Verlag Recht und Wirtschaft);
- *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht (83. Ergänzungslieferung, Stand Mai 2009, Schäffer Poeschel Verlag);
- *Pahlke/Koenig*, Abgabenordnung Beck'sche Steuerkommentare

(2. Auflage 2009, Verlag C.H. Beck);

- *Schwarz*, Praxis Kommentar zur Abgabenordnung (Freiburg, 1998, 11. Auflage 134. Lieferung, Haufe Verlag);
- *Schmidt*, Einkommensteuergesetz Kommentar (28. Auflage 2009, Verlag C.H. Beck München);
- *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar (118. Lieferung, Stand März 2009, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln);

Monographien

- *Bydlinski F.*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff (Wien, 2. Auflage 1985, Springer);
- *Jud B.*, Der Erbschafts Kauf – Verfügungen des Erben über sein Recht (Wien, 1998, Manz);
- *Novacek*, Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht (Wien, 2005, Grenz-Verlag);
- *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung (Heusching, 1995, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe Herme/Berlin);
- *Schmitt-Homann*, Die Vererbung einkommensteuerlicher Rechtspositionen (Göttingen, 2005, Cuvillier Verlag);
- *Stoll*, Rentenbesteuerung (Wien, 4. Auflage 1997, Manz);
- *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht (Wien, 2. Auflage 2001, Manz);
- *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (Wien, 1991, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac);

Sammelwerke

- *Meincke*, Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis – Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Schulze-Osterloh (Hrsg) (DStJG 1987 Band 10, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln);
- *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge Steuerrechtsverhältnis – Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Schulze-Osterloh (Hrsg) (DStJG 1987 Band 10, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln);

- *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften - Schriften zum Steuerrecht Band 25 (Hamburg, 1983, Verlag Duncker und Humblot Berlin);
- *Wasmer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung – Steuerwissenschaft Band 20 Freerick, Friauf, Kirchhof, Ruppe (Hrsg) (München, 1985, Verlag Dr. Peter Deubner GmbH);

Festschriften

Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag herausgegeben von Werner Doralt (Wien, 1990, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac);

Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerken

- *Baumann*, Die Übertragung von Verlustvorträgen – Kritische Überlegungen zur Verlustübertragung, SWK 1993, A 44;
- *Beiser*, Das Prinzip der Einmalbesteuerung bei der Erbfolge in der Einkommensteuer, DStR 1991, 333;
- *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH vom 29. März 2000, DStR 2000, 1505;
- *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000, 413;
- *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571;
- *Bertl/Kofler/Schlager*, Der Verlustvortrag bei entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsnachfolge „Going Concern Princip“ widerspricht der „höchstpersönlichen“ Anwendung als Sonderausgabe, SWK 1986, A I 333;
- *Bieber/Zimprich*, Übertragung von Verlustvorträgen durch Vererbung und Schenkung?, taxlex 2008, 314;
- *Buciek*, Verlustabzug des Erben Anmerkung zum BFH-Urteil vom 16.5. 2001 I R 76/99, DStZ 2001, 2364;
- *Dadlbauer*, VwGH: Verlustvortrag nicht vererbbar?, RdW 2009, 118;

- *Doralt W.*, Das Analogieverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1980, 27;
- *Doralt W.*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125;
- *Doralt W.*, Kein Verlustvortrag bei Dienstekünften, RdW 2003, 287;
- *Doralt W.*, „Vortragsgrenze“ und „Verrechnungsgrenze“: zwei verunglückte Begriffe, RdW 2004, 56;
- *Dötsch*, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach §10d EStG Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12. 2007 GrS 2/04, DStR 2008, 641;
- *Dreiss/Eitel-Dreiss*, Steuerliche Verlustbehandlung und Sanierung, DB 1980, 1858;
- *Eichborn*, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 22.6. 1962, VI 49/61 S, SpBp 1994, 126.
- *Gosch*, Zum (gewerbsteuerlichen) Verlustabzug des Erben, StBp 1994, 126;
- *Heinz*, Vererbbarkeit von Verlusten – Fortführung oder Abschaffung einer Steuervergünstigung?, BB 2003, 377;
- *Hey*, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumsszuwendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 2000, 1453;
- *Hopfenmüller*, Die Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für die Entwicklung des Steuerrechts, BB 1962, 529;
- *Horvath/Prillinger/Paterno*, Die (Un-)Vererbbarkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzugs, ecolex 2009, 258;
- *Jakobs*, Die spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von Nachlassgegenständen, DB 1970, 1099;
- *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74;
- *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373;
- *Laule/Bott*, Nochmals: Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2005, 497;

