Urteil vom 17. April 2018, IX R 24/17

Keine Übertragung eines für den Erblasser festgestellten Verlustvortrags zum 31. Dezember 2009 auf die Erben aus Billigkeitsgründen - Gerichtliche Überprüfung von Billigkeitsmaßnahmen der Verwaltung

ECLI:DE:BFH:2018:U.170418.IXR24.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 10d, AO § 163, AO § 227, EStG VZ 2009

vorgehend FG München, 05. Juli 2017, Az: 11 K 954/16

Leitsätze

NV: Liegt im Einzelfall kein ungewollter Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes vor, scheiden sachliche Billigkeitsmaßnahmen aus .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 6. Juli 2017 11 K 954/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob den Klägern und Revisionsklägern (Klägern) als Rechtsnachfolgern des im Jahr 2009 verstorbenen Erblassers ... (E) der für diesen festgestellte verbleibende Verlustvortrag zum 31. Dezember 2009 im Wege einer Billigkeitsregelung zu übertragen ist.

2 An der ... GmbH & Co. KG (KG), deren Gesellschaftszweck der Handel mit ... war, waren als Komplementärin die ... GmbH mit Sitz in ... sowie als Kommanditisten der E und dessen Söhne, die Kläger, beteiligt. Geschäftsführer der Komplementärin waren die Kläger. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen wurden der KG von der Z-GmbH & Co. KG (Z-KG) vermietet.

3 Mit Testament vom 21. Juli 1999 hatte der im Jahr ... geborene E die Kläger zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt und zu Gunsten seiner beiden Töchter Vermächtnisse angewiesen.

4 E und die Kläger veräußerten ihre Beteiligungen an der KG durch notariell beurkundeten Unternehmenskaufvertrag vom 23. Dezember 2008 an die X-GmbH mit Sitz in ... . Am ... Januar 2009 verstarb E.

5 Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 13. Februar 2012 für die KG wurden für E Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. 2.011.021,10 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgestellt. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 22. Februar 2012 für die Kläger als Rechtsnachfolger des E wurde ein Teil des Verlustvortrags mit verschiedenen positiven Einkünften des E verrechnet. Im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2009 des E vom 22. Februar 2012 wurde der verbleibende Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) auf 1.451.307 € festgestellt. Der Bescheid erging an die Kläger als Rechtsnachfolger des verstorbenen E.

