

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adresse1, über die Beschwerden vom 21.12.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 12.11.2015 betreffend

1) Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) und

2) Einkommensteuer 2013 und 2014

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden 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

Sachverhalt

Der **Einkommensteuerbescheid 2013** der Beschwerdeführerin (Bf) erging am 30.01.2015. Wie bereits in den Vorjahren, wurde ein geltend gemachter Verlustabzug berücksichtigt und begründend auf die Verlustvortragsgrenze gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 verwiesen.

Auch im **Einkommensteuerbescheid 2014** vom 15.04.2015 wurde ein Verlustabzug berücksichtigt, wobei in diesem Jahr die Verlustvortragsgrenze wegen der Aufhebung des Abs. 2b mit BGBI. I Nr. 13/2014 ab der Veranlagung 2014 entfiel.

Die Bf bezog in beiden Jahren ausschließlich Pensionseinkünfte.

Mit Bescheiden vom 12.11.2015 **hob** das Finanzamt die **Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014** gemäß § 299 BAO auf.

In der Begründung verwies es auf die gesetzliche Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO sowie darauf, dass die sich aus der Begründung der Sachbescheide ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe.

Mit gleichem Datum wurden die **neuen Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014**, in denen die Verlustabzüge nicht mehr berücksichtigt wurden, erlassen.

Begründend führte das Finanzamt in beiden Bescheiden gleich lautend aus, dass auf Grund der geänderten Rechtsansicht des VwGH vom 25.04.2013, 2010/15/0131, der Verlustabzug ab 2013 nicht mehr zustehe, weil der Betrieb nicht weiter geführt worden sei.

In der nach Fristverlängerung zeitgerechten Eingabe vom 18.12.2015 erhab die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 sowie gegen die Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 gemäß § 299 BAO.

Gleichzeitig stellte die Bf einen Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung und Vorlage der Bescheidbeschwerde gemäß § 262 Abs. 2 BAO an das Bundesfinanzgericht innerhalb von drei Monaten.

Beantragt werde, die oa. Bescheide abzuändern und die Einkommensteuer 2013 mit -4.311,00 € (anstatt mit -518,00 €) sowie die Einkommensteuer 2014 mit -4.464,00 € (anstatt mit -379,00 €) festzusetzen. Konkret werde beantragt, die in den Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 nicht anerkannten Verlustabzüge, die im Erbweg auf die Bf übergegangen seien, entsprechend den eingereichten Steuererklärungen wie in den Vorjahren anzuerkennen.

Das Finanzamt habe die Änderung der Einkommensteuerbescheide mit der geänderten Rechtsansicht des VwGH vom 25.04.2013, 2010/15/0131, begründet, wonach der im Erbweg auf die Bf übergegangene Verlustabzug ab der Veranlagung 2013 nicht mehr zustehe, da der Betrieb nicht weiter geführt worden sei. Der Verlustabzug resultiere aus einer Kommanditgesellschaft, welche - noch vor dem Ableben des Ehegatten der Bf als Erblasser - nach Aufhebung eines Konkursverfahrens über das Vermögen der Kommanditgesellschaft im Jahr 2000 amtswegig im Firmenbuch gelöscht worden sei.

Entsprechend der Rechtsansicht des VwGH seien die Einkommensteuerrichtlinien in Rz 4537a ff dahingehend geändert worden, dass ab der Veranlagung 2013 im Erbfall der Verlustvortrag nur auf den Rechtsnachfolger übergehen könne, der den verlusterzeugenden Betrieb zu Buchwerten übernommen habe. Bis zu dieser Änderung der Einkommensteuerrichtlinien sei in diesen die Auffassung vertreten worden, dass die vom Erblasser nicht aufgebrauchten Verlustvorträge auf seine Erben übergingen, und zwar unabhängig davon, ob der verlustverursachende Betrieb von diesen fortgeführt worden sei (Rz 4534 ff EStR).

