

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Kulmburg u Partner Wp u Stb GmbH, Harrachgasse 26, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 12.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 09.03.2016, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 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:

Strittig ist im Beschwerdefall die Frage, ob anlässlich der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 des im Jahr 2015 verstorbenen Herrn Günther H (Beschwerdeführer) ein vortragsfähiger Verlust nach § § 18 Abs. 6 EStG 1988 als Sonderausgabe zu berücksichtigen sei, welcher auf die Geschäftstätigkeit seines bereits im Jahr 2011 verstorbenen Vaters zurückzuführen ist.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2013, 2010/15/0131, versagte das Finanzamt den Abzug mit nachstehender Begründung:

„Aufgrund des zitierten VwGH-Erkenntnisses gehen nunmehr Verlustvorträge nur mehr auf den Steuerpflichtigen über, der den Betrieb des Erblassers von Todes wegen unentgeltlich übernimmt (Auswirkung der Rechtsprechung des VwGH auf Veranlagungsverfahren ab 2013).“

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde ausgeführt, dass der im Jahr 2015 verstorbene Bf nach dem Tod seines Vaters am 13. Mai 2011 dessen Betrieb unentgeltlich von Todes wegen übernommen habe, weshalb das in der Bescheidbegründung angeführte VwGH-Erkenntnis vom 25. April 2013 keine Änderung in der Berechtigung des Verlustabzuges herbeiführe. Der Verlustabzug sei daher auch ab dem Jahr 2013 zu berücksichtigen. Dass der übernommene Betrieb später aufgegeben wurde, habe keinen Einfluss auf die Zulässigkeit des Abzugs der vom Erblasser übernommenen Verluste. Die übernommenen Verluste seien daher beim Bf bis zu seinem Todestag abzugsfähig.

Nach weiteren Ermittlungen vertrat das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung die Auffassung, dass für die Beurteilung der vorliegenden Frage die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2013 einschlägig sei. Nach diesem richtungsweisenden Erkenntnis sei es ausgeschlossen, dass jemand, auf den der verlusterzeugende Betrieb nicht übergegangen sei, bloß aufgrund seiner Stellung als Erbe Verluste oder Verlustanteile eines verstorbenen Betriebsinhabers oder Gesellschafters bei der Ermittlung seines Einkommens als Verlustvorträge iSd § 18 Abs. 6 bzw. 7 EStG 1988 geltend machen könne. Es komme daher im Anlassfall einzig und allein darauf an, ob der Bf den verlusterzeugenden Betrieb seines Vaters mit 13.7.2011 übernommen habe oder nicht.

Dieser habe seit 1981 ein Textilwarengeschäft, vorerst in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft und ab 1996 als Einzelkaufmann geführt. Über Antrag vom 29.6.1999 sei die Firma gelöscht worden. Die Komplementärgesellschaft sei bereits im Jahr 1997 nach beendeter Liquidation gelöscht worden. Die Gewerbeberechtigung habe mit ihrer Zurücklegung geendet. Als Endigungszeitpunkt sei der 27. Mai 1999 vermerkt worden.

In den Jahren 2000 bis zur Einantwortung 2012 seien noch Einnahmen und Ausgaben steuerlich einbekannt worden, dennoch seien die beiden Erben mit Beschluss vom 29. Mai 2012 in kein Betriebsvermögen eingeantwortet worden. Dem Finanzamt liege zwar das Erbteilungsübereinkommen nicht vor, es sei jedoch vom für die Durchführung des Verlasses als Gerichtskommissär zuständig gewesenen Notariat ausdrücklich bestätigt worden, dass nach den Ergebnissen des Verlassverfahrens kein Hinweis darauf vorliege, dass ein Betrieb auf die Erben übergegangen wäre.