- *Marten/Weiser/Köhler*, Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: Tendenz zur Aktivierung, BB 2003, 2335;
- *Marx*, Der Verlustabzug im Erbfall und „die Rechtsprechung der ruhigen Hand“, DB 2001, 2364;
- *Meincke*, Kein Abzug von Erblasseraufwand durch den Erben, ZEV 2005, 73;
- *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, 109;
- *Müller-Franken*, Die Rechtsprechung zur „Vererblichkeit von Verlusten“: eine Frage richterlicher Rechtsfortbildung, DStZ 2004, 606;
- *Nickel/Hilgers*, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457;
- *Novacek*, Altersabhängigkeit der Liebhabereibeurteilung?, RdW 2007, 56;
- *Nowotny*, Erbrechtliche Gestaltung und steuerlicher Verlustabzug?, RdW 1998, 34;
- *Paus*, Verlustabzug in Erbfällen?, BB 1999, 2584;
- *Petzold*, Verlustabzug nach §10d EStG und Erbschaftsteuer – Erwiderung zu *Wilke*, BB 1978, 659;
- *Philipp*, Der Verlustabzug im Erbfall, ZEV 2002, 496;
- *Piltz*, Gegen den Verlust des Verlusts, ZEV 2002, 498;
- *Pülzl*, Kursgewinne/-verluste aus Fremdwährungsschulden und Verlustvortragsgrenze, ÖStZ 2003, 472;
- *Quantschnigg*, Mantelkauf: BFH nunmehr mit VwGH konform, ÖStZ 1987, 44;
- *Quantschnigg*, Verlustabzug bei Mantelkauf, Erbgang, Schenkung und Fusion, ÖStZ 1987, 142;
- *Raupach/Böckstiegel*, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487;
- *Reiff*, Der Verlustabzug im Lichte des Gleichheitsgrundrechts Anmerkungen zum Verhältnis von Art. 3 Abs. 1 GG zu §10d EStG, DStZ 1998, 858;

- *Ring*, Darf der Erbe Sonderausgaben des Erblassers abziehen und einen Verlustausgleich vornehmen?, DStZ 1981, 24;
- *Rößler*, Übergang des Verlustabzugs auf den Erben?, Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 5.5. 1999 XI R 76/99, DStZ 2000, 760;
- *Schimetschek*, Ist der Verlust nach §10 Abs. 1 Z. 5 EStG vererblich?, ÖStZ 1966, 37;
- *Schmitz*, Kein Abzug eines ererbten Verlustvortrags gemäß §10d EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Erben?, BB 1996, 987;
- *Schulte/Knief*, BFH: Änderung der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs nach §10d EStG, BB 2008, 1038;
- *Siegers*, Anmerkung zu Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg Urteil vom 25. November 2004 14 K 48/03, EFG 2005, 621;
- *Söffing*, Vererblichkeit des Verlustabzugs, DStZ 2004, 795;
- *Strnad*, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges (§10d EStG 1997)?, FR 1998, 935;
- *Strnad*, Verlustabzug: Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.5. 1999 – XI R 1/97, FR 1999, 1066;
- *Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht, StuW 1981, 201;
- *Taucher*, Erbauseinandersetzung – Neue Rechtsprechung des BFH Auswirkung auf den österr Rechtsbereich, ÖStZ 1990, 278;
- *Trzaskalik*, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97;
- *Valentin*, Anmerkung zu FG München Beschluss vom 6. März 2002 11 V 342/02, EFG 2002, 673;
- *Vangerow*, Erläuterungen zum Urteil des BFH vom 22.6. 1962 VI 49/61 S, StuW 1963 Sp 185;
- *Varga/Wolf*, Die abgabenrechtliche Rechtsnachfolge iSd §19 BAO bei Handelsspaltungen und Haftungsbegrenzung, ÖStZ 2003, 349;
- *Wendt*, Verlustabzug: Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.5. 1999 XI R 1/97, FR 1999, 1066;

