

19. Dezember 2013

BMF-010203/0640-VI/6/2013

Übergang von Verlustvorträgen bei Tod des Steuerpflichtigen

Das BMF nimmt das Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143, zum Anlass, die in EStR 2000 Rz 4534 und 4535 vertretene Ansicht über den Übergang des Verlustvortrages (Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) auf Erben zu ändern. Ab der Veranlagung 2013 sind EStR 2000 Rz 4534 und 4535 nicht mehr anzuwenden und werden durch die gegenständliche Info ersetzt (siehe auch Punkt 5). Diese Info wird im Zuge der nächsten Wartung der EStR 2000 in diese integriert.

1. Bisherige Rechtsansicht der EStR 2000: Erben übernehmen stets

Verlustvorträge

Nach der bisherigen Fassung der EStR 2000 Rz 4534 und 4535 gehen nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers auf den Erben über. Sind mehrere Erben vorhanden, geht der Verlustabzug nach Maßgabe der Erbquoten anteilig auf die einzelnen Erben über. Dies gilt auch, wenn der verlustbringende Betrieb nicht mehr vorhanden ist oder von dem/den Erben nicht fortgeführt bzw. nicht von allen Erben gemeinsam fortgeführt wird. Sofern der verlustbringende Betrieb in Erfüllung eines Legats oder eines Pflichtteilsanspruches übertragen wird, steht der Verlustabzug dennoch nur dem/den Erben zu.

2. Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2013, [2010/15/0131](#), 2011/15/0143: Verlustvorträge gehen nur auf den Steuerpflichtigen über, der den Betrieb von Todes wegen unentgeltlich übernimmt

In dem genannten Erkenntnis vertritt der VwGH – entgegen EStR 2000 Rz 4534 und 4535 –, dass die bloße Stellung des Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers ohne Übernahme des verlusterzeugenden Betriebes nicht dazu führt, dass noch offene Verlustvorträge des Erblassers auf den Erben übergehen. Daraus lässt sich ableiten, dass noch nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers allenfalls nur dann auf den Erben übergehen können, wenn dieser den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernimmt.

3. Auswirkungen der Rechtsprechung des VwGH auf Veranlagungsverfahren ab 2013

Die Rechtsprechung des VwGH ist ab der Veranlagung 2013 anzuwenden. Das bedeutet, dass noch nicht verbrauchte Verlustvorträge, die auf Verluste zurückzuführen sind, die vom Erblasser erzielt wurden, ab diesen Veranlagungszeiträumen nur mehr dann und insoweit zu berücksichtigen sind, als auch der verlustverursachende Betrieb durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen unentgeltlich übernommen wurde. Dabei ist unerheblich, ob der Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft) oder Einzelrechtsnachfolge (Legat oder Schenkung auf den Todesfall) von Todes wegen übergeht. Bei Übertragung eines Teilbetriebes von Todes wegen gehen offene Verlustvorträge anteilig nach jenem Verhältnis über, das dem Verkehrswert des übernommenen Teilbetriebes bezogen auf den Verkehrswert des gesamten Betriebes entspricht, sofern keine eindeutige Zuordnung der Verlustvorträge zu dem übernommenen Teilbetrieb möglich ist. Bei Übertragung eines Mitunternehmeranteiles von Todes wegen gehen die durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verlustvorträge über.

Wird oder wurde der verlustverursachende Betrieb von dem Steuerpflichtigen, der ihn von Todes wegen erworben hat, aufgegeben oder veräußert, hat dies bei ihm keinen Einfluss auf die Zulässigkeit des Abzuges der vom Erblasser übernommenen Verluste.

Wurde der Betrieb nicht von Todes wegen übernommen, gehen offene Verlustvorträge nicht auf den Erwerber des Betriebes über. Dementsprechend kommt es in folgenden Fällen zu keinem Übergang des Verlustvortrages auf den Erwerber des Betriebes:

- Betriebsübertragung durch Schenkung unter Lebenden.
- Veräußerung oder Aufgabe des verlusterzeugenden Betriebes noch zu Lebzeiten des Erblassers.
- Betriebsübertragung durch Erbschafts Kauf (vgl. EStR 2000 Rz 134e); in diesem Fall stehen offene Verlustvorträge des Erblassers den Erben zu, die den Betrieb im Wege des Erbschaftskaufs veräußern.
- Anteilige Betriebsübertragung durch Veräußerung im Rahmen einer Erbteilung (vgl. EStR 2000 Rz 134b). In diesem Fall verbleiben dem Erben, der seine Betriebsquote entgeltlich überträgt, insoweit auch die Verluste des Erblassers aus dem Betrieb.

4. Beschränkungen des Verlustabzuges für den Übernehmer des Betriebes

Nach der Veranlagung 2012 noch offene Verlustvorträge des Erblassers sind fortan ausschließlich beim betriebsübernehmenden Erben zu berücksichtigen. Das bedeutet ab der Veranlagung 2013:

- Dem Erben, der den Betrieb nicht übernommen hat, steht kein (anteiliger) Verlustabzug für Verluste zu, die vom Erblasser stammen.
- Dem Erben, der den Betrieb (ganz oder anteilig) von Todes wegen übernommen hat, steht der Verlustabzug (gegebenenfalls anteilig) für Verluste des Erblassers insoweit zu, als diese Verluste nicht schon in Vorjahren von anderen Erben verbraucht worden sind.
- Anteilige Verlustvorträge anderer Miterben, die gemäß EStR 2000 Rz 4535 bis einschließlich 2012 bereits bei diesen im Wege des Verlustabzuges berücksichtigt worden sind, dürfen daher nicht nochmals beim betriebsübernehmenden Erben geltend gemacht werden. Eine doppelte Verlustberücksichtigung ist nicht zulässig.

Beispiel:

2011 verstirbt der Inhaber eines rechnungslegungspflichtigen Betriebes. A, B und C sind zu je einem Drittel Erben. Im Zuge einer steuerneutralen Erbteilung bekommt A den Betrieb, B und C erhalten Grundstücke und Geld aus dem Nachlass. Die zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten vortragsfähigen Verluste aus dem Betrieb des Erblassers betragen 30.000. Gemäß EStR 2000 Rz 4535 (in der bisherigen Fassung) entfallen auf A, B und C jeweils Verluste iHv 10.000. Dementsprechend wurden bei der Veranlagung 2011 und 2012 bei B Verluste von insgesamt 3.000 und bei C Verluste von insgesamt 2.000 im Rahmen des Verlustabzuges berücksichtigt. Die Veranlagung 2013 ist bei A, B und C noch nicht erfolgt. Nach der Judikatur des VwGH sind die Verluste des Erblassers zur Gänze bei A zu berücksichtigen; B und C steht kein anteiliger Verlustvortrag zu. Da bei B und C insgesamt bereits 5.000 des Verlustes des Erblassers berücksichtigt worden sind, sind bei A die anteilig auf B und C bisher entfallenen Verluste von insgesamt 20.000 um die schon berücksichtigten Verluste von 5.000 zu kürzen; bei A ist daher ab 2013 von den bisher B und C zugesprochenen Verlusten ein Betrag von 15.000 im Wege des Verlustabzuges zu berücksichtigen. Ab der Veranlagung 2013 sind Verluste des Erblassers bei B und C nicht mehr zu berücksichtigen.

5. Geltung ab der Veranlagung 2013

Diese Information gilt ab der Veranlagung 2013. Bis zur Veranlagung 2012 sind EStR 2000 Rz 4534 und 4535 anzuwenden.