Die nunmehr überholte Richtlinienmeinung resultiere aus dem VfGH-Erkenntnis vom 05.03.1988, G 248/87, in welchem dieser ausgesprochen habe, dass kein sachlicher Grund erkennbar sei, dass der Erbe hinsichtlich des Verlustvortrags anders behandelt werde als der Betriebsinhaber, wenn kein Erbgang erfolgt wäre. Der vom VfGH entschiedene Fall habe einen Erben betroffen, der den väterlichen Betrieb im Erbweg erworben und fortgeführt habe. Aus diesem Erkenntnis lasse sich nicht ableiten, wie der

VfGH den Übergang der Verlustvorträge auf einen Erben, der den Betrieb willentlich nicht fortföhre bzw. nicht fortführen könne, da dieser nicht mehr vorhanden sei, beurteilt hätte.

Das Erkenntnis 2010/15/0131 des VwGH beziehe sich auch auf die Entscheidung des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl 2008 II 608, wonach der Verlustvortrag nach § 10 dEStG künftig nicht mehr vererblich sei. Die deutsche Rechtslage sei jedoch mit der österreichischen nicht vergleichbar, da einerseits nach der deutschen Rechtslage nach § 45 Abgabenordnung bei Gesamtrechtsnachfolge nur die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger übergehen würden und nicht wie in Österreich nach § 19 BAO die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers. Weiters seien in Deutschland Verluste aus allen Einkunftsarten, in Österreich jedoch nur aus den betrieblichen Einkunftsarten vortragsfähig (vgl. Dr. Erich Novacek, VwGH zur Vererblichkeit des Verlustvortrags, Finanzjournal Nr. 7-8/2013). Überdies bestehe in Deutschland die Möglichkeit, Verluste in die Vergangenheit rückzutragen - eine Möglichkeit, welche in Österreich nicht bestehe und deren Fehlen in der Literatur als durchaus verfassungswidrig gesehen werde (vgl. DDr. Hermann Peyerl, Verlustübergang auf die Erben nur bei Betriebsfortführung, ÖStZ 2015, 602).

Das Erkenntnis 2010/15/0131 des VwGH nehme Bezug auf Literaturmeinungen (vgl. Beiser, RdW 2000/538, 571, und Doralt, RdW 1986, 125), wonach der Erbe, der den Betrieb des Erblassers übernehme und somit die Buchwerte des Erblassers gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG fortföhre und dadurch die stillen Reserven, die noch zu Zeiten des Erblassers entstanden seien, bei Realisierung versteuern müsse, auch einen etwaigen Verlustvortrag übernehmen solle. Nach diesen Literaturmeinungen sprächen bei Betriebsübernahme durch den Erben sachliche Gründe dafür, dass der Verlustvortrag auf den Erben übergehe. Eine Nichtübertragbarkeit des Verlustvortrages führe zu einer doppelten Erfassung stiller Reserven. Die betriebsbezogene Buchwertverknüpfung und ein betriebsverknüpfter Verlustübergang zwischen Erblasser und Erben ziele auf eine steuersubjektübergreifende Totalgewinnbesteuerung und Einmalerfassung im Sinne einer realisationsgerechten Steuerzahlungsfähigkeit ab.

Diese vom VwGH in seiner jüngsten Entscheidung geforderte Differenzierung, ob der Rechtsnachfolger den Betrieb und somit die Buchwerte des verlusterzeugenden Betriebes gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG fortföhre, sei in dieser Weise **aus dem Gesetz nicht ableitbar**.

Gemäß § 19 BAO trete der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers ein, lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen könnten nicht übergehen (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl 2014, § 19, Rz 4). Der Verlustvortrag sei nach Meinung der steuerlichen Vertretung kein höchstpersönliches Recht und gehe daher im Erbfall gemäß § 19 BAO vom Erblasser auf den Erben über.