6 Mit Schreiben vom 28. Februar 2012 beantragten die Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt

--FA--) für E, einen Teil der im Bescheid vom 22. Februar 2012 angesetzten Veräußerungsverluste in Höhe von 487.500 € auf den Veranlagungszeitraum 2008 zurückzutragen und den sich nach Verlustrücktrag ergebenden Verlustvortrag in Höhe von 1.475.307 € zu gleichen Teilen auf die Kläger zu übertragen, wobei die Verluste ausschließlich mit Einkünften der Z-KG und der KG verrechenbar sein sollten. Sie machten geltend, dass die Verlustvorträge ausschließlich aus der Veräußerung der Kommanditanteile an der KG mit Vertrag vom 23. Dezember 2008 resultieren würden. Es liege im Streitfall eine seltene und extrem gelagerte Konstellation vor. Zwischen der Veräußerung und dem Tod des Erblassers am ... Januar 2009 lägen weniger als 30 Tage. Die Übergangsregelung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) im Beschluss vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) habe als "Stichtag den 18. August 2008" vorgesehen. Der Tod des Erblassers sei nur fünf Monate später eingetreten. E habe im Jahr 1995 seine Söhne in die Unternehmen aufgenommen und Teile seines Privatvermögens auf sie übertragen. Durch Testament habe er diese im Jahr 1999 als seine Erben eingesetzt. Da E im Jahr 2005 an Demenz erkrankt sei und seitdem unter Pflegschaft gestanden habe, habe die von ihm beabsichtigte vorweggenommene Erbfolge nicht umgesetzt werden können. Bei Umsetzung der Pläne zur vorweggenommenen Erbfolge hätte sich ein Antrag auf Übertragung von Verlustvorträgen erübrigt. Gestaltende Maßnahmen zur Rettung der Verluste seien durch die schwere Erkrankung des Erblassers und die damit verbundene Pflegschaft verschlossen gewesen. Der Unternehmenskaufvertrag vom 23. Dezember 2008 habe zudem neben der Veräußerung der Kommanditanteile auch ein unwiderrufliches Verkaufsangebot von Teilen des Grundbesitzes der Z-KG enthalten. Der Verlust aus der Veräußerung der Kommanditanteile sei in Kauf genommen worden in der Erwartung, dass die zeitgleiche Veräußerung der Grundstücke zu einem beträchtlichen Veräußerungsgewinn führen werde. Letztlich sei die Veräußerung der Grundstücke jedoch an unterschiedlichen Preisvorstellungen gescheitert. Eine zeitgleiche Veräußerung der Kommanditanteile der KG und der Grundstücke der Z-KG hätte zu einer Verrechnung von Veräußerungsgewinnen und Veräußerungsverlusten geführt. Demgegenüber müssten die Kläger bei Veräußerung der Grundstücke der Z-KG im Jahr 2014 (Gewinn aus der Veräußerung 16.077.252,68 €) den fiktiven Anteil am Veräußerungsgewinn ihres Vaters voll versteuern, ohne die zuvor erlittenen Verluste aus der Veräußerung der Kommanditanteile gegenrechnen zu können. Aufgrund dieser extremen Konstellation sei eine Billigkeitsmaßnahme für die Kläger notwendig. Die Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der Z-KG sei nur möglich gewesen, weil im überlassenen Grundstück ... erhebliche stille Reserven vorhanden gewesen seien, die das "Gegenstück zum positiven Eigenkapital" der KG darstellen würden. Die Erben müssten noch private Schulden von 1,9 Mio. € bedienen. Hinzu kämen Kreditverbindlichkeiten der KG von 5,6 Mio. € und der Z-KG von 18,7 Mio. €, die zu bedienen seien.

7 Mit Bescheid vom 22. April 2015 lehnte das FA den Antrag auf Übertragung der Verlustvorträge auf die Kläger ab.

8 Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde mit der Einspruchsentscheidung vom 7. März 2016 als unbegründet zurückgewiesen.

9 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage ab und führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 132 veröffentlichten Urteil vom 6. Juli 2017 11 K 954/16 im Wesentlichen aus, Ermessensfehler des FA seien bei Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme nicht ersichtlich. Die Auslegung des FA, dass eine solche Billigkeitsmaßnahme grundsätzlich nur dann in Frage komme, wenn --anders als im Streitfall-- die Einkunftsquelle, die den Verlust verursacht habe, auf die Erben übergehe, sei möglich und nicht zu beanstanden.

10 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen (§§ 163, 227 der Abgabenordnung --AO--) und formellen Rechts (Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten; Verletzung der Sachverhaltsaufklärungspflicht; keine Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens).

11 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG, den Ablehnungsbescheid vom 22. April 2015 sowie die Einspruchsentscheidung vom 7. März 2016 aufzuheben und das FA zu verpflichten, im Wege einer Billigkeitsregelung die für den Erblasser festgestellten verbleibenden Verlustvorträge zum 31. Dezember 2009 in Höhe von 1.451.308 € zu gleichen Teilen auf die Kläger als Erben zu übertragen.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FA, den zum 31. Dezember 2009 für den Erblasser festgestellten Verlustvortrag nach § 10d EStG nicht im Billigkeitswege auf die Kläger zu übertragen, ist nicht zu beanstanden. Die Kläger haben weder einen Anspruch auf Übertragung des festgestellten Verlustvortrags noch auf Neubescheidung ihres Antrags.

14 1. Nach § 163 Satz 1 AO kann eine Steuer u.a. niedriger festgesetzt werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falles unbillig ist; § 227 Halbsatz 1 AO sieht vor, dass die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen können, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig ist.

15 a) Die Unbilligkeit der Erhebung einer Steuer, an die §§ 163, 227 AO die Möglichkeit einer abweichenden Steuerfestsetzung oder eines Erlasses knüpfen, kann sich aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen ergeben, wobei die Beteiligten des Streitfalles zu Recht nur um die erste Variante streiten. Sachlich unbillig ist die Erhebung vor allem dann, wenn sie im Einzelfall nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft. Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme stellt immer auf den Einzelfall ab und ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 112). Umstände, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes einer Vorschrift bewusst in Kauf genommen hat, stehen jedoch dem Erlass entgegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92; BFH-Beschluss vom 27. Juli 2011 I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005).

16 b) Abweichende Steuerfestsetzung und Erlass sind Maßnahmen der finanzbehördlichen Billigkeit im Steuerschuldverhältnis, über die in einem vom Steuerfestsetzungsverfahren gesonderten Verfahren durch eigenständigen Verwaltungsakt zu entscheiden ist. Dieser Verwaltungsakt unterliegt, wenn die begehrte Billigkeitsmaßnahme abgelehnt wurde, nur einer eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung (§ 102 FGO); diese beschränkt sich darauf, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens nicht beachtet wurden oder Ermessen fehlerhaft ausgeübt wurde.

17 c) Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH (in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D., Rz 55) kann der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Er hält es indes für möglich, dass in seltenen und extrem gelagerten Konstellationen eine auf den entsprechenden Einzelfall bezogene abweichende Steuerfestsetzung (§ 163 AO) oder ein Steuererlass (§ 227 AO) in Betracht kommen kann (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.IV.2.b gg, Rz 112) und verweist hierzu auch auf den Vorlagebeschluss des I. Senats (BFH-Vorlagebeschluss vom 29. März 2000 I R 76/99, BFHE 191, 353, BStBl II 2000, 622, unter III.2.d, Rz 20). Danach mag eine abweichende Steuerfestsetzung (§ 163 AO) oder ein Steuererlass (§ 227 AO) in Betracht kommen, wenn sich im Einzelfall herausstellt, dass ein beim Erben angefallener steuerpflichtiger Gewinn unmittelbar mit einem vom Erblasser erlittenen und bei ihm nicht mehr ausgeglichenen Verlust korrespondiert. Auf diese Weise ist es insbesondere möglich, eine Begünstigung des Erben auf diejenigen Fälle zu beschränken, in denen dieser durch die beim Erblasser "verlorenen" Verluste selbst in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist (BFH-Vorlagebeschluss in BFHE 191, 353, BStBl II 2000, 622, unter III.2.d, Rz 20).

18 2. Das FA hat im Streitfall --wie das FG zutreffend entschieden hat-- eine seltene und extrem gelagerte Konstellation im dargestellten Sinne und damit eine sachliche Unbilligkeit rechtsfehlerfrei verneint.

19 a) Die Kläger machen geltend, die seltene und extrem gelagerte Konstellation liege darin, dass der Verkauf der Betriebsgesellschaft (KG) mit Verlust im Veräußerungsvertrag an eine gewinnbringende Veräußerung der in der Z-KG gehaltenen und an die veräußerte Gesellschaft vermieteten Grundstücke gekoppelt gewesen sei. Zu der Veräußerung der Grundstücke sei es zunächst nur nicht wegen der Uneinigkeit über den endgültigen Kaufpreis gekommen. Da das Geschäft jedoch für die Käufer unter Zeitdruck gestanden sei, seien wechselseitige Optionen mit der jeweiligen Preisvorstellung dessen vereinbart worden, demgegenüber die Option ausgeübt werde. Das eine Geschäft hätte nicht ohne das andere stattgefunden. Die Verluste und Gewinne stammten damit nicht nur aus einer Einkunftsquelle, sondern aus einem einzigen doppelaktigen und untrennbaren Verpflichtungsgeschäft des Erblassers, dass lediglich mit zwei zeitlich getrennten Verfügungen erfüllt worden sei. Zwischen diesen beiden Vorgängen sei der Erblasser verstorben. Diese wirtschaftliche Position, bereits realisierter Verlust in der Person des Erblassers und noch nicht realisierter, aber dann bei den Erben entstehender Gewinn aus derselben bereits bei dem Erblasser gesetzten Ursache, hätten die Kläger geerbt.

