

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, L1 (Wirtschaftskammer Niederösterreich) und L2 (Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich) über die Beschwerde des Bf, AdresseBf, vom 18.08.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde (FA), vertreten durch X, vom 11.08.2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 in der Sitzung am 14.02.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Jahr 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung. In seiner Einkommensteuererklärung für dieses Jahr machte er u.a. offene Verlustabzüge iHv € 235.699,92 geltend, welche das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 11.8.2014 mit folgender Begründung unberücksichtigt ließ:

*„Noch nicht verbrauchte Verlustvorträge, die auf Verluste zurückzuführen sind, die vom Erblasser erzielt wurden, sind ab 2013 nur mehr dann und insoweit bei den Erben zu berücksichtigen, 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.*

*Da der Betrieb Ihrer Gattin bereits 1998 aufgegeben wurde steht Ihnen kein Verlustabzug zu (VwGH vom 25.4.13, 2010/15/0131, 2011/15/0143).“*

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 18.8.2014 wandte der Bf. zunächst ein, dass das zitierte Erkenntnis des VwGH zu einem Einzelfall ergangen sei, denn ziehe man den Gesetzestext des § 19 Abs. 1 BAO heran, sei es unverständlich, dass der VwGH eine klare gesetzliche Regelung in einer Weise auslege, die nicht dem Wortlaut des Gesetzes entspreche.

*„Bis heute gilt der Wortlaut der RZ 4535 der EStR 2000, wobei insbesondere zu erwähnen ist, dass im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung, im 119. Stück vom 30. Oktober 2013 auf Seite 1721 die RZ 4535 der EStR 2000 aufgrund der Judikatur noch um einen Absatz ergänzt wurde, dessen erster Satz lautet: „Der Übergang des Verlustabzuges auf den/die Erben ergibt sich folglich ausschließlich aus der Gesamtrechtsnachfolge, nicht aber auf Grund der tatsächlichen Verlusttragung.“ Das Wort „folglich“ und die Überschrift „RZ 4535 wird geändert (Judikatur:“) zur neuen RZ 4535 auf Seite 1721, beziehen sich ganz offensichtlich auf das VwGH Erkenntnis vom 25.04.2013, das bereits rund ein halbes Jahr alt war, als diese Änderung der RZ 4535 erfolgt ist; daher war das BMF bereits längst in Kenntnis dieser VwGH Entscheidung und hat die besagte Änderung in vollem Wissen derselben getroffen, diese Entscheidung des VwGH also offenbar als auch nur auf den Einzelfall bezogen betrachtet, was ja hinsichtlich des eindeutigen Gesetzestextes völlig logisch ist.*

*In totaler Übereinstimmung der sehr eindeutigen gesetzlichen Bestimmung des § 19 (1) BAO (Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über) und auch des § 547 ABGB, also auf gesicherter rechtlicher Basis, vertritt das BMF daher in den EStR 2000 die Ansicht, dass der Verlustabzug den Erben zusteht, auch ohne Fortführung des verlustbringenden Betriebes des Erblassers. Diese Meinung wurde zuletzt noch, wie oben bereits erwähnt, 6 Monate nach Ergehen des VwGH Erkenntnisses mit dem zusätzlichen Absatz in RZ 4535 EStR 2000 verstärkt.*

*Der Tod meiner Gattin ist am Jänner 2013 eingetreten, zu einem Zeitpunkt also, da die oben dargestellte Ansicht des BMF noch voll in Geltung war.*

*Es stellt sich also jetzt die Frage, warum die Finanzverwaltung ihre am 19. Dezember 2013 neu gefasste Meinung auf einen Sachverhalt anwendet, der sich schon am Jänner 2013 ereignet hat. Selbst wenn das VwGH Erkenntnis vom 25.04.2013 der entscheidende Zeitpunkt wäre, gibt es eine Zeitdifferenz von mehr als drei Monaten, in der die bisherige Ansicht des BMF zu gelten hat.*

