



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des bfadr, vertreten durch Mag. Peter Helbok, Steuerberater, 1100 Wien, Gudrunstraße 179 a, vom 21. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 16. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie vom 24. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 28. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer (Alleinerbe) begeht die Berücksichtigung des offenen Verlustvortrages seines am 22.9.2004 verstorbenen Vaters (idF Erblasser) als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs 6 EStG. Aus dem Steuerakt des Erblassers ergibt sich, dass dieser bis 1998 einen Stickereibetrieb als Einzelunternehmen betrieben hat und daraus bis zum 1.1.2004 nicht ausgeglichenen Verlustvorträge aus den Jahren 1991-1998 in Höhe von 1.981.755,00 S (=144.019,75 €) sowie für 1989 und 1990 noch nicht verbrauchte und infolge der Beschränkung des Verlustausgleiches mit 75% ab 2001 noch nicht verwirkzte Verlustvorträge in Höhe von 15.464,21 €, sohin Verlustvorträge von insgesamt 159.481,96 €, hatte. Gemäß Abhandlungsprotokoll und Einantwortungsurkunde des BG Dornbirn vom 14.12.2005 ist der Berufungsführer zum Alleinerben berufen worden. Er hat jedoch nur eine bedingte

Erbserklärung abgegeben. Das aus diesem Grund erstellte Inventar wies laut Abhandlungsprotokoll eine Überschuldung von 718.503,85 € aus.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 hat das Finanzamt Bregenz den Abzug der Verluste des Erblassers nicht zugelassen.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass die Verlustvorträge des Erblassers dem Berufungsführer auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge zuzurechnen seien. Diese Verluste seien im Rahmen einer ordentlichen Buchführung ermittelt und bisher noch nicht ausgeglichen worden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Persönlich vortagsberechtigt ist der Steuerpflichtige, der den Verlust erwirtschaftet hat. Nicht verbrauchte Verlustvorträge gehen auf den Gesamtrechtsnachfolger über, dh auf den Erben (auch wenn der Betrieb nicht fortgesetzt wird bzw wenn – wie im vorliegenden Fall – der Betrieb längst eingestellt wurde). Die Gesamtrechtsnachfolge äußert – im Hinblick auf die Verbindlichkeiten – nur bei einer unbedingten Erbserklärung ihre volle Wirkung. Nur dann kommt es zu einer unbeschränkten Haftung des Erben. Tritt der Erbe die Erbschaft mit der Rechtswohlthat des Inventars an, so haftet er den Nachlassgläubigern nur so weit, als nach diesem Vermögensverzeichnis die übernommenen Aktiven zur Deckung der Schulden ausreichen (§ 802 ABGB). Reichen die übernommenen Aktiven nicht zur Deckung aller Verbindlichkeiten aus, so muss sie der Erbe verhältnismäßig befriedigen. Durch die vom Berufungsführer abgegebene bedingte Erbserklärung wurde er insoweit nicht Gesamtrechtsnachfolger nach dem Erblasser. Eine solche nur bedingt abgegebene Erbserklärung verhindert den Übergang der nicht verbrauchten Verlustvorträge des Erblassers. Dies ist auch sachgerecht, da die nicht gedeckten Verbindlichkeiten quasi zu einem Schuld nachlass führen. Der Erbe, der nur eine bedingte Erbserklärung 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 lukrieren.“

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 hat das Finanzamt Bregenz den Abzug der Verluste des Erblassers nicht zugelassen. In der Begründung wurde auf die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 verwiesen.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 und im Vorlageantrag hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

Der Berufungsführer habe eine bedingte Erbserklärung abgegeben und damit nur insoweit für Schulden gehaftet, als übernommene Aktiven für die Deckung der Schulden ausreichen. Der Berufungsführer habe konkret das Grundstück X sowie die darauf bestehenden Lasten übernommen. Die Liegenschaft sei mit rund 200.000,00 € belastet und sei mit 140.000,00 €

im Verlassenschaftsverfahren bewertet. Daher habe er sehr wohl Verluste übernommen. Da die Liegenschaft nunmehr verkauft worden sei, sei auch klar, dass das übernommene Vermögen die Schulden daraus gedeckt habe (245.000,00 € Verkaufserlös). Dies belege, dass er sehr wohl positives Vermögen übernommen habe und somit diesbezüglich durchaus Gesamtrechtsnachfolger gewesen sei. Insoweit als der Verkehrswert über dem Schätzwert der Liegenschaft lag, beantrage er daher die Berücksichtigung des Verlustvortrages (diesfalls in der Höhe von 105.000,00 €) bei der Berechnung der Einkommensteuer 2005 und 2007 als Sonderausgaben sowie die weitere Berücksichtigung des verbleibenden Verlustvortrages bei den steuerlichen Veranlagungen der Folgejahre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verlustabzug steht dem Steuerpflichtigen zu, der den Verlust erwirtschaftet hat. Der Verlustabzug geht daher grundsätzlich nicht auf den Erwerber bzw den Geschenknehmer des Unternehmens über, er ist vielmehr auch in diesem Fall unverändert beim selben Steuerpflichtigen im Rahmen der Sonderausgaben zu verrechnen.