Ein auf diese Umstände bezugnehmender Vorhalt wurde dahingehend beantwortet, dass der verstorbene Vater seine Tätigkeit als Textilhändler am 30.6.1999 eingestellt, die Ware abverkauft, sowie die Mietverhältnisse für alle Filialen und die Dienstverhältnisse gelöst habe. In der Folgezeit seien die Forderungen eingezogen und noch offene Verbindlichkeiten erfüllt worden. Daraus hätten sich bei der Erbengemeinschaft steuerlich relevante Erträge und Aufwendungen ergeben.

Unter Hinweis auf die Judikatur und Rechtsprechung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass den beiden Erben im Jahr 2011 keine betrieblich verwendeten Wirtschaftsgüter „von solchem Umfang und Gewicht“ zugefallen seien, dass von einem Übergang des Betriebes an die Erben gesprochen werden könne. Daran ändere auch die ins Treffen geführte Entscheidung des VwGH vom 26.2.2014, 2009/13/0254, nichts, weil „Einkünfte aus einer *ehemaligen* betrieblichen Tätigkeit“ das Schicksal der früheren betrieblichen Einkunftsart teilen, *obwohl* die betriebliche Tätigkeit eben nicht mehr vorliege; das Fortdauern der Unternehmereigenschaft wiederum stelle ein reines Spezifikum des Umsatzsteuerrechtes dar und sei auf den ertragsteuerrechtlichen Begriff des „Betriebes“ nicht übertragbar.

Das Finanzamt könne vor diesem Hintergrund nicht finden, dass ein im Jahr 2011 nur noch aus restlichen Verbindlichkeiten bestehendes Vermögen jenem Vermögen (eines

aktiven Handelsbetriebes) gleich zu halten wäre, in dem abzugsfähige Verluste entstanden seien.

Auch wenn sich in den vergangenen Jahren weite Teile der Literatur für eine umfassende Vortragsfähigkeit von Verlusten bei Rechtsnachfolgern ausgesprochen haben (Doralt, RdW 1986, 125, den Verlustvortrag als Ausgleich für die übertragenen stillen Reserven ansehend; Novacek, ÖStZ 2009, 322, welcher den Übergang des Verlustvortrages allein auf die Gesamtrechtsnachfolge stützen will; Beiser, RdW 2000, 571, das Konzept einer steuersubjektübergreifenden Buchwertverknüpfung vertretend; Stückler, ÖStZ 2013/889, 487, und ÖStZ 2013/927, 513, den Verlustabzug auch für Einzelrechtsnachfolge befürwortend; Peyerl, ÖStZ 2015/743, 602, für einen einkunftsquellenunabhängigen Verlustübergang nach Maßgabe der Erbquoten), schließe sich die Finanzverwaltung der höchstgerichtlichen Judikatur an. Indem sich letztere für eine analoge Anwendung von umgründungssteuerrechtlichen Grundsätzen ausspreche, wäre auch im Anlassfall zu prüfen, ob das verlusterzeugende Vermögen auf den Erben übergegangen sei. Da das verlusterzeugende Vermögen im Beschwerdefall nicht auf den Erben übergegangen ist, schließe sich das die Finanzverwaltung der höchstgerichtlichen Judikatur an.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag. Darin führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Aussage des Notariats kein verlässlicher Hinweis sei. Die Erben könnten manche Sachverhalte nicht richtig beurteilen bzw. seien sich auch gar nicht bewusst, dass manche Sachverhalte beim Erblasser zugetroffen haben. Auch werde in diesem Fall mangels Kenntnis der Einkommensteuerunterlagen des Erblassers den Erben nicht bewusst gewesen sein, dass relevante betriebliche Einkünfte vorlagen und dies beim Notariat verneint haben. Dass das Notariat darüber keine Aufzeichnungen gemacht habe und/oder dort keine Hinweise mehr gefunden werden konnten, könne nicht ausgeschlossen werden. Das ändere aber nichts daran, dass die Verlassenschaft unter unrichtigen Angaben eingeantwortet worden sei. Das Notariat habe nämlich nur bestätigt, dass keine Hinweise auf einen Betrieb in der Abhandlung gefunden worden sei, aber nicht ausgeschlossen, dass nicht doch ein Betrieb vorgelegen habe können.

Zum Zeitpunkt des Erbanfalls sei tatsächlich ein Betrieb vorhanden gewesen. Dazu führte der steuerliche Vertreter aus, dass es sich um eine Liquidation und nicht um eine punktuelle Betriebsaufgabe gehandelt habe. Zum gesamten Leben eines Betriebes gehöre jedoch nicht nur der Zeitraum der Erzielung von Einkünften, sondern auch die Abwicklung bis zum Abschluss des letzten Geschäftsfalles, somit auch die nach der werbenden Tätigkeit im Zeitraum der Liquidation anfallende Eintreibung von Forderungen bzw. Erfüllung von Verbindlichkeiten. Auch wenn keine menschliche Arbeitskraft, sachliche Produktionsmittel, betrieblich verwendete Wirtschaftsgüter usw. von besonderem Ausmaß mehr vorliegen würden, bestehe dennoch ein steuerlicher Betrieb. Es sei von der Steuersystematik auch konsequent, sowohl den Betrieb als auch die Unternehmereigenschaft solange aufrechtzuerhalten, bis der letzte Geschäftsfall abgeschlossen sei. Ob der Betrieb noch im Gewerberegister oder Firmenbuch geführt werde, sei steuerrechtlich irrelevant.

Die offenen steuerlichen Verluste des Erblassers seien bei den Erben als Verlustvortrag zu berücksichtigen. Dies begründete der steuerliche Vertreter wie folgt:

„Der Verweis auf die umgründungssteuerrechtlichen Grundsätze im vorletzten Absatz geht unserer Ansicht nach ins Leere und ist nicht anwendbar (“...prüfen, ob das verlusterzeugende Vermögen auf den Erben übergegangen ist.“). Der Sinn eines in Liquidation befindlichen Betriebes besteht ja gerade in der Versilberung des (auch verlusterzeugenden) Vermögens, sodass dieses mit der Zeit eben nicht mehr vorhanden ist. Bei einem Betrieb, der sich in Liquidation befindet und nur mehr abzuwickelnde Forderungen bzw. Verbindlichkeiten bestehen, ist es entweder (1.) denkunmöglich, dass noch verlusterzeugendes Vermögen vorhanden ist (denn offene Forderungen oder Verbindlichkeiten per se können niemals Verluste erzeugen) oder (2.) die verlusterzeugenden Aufwendungen des ehemals werbenden Betriebs manifestieren sich eben in diesen bestehenden Verbindlichkeiten, dann besteht aber das verlusterzeugende Vermögen als Verbindlichkeit noch weiter und kann dementsprechend übergehen.“

Da unserer Ansicht nach eine Loslösung von Forderungen/Verbindlichkeiten vom Grundgeschäft nicht möglich ist, trifft der zweite Fall zu.

Da nach der Einantwortung die Abwicklung fortgedauert hat, haben die Erben (auch ohne ihr Bewusstsein!) einen steuerlichen Betrieb mit allen Konsequenzen übernommen. Das wäre bei Betriebseinnahmen genauso der Fall gewesen wie eben bei Betriebsausgaben.“

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung nahm die Richterin auf die nunmehr dem Gericht vorliegende Ermittlung eines Aufgabeverlustes zum 31.12.1999, eingelangt beim Finanzamt am 15.1.2001, Bezug. Infolgedessen sei der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zum 31.12.1999 anzunehmen.

Der Vertreter des Finanzamtes gab zu bedenken, dass es sich durch diese punktuelle Betriebsaufgabe nach § 24 EStG nur mehr um nachträgliche Betriebseinnahmen bzw.-ausgaben handeln könne.

Der steuerliche Vertreter brachte dazu vor, dass er trotz der Betriebsaufgabe zum 31.12.1999 die Auffassung vertrete, dass der Betrieb steuerlich weiter bestanden habe und im Jahr 2011 auf die Erben über gegangen sei.

Mit Schriftsatz vom 18. Oktober 2017 führte der steuerliche Vertreter nochmals aus, dass die Verlassenschaft Alois H im Jahr 2012 146.230,95 Euro zu bezahlen gehabt hätte. Der Anteil des Bf habe 73.115,47 Euro betragen. Diese Zinsen seien weder im Aufgabergebnis des Alois H noch in einer seiner nachfolgenden Steuererklärungen erfasst worden.

Folgende nachstehende Überlegungen wurden dem Gericht zur Kenntnis gebracht:

"Gem. § 32 Abs. 1 Zi 2 EStG gehören zu den Einkünften gem. § 2 Abs. 3 Zi 1-3 EStG, also zu den betrieblichen Einkünften, auch solche einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit, "und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger". Rechtsnachfolger der (nachträglichen) betrieblichen Tätigkeit des 2011 verstorbenen Alois H. ist Günter H., der in diesem Zusammenhang auch die Zahlungen der Zinsen 2012 absetzen konnte (anteilig 50%);

wir haben dazu in der mündlichen Verhandlung auch das Erkenntnis VwGH vom 4.6.2003, 98/1370238, angesprochen). Diese Ausgaben stellen aufgrund des o.a. Gesetzesverweises betriebliche Einkünfte dar, die in diesem Fall mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurden. Diese Ausgaben sind in der Zeit nach dem Tod des Alois H in der persönlichen Steuerpflicht des Günter H angefallen und stellen, da sie nicht im Jahr 2012 mit anderen Einkünften vollständig ausgleichsfähig waren, bei ihm vortragsfähige Verluste gem. § 18 Abs. 6 EStG dar."

Das heiße, dass der Bf durch die Übernahme der nach-betrieblichen Zinsschulden, eigene betriebliche Einkünfte habe, die, auch wenn er keinen Betrieb übernommen haben sollte, abzugs- und vortragsfähig und als Sonderausgabenabzug bis zu seinem Tod zu berücksichtigen seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 ordnungsgemäße 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.

Der Einkommensteuer ist jenes Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 2 Abs. 1 EStG 1988).

Der Besteuerung wird nicht das Lebenseinkommen zugrunde gelegt, sondern das Einkommen eines Kalenderjahres (Prinzip der Abschnittsbesteuerung, vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz/1).

Der Verlustabzug ist ein Hilfsmittel, die engen Schranken der im EStG 1988 normierten Kalenderjahresbesteuerung zu überspringen. Er dient dazu, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige Einkommen zu versteuern hat, obwohl er in der Vergangenheit einen Verlustüberhang erlitten hat. 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. Jedenfalls dann, wenn der Erbe nicht auch der Betriebsnachfolger ist, ist eine Nachfolgeregelung betreffend den Verlustabzug auch nicht zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung erforderlich. (BFG 23.12.2016, RV/6100138/2015).

Wie das Finanzamt zurecht ausführt, findet sich im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.4.2013, 2010/15/0131, die Aussage, es sei

ausgeschlossen, dass ein Steuerpflichtiger, auf den der verlusterzeugenden 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.

In einem später ergangenen Erkenntnis weist der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003), darauf hin, dass auch die Lehre die Notwendigkeit der Vererbarkeit des Verlustabzuges darauf stützt, dass der Nachfolger die Buchwerte des Vorgängers zu übernehmen habe und spricht in weiterer Folge sogar von einer "Fortführung eines *wirtschaftlich identen* Betriebes".

Vorliegendenfalls ist unbestritten, dass der verstorbene Vater, Herr Alois H. seine Tätigkeit als Textilhändler am 30.6.1999 eingestellt, die Waren abverkauft sowie die Mietverhältnisse für alle Filialen und die Dienstverhältnisse gelöst hat. Mit Eingabe vom 15.1.2001 wurde ein Aufgabeverlust zum 31.12.1999 ermittelt. In den Folgejahren wurden, laut Vorhaltsbeantwortung vom 27.7.2016, Forderungen eingezogen und die Verbindlichkeiten erfüllt.

Im gegenständlichen Fall wird vorgebracht, dass der Sohn den Betrieb unentgeltlich erworben habe. Dies wird im Vorlageantrag aus der Tatsache abgeleitet, dass noch nachträgliche Betriebsausgaben aus offenen Verbindlichkeiten angefallen sind und laut Verwaltungsgerichtshof (VwGH 26.2.2014, 2009/13/0254) die Unternehmereigenschaft bis zur Abwicklung sämtlicher Vorfälle aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des Betriebes bestehe.

Diese für die Umsatzsteuer zutreffende Aussage findet jedoch, wie das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zurecht aufgezeigt hat, keine Anwendung im Falle der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Frage der Betriebsaufgabe.

Das UStG kennt nicht einen dem Sondertatbestand des EStR vergleichbaren Tatbestand der Aufgabe des Unternehmens. Die Unternehmereigenschaft bleibt bis zur letzten Verwertungshandlung bestehen (Kolacny/Caganek, UStG³ § 4 Anm 30).

Die Begriffe Betrieb und Teilbetrieb sind nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen; danach ist ein Betrieb die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften (vgl. BFG vom 1.8.2017, RV/3100331/2014 unter Hinweis auf VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160, und die dort angeführten Literaturstellen).

Die Betriebsaufgabe hat die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit zur Voraussetzung (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215).

Nach § 32 Z 2 EStG 1988 werden Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit erfasst.

Eine "ehemalige" Tätigkeit liegt dann vor, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden ist (Doralt, EStG, § 32, Tz 60).

Für die Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben, wie im Beschwerdefall Zinsen und Mietzahlungen, ist eindeutig die (vorhergegangene) Aufgabe des Betriebes Voraussetzung (UFS 12.10.2004, RV/0389-G/02).

Im vorliegenden Fall hat Herr Alois H. seinen verlusterzeugenden Betrieb, wie bereits im Sachverhalt dargestellt, aufgegeben, indem er nicht nur einen Veräußerungsverlust erklärt, sondern auch alle Miet- und Dienstverhältnisse aufgelöst hat. In den folgenden Jahren wurden nur mehr die Einkünfte aus seiner ehemaligen Tätigkeit (nachträgliche Betriebsausgaben) erfasst. Er selbst hat diesen verlusterzeugenden Betrieb im Zeitpunkt seines Todes nicht mehr selbst geführt, weshalb auf seinen Erben auch kein Betrieb übergegangen sein kann. Das im Vorlageantrag aufgezeigte subjektive Empfinden spielt dabei keine Rolle. Auch die Ausführungen im nachträglichen Schriftsatz vom 18. Oktober 2017 gehen davon aus, dass es sich um nachträgliche Betriebsausgaben handelt, deren Berücksichtigung jedoch, wie bereits oben ausgeführt, die Aufgabe des Betriebes zur Voraussetzung haben. Die bloße Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten lässt den Erben jedoch weder zum Betriebsnachfolger werden, noch resultieren daraus eigene gewerbliche Einkünfte.

Auch die Lehre stützt die Notwendigkeit der Vererbbarkeit des Verlustabzuges darauf, dass der Nachfolger die Buchwerte des Vorgängers zu übernehmen hat (vgl. Doralt, Rdw 1986, 125 f.). Da gerade davon im Beschwerdefall nicht auszugehen ist, steht das Recht auf Abzug der noch nicht verrechneten Verluste des Erblassers dem Sohn (Bf) nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 nicht zu.

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.

Das Erkenntnis stützt sich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003, 25.4.2013, 2010/15/0131); eine Revision ist somit nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. Oktober 2017