- *Wilke*, Verlustabzug und Erbschaftssteuer Zur erbschaftsteuerlichen Behandlung des Verlustabzugs nach §10d EStG beim Erben, BB 1977, 893;
- *Wittmann*, Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, 35;
- *Wolf*, Die Beschränkung des Verlustabzuges verfassungswidrig?, SWK 2001, 788; SWK 2001, 1288;

Weiterführende Literatur

- *Atzmüller*, Anmerkung zu: Altersabhängigkeit der Liebhabereibeurteilung?, RdW 2007, 56;
- *Hallerbach*, Verlustabzug des Erben nur bei eigener wirtschaftlicher Belastung Kommentar zu BFH, Urteil vom 5.5.1999- XI R 1/97, FR 1999, 1066 (1069f);
- *Heinrich*, Nochmals: Ist die Befugnis zum Verlustabzug vererblich?, FR 1962, 311;
- *Kanzler*, Verlust des Verlustabzugs im Erbfall oder Rückkehr zur Rechtsprechung des RFH?, FR 2000, 872;
- *Schlutius*; Ist die Befugnis zum Verlustabzug vererblich?, FR 1962, 48;
- *Schlutius*, Nochmals: Ist die Befugnis zum Verlustabzug vererblich?, FR 1962, 311;
- *Strnad*, (Un-)Vererblichkeit verrechnungsgebundener Verluste (§15a Abs. 2 EStG), BB 2000, 595;
- *Wassermayer*, Erbauseinandersetzung- ertragsteuerlich gesehen, DStR 1986, 771;

Systematische Darstellungen und Lehrbücher

- *Apathy/Riedler*, Bürgerliches Recht III Schuldrecht Besonderer Teil (3. Auflage, 2008, Springer);
- *Beiser*, Steuern (Wien, 7. Aufl, 2009, Facultas WUV);
- *Bertl/Djanani/Kofler* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre (Wien, 1998, Orac);

- *Bydlinski P.*, Grundzüge des Privatrechts für Ausbildung und Praxis (Wien, 7. Auflage, 2007, Manz);
- *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer (Wien, 9. Auflage, 2007, Manz Lexis-Nexis ARD Orac);
- *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II Bewertungsrecht, Verkehrssteuern, Verbrauchsteuern, sonstige Abgaben, allgemeiner Teil (Wien, 5. Auflage, 2006, Manz Lexis-Nexis ARD Orac);
- *Doralt*, Steuerrecht 2009/10, ein systematischer Überblick (Wien, 11. Auflage, 2009, Manz);
- *Eccher*, Bürgerliches Recht VI Erbrecht (3. Auflage, 2008, Springer);
- *Fasching/Schwartz*, Verwaltungsverfahrenrecht im Überblick (Wien, 4. Auflage, 2009, WUV Facultas);
- *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Köln, 7. Auflage, 1989, Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln);
- *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts I Allgemeiner Teil, Sachenrecht, Familienrecht (Wien, 13. Auflage, 2006, Manz);
- *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts II Schuldrecht allgemeiner Teil, Schuldrecht besonderer Teil, Erbrecht (Wien, 13. Auflage, 2007, Manz);
- *Krejci*, Privatrecht (Wien, 7. Auflage, 2007, Manz);
- *Krejci*, Gesellschaftsrecht I Allgemeiner Teil und Personengesellschaften (Wien, 2005, Manz);
- *Krejci*, Unternehmensrecht (Wien, 2008, Manz);
- *Nowotny/Kalss/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (Wien, 2008, Manz);
- *Öhlinger*, Verfassungsrecht (Wien, 7. Auflage, 2002, Facultas WUV);
- *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht (Wien, 2. Auflage, 2003, Springer);
- *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht (Wien, 3. Auflage, 2009, Springer);

- *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht (Wien, 2008, Facultas WUV);
- *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I-III (Köln, 2000/2003/1993, Verlag Dr. Otto Schmidt KG Köln);
- *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Köln, 20. Auflage, 2009, Dr. Otto Schmidt KG Köln);
- *Walter*, Umgründungssteuerrecht (Wien, 7. Auflage, 2008, Facultas WUV);
- *Walter/Mayer*, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrenrechts (Wien, 8. Auflage, 2003, Manz);
- *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts (Wien, 10. Auflage, 2007, Manz);
- *Zankl*, Bürgerliches Recht (Wien, 4. Auflage, 2008, WUV Facultas);

Glossare

- *Achatz* (Hrsg), Fachwörterbuch zum Steuerrecht (Wien, 2007, Manz);
- *Straube* (Hrsg), Fachwörterbuch zum Handels- und Gesellschaftsrecht (Wien, 2005, Manz);
- *Welser* (Hrsg), Fachwörterbuch zum bürgerlichen Recht (Wien, 2005, Manz);

Judikaturverzeichnis

Verwaltungsgerichtshof

VwGH 29.06. 2005, 2002/14/0132, ÖStZB 2006, 134;

VwGH 04.06. 2003, 98/13/0238, ÖStZB 2004, 212;

VwGH 10.12. 1998, 98/07/0034, VwSlg 15037;

VwGH 25.06. 1997, 94/15/0083, ÖStZB 1998, 343;

VwGH 13.03. 1997, 96/15/0102, ÖStZB 1998, 123;

VwGH 24.09. 1996, 95/13/0290,

http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1995130290_19960924X00&ResultFunctionToken=585d4349-bd21-416a-a785-

b0e17d57ed7a&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=24.09.1996&BisDatum=24.09.1996&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=;

VwGH 13.12. 1995, 93/13/0253, ÖStZB 1996, 466;

VwGH 19.09. 1995, 91/14/0222, ÖStZB 1996, 285;

VwGH 14.07. 1994, 92/17/0176,

[http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1992170176_19940714X00&ResultFunctionToken=f6e048ba-4b4a-45dd-8479-3f5a8150934f&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=14.07.1994&BisDatum=14.07.1994&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=;](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1992170176_19940714X00&ResultFunctionToken=f6e048ba-4b4a-45dd-8479-3f5a8150934f&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=14.07.1994&BisDatum=14.07.1994&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=)

VwGH 23.02. 1994, 93/15/0163, ÖStZB 1994, 581;

VwGH 18.01. 1994, 09/14/0095, ÖStZB 1994, 531;

VwGH 20.11. 1990, 89/14/0156, ÖStZB 1991, 234;

VwGH 08.11. 1989, 88/13/0112, VwSlg 6450, ÖStZB 1990, 230;

VwGH 16.06. 1987, 86/14/0188, ÖStZB 1988, 71;

VwGH 04.06. 1986, 84/13/0251, ÖStZB 1987, 147;

VwGH 04.06. 1985, 85/14/0015, ÖStZB 1986, 154;

VwGH 19.09. 1984, 84/13/0059, ÖStZB 1985, 223;

VwGH 09.02. 1982, 81/14/0060, ÖStZB 1982, 293;

VwGH 14.05. 1969, 429/68, VwSlg 3909, ÖStZB 1969, 158;

VwGH 11.09. 1968, 147/67, VwSlg 3776, ÖStZB 1969, 8;

VwGH 05.10. 1965, 1087/65, VwSlg 3335, ÖStZB 1966, 24;

VwGH 09.01. 1959, 802/55, ÖStZB 1959, 47;

VwGH 12.09. 1958, 1873/57, ÖStZB 1958, 104;

VwGH 15.12. 1952, 2612/50, ÖStZB 1953, 22;

Verfassungsgerichtshof

- VfGH 07.03. 2007, G 54/06, VfSlg 18.093;
VfGH 26.02. 1996, B 370/95, ÖStZB 1996, 545;
VfGH 10.12. 1992, B 1044/91, VfSlg 13.296;
VfGH 10.12. 1992, B 227/91, ÖStZB 1993, 659;
VfGH 12.12. 1991, G 290/91, VfSlg 12.941;
VfGH 29.11. 1990, B 1574/89, VfSlg 12.473;
VfGH 05.03. 1988, G 248/87, ÖStZB 1988, 444;
VfGH 03.03. 1987, G 170/86, VfSlg 11.260, ÖStZB 1987, 394;
VfGH 15.03. 1961, B 194/60, VfSlg 3923;
VfGH 20.03. 1957, B 217/56, VfSlg 3148;
VfGH 19.03. 1952, B 91/51, VfSlg 2280;

Bundesfinanzhof

- BFH Beschluss vom 17.12. 2007, GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651;
BFH Beschluss vom 28.07. 2004, XI R 54/99, BStBI 2005 II 262;
BFH Beschluss vom 22.10. 2003, I ER –S- 1/03, BStBI 2004 II 414;
BFH Beschluss vom 10.04. 2003, XI R 54/99, BStBI 2004 II 400,
DStR 2003, 1614, BFHE 202, 84, BB 2003, 2445, BFH/NV
2003, 1364;
BFH Urteil vom 26.06. 2002, VI R 3/01, BStBI 2003 II 121;
BFH Urteil vom 16.05. 2001, I R 76/99, BStBI 2002 II 487, BFHE
195, 328;
BFH Beschluss vom 24.10. 2000, VIII ER –S- 1/00, BFH/NV 2001,
162;
BFH Beschluss vom 06.09. 2000, XI Er –S- 3/00, juris StRE 2005,
1085;
BFH Beschluss vom 24.08. 2000, IV ER –S- 1/00, ZEV 2000, 468;
BFH Beschluss vom 29.03. 2000, I R 76/99, BStBI 2000 II 622,
BFHE 191, 353;
BFH Urteil vom 15.03. 2000, VIII R 51/98, BStBI 2000 II 316;

BFH Beschluss vom 23.08. 1999, GrS 1/97, BStBl 1999 II 778;

BFH Urteil vom 05.05. 1999, XI R 1/97, BStBl 1999 II 653, BFHE 189, 57, BB 1999, 1798;

BFH Urteil vom 24.01. 1996, X R 14/94, BStBl 1996 II 288;

BFH Urteil vom 07.12. 1993, VIII R 160/86, BStBl 1994 II 331;

BFH Beschluss vom 03.05. 1993, GrS 3/92, BStBl 1993 II 616;

BFH Urteil vom 29.04. 1993, IV R 16/92, BStBl 1993 II 416;

BFH Urteil vom 17.07.1991, I R 74,75/90, BStBl 1991 II 899;

BFH Urteil vom 11.10.1988, VIII R 419/83, BStBl 1989 II 284;

BFH Urteil vom 13.11. 1979, VIII R 193/77, BStBl 1980 II 188;

BFH Beschluss vom 09.02. 1977, I R 60-68/73, BStBl 1977 II 428;

BFH Urteil vom 10.04. 1973, VIII R 132/70, BStBl 1973, II 679;

BFH Urteil vom 12.09. 1972, VIII R 23/67, BStBl 1972 II 946;

BFH Urteil vom 17.05. 1972, I R 126/70, BStBl 1972 II 621;

BFH Urteil vom 05.11. 1969, I R 60/67, BStBl 1970 II 149;

BFH Urteil vom 21.03. 1969, VI R 208/67, BStBl 1969 II 520;

BFH Urteil vom 04.02. 1966, IV 272/63, BStBl 1966 III 374;

BFH Urteil vom 18.9. 1964, VI 300/63 U BStBl 1964 III 647, BFHE 80, 479;

BFH Urteil vom 08.04. 1964, VI 205/61 S, BStBl 1964 III 306;

BFH Urteil vom 22.06. 1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386, BFHE 75, 328, StuW 1963 Sp 185;

BFH Urteil vom 15.03. 1962, IV 177/60, HRF 1963, 8;

BFH Urteil vom 17.02. 1961, VI 66/59 U, BStBl 1961 III 230, BFHE 72, 630;

BFH Urteil vom 29.07. 1960, VI 265/58 U, BStBl 1960 III 404;

BFH Urteil vom 05.02. 1960, VI 204/59 U, BStBl 1960 III 140, BFHE 70, 374;

BFH Urteil vom 23.07. 1958, I 139/57 U, BStBl 1958 III 416, BFHE 67, 400;

BFH Urteil vom 08.01. 1958, I 131/57 U, BStBl 1958 III 83;
BFH Urteil vom 13.12. 1957, VI 234/56 U, BStBl 1958 III 25;
BFH Urteil vom 10.12. 1957, I 24/57 U, BStBl 1958 III 83;
BFH Urteil vom 01.02. 1957, VI 57/55 U, BStBl 1957 III 135, BFHE
64, 358;
BFH Urteil vom 24.10. 1951, V 232/51 U, BStBl 1952 III 5;

Reichsfinanzhof

RFH Urteil vom 2.7. 1941 VI 433/40, RStBl 1941 658;
RFH Urteil vom 07.11.1934, VI A 875, StuW 1935 Teil II Sp 47;
RFH Urteil vom 26.10.1933, VI A 2067, RStBl 1934 404;

Entscheidungen der Finanzgerichte

Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil
vom 25.11.2004, 14 K 48/03, EFG 2005, 1108;
Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil
vom 16. 04. 2004, 11 K 194/99, juris;
Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17.05. 2002, II 263/01, EFG
2002, 1230;
Finanzgericht München, Beschluss vom 06.03.2002, 11 V 342/02,
EFG 2002, 673;
Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 21.9.1999, III
23/95, EFG 1999 III 23/95;
Finanzgericht Köln, Urteil vom 27.07.1999, 13 K 3512/99, EFG
2000, 150;
Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 12.06.1995, 11 K 381/93,
EFG 1997, 736;
FG Hamburg Urteil vom 30.01.1970 III 27/68, EFG 1970, 488;
Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 29.11.1960, II 1257/60 E, EFG
1961, 343;

Entscheidungen der UFS

- UFS Graz, Berufungsentscheidung vom 1.12.2005, RV/0653-G/05, <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do;jsessionid=9B3F49C2EAFC1BCC48EB0DC874243AA4?sort=Relevanz&searchIn=1&bAppDat=1133391600000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung+-+Steuer+%28Referent%29&searchNr=1&docCheck=showDoc&rid=18689&sortDesc=true&bPage=1&bRequestName=Gezielte+Suche&gid=SDUFSTX-19707.1.1+19.12.2005+09%3A09%3A00%3A00-1&base=UfsTx&bGz=RV%2F0653-G%2F05&bBehoerde=UFSG#>;
- UFS Wien, Berufungsentscheidung vom 28.2.2006, RV/1733-W/04, <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do;jsessionid=9B3F49C2EAFC1BCC48EB0DC874243AA4?sort=Relevanz&searchIn=2&bAppDat=1141081200000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung+-+Steuer+%28Referent%29&searchNr=2&docCheck=showDoc&rid=22987&sortDesc=true&bPage=1&bRequestName=Gezielte+Suche&gid=SDUFSTX-21130.1.1+09.05.2006+08%3A35%3A35%3A00-1&base=UfsTx&bGz=RV%2F1733-W%2F04&bBehoerde=UFSW#>;
- UFS Wien, Berufungsentscheidung vom 14.12.2006, RV/0765-W/04, <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do;jsessionid=9B3F49C2EAFC1BCC48EB0DC874243AA4?sort=Relevanz&searchIn=3&bAppDat=1166050800000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung+-+Steuer+%28Referent%29&searchNr=3&docCheck=showDoc&rid=13224&sortDesc=true&bPage=1&bRequestName=Gezielte+Suche&gid=SDUFSTX-25459.1.1+08.01.2007+08%3A37%3A17%3A00-1&base=UfsTx&bGz=RV%2F0765-W%2F04&bBehoerde=UFSW#>;
- UFS Feldkirch, Berufungsentscheidung vom 19.8.2008, RV/0347-F/08, <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do;jsessionid=9B3F49C2EAFC1BCC48EB0DC874243AA4?sort=Relevanz&searchIn=4&bAppDat=1219096800000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung+-+Steuer+%28Referent%29&searchNr=4&docCheck=showDoc&rid=31559&sortDesc=true&bPage=1&bRequestName=Gezielte+Suche&gid=SDUFSTX-36746.1.1+11.09.2008+17%3A33%3A22%3A00-1&base=UfsTx&bGz=RV%2F0347-F%2F08&bBehoerde=UFSF#>;

Verzeichnis der Richtlinien und Erlässe des BMF

- Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 05. Dezember 2007, <https://findok.bmf.gv.at/findok/showBlob.do;jsessionid=441ABAA0AE651211666EA17D7A3A1058?rid=21&base=GesPdf>;
- Erlass des BMF vom 27.5.1987, AÖFV 183/1987;

Curriculum Vitae

Persönliche Daten

Mag. Lukas Matthias Kautsky
24.02.1984, Wien
Staatsbürger der Republik Österreich
Familienstand: ledig

Anschrift: Schloßgasse 7 bzw. Salesianergasse 3/1/19
A-2344 Maria Enzersdorf bzw. A-1030 Wien

Tel.: 0676/ 972 62 67, 02236/ 43 38 0

E-Mail: Lukaskautsky@gmx.at bzw.
a0206080@unet.univie.ac.at

Religionsbekenntnis: Römisch Katholisch

Eltern: Hubert Oberlechner (Vater), Verkaufsleiter bei BMW Zitta
Prof. Marianne Kautsky (Mutter), Lehrerin an der Pädagogischen
Hochschule

Schulbildung

- September 1996 bis Juni 2002: Bundesgymnasium und Bundesrealgymnasium Mödling Keimgasse (Matura); ua. Schulsprecher im Schuljahr 2000/2001, mehrere Jahre Klassensprecher
- September 1994 bis Juni 1996: Sportrealgymnasium Maria Enzersdorf
- September 1990 bis Juni 1994: Volksschule Maria Enzersdorf

Studienverlauf

- Seit März 2008: Doktoratstudium der Rechtswissenschaften an der Universität Wien

Titel der Dissertation: "Verlustabzug und Gesamtrechtsnachfolge"

Schwerpunkte: 1. Finanzrecht 2. Verfassungsrecht 3. Verwaltungsrecht

- Oktober 2002 bis März 2008: Diplomstudium der Rechtswissenschaften an der Universität Wien

Diplomandenseminare aus: • Zivilrecht • Europarecht

Beruflicher Werdegang

- Juli 2009 bis Januar 2010 Grundwehrdienst als rechtskundiger Präsenzdienst bei der Parlamentarischen Bundesheerkommission

(vormals Parlamentarische Bundesheer --- Beschwerdekommision)

- Mai 2008 bis Februar 2009: Gerichtspraxis im Sprengel des OLG Wien

1. Bezirksgericht Mödling 2. Bezirksgericht Baden 3. Arbeits- und Sozialgericht

- Ferialpraktika: als Tennislehrer im Brühl Mödlinger Tennisclub

Besondere Auszeichnungen

- 2007: Best of the Best für Studienleistungen im Jahr 2007 (Uniport)

Auslandsaufenthalte

- Sommer 1999: EF Sprachreisenkurs in Malta
- Sommer 2001: sechs wöchiger Sprachaufenthalt in Chambéry und Tauglinan

Weitere Qualifikationen

Fremdsprachenkenntnisse:

- Englisch (fließend)
- Französisch (sehr gute Kenntnisse)
- Italienisch (sehr gute Kenntnisse)

EDV-Kenntnisse: MS Office

Führerschein: Fahrzeugklasse B

Interessen

Bücher, Sport (Tennis, Fußball, Rad fahren, Ski fahren, Schwimmen), Reisen, Theater und Musik, Kochen