Nur im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge geht der Verlustabzug auf den Erben über. Grundlegende Voraussetzung für die einkommensteuerrechtliche Geltendmachung des Verlustes des Erblassers ist allerdings, dass der Erbe den Verlust auch tatsächlich trägt.

Der Berufungsführer war zum Alleinerben nach dem Erblasser berufen. Der Berufungsführer hat die Erbschaft angenommen und die bedingte Erbserklärung zum Alleinerben des Nachlasses abgegeben. Auf Grund dieser Erklärungen wurde ihm die Erbschaft eingeantwortet.

Mit der Einantwortung wird der Erbe Eigentümer der Nachlassgegenstände, Gläubiger der zum Nachlass gehörigen Forderungen und Schuldner der Nachlassverbindlichkeiten. Erst die Einantwortung bewirkt die Gesamtrechtsnachfolge des Erben nach dem Erblasser (Ferrari, in: Ferrari – Likar-Peer, Erbrecht, 489 f). Mit Rechtskraft der Einantwortung endet die Existenz des ruhenden Nachlasses. Von nun an haftet nicht mehr dieser für die Schulden, sondern der Erbe selbst. Mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses gehen uno actu sämtliche vererblichen Rechte und Verbindlichkeiten auf die Erben über (Eccher, Antizipierte Erbfolge, 61). Um die Höhe der Erbhaftung festzustellen, ist zu unterscheiden, ob eine bedingte oder unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben wurde. Bei Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung haftet der Erbe mit seinem gesamten Vermögen bis zur Höhe der übernommenen Aktiva. Für die Bewertung der einzelnen Aktiva stellt die hA auf den Zeitpunkt der Einantwortung ab (Ferrari, in: Ferrari – Likar-Peer, Erbrecht, 489 f). Bei Abgabe einer unbedingten Erbantrittserklärung haftet der Erbe nach der Einantwortung unbeschränkt mit

seinem gesamten Vermögen für die Erblasser-, Erbgangs- und Vermächtnisschulden. Die Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung führt aber nicht zum Ausschluss der Gesamtrechtsnachfolge. Entgegen der Annahme des Finanzamtes wird auch der bedingt erbserklärte Erbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers.

Die erste Voraussetzung für den Übergang des Verlustabzuges auf den Erben, nämlich das Vorliegen einer Gesamtrechtsnachfolge, ist daher erfüllt. Es ist daher zu prüfen, ob auch die zweite Voraussetzung für den Übergang des Verlustvortrages auf den Erben, nämlich die tatsächliche Tragung der Verluste, durch den Erben vorliegt.

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 einstehen 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 muss, ist der vorgetragene Verlust entsprechend, gegebenenfalls anteilig, zu ermäßigen.

Im gegenständlichen Fall hatten die Aktiva gemäß dem Hauptinventar einen Verkehrswert von 1.378.778,42 €, die Passiva einen Verkehrswert von 2.097.282,27 €. Durch die bedingte Erbantrittserklärung war der Berufungsführer verpflichtet, die Verbindlichkeiten lediglich bis zum Wert der übernommenen Aktiva in der Höhe von 1.378.778,42 € zu übernehmen. Maßgebend für die Haftung des Erben ist der im Bewertungsgutachten ermittelte Wert und nicht ein tatsächlich erzielter Veräußerungserlös.

Das Ausmaß der wirtschaftlichen Tragung der Verluste ist durch folgende Verhältnisrechnung zu ermitteln:

$$\text{wirtschaftlich zu tragender Verlust} = \frac{\text{Summe Aktiva} * \text{Verlustvortrag}}{\text{Summe Passiva}}$$

$$\text{wirtschaftlich zu tragender Verlust} = \frac{1.378.778,42 * 159.481,96}{2.097.282,27} = 104.845,34 \text{ €}$$

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Steuer sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 19. August 2008