20 b) Der Vortrag der Kläger erfüllt schon nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine abweichende Steuerfestsetzung (§ 163 AO) oder für einen Steuererlass (§ 227 AO).

21 aa) Insbesondere stellt die Realisierung eines Gewinns aus der Veräußerung von Grundstücken der Z-KG im Jahr 2014 keinen Grund dar, den zum 31. Dezember 2009 für den Erblasser festgestellten Verlustvortrag auf die Kläger zu übertragen. Denn Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren. Sie können nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen (z.B. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, C.II.3.; vom 11. Mai 2015 1 BvR 741/14, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 882; BFH-Urteil vom 22. Oktober 2014 II R 4/14, BFHE 247, 170, BStBl II 2015, 237, Rz 15); ein derartiger Fall liegt hier allerdings nicht vor.

22 bb) Im Streitfall korrespondiert der im Jahr 2014 aus den Grundstücksveräußerungen der Z-KG angefallene, steuerpflichtige Gewinn nicht unmittelbar mit dem vom Erblasser erlittenen und bei ihm nicht mehr ausgeglichenen Verlust aus der Veräußerung der KG. Anders als die Kläger geltend machen, ist die Veräußerung der Anteile an der KG schon nicht zwingend an die gewinnbringende Veräußerung der von der Z-KG an die KG vermieteten Grundstücke gekoppelt gewesen. Vielmehr ist die Veräußerung der Grundstücke im Dezember 2008 zunächst an unterschiedlichen Preisvorstellungen der Vertragsparteien gescheitert. Daher wurde lediglich ein unwiderrufliches Verkaufsangebot eingeräumt, bei dem jedoch unsicher war, ob die Annahme erklärt wird. Soweit zwischen der Z-KG und der KG bis zur Veräußerung der Anteile an der KG im Dezember 2008 eine Betriebsaufspaltung vorgelegen haben sollte, führt dies entgegen der Auffassung der Kläger auch nicht zur Existenz "einer Einkunftsquelle". Zum einen bleiben auch im Fall einer Betriebsaufspaltung Besitz- und Betriebsunternehmen zwei selbständige Unternehmen (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4.). Die sachliche und personelle Verflechtung der beiden Betriebe führt nicht dazu, dass Besitz- und Betriebsunternehmen im steuerrechtlichen Sinne als ein einziges Unternehmen zu qualifizieren wären mit der Folge, dass der in beiden Organisationseinheiten erzielte und z.B. additiv ermittelte Gesamtgewinn einheitlich der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen würde (so bereits BFH-Urteil vom 29. März 2006 X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, II.3.e aa, Rz 36). Zum anderen war eine etwaige Betriebsaufspaltung bereits zu Lebzeiten des E durch die Veräußerung der Anteile an der KG beendet worden und lag daher im Zeitpunkt des Erbfalles nicht mehr vor.

23 cc) Eine im Billigkeitswege erfolgende Übertragung des Verlustabzugs des E auf die Erben kann zudem nicht mit etwaigen im Zeitpunkt des Erbfalles in den Grundstücken vorhandenen stillen Reserven begründet werden. Denn der Übergang der stillen Reserven ist gerade nicht mit dem Übergang eines etwaigen Verlustvortrags des Rechtsvorgängers verknüpft (s. bereits Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, D.III.6.a ee, Rz 85). Demgemäß ist es auch ausgeschlossen, eine auf dem Übergang der stillen Reserven beruhende Besteuerung hier als ungewollte und "überschießende" Folge einer typisierenden gesetzlichen Regelung zu qualifizieren.

24 c) Ohne Erfolg bleibt schließlich die Verfahrensrüge der Kläger. Deren Beanstandung, das FG habe gegen § 96 Abs. 1 FGO verstoßen, weil es die sich aus dem Akteninhalt ergebende Betriebsaufspaltung zwischen der Z-KG und der KG außer Acht gelassen habe, ist bereits aus den unter II.2.b bb dargestellten Gründen nicht erheblich. Der erkennende Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

25 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de