*Ein weiteres Argument für die Anerkennung des Verlustabzugs bei meinem Einkommen, ergibt sich aus den Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben (Erlass vom 06.04.2006, BMF 010103/0023—VI/2006, Punkt 6.2.4 Vertrauen auf Erlässe 5 3 Z. 2 lit. b), wonach gemäß § 3 der Verordnung über die Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO (BGBl II 2005/435, zuletzt wieder neu verlautbart im BGBl II Nr. 449/2013) Rechtsauslegungen des BMF schutzwürdig sind, wenn deren Veröffentlichung im AÖF erfolgt ist. Dass die Richtlinien, nämlich die EStR 2000, im AÖF verlautbart wurden, steht außer Zweifel — wie oben mehrfach erwähnt.*

*Wenn das BMF seine Ansicht in der Info vom 19. Dezember 2013 geändert hat und nicht mehr zu seiner bisherigen Ansicht steht (man verzeihe mir den Ausdruck „Kindesweglegung“ in diesem Zusammenhang) kann das demnach keinen Einfluss auf einen Fall haben, der sich zwölf Monate vorher ereignet hat.*

*Hier ist auch auf das Schreiben des deutschen BMF vom 24.07.2008 (koordinierter Ländererlass, BStBl I 2008, 809) zu verweisen, in dem es in Bezug auf den Beschluss des Großen Senates des deutschen BFH vom 17.12.2007 (GrS 2/04, BStBl II 2008, 608) ausspricht, dass aus Vertrauensschutzgründen die bisherige Rechtsansicht (also die Möglichkeit des Verlustabzugs bei den Erben) noch auf Erbfälle, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung des Beschlusses (dies war damals der 12.03.2008) eingetreten sind, anzuwenden ist.*

*Im vorliegenden Fall ist der Tod meiner Gattin am Jänner 2013 (= Erbfall) eingetreten und die neue Rechtsmeinung des BMF wurde erst am 19. Dezember 2013 publiziert. Abgesehen davon, dass aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts diese VwGH Entscheidung verzichtbar ist, kann man dazu noch die Ansicht des deutschen BFH (auf den die österreichische Finanzverwaltung oftmals hinweist und auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.04.2013 - allerdings ohne das Schreiben des deutschen BMF vom 24.07.2008 zu erwähnen), heran ziehen und auch dann ist die bis dahin geltende Rechtsmeinung des österr. BMF noch auf meinen Fall anzuwenden und der Verlustabzug zu gewähren.*

*Möglichweise hat das BMF in seiner Information vom 19. Dezember 2013 die Rückwirkung auf den 1. Jänner 2013 gar nicht angedacht und aus Gründen der Fairness gegenüber den Steuerpflichtigen (so wie in Deutschland) den Verlustabzug bei den Erben erst auf Erbfälle nach dem 31. Dezember 2013 (also ab der Veranlagung 2014) anwenden wollen und es ist nur ein Redaktionsfehler, dass das Jahr 2013 in die erwähnte Info gekommen ist.*

*Im Sinne der obigen Ausführungen beantrage ich die Anerkennung des Verlustabzuges und verbleibe....“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.10.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab:

*"...Das Prinzip des Verlustabzuges soll die periodenübergreifende richtige Gesamtgewinnermittlung ermöglichen. Dies trifft aber nur den (ehemaligen) Inhaber eines Betriebes bzw. einen die Buchwerte übernehmenden unentgeltlichen Erwerber. Erben werden durch aufgebaute Verluste eines bereits stillgelegten Betriebes wirtschaftlich nicht belastet. Auch die Information des BMF zur geänderten Rechtsauslegung ist noch vor Fälligkeit der Einkommensteuer für das Jahr 2013 ergangen.*

*Die Einkommensteuerrichtlinien stellen grundsätzlich eine Auslegungshilfe für die Finanzverwaltung dar und können keine über den gesetzlichen Rahmen hinausgehenden Rechte oder Pflichten vermitteln. Ihr Verweis darauf ist also obsolet. Darüber hinaus sind die Richtlinien in Bezug auf die Vererbung von Verlustvorträgen ab der Veranlagung 2013 für die Finanzverwaltung nicht mehr anzuwenden.*

*Eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben kann Ihrer Beschwerde auch nicht zum Erfolg verhelfen. "Treu und Glauben" kommt nur dann zum Tragen, wenn im*

*Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage eine bestimmte Gestaltung eines Sachverhaltes vorgenommen wurde. Da der Tod Ihrer Gattin kein gestaltbares Ereignis darstellt, liegt kein Anwendungsfall für Treu und Glauben vor..."*

Im Vorlageantrag vom 13.10.2014 wiederholte der Bf. im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und wies neuerlich auf die Bestimmung des § 19 Abs. 1 BAO hin:

*"...Wenn das Recht auf Verlustabzug auch ein höchstpersönliches ist, ist es doch ein Recht - und nichts anderes wird im § 19 BAO verlangt. Dass sich dieses aus einer Abgabenvorschrift, nämlich dem § 18 des Einkommensteuergesetzes ergibt, ist unbestritten. Die gesetzlichen Voraussetzungen, die das österreichische Parlament geschaffen hat und die für mich allein maßgebend sind, sind also gegeben und ich - als Normunterwerfener - klammere mich in dem Rechtsstaat, in dem wir leben, daran. Wenn der VwGH in einem Einzelfall die Sache anders sieht, sei ihm das erlaubt und wenn das BMF seine jahrelange Praxis aufgrund dieses Erkenntnisses aufgibt, dann verstehe ich das zwar deshalb nicht, weil sich das BMF bis zu diesem Erkenntnis immer an das Gesetz gehalten hat, nehme diese Haltung aber zur Kenntnis.*

*Dass die Richtlinien keinen Gesetzes- oder Verordnungsscharakter haben, ist mir bekannt, aber man muss doch erkennen, dass im Finanzministerium nicht irgendwelche Beamtinnen und Beamte sitzen, sondern höchst qualifizierte Damen und Herren, die sich bei Erstellung der Einkommensteuerrichtlinien etwas gedacht und an den Gesetzeswortlaut gehalten haben.*

*Wie ich bereits in meiner Bescheidbeschwerde ausgeführt habe, hätte der Gesetzgeber — wenn er das gewollt hätte - den Verlustabzug bei den Erben durch die Einfügung eines Halbsatzes im Gesetzestext einschränken können; er hat es nicht getan. Daher kennt die BAO im § 19 Abs. 1 eine derartige Einschränkung nicht und hier darf ich auf das VwGH Erkenntnis vom 26. 02. 2014 Zahl: 2010/13/0052 verweisen, in dem — allerdings einen Fall des Bewertungsgesetzes betreffend — auch der VwGH in einem Rechtssatz darauf hinweist, dass er dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht folgen kann, „weil das Gesetz eine derartige Einschränkung nicht kennt“. Auch im hier zu entscheidenden Fall liegt eine gesetzliche Einschränkung des Verlustabzugs nicht vor, weshalb ich nicht verstehen kann, warum das BMF von seiner bisher geltenden Rechtsauffassung abgegangen ist.*

*Dass das FA meine Bescheidbeschwerde abweisen musste, verstehe ich natürlich, weil das BMF mit seiner Info vom 19. Dezember 2013 dies verlangt hat und die untergeordnete Behörde sich daran zu halten hat..."*

In der mündlichen Verhandlung wiederholten die Verfahrensparteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der maßgebende Sachverhalt - der Bf. als Erbe nach seiner im Jänner 2013 verstorbenen Gattin macht im Rahmen seiner für das Jahr 2013 abgegebenen Einkommensteuererklärung nicht aufgebrauchte Verlustvorträge der Erblasserin geltend, obwohl der verlustverursachende Betrieb von dieser bereits 1998 eingestellt wurde - ergibt sich aus vorstehenden Ausführungen und ist unstrittig.

Nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Der Verlustabzug steht dem Steuerpflichtigen zu, der den Verlust erwirtschaftet hat. Persönlich vortragsberechtigt ist grundsätzlich nur die Person, die den Verlust erlitten hat.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbfolge) der Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG jedenfalls dann, wenn der Erbe nicht auch der Betriebsnachfolger ist, nicht auf diesen übergeht:

Der Verwaltungsgerichtshof ging (bereits) in älterer Rechtsprechung von der Höchstpersönlichkeit des Verlustabzuges aus und verwehrte dementsprechend den Übergang des Verlustabzuges auf den Erben (VwGH vom 19.09.1984, 84/13/0059, VwGH vom 04.06.1986, 84/13/0251, VwGH vom 08.11.1989, 88/13/0112).

Im Erkenntnis vom 18.01.1994, 90/14/0095, verwehrte der Verwaltungsgerichtshof den Übergang des Verlustabzuges auf den Erben unter Hinweis auf den im Einkommensteuergesetz geltenden Grundsatz der Individualbesteuerung.

Im Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0131, findet sich die Anmerkung, es sei ausgeschlossen, dass ein Steuerpflichtiger, auf den der verlusterzeugende Betrieb nicht übergegangen ist, bloß aufgrund seiner Stellung als Erbe Verluste des Erblassers bei der Ermittlung seines Einkommens als Verlustvorträge im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 geltend machen kann. Der Verwaltungsgerichtshof verweist diesbezüglich auf seine Erkenntnisse vom 04.06.1986, 84/13/0251, vom 08.11.1989, 88/13/0112, und vom 18.01.1994, 90/14/0095 und zusätzlich auf das Erkenntnis des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04. Der Verwaltungsgerichtshof hält im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 05.03.1988, G 248/87, auch ausdrücklich fest, dass der Fall einer unentgeltlichen Betriebsübernahme durch den Erben zu Buchwerten im Sinne des § 6 Z. 9 lit. a EStG 1988 im gegenständlichen Fall nicht vorlag.

In seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 15.9.2016, Ra 2015/15/0003, hat der VwGH die Entscheidung des BFG vom 5.11.2014, RV/6100478/2014, bestätigt und zur Frage der Vererblichkeit von Verlustvorträgen nachstehende - auch für das gegenständliche Verfahren relevante - Aussagen getroffen:

„ 10 Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

11 Der Inbegriff der Rechte und Verbindlichkeiten eines Verstorbenen, insofern sie nicht in bloß persönlichen Verhältnissen gegründet sind, heißt gemäß § 531 ABGB desselben Verlassenschaft oder Nachlass (vgl. auch § 531 ABGB in der Fassung BGBl. I Nr. 87/2015: Die Rechte und Verbindlichkeiten eines Verstorbenen bilden, soweit sie nicht höchstpersönlicher Art sind, dessen Verlassenschaft). Rechte und Verbindlichkeiten, welche auf die Person eingeschränkt sind, oder die bloß persönliche Handlungen des Verstorbenen betreffen, erlöschen hingegen gemäß § 1448 ABGB durch den Tod. Rechte, die der Person ankleben, folglich mit ihr erlöschen, können nach § 1393 ABGB nicht abgetreten werden.

12 Aus zivilrechtlicher Sicht ist Vererblichkeit (nur) dann gegeben, wenn es sich um vermögensrechtliche Rechte und Verbindlichkeiten handelt (vgl. Eccher in Schwimann/Kodek, ABGB4, § 531 Rn 4). Die Frage, ob eine steuerrechtliche Position einen Vermögenswert verkörpert, bestimmt sich danach, ob diese Position nach Bestimmungen des Steuerrechts übertragbar ist. Diese Frage ist materienspezifisch steuerrechtlich zu lösen (vgl. Hohenwarter-Mayr, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, in Holoubek/Lang, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 355 ff, 372).

13 Das Einkommensteuergesetz ist vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt (vgl. - zum EStG 1972 - VwGH vom 18. Jänner 1994, 90/14/0095). Bei der Einkommensteuer geht es um die Besteuerung der im Einkommen zu Tage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. VwGH vom 27. Mai 2003, 98/14/0065). Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit der Person, sie endet mit ihrem Tod (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 31; vgl. auch - zum jedenfalls insoweit vergleichbaren deutschen Steuerrecht - Ruppe, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, in: Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, 10. Tagungsband der DStJG, 45 ff (56)).

14 Das Einkommensteuerrecht enthält in verschiedenen Zusammenhängen Regelungen, die eine Rechtsnachfolge berücksichtigen (vgl. etwa Hohenwarter-Mayr, aaO, 382 ff). Zum Verlustabzug enthält das Einkommensteuerrecht aber keine Nachfolgeregelung.

15 Jedenfalls im hier vorliegenden Fall, in welchem die Revisionswerberin keinen Betrieb übernommen und die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers zu übernehmen hatte, ist eine Nachfolgeregelung betreffend den Verlustabzug auch nicht zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung erforderlich.

16 Der Einkommensteuer ist jenes Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 2 Abs. 1 EStG 1988). Der Besteuerung wird also nicht das Lebenseinkommen zugrunde gelegt, sondern das Einkommen eines Kalenderjahres (Prinzip der Abschnittsbesteuerung, vgl. Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 1/1).

17 Der Verlustabzug ist ein Hilfsmittel, die engen Schranken dieser Kalenderjahresbesteuerung zu überspringen (vgl. Taucher, Erbschaften und Ertragsteuern, 139; vgl. auch Doralt, RdW 1986, 125: Ausgleich für die periodisierte Gewinnermittlung). Er dient dazu, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige Einkommen zu versteuern hat, obwohl er in der Vergangenheit einen Verlustüberhang erlitten hat (vgl. VfGH vom 30. September 2010, G 35/10, VfSlg. 19185; vgl. zu einer periodenübergreifenden "Totalbetrachtung" bei Spekulationsgeschäften auch das bereits erwähnte Erkenntnis 98/14/0065).

18 Der Verlustabzug dient aber insoweit nur dazu, eine Verrechnung von Einkünften des Steuerpflichtigen mit von ihm in der Vergangenheit erlittenen Verlusten herbeizuführen, um seine Leistungsfähigkeit periodenübergreifend zu berücksichtigen. Eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ist aber nicht geboten, da Verluste, die der Rechtsvorgänger erlitten hat, im Allgemeinen nicht die Leistungsfähigkeit des Rechtsnachfolgers beeinträchtigen.

19 Die Revision beruft sich zur Begründung ihres Standpunktes auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 5. März 1988, G 248/87, VfSlg. 11636. Diesem Vorbringen ist aber entgegen zu halten, dass sich jenes Erkenntnis auf einen Sachverhalt bezog, wonach der Steuerpflichtige als Erbe einen Betrieb von seinem Rechtsvorgänger erworben hatte. Der Verfassungsgerichtshof stützte seine Begründung darauf, dass die wirtschaftliche Identität des Betriebs, dessen Vermögensrechnung ungeachtet des Erbgangs fortgeführt werde, bestehen bleibe. Es scheine kein sachlicher Grund dafür erkennbar zu sein, dass der Erbe hinsichtlich des Verlustvortrags anders behandelt werde als der Betriebsinhaber behandelt würde, wenn kein Erbgang erfolgt wäre. Eine derartige Fortführung eines wirtschaftlich identen Betriebes liegt hinsichtlich der Revisionswerberin aber gerade nicht vor. Dass eine Gleichbehandlung des Erben mit dem Erblasser auch dann verfassungsrechtlich geboten wäre, wenn der Erbe - wie auch bereits der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes - keinen Betrieb mehr führt, kann jenem Erkenntnis nicht entnommen werden.

20 Auch die Lehre stützt die Notwendigkeit der Vererbbarkeit des Verlustabzuges darauf, dass der Nachfolger die Buchwerte des Vorgängers zu übernehmen hat (vgl. etwa Doralt, RdW 1986, 125 f; Beiser, RdW 2000/538, 571 ff).

21 Da ein derartiger Fall nicht vorliegt, ist hier nicht zu prüfen, ob gegebenenfalls durch analoge Anwendung anderer Bestimmungen zur Rechtsnachfolge ein Verlustabzug übertragen werden könnte."

Im vorangeführten Verfahren vor dem VwGH war die Frage zu beurteilen, ob Verlustvorträge, welche einer Person zustanden, die nicht mehr Betriebsinhaber war, im Erbwege übergehen können. Sachverhaltsmäßig steht auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren unstrittig fest, dass ein Betrieb vom Bf. nicht weitergeführt wurde, vielmehr hat die im Jänner 2013 verstorbene Erblasserin den Betrieb bereits im Jahr 1998 aufgegeben.

Der VwGH hat im vorzitierten Erkenntnis seine bisher zum Übergang des Verlustabzuges getroffenen Aussagen weiter präzisiert. Er hat in einem derartigen Fall eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung für nicht geboten erachtet und zweifelsfrei klargestellt, dass nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers nur unter der Voraussetzung übertragen werden können, dass der Erbe den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernimmt. Den höchstgerichtlichen Ausführungen lässt sich darüberhinaus entnehmen, dass - entgegen den Beschwerdeeinwendungen im gegenständlichen Verfahren - weder aus zivilrechtlichen Regelungen noch aus § 19 BAO abgeleitet werden kann, ob eine materielle steuerrechtliche Position auf den Rechtsnachfolger übergeht, sondern dies im materiellen Steuerrecht geregelt sein muss. Nach Auseinandersetzung mit den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts - Abschnittsbesteuerung, persönliche Leistungsfähigkeit - betont der VwGH ausdrücklich, dass es im konkreten Revisionsfall offenbleiben könne, ob selbst im Fall des Überganges des Betriebes auf den Erben der Übergang des Verlustvortrages unterblieben wäre.

Auch das BFG hat sich bei vergleichbarer Sachverhaltskonstellation im Erkenntnis vom 23.12.2016, RV/6100138/2015 erst kürzlich mit der Problematik, ob der Verlustabzug im Erbwege übergeht, unter Einbeziehung der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur ausführlich auseinandergesetzt und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen konnte aber auch der gegenständlichen Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

Den Hinweisen in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag auf Verwaltungspraxis, Erlässe und Regelungen in den EStR sowie auf den Grundsatz von Treu und Glauben ist abschließend Folgendes zu entgegnen:

Vorweg ist festzuhalten, dass Erlässe und Richtlinien keine für das BFG maßgebende Rechtsquelle darstellen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, begründen Erlässe der Finanzverwaltung keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen (z.B. VwGH vom 28.1.2003, 2002/14/0139, oder vom 18.9.2013, 2010/13/0138). Sie stellen lediglich die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen dar. Die Einkommensteuerrichtlinien weisen in ihrer Einleitung sogar selbst darauf hin, dass aus ihnen über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können.



Ebensowenig vermag der Hinweis auf Treu und Glauben der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Nach der ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (z.B. VwGH vom 15.9.2011, 2011/15/0126, vom 23.9.2010, 2010/15/0135, und vom 26.1.2006, 2002/15/0188, jeweils mit weiteren Hinweisen). Ein solcher Vollzugsspielraum besteht bei der Festsetzung der Einkommensteuer nicht.

Auch kommt der Grundsatz von Treu und Glauben lt. VwGH nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen (vgl. zusammenfassend die bei Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 114 Tz. 7ff, referierte Rechtsprechung). Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (etwa VwGH vom 24.4.1996, 93/15/0076, und vom 22.9.1999, 94/15/0104). Derartige besondere Umstände sind im Beschwerdefall nicht zu erkennen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG 1985) ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nämlich den Erkenntnissen vom 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/1570143 und vom 15.9.2016, Ra 2015/15/0003, folgt.

Wien, am 20. Februar 2017