Auch § 18 Abs. 6 EStG über den Verlustvortrag setze keine wirtschaftliche Belastung mit stillen Reserven voraus. § 18 Abs. 6 EStG habe folgenden Wortlaut:

„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.“

§ 18 Abs. 6 EStG setze in keiner Weise für die Abzugsfähigkeit beim Rechtsnachfolger voraus, dass der verlustverursachende Betrieb noch vorhanden sei und an den Rechtsnachfolger übertragen worden sei. Das aktuelle Erkenntnis des VwGH (2010/15/0131) lasse offen, aus welcher gesetzlichen Grundlage sich die Rechtsfolge der Verknüpfung des Verlustübergangs an den Betriebsübergang ergebe. Das Fehlen einer dahingehenden gesetzlichen Regelung stelle **keinesfalls eine planwidrige Gesetzeslücke** dar, welche die analoge Anwendung zB der umgründungssteuerlichen Bestimmungen rechtfertige, nach welchen der Verlustübergang auf Fälle des Übergangs des verlustverursachenden Vermögens beschränkt sei. Das Konzept des betriebsbezogenen Verlustübergangs überzeuge daher nicht.

Selbst wenn im Zeitpunkt des Erbantritts der Betrieb mit stillen Reserven belastet sei, sage dies außerdem noch nichts darüber aus, ob diese im Zeitpunkt der Veräußerung des entsprechenden Wirtschaftsgutes noch vorhanden seien und somit zu einem Verbrauch der übernommenen Verlustvorträge führen würden. Unabhängig von der Übernahme stiller Reserven sei der Erbe allein deshalb schon wirtschaftlich benachteiligt, weil der Erblasser mangels Verlustrücktragsmöglichkeit eine in Bezug auf sein Lebenseinkommen überhöhte Steuerlast zu tragen gehabt habe, welche wiederum den Erbanteil des Erben reduziere. Durch die Unzulässigkeit eines Verlustrücktrages werde das Prinzip der Totalgewinnbesteuerung durchbrochen. Das führe zu einer Benachteiligung von Steuerpflichtigen, die zuerst Gewinne und später Verluste erzielten gegenüber Steuerpflichtigen, die spätere Gewinne mit anfänglichen Verlusten über einen Verlustvortrag ausgleichen könnten (vgl. DDr. Hermann Peyerl, Verlustübergang auf die Erben nur bei Betriebsfortführung, ÖStZ 2015, 602).

Die aus dieser geltenden Gesetzeslage resultierenden Rechtsfolgen würden für den ursprünglichen Betriebsinhaber allerdings dadurch abgemildert, dass dieser selbst den Verlustvortrag auch nach Veräußerung bzw. Liquidation des verlusterzeugenden Betriebes weiterhin geltend machen und zeitlich unbeschränkt zur Verrechnung mit künftigen Einkünften vortragen könne.

Ebenso bleibe nach aktueller Richtlinienmeinung der Verlustvortrag beim Erben, der den verlustverursachenden Betrieb vom Erblasser übernommen habe und auf welchen somit der Verlustvortrag übergegangen sei, erhalten, auch wenn dieser den Betrieb in der Folge aufgebe oder veräußere (Rz 4537c EStR).

Im vorliegenden Fall sei der verlustverursachende Betrieb vor dem Tod des Erblassers liquidiert worden, wodurch nach aktueller Richtlinienmeinung der nach der Liquidation auf Ebene des Erblassers vorhandene Verlustvortrag untergehen solle. Wäre der Betrieb jedoch erst nach dem Tod des Erblassers und Übernahme durch die Erbin

liquidiert worden, könnte die Erbin den Teil des Verlustvortrages, der nicht zur Verrechnung mit dem Liquidationsergebnis des Betriebes verwendet werde, weiterhin zum Ausgleich mit ihren anderen Einkünften heranziehen. Der Todeszeitpunkt des Erblassers - vor bzw. nach der Liquidation des Betriebes - führe somit nach der aktuellen Rechtsauslegung in den Einkommensteuerrichtlinien, welcher in den gegenständlichen Einkommensteuerbescheiden gefolgt worden sei, zu in unsachlicher Weise unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen, die in den relevanten Steuergesetzen keine Deckung fänden und überdies gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art 7 Abs.1 B-VG verstößen würden.

Mit **Beschluss vom 16.07.2018** forderte die Richterin die Bf auf, ihre mangelhafte Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 gemäß § 250 Abs. 1 lit. d BAO durch eine Begründung zu ergänzen.

Die Bf führte innerhalb der gesetzten Frist durch ihre steuerliche Vertretung in ihrer **Eingabe vom 14.08.2018** begründend aus, dass die beiden Aufhebungsbescheide rechtlich nicht zulässig seien, da die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 nicht aufzuheben gewesen wären.

§ 299 BAO gestatte die Aufhebung eines Bescheides, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweise. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspreche. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliege (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Rz 9, 10).

Wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 18.12.2015 ausgeführt, seien die neuen Einkommensteuerbescheide vom 12.11.2015 rechtswidrig, da die aktuelle Rechtsauslegung in den Einkommensteuerrichtlinien, welchen in den gegenständlichen Einkommensteuerbescheiden gefolgt worden sei, zu in unsachlicher Weise unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen führe.

Die aufgehobenen Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 seien nach Meinung der Bf rechtskonform; sie fänden im Gegensatz zu den neuen Einkommensteuerbescheiden Deckung in den relevanten Steuergesetzen und entsprächen dem Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG. Da der Inhalt der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide somit richtig sei, hätten diese nicht gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben werden dürfen.

Rechtslage

Nach § 250 Abs. 1 BAO hat die Bescheidbeschwerde zu enthalten: die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet (lit. a), die Erklärung, in welchen Punkten der

Bescheid angefochten wird (lit. b), die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (lit. c) und eine Begründung (lit. d).

Entspricht die Bescheidbeschwerde nicht den in § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, so hat gemäß § 85 Abs. 2 die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Bescheidbeschwerde nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Sobald das Verwaltungsgericht für die Erledigung von Bescheidbeschwerden zuständig ist, obliegt ihm auch die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (Ritz, BAO⁶, § 85 Tz 19)

1) Aufhebung gemäß § 299 BAO:

Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend.

§ 299 Abs. 1 gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten.

Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 ist nicht, ob der aufzuhebende Bescheid im Zeitpunkt seiner Erlassung inhaltlich rechtswidrig war. Für § 299 ist im Allgemeinen die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der amtsweigigen Aufhebung maßgebend.

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Werden sowohl der Aufhebungsbescheid als auch der neue Sachbescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten, ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden. Die Entscheidung über beide Beschwerden kann verbunden werden.

Im Rahmen der Bescheidaufhebung bedarf es aber vorher einer Prüfung nach dem Maßstab des materiellen Rechtes, weil nur die Feststellung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides seine Aufhebung rechtfertigt (Stoll, BAO, 2888, mit Verweis auf VwGH 10.05.1988, 85/14/0034).

Wird in der Begründung des Aufhebungsbescheides allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt, dass sich nämlich „der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist“, und im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenden (neuen)

Einkommensteuerbescheid dargelegt, aus welchem Grund sich diese Unrichtigkeit ergibt, so ist aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) erkennbar, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat; eines ausdrücklichen Verweises in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf den neuen Sachbescheid bedarf es dafür nicht (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Aufhebung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Darüber hinaus kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) grundsätzlich Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu.

Eine Aufhebung wird in der Regel dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 52 ff).

2) Verlustabzug:

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.“

Das Einkommensteuergesetz trifft zur Frage der Vererbbarkeit des Verlustvortrages keine Aussage.

Der VwGH vertrat bereits in früheren Entscheidungen (VwGH 19.09.1984, 84/13/0059; VwGH 08.11.1989, 88/13/0112) die Auffassung, dass der Verlustvortrag (Verlustabzug) als höchstpersönliches Recht nicht auf die Erben übergeht.

Durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl 2008 II 608, wurde in Deutschland ein Rechtsprechungswandel herbeigeführt. § 10d dEStG enthält - wie auch § 18 Abs. 6 EStG - keine Aussage zur Frage der Zulässigkeit des interpersonellen Verlustvortrags. Aus diesem Grund müssen laut BFH die Prinzipien und die grundlegenden Wertungen des Einkommensteuerrechts für die Beantwortung dieser Frage herangezogen werden. Der BFH kam zum Schluss, dass der Verlustvortrag nicht (mehr) auf die Erben übergehen kann. Als wesentlich erachtete er, dass die Einkommensteuer eine Personensteuer ist, die sich durch den Grundsatz der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit

auszeichnet. Erblasser und Erbe sind dagegen zwei verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen werden (vgl. Hasanovic, ecolex 2013/455).

Im Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0131, bekräftigte der VwGH, dass der Erbe nicht schon auf Grund seiner allgemeinen Stellung als Gesamtrechtsnachfolger Verluste des Erblassers als Verlustvorträge geltend machen kann.

Der VwGH wolle für den Fall des Ablebens des Betriebsinhabers den Verlust auf diejenigen Personen übergegangen wissen, die den verlustverursachenden Betrieb (zu Buchwerten) erhalten hätten. Damit wäre den Sachlichkeitsanforderungen, die der VfGH im Erkenntnis G 248/87 formuliert habe, jedenfalls entsprochen (Zorn in RdW 2013, 354).

Diese Beurteilung wurde im Erkenntnis vom 15.09.2016, Ra 2015/15/0003, bestätigt; in diesem legte der VwGH auch die dogmatische Grundlage für diese Rechtsfolge dar:

Weder aus den zivilrechtlichen Regelungen über die Gesamtrechtsnachfolge, noch aus der Regelung des § 19 BAO könne abgeleitet werden, ob eine steuerrechtliche Position wie das Recht auf Verlustabzug auf den Rechtsnachfolger übergehe; solches müsse ausschließlich im materiellen Steuerrecht geregelt sein. Für die Frage des Verlustübergangs sei daher zu prüfen, ob das materielle Steuerecht einen solchen (ausdrücklich oder erschließbar) anordne.

Der VwGH führte weiter aus, dass das Einkommensteuergesetz vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt sei und es bei der Einkommensteuer um die Besteuerung der im Einkommen zutage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehe. Die persönliche Steuerpflicht erstrecke sich auf die Lebenszeit einer Person, die mit ihrem Tod ende.

Das Einkommensteuerrecht enthalte in verschiedenen Zusammenhängen Regelungen, die eine Rechtsnachfolge berücksichtigen; zum Verlustabzug enthalte es aber keine Nachfolgeregelung.

In einem Fall wie dem vorliegenden, in welchem die Revisionswerberin keinen Betrieb übernommen habe und die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers zu übernehmen gehabt habe, sei eine Nachfolgeregelung betreffend den Verlustabzug auch nicht zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung erforderlich.

Der Verlustabzug diene 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 sei aber nicht geboten, da Verluste, die der Rechtsvorgänger erlitten habe, im Allgemeinen nicht die Leistungsfähigkeit des Rechtsnachfolgers beeinträchtigten.

Dem Erkenntnis des VfGH vom 05.03.1988, G 248/87, auf welches sich die Revision berufe, könne nicht entnommen werden, 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 führe.

Nach bisheriger, bis zur Veranlagung 2012 geltender Verwaltungspraxis (die Bf verwies in diesem Zusammenhang auf Rz 4534 EStR idF 24.07.2013) gingen nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers (nach Maßgabe der Erbquoten) auf seine Erben über. Dies galt auch dann, wenn der verlustbringende Betrieb nach dem Tod des Erblassers von den Erben nicht übernommen und fortgeführt wurde.

Die Verwaltungspraxis stützte sich dabei auf die Erkenntnisse des VfGH vom 05.03.1988, B 1138/86, bzw. VfGH 05.03.1988, G 248/87. Diesen Erkenntnissen lag zum einen als Sachverhalt zu Grunde, dass der Beschwerdeführer eine Buchdruckerei, die er nach dem Tod seines Vaters als Erbe erworben hatte, betrieb und beantragte, die seinem Vater erwachsenen Verluste als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Zum anderen ging es um die Vererbbarkeit des Verlustvortrages im Rahmen der Gewerbesteuer, einer früheren Objektsteuer.

Der VfGH ordnete im Erkenntnis G 248/87 die Aufhebung des § 4 Abs. 2 GewStG als gleichheitswidrig an, wonach der Übergang eines Gewerbebetriebs im Ganzen an einen anderen Unternehmer (grundsätzlich) als Neugründung anzusehen sei. Diese Bestimmung bewirke, dass der Erbe eines Unternehmens Verluste aus der Zeit vor dem Übergang nicht als Fehlbeträge geltend machen könne.

Weiter führte der VfGH aus:

„(...) d) Der VfGH nimmt vorläufig den Standpunkt ein, dass die vom Bundesminister für Finanzen nunmehr vertretene Rechtsansicht auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten ist und die dem Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegte Auffassung, derzufolge ein Verlustabzug durch den Erben nur deshalb nicht als zulässig angesehen wurde, weil der Verlust nicht bei ihm, sondern bei seinem Gesamtrechtsvorgänger, dem Erblasser, entstanden sei, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt.

Gleiches scheint auch für den Bereich der Gewerbesteuer zu gelten:

Es ist dem VfGH zumindest vorläufig kein Grund ersichtlich, der es sachlich rechtfertigen würde, die Betriebsübernahme durch einen Erben hinsichtlich der Geltendmachung von in Vorjahren erlittenen Verlusten gewerbesteuerrechtlich nicht als Betriebsübernahme, sondern wie eine Betriebsneugründung zu behandeln. Bedenkt man nämlich die wirtschaftliche Identität des Betriebs, dessen Vermögensrechnung ungeachtet des Erbgangs fortgeführt wird, und bedenkt man weiters, dass der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger umfassend in die wirtschaftliche und steuerliche Stellung des Erblassers eintritt, sämtliche Vermögenswerte des Erblassers übernimmt und auch für Verbindlichkeiten des Erblassers einzustehen hat, so scheint 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 gleichheitswidrig sein, die Betriebsübernahme durch den Erben bei der

Gewerbesteuer wie eine Betriebsneugründung zu behandeln. Solches aber scheint § 4 Abs. 2 GewStG anzuhören. Deshalb sah sich der VfGH veranlasst, diese Bestimmung unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes in Prüfung zu ziehen."

Die Rechtsansicht des VwGH zur (Nicht)Vererbbarkeit der Verlustvorträge wurde zum Teil in der Literatur kritisiert (zB Novacek, fj 2013, 252; Peyerl, ÖStZ 2015, 602).

Dem gegenüber setzte neben einem Teil der Lehre auch das Bundesfinanzgericht für die Übertragung von Verlustvorträgen durch Vererbung voraus, dass der Erbe den Betrieb des Erblassers unter Übernahme der Buchwerte fortführt (Doralt, RdW 1986, 125; Beiser, RdW 2000/538; BFG 05.11.2014, RV/6100478/2014; BFG 23.12.2016, RV/6100138/2015; BFG 20.02.2017, RV/7104745/2014; BFG 19.10.2017, RV/2100354/2017).

Der VwGH wies wiederholt darauf hin, dass gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf (VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062). Erlässe stellen demzufolge keine maßgebende Rechtsquelle dar. Mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt sind die Einkommensteuerrichtlinien keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle; ein Erlass kann daher keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen begründen (VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139).

Erwägungen

Im vorliegenden Fall war zum einen strittig, ob die Sprüche der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 wegen Berücksichtigung der in Rede stehenden Verlustvorträge als Sonderausgaben unrichtig waren und das Finanzamt diese Bescheide daher nach § 299 BAO aufheben durfte, zum anderen, ob die Bf als Erbin befugt war, die in den Vorjahren bei ihrem Ehegatten als Erblasser entstandenen Verluste geltend zu machen.

1) Aufhebung gemäß § 299 BAO:

Das Finanzamt stützte die Aufhebungsbescheide auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.04.2013, 2010/15/0131, welchem ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde lag: Der dortige Beschwerdeführer machte Verlustvorträge geltend, die eine Gesellschafterin einer KG, deren Erbe er war, zugewiesen erhalten hatte. Die KG war nach Beendigung eines Konkursverfahrens bereits vor dem Tod dieser Gesellschafterin im Firmenbuch gelöscht worden.

Gegenständlich war die KG, an welcher der verstorbene Ehegatte der Bf beteiligt war, ebenfalls bereits vor dessen Ableben im Firmenbuch gelöscht worden. Da auf die Bf daher kein Betrieb bzw. Mitunternehmerteil übergegangen sein konnte, durfte das Finanzamt in Anlehnung an dieses Judikat von der Unrichtigkeit der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 ausgehen.

Im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen erwies sich auch die Ermessensübung des Finanzamtes als rechtmäßig.

Die Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

2) Verlustabzug:

Nach den vom Finanzamt vorgelegten Akten verstarb der Gatte der Bf am 06.03.2004.

In der in der Finanzamtsdatenbank DB2 abrufbaren Aufstellung des Erwerbes von Todes wegen nach dem am 06.03.2004 verstorbenen Erblasser schienen die Bf als Erbin und die drei Kinder als Pflichtteilsberechtigte auf.

Der Verlustabzug resultierte aus einer Kommanditgesellschaft, die noch vor dem Ableben des Ehegatten der Bf im Jahr 2000 amtswegig im Firmenbuch gelöscht wurde (vgl. den Vorlagebericht des Finanzamtes).

Die Verlustabzüge wurden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen 2004 bis 2012 der Bf mit der Begründung, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt worden sei, dem Grunde nach antragsgemäß anerkannt.

Da der verlustbringende Betrieb noch zu Lebzeiten des Erblassers im Firmenbuch gelöscht worden war, konnte die Bf keinen Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil übernehmen.

Das Bundesfinanzgericht schloss sich im Beschwerdefall der oa. – einhelligen - Judikatur des VwGH sowie der ebenfalls einheitlichen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts an, wonach die bloße Stellung der Bf als Gesamtrechtsnachfolgerin nicht ausreichte, um Verlustvorträge aus einem verlusterzeugenden Unternehmen, an welchem ihr verstorbener Ehegatte beteiligt war, das aber nicht auf sie überging, nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 geltend machen zu können.

Die Bf vermochte sich zur Untermauerung ihres Standpunktes weder auf ein Judikat des VwGH, noch auf das Erkenntnis des VfGH vom 05.03.1988, G 248/87, zu stützen, weil sich auch dieses Erkenntnis auf einen Sachverhalt bezog, wonach der Beschwerdeführer als Erbe einen Betrieb von seinem Rechtsvorgänger erworben hatte.

Mit ihren Hinweisen auf die Einkommensteuerrichtlinien konnte die Bf ebenfalls keine Rechte für sich ableiten, weil, wie oa., Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Parteien begründen.

Im Erkenntnis vom 15.09.2016, Ra 2015/15/0003, wies der VwGH zudem darauf hin, dass dem genannten Erkenntnis des VfGH nicht entnommen werden könne, 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 führe.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 waren auf Grund obiger Ausführungen daher 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.

Da sich das Erkenntnis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0131; VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0003) stützt, ist eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 30. August 2018