Urteil vom 23. Oktober 2019, I R 23/17

Kein Übergang von Verlusten i.S. des § 2a Abs. 1 EStG auf Erben

ECLI:DE:BFH:2019:U.231019.IR23.17.0

BFH I. Senat

EStG § 2a Abs 1 S 1 Nr 6 Buchst a, EStG § 2a Abs 1 S 3, EStG § 2a Abs 1 S 5, BGB § 1922, EStG § 24 Nr 2, EStG § 10d, AuslInvG § 2 Abs 1, EStG § 2a Abs 3, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Dezember 2016, Az: 13 K 897/16 F

Leitsätze

Verbliebene negative Einkünfte des Erblassers aus der Vermietung eines Hauses in der Schweiz i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a, Satz 5 EStG gehen nicht im Wege der Erbfolge auf den Erben über.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.12.2016 - 13 K 897/16 F hinsichtlich des Klägers zu 1. aufgehoben.

Die Klage wird insoweit abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind miteinander verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist Gesamtrechtsnachfolger seines am 20.08.2012 verstorbenen Vaters (V). V erzielte bis zu seinem Tod Einkünfte aus der Vermietung eines Hauses in der Schweiz. In den Jahren 2002 bis 2005 tätigte er hohe Renovierungsaufwendungen, die er durch mehrere, bis zu seinem Tode nicht zurückgeführte Darlehen finanzierte. Zum 31.12.2011 betrugen die für V nach § 2a Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung (EStG) gesondert festgestellten verbleibenden negativen Einkünfte 251.907 €. Der Kläger trat als Gesamtrechtsnachfolger in die Darlehen ein und erzielte in den Jahren 2012 bis 2014 (Streitjahre) eigene (positive) Einkünfte aus der Vermietung des Hauses, die der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) der Besteuerung zugrunde legte. Einen Ausgleich der verbliebenen negativen Einkünfte des V mit den positiven Einkünften des Klägers ließ das FA nicht zu. Über die deshalb gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre eingelegten Einsprüche hat das FA noch nicht entschieden.

2 Am 06.01.2016 beantragten die Kläger beim FA jeweils auf den 31. Dezember der Streitjahre den Erlass von Bescheiden über die Feststellung der verbleibenden negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Schweiz nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG. Dazu führten sie aus, die zum 31.12.2011 für V festgestellten verbleibenden negativen Einkünfte seien um positive Einkünfte des V, die er bis zu seinem Tod erzielt habe, zu mindern, so dass die verbleibenden negativen Einkünfte des V zum Todeszeitpunkt noch 202.548 € betragen hätten. Dieser Verlustvortrag sei mit dem Tode des V auf den Kläger als Erben übergegangen. Im Hinblick auf die positiven Einkünfte aus der Vermietung des Hauses, die der Kläger erzielt habe, ergäben sich verbleibende negative Einkünfte i.S. des § 2a EStG zum 31.12.2012 in Höhe von 174.630 €, zum 31.12.2013 in Höhe von 104.590 € und zum 31.12.2014 in Höhe von 45.442 €.

3 Das FA lehnte den Erlass der begehrten Feststellungsbescheide gegenüber den Klägern mit Bescheiden vom 18.01.2016 ab.

4 Nach erfolglosen Einsprüchen erhoben die Kläger Klage vor dem Finanzgericht (FG) Düsseldorf, welches dieser mit Urteil vom 20.12.2016 - 13 K 897/16 F (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 281) in der Person des Klägers stattgab, während es diese mangels Beschwer in der Person der Klägerin als unzulässig abwies.

5 Dagegen richtet sich die Revision des FA, das sich auf die Verletzung von Bundesrecht beruft.

6 Das FA beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 20.12.2016 - 13 K 897/16 F hinsichtlich der Person des Klägers aufzuheben und die Klage auch insoweit abzuweisen.

7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet und führt --bezogen auf die Person des Klägers-- zur Aufhebung des FG-Urteils und (auch insoweit) zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die V entstandenen und bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Verluste aus der Vermietung des Hauses in der Schweiz im Wege der Erbfolge auf den Kläger übergegangen sind. Demgemäß waren für den Kläger auch keine verbleibenden negativen Einkünfte auf den jeweiligen 31. Dezember der Streitjahre nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG festzustellen.

9 1. Nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG dürfen negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese --wie im Streitfall-- in einem ausländischen Staat (hier: Schweiz) belegen sind, nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Soweit die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, mindern sie nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt. Nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG sind die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte gesondert festzustellen.

10 2. Es besteht zwischen den Beteiligten zunächst kein Streit darüber, dass V in den Jahren 2002 bis 2005 negative Einkünfte aus der Vermietung des Hauses in der Schweiz erzielte, die er nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG nicht ausgleichen konnte. Diese minderten in den Folgejahren die positiven Einkünfte des V aus der Vermietung des Objekts nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG und es wurden gemäß § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG zuletzt zum 31.12.2011 verbleibende negative Einkünfte des V in Höhe von 251.907 € festgestellt, die sodann wiederum nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG mit den vom 01.01.2012 bis zum Tode des V am 20.08.2012 von diesem erzielten positiven Einkünften aus der Vermietung des Objekts in der Schweiz in Höhe von 49.359 € zu verrechnen waren.

11 3. Indessen gingen die mit Ablauf des 20.08.2012 noch verbliebenen negativen Einkünfte aus der Vermietung des Hauses in der Schweiz in Höhe von 202.548 € nicht im Wege der Erbfolge auf den Kläger über (ebenso R 10d Abs. 9 Satz 9 der Einkommensteuer-Richtlinien 2015; Wacker, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2012/ 2013, 809, 811; Brandenberg, JbFSt 2012/2013, 815; Franz Dötsch, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 641, 646; Riedel, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2017, 283, 285 f.; Hagemann, Deutsches Steuerrecht kurzgefasst 2017, 147; Gosch in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 2a Rz 42; Herkenroth/Striegel in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2a EStG Rz 94; Naujok in Bordewin/Brandt, § 2a EStG Rz 114; a.A. Pfützenreuter, EFG 2017, 281, 282 f.; Rickert, DStR 2010, 410, 411 f.; Pongs, DStR 2018, 2010, 2011 f.; Blümich/ Wagner, § 2a EStG Rz 132; Dreyer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 2a Rz 182; Kaminski in Korn, § 2a EStG Rz 149; Schmidt/Heinicke, EStG, 38. Aufl., § 2a Rz 63).

12 a) Nach § 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) geht mit dem Tode einer Person (Erbfall) deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf deren Erben über. Über diese zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge hinaus tritt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) der Erbe sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht im Hinblick auf Umstände, die die höchstpersönlichen Verhältnisse des Erblassers betreffen und

unlösbar mit dessen Person verbunden sind. Welche steuerrechtlichen Positionen in diesem Sinne "vererblich" sind, ist unter Heranziehung der materiell-rechtlichen Normen und Prinzipien des jeweils maßgeblichen Einzelsteuergesetzes zu beurteilen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, 136, BStBl II 2008, 608, 611, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 25.08.2010 - I R 13/09, BFHE 230, 436, BStBl II 2011, 113).

13 b) Der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluss in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608 insoweit erkannt, dass der in § 10d EStG vorgesehene Verlustabzug nicht vom Erblasser auf den Erben übergehe. Diese Beurteilung beruht vor allem auf dem Gedanken, dass § 10d EStG der durch den Verlust verursachten Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung trage und dass ein vom Erblasser erzielter Verlust nur dessen eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, nicht aber diejenige des oder der Erben mindere. Zugleich hat der Große Senat des BFH allerdings ausgeführt, dass im Fall der "gespaltenen Tatbestandsverwirklichung" andere Regeln gelten können (vgl. zusammenfassend Senatsbeschluss in BFHE 230, 436, BStBl II 2011, 113). Eine solche "gespaltene Tatbestandsverwirklichung" hat er u.a. dann für gegeben erachtet, wenn --wie z.B. im Regelungsbereich des § 24 Nr. 2 letzter Halbsatz EStG-- der Erbe den vom Erblasser eingeleiteten Einkunftstatbestand abschließt. In diesen und ähnlichen Fällen bestehe eine "Verklammerung von sowohl in der Person des Erblassers als auch in derjenigen des Erben jeweils teilweise verwirklichten Besteuerungsmerkmalen", die es rechtfertige, die vom Erblasser verwirklichten Besteuerungsmerkmale dem Erben zuzurechnen und ihn in diesem Sinne in die steuerrechtliche Position des Erblassers eintreten zu lassen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, 142, BStBl II 2008, 608, 614).

14 c) Das FG ist zwar von den vorstehenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen, es hat daraus aber bezogen auf § 2a Abs. 1 EStG rechtsfehlerhafte Schlüsse gezogen.

15 aa) Es besteht aus Sicht des Senats zunächst kein Zweifel daran, dass § 2a Abs. 1 EStG --so wie auch § 10d EStG-- der durch den Verlust verursachten Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung trägt und ein vom Erblasser erzielter Verlust dessen eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, nicht aber diejenige des oder der Erben mindert (vgl. Wacker, JbFSt 2012/2013, 809, 811; Riedel, ISR 2017, 283, 285; Hagemann, a.a.O.; auch Pfützenreuter, EFG 2017, 282, 283; a.A. Wagner, a.a.O.).

16 aaa) Dies kommt bereits unmissverständlich im Wortlaut des § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG zum Ausdruck, wonach die negativen Einkünfte, soweit sie nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden können, die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die "der Steuerpflichtige" in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt, mindern. Im Ausgangspunkt regeln sowohl § 10d EStG als auch § 2a Abs. 1 EStG den Verlustausgleich und -abzug. § 2a Abs. 1 EStG begründet als lex specialis zu § 10d EStG lediglich einen eigenen Verlustkreislauf (Herkenroth/Striegel, a.a.O., § 2a EStG Rz 17; auch Kaminski, a.a.O.), indem die vorgetragenen Verluste in späteren Veranlagungszeiträumen mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat bereits bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG --und nicht erst bei der Ermittlung des Einkommens-- verrechnet werden. Auch § 2a Abs. 1 EStG dient damit --in den von ihm gezogenen tatbestandlichen Grenzen-- der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips (Riedel, ISR 2017, 283, 285; Hagemann, a.a.O.; a.A. aber wohl Kaminski, a.a.O.).

17 bbb) Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erlaubt insoweit die Beschränkung des Ausgleichs von Verlusten, die mit dem Ziel der Steuerersparnis eingegangen wurden (vgl. Senatsurteile vom 17.10.1990 - I R 177/87, BFH/NV 1992, 174, und I R 182/87, BFHE 162, 307, BStBl II 1991, 136), selbst wenn die der Norm zugrunde liegende typisierende Betrachtung auch andere Verluste erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 26.03.1991 - IX R 162/85, BFHE 164, 327, BStBl II 1991, 704).

18 ccc) Dementsprechend schlagen die Erwägungen des Großen Senats des BFH in seinem Beschluss in BFHE 220, 129, 142, BStBl II 2008, 608, 614 prinzipiell auf § 2a Abs. 1 EStG durch (Wacker, JbFSt 2012/2013, 809, 811; Gosch, a.a.O.).

19 bb) § 2a Abs. 1 EStG begründet ferner --entgegen der insoweit vom FG vertretenen Rechtsauffassung-- auch keine "gespaltene Tatbestandsverwirklichung" i.S. der Ausführungen des Großen Senats des BFH in seinem Beschluss in BFