

13. Steuerrecht – Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen

(BFH, Beschluss vom 17. 12. 2007 – GrS 2/04 – mit Anm. von Notarassessor Dr. Maximilian Frhr. von Proff zu Irnich, Düsseldorf)

EStG § 10 d

- 1. Der Erbe kann einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10 d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Jedoch ist die bisherige gegenteilige Rechtsprechung des BFH aus Gründen des Vertrauenschutzes weiterhin in allen Erbfällen anzuwenden, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieses Beschlusses eingetreten sind.**
- 2. Da der Große Senat des BFH die vorgelegte erste Rechtsfrage im Grundsatz verneint hat, erübrigt sich eine Stellungnahme zu der vom vorlegenden Senat nur hilfsweise gestellten zweiten Rechtsfrage.**

[**Hinweis der Schriftleitung:** Der Beschluss ist mit Entscheidungsgründen abgedruckt in BStBl II 2008, 608 = DStR 2008, 545 = DB 2008, 675 = BB 2008, 1038]

Anmerkung:

1. Beschlüsse des Großen Senats des BFH sind selten und daher fast immer Jahrhundertscheidungen. Mit ihnen ist von Seiten der Fachgerichtsbarkeit das letzte Wort gesprochen. Geben sie zudem, wie mit dem zu besprechenden Beschluss vom 17. 12. 2007, eine fast fünfzigjährige einhellige Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis auf, so verdienen sie besondere Aufmerksamkeit.

2. Die dem Großen Senat vom XI. BFH-Senat vorgelegte Rechtsfrage betraf den Abzug von Verlusten bei der Einkommensteuer durch Rücktrag oder Vortrag in andere Veranlagungszeiträume (sog. intertemporaler Verlustabzug). Kann ein Steuerpflichtiger negative Einkünfte (Verluste) aus einer Einkunftsart in dem Veranlagungszeitraum, in dem sie entstanden sind, nicht mit positiven Einkünften aus einer anderen Einkunftsart ausgleichen, so erlaubt § 10 d Abs. 1 EStG den Verlustrücktrag bis zur Grenze von 511 500 € in das Vorjahr und § 10 d Abs. 2 EStG den Verlustvortrag in künftige Veranlagungszeiträume bis zu einer Grenze von 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Betrags des positiven Gesamtbetrags der Einkünfte des jeweiligen künftigen Veranlagungszeitraums (die Eurobeträge verdoppeln sich für zusammen veranlagte Ehegatten).

3. Der zu Grunde liegende Vorlagebeschluss des XI. BFH-Senats vom 28. 7. 2004 (XI R 54/99, BStBl II 2005, 262) hatte die Einkommensteuerveranlagung eines Landwirts in Schleswig-Holstein und damit im Geltungsbereich der Höfeordnung in den Jahren 1983 bis 1986 zum Gegenstand. Der Steuerpflichtige war alleiniger Hoferbe seines 1983 verstorbenen Vaters und zu 1/10 Miterbe des hoffreien Vermögens. Der Erblasser hatte von 1980 bis zu seinem Tode negative Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb erzielt. Weil er sie in diesen Jahren weder mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen im jeweiligen Veranlagungszeitraum (bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, § 2 Abs. 3

EStG) ausgleichen noch im Wege des Verlustrück- oder -vortrages nach § 10 d EStG steuermindernd mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte vorangegangener bzw. nachfolgender Veranlagungszeiträume hatte verrechnen können, wollte sein Sohn, der alleinige Hoferbe, die von seinem Vater erlittenen Verluste mit eigenen Gewinnen der Jahre 1983 bis 1985 ausgleichen. Dieses Vorgehen entsprach der in der Literatur vielfach kritisierten ständigen Rechtsprechung des BFH seit 1961 und der Finanzverwaltung (zuletzt H 10 d EStH 2006; incident auch Abschn. R 10 d Abs. 3 S. 4 EStR 2005, wonach der Erbe für die negativen Einkünfte des Erblassers das Wahlrecht zwischen Rücktrag und Vortrag hat). Danach tritt der Erbe umfassend in die Rechtsstellung des Erblassers und damit auch in dessen Verlustvorträge ein. Voraussetzung hierfür war nach der Rechtsprechung, dass der Erbe für die Nachlassverbindlichkeiten unbeschränkt haftet; die Rechtsprechung formulierte diese Einschränkung missverständlich mit der Formel, „dass der Verlust auch wirklich von ihnen [sc.: den Erben] getragen wird“ – was bei genauem Hinsehen niemals der Fall sein konnte, weil der Erbe nur für Schulden haftet, nicht dagegen in der Person des Erblassers entstandene Verluste (negative Einkünfte als Ergebnis höherer Ausgaben als Einnahmen bzw. als negatives Betriebsergebnis) tragen kann (BFH BStBl III 1961, 230; HFR 1963, 8; BStBl III 1962, 386; BStBl II 1972, 621; BStBl II 1973, 679; BStBl II 1980, 188; BStBl II 2002, 487, BStBl II 2004, 414; a. A. noch RFH StuW 1935, T. II, Sp. 47; RStBl. 1936, 789; RStBl. 1936, 790; RStBl. 1941, 658). Nicht dagegen erforderlich war nach der Rechtsprechung, dass der Erbe die verlustverursachende Einkunftsquelle oder überhaupt eine Einkunftsquelle des Erblassers fortführte (BFH BStBl II 2002, 487, 490). Streitig war mit dem Finanzamt nur, ob der Hoferbe die väterlichen Verluste nur in Höhe seiner Erbquote am hoffreien Vermögen oder aber – als alleiniger Hoferbe – in voller Höhe geltend machen konnte. Überraschenderweise verweigerte das nach erfolglosem Einspruch angerufene FG Schleswig-Holstein der vorstehend skizzierten Rechtsprechung des BFH die Gefolgschaft und sah die Verlustvorträge mit dem Tod des Vaters als vollständig untergegangen an (EFG 1999, 1221). In der Revisionsinstanz wollte sich der XI. BFH-Senat dieser Auffassung anschließen, sah sich aber durch entgegenstehende Rechtsprechung anderer Senate an einer eigenen Entscheidung gehindert und rief den Großen Senat des BFH an.

4. Der Große Senat teilt die Auffassung des XI. Senats. Zunächst ist § 10 d EStG selbst keine Aussage dazu zu entnehmen, ob die vom Erblasser zu Lebzeiten nicht im Wege des Verlustrücktrages oder Verlustvortrages abgezogenen negativen Einkünfte auf die Erben als Abzugspotenzial übergehen.

a) Der Große Senat greift zunächst auf die Steuerdogmatik zurück, wonach die Einkommensteuer an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person anknüpft. Die persönliche Steuerpflicht des Erblassers endet mit dessen Tod. Seine Leistungsfähigkeit ende daher ebenfalls mit dem Tod und werde nicht auf die Erben übertragen. Derartige steuertheoretische Erwägungen vermögen jedoch noch nicht zu erklären, warum der auch im Steuerrecht herrschende Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO, § 1922

BGB) nicht auch für Verluste des Erblassers gelten soll. Noch nicht vom Erben abgezogene Verluste entsprechen mit umgekehrten Vorzeichen noch nicht versteuerten Gewinnen des Erblassers. Diese sind unzweifelhaft vom Erben nachzuversteuern (krit. auch *Röder*, ZEV 2008, 205 f.). Dass der Große Senat das Leistungsfähigkeitsprinzip bemüht, überzeugt nicht. Das BVerfG hat zwar wiederholt Vorschriften des Einkommensteuerrechts für verfassungswidrig erklärt, weil sie gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (wesentlich Gleiches ist gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, vgl. Art. 3 Abs. 1 GG) verstießen (vgl. nur BVerfGE 107, 27, 46 – doppelte Haushaltsführung; BVerfGE 82, 60, 86 – Existenzminimum). Nach dieser Rechtsprechung bemisst sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach geltendem Einkommensteuerrecht zum einen nach den Einkünften, die in Form von Betriebsvermögensveränderungen und (Betriebs-) Einnahmen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit begründen oder erhöhen und sie in Form von Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Werbungskosten mindern (objektives Nettoprinzip). Andererseits wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch solche Aufwendungen gemindert, die zur Deckung des existenznotwendigen Bedarfs und der Erfüllung von Unterhaltpflichten erforderlich sind (subjektives Nettoprinzip) (*Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (1993), S. 415 m. w. N.; BVerfGE 82, 60, 86; BVerfGE 107, 27, 47 ff.; BVerfGE 110, 412, 433). Hieraus wird deutlich, dass das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit lediglich eine verfassungsrechtliche Grenze markiert, nicht jedoch eine Auslegungsmaxime. Für die Vorlagefrage, die die Verfassungskonformität nicht thematisierte, spielt das Leistungsfähigkeitsprinzip mithin keine Rolle.

b) Des weiteren führt der Große Senat den Grundsatz an, dass der Steuerpflichtige von einem Dritten geleisteten Aufwand nicht steuermindernd geltend machen kann, sondern nur von ihm selbst erbrachten Aufwand (Kostentragungsprinzip). Eine Begründung für die These, dass das Kostentragungsprinzip dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge (§§ 1922, 1967 BGB, 45 AO) vorgehen soll, findet sich nicht. Dabei ist der Begründungsaufwand unabweisbar: das Einkommensteuerrecht sieht in Fällen unentgeltlicher (Schenkung oder Erbfall) Übertragung von Betrieben oder Mietobjekten vor, dass der Rechtsnachfolger die vom Veräußerer begründete AfA-Reihe fortführt (§ 6 Abs. 3 EStG, § 11 d EStDV). Ihm kommt mithin der vom Veräußerer getragene Aufwand in gleicher Weise zu Gute, als hätte er ihn selbst getragen.

c) Der Große Senat führt als weiteres Argument die systematische Stellung der Vorschrift des § 10 d EStG über den Verlustabzug ins Feld. Verluste i. S. des § 10 d EStG sind weder einer bestimmten Einkunftsquelle – z. B. einem Mietshaus oder einem Betrieb – noch einer bestimmten der in § 2 Abs. 1 EStG abschließend aufgezählten Einkunftsarten – z. B. Land- und Forstwirtschaft, Kapitalvermögen – zugeordnet, sondern sie sind das (negative) Ergebnis, das unter dem Strich steht, wenn alle Einkünfte des Steuerpflichtigen aus allen Einkunftsarten aus dem Veranlagungszeitraum zusammen gezählt werden. Hierin liege der entscheidende Unterschied zu den Tatbeständen (§ 6 Abs. 3 EStG, § 11 d EStDV), die an die

unentgeltliche Übertragung bestimmter Einkunftsquellen eine Fortführung der stillen Reserven knüpfen.

d) Auch wenn der Große Senat dies so nicht offenlegt, dürfte Hauptmotiv für seine Entscheidung sein, dass die bislang ständige und nun aufgegebene Rechtsprechung (vgl. BFH BStBl III 1962, 386; BStBl II 1991, 899; L. Schmidt/*Heinicke*, EStG, 26. Aufl. 2007, § 10 d, Rn. 13) einen überzeugenden Nachweis dafür schuldig geblieben war, warum nicht abgezogene Verluste zwar vererblich sind, jedoch – anders als zum Nachlass gehörende schuldrechtliche Ansprüche – zwingend der Erbgemeinschaft zufallen sollten und keiner von der Erbquote abweichenden vermächnisweisen Zuordnung zu einer bestimmten Person oder gar einer Übertragung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden zugänglich sein sollten (BFH BStBl II 2005, 262, 266). Nach der alten Rechtsprechung befand sich der nicht abgezogene Verlust in einer eigenartigen Zwitterstellung zwischen einer höchstpersönlichen und untrennbar mit der Person des Steuerpflichtigen geknüpften Position und einem bewertbaren Wirtschaftsgut, für die sich keine einkommensteuersystematische Erklärung finden ließ.

5. Aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit schließt der Große Senat eine rückwirkende Geltung seiner Rechtsprechungsänderung aus. Für Erbfälle bis zum Ablauf des 12. 3. 2008 als Verkündungstag des Beschlusses gilt die alte Rechtsprechung fort. Vertrauensschutz für spätere Erbfälle ist Aufgabe der Finanzverwaltung. Mit BMF-Schreiben v. 24. 7. 2008 (IV C 4 – S 2225/07/0006, BStBl I 2008, 809), abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de) hat das BMF angeordnet, die bisherige Rechtsprechung bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats im Bundessteuerblatt am 18. 8. 2008 (BStBl II 2008, 608) weiter anzuwenden. Zu einer darüber hinaus gehenden Fortgeltung der alten Rechtsprechung aus Billigkeitsgründen hat sich die Finanzverwaltung nicht geäußert, so dass die Durchsetzung nur im Einzelfall aus Billigkeitsgründen im Wege der abweichenden Steuerfestsetzung (§ 163 AO) oder des Steuererlasses (§ 227 AO) erfolgen kann. Beispiel für eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO könnte m. E. der Fall sein, dass der Erblasser im Vertrauen auf die alte Rechtsprechung bindend gemeinschaftlich mit seiner inzwischen verstorbenen Ehefrau testiert und im Hinblick auf § 10 d EStG darauf verzichtet hat, noch zu Lebzeiten zu übertragen.

6. Auf der Grundlage der alten, nunmehr vom Großen Senat aufgegebenen Rechtsprechung des BFH war das Bestehen von Verlustvorträgen, die bei der Bewirtschaftung eines zur Erzielung von Einkünften verwendeten Vermögensgegenstandes (z. B. land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb, Mietshaus) entstanden waren, kein Argument für eine lebzeitige Übertragung der Verlustquelle und gegen eine Übertragung „mit kalter Hand“. Selbst wenn abzusehen war, dass der Erblasser die Verlustvorträge bei Lebzeiten nicht mehr vollständig „aufbrauchen“ würde, blieb seinen Erben die Möglichkeit dazu. Die Existenz von Verlustvorträgen war somit für die Entscheidung zwischen Übertragung mit „kalter“ oder „warmer Hand“ neutral. Die vom Erblasser nicht zu Lebzeiten „verbrauchten“ Verlustvorträge gingen nach

alter Auffassung kraft zwingenden öffentlichen Rechts auf den oder die Erben über, und zwar auf mehrere Erben nicht in Erbgemeinschaft, sondern unmittelbar außerhalb der gesamthänderischen Bindung auf die Erben entsprechend ihren Erbquoten. Anders als sonstige Forderungen war der Verlustvortrag einer Übertragung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden nicht zugänglich. Daher war es ausgeschlossen, ihn im Zuge der Erbauseinandersetzung einer bestimmten Person zuzuordnen. Diese Rechtsfolge war einer rechtsgestaltenden Beeinflussung unzugänglich. Insbesondere konnte der Erblasser die Verlustvorträge nicht vermächtnisweise einer bestimmten Person zuwenden und damit von dem übrigen Nachlass oder der Verlustquelle trennen (vgl. BFH BStBl III 1962, 386; BStBl II 1991, 899; L. Schmidt/Heinicke, EStG, 26. Aufl. 2007, § 10 d, Rn. 13; Dötsch, DStR 2008, 641, 643 f.). Wollte der Erblasser einer bestimmten Person (etwa einem Kind mit hohen stabilen positiven Einkünften) die Verlustvorträge zuwenden, sein Vermögen jedoch im Übrigen abweichend zuwenden, so bot sich an, den in Aussicht genommenen Erwerber der Verlustvorträge zum Erben einzusetzen und ihm mit Vermächtnissen zu Gunsten der übrigen Bedachten zu belasten. Die beiden vorbeschriebenen Umstände – Entscheidungsneutralität im Hinblick auf den Übertragungszeitpunkt und Gestaltungsresistenz des Verlustvortrages – waren dafür verantwortlich, dass einkommensteuerliche Verlustvorträge in der notariellen Praxis so gut wie keine Rolle spielten. Dies dürfte sich nun ändern. Insbesondere Steuerpflichtige im vorgerückten Alter, die erhebliche Verlustvorträge angehäuft haben, sollten sich unter Zuhilfenahme steuerlichen Sachverständigen Gedanken über Vermögensdispositionen machen, mit denen sie die Verlustvorträge verwerten können. Gehobene Mittelständler in schwankungsintensiven Branchen laufen Gefahr, dass erhebliche bislang nicht abgezogene Ver-

luste untergehen. Im Zusammenspiel mit der so genannten Mindestbesteuerung (§ 10 d Abs. 2 S. 1 EStG), wonach laufende Gewinne (i. S. von: positiver Gesamtbetrag der Einkünfte) trotz möglicherweise viel höherer Verluste aus der Vergangenheit zu mindestens 40 % des 1 Mio. € (bei zusammen veranlagten Ehegatten nach § 10 d Abs. 2 S. 2 EStG 2 Mio. €) übersteigenden Betrags der Einkommensteuer unterliegen, kann dies im Einzelfall zur Existenzvernichtung führen. Es ist bedauerlich, dass der Große Senat über einen Sachverhalt aus der Zeit vor der Einführung der Mindestbesteuerung zu entscheiden hatte, in der die vorbeschriebenen Risiken noch überschaubarer waren. Die neue Rechtsprechung kann bei Bestehen hoher Verlustvorträge dazu motivieren, stille Reserven zu Lebzeiten des Steuerpflichtigen zu realisieren. Eine entgeltliche Veräußerung der Verlustquelle kann attraktiv werden (vgl. Ihle, notar 2008, 34, 35 f.). Generell kann es in derartigen Fällen steuerstrategisches Ziel sein, verlustbringende Vermögensgegenstände auf junge Familienmitgliedern mit langer Lebenserwartung zu konzentrieren und gewinnbringende bei dem Steuerpflichtigen, der sie zur Aufsauung der Verlustvorträge benötigt. Auch kann es sich empfehlen, in möglichst großem Umfang von der Möglichkeit des Verlustrücktrages Gebrauch zu machen und nicht das Antragsrecht nach § 10 d Abs. 1 S. 5 EStG (Absehen vom Verlustrücktrag) auszuüben. Allgemeingültige Gestaltungsvorschläge können nicht gegeben werden (zu Gestaltungshinweisen ausführlich vgl. Wälzholz, DStR 2008, 1769; Piltz, ZEV 2008, 376). Mit dem Besprechungsbeschluss hat der BFH einen Beitrag dazu geleistet, das Einkommensteuerrecht noch komplizierter, differenzierter und beratungsintensiver zu machen.

Notarassessor Dr. Maximilian Frhr. v. Proff, Düsseldorf

Buchbesprechungen

Schotten/Schmellenkamp, Das Internationale Privatrecht in der notariellen Praxis, 2. Aufl. 2007, Verlag C. H. Beck, München, 660 Seiten, 78,- €

Der Titel des hier besprochenen Werkes von Notar a. D. Prof. Dr. Schotten und Notarin Schmellenkamp vermittelt zunächst den Eindruck, die Autoren würden sich nur auf Fragen und Themen beschränken, die in der notariellen Praxis zu verorten sind. Bei der Lektüre des Werks wird jedoch bald klar, dass der Umfang und die Qualität der Bearbeitung – insbesondere im besonders praxisrelevanten Bereich des Familien- und Erbrechts – viele Werke, die sich ausweislich des Titels *nicht* auf die notarielle Praxis beschränken, verblassen lassen. Dieser Feststellung korrespondiert auch der um über ein Drittel gewachsene Umfang des Werkes, wobei klargestellt werden muss, dass die Steigerung des Umfangs nicht zu Lasten der Handhabbarkeit des Werkes geht.

Schon der „allgemeine Teil des IPR“, die Kapitel § 1 (Aufgabe und Quellen des IPR), § 2 (Funktionsweise des IPR), § 3 (Allgemeine Grundbegriffe des IPR sowie die Rechts- und Geschäftsfähigkeit im IPR) und § 4 (Stell-

vertretung im IPR) erreichen einen fast durchgängigen Tiefgang und eine Vollständigkeit, die weit über das Niveau der meisten für die universitäre Praxis geschaffenen Werke hinausgehen. Exemplarisch ist hier die Bearbeitung in § 4 zur Rechts- und Geschäftsfähigkeit im IPR (S. 67 ff.) einschließlich des Schutzes des guten Glaubens nach Art. 12 EGBGB (S. 74 ff.) zu erwähnen. Mit anschaulichen Beispielen verdeutlichen die Autoren die in der notariellen Praxis relevanten Konstellationen. Abgerundet wird dies durch eine überaus hilfreiche Übersicht über die Volljährigkeit in den einzelnen Ländern im Anhang I.

In alle Kapitel gleichermaßen wurde jeweils ein Abschnitt zu vorrangigem europäischem Gemeinschaftsrecht aufgenommen, was in der Voraufgabe noch nicht in diesem Maße notwendig war. Das Gemeinschaftsrecht hat sich in den letzten Jahren zu einem nicht zu unterschätzenden Feld von Rechtssetzung im Bereich des Internationalen Privatrechts entwickelt. Die Regelungssystematik wird anschaulich in § 1 II. (Quellen des IPR) dargestellt. Dieses allgemeine Kapitel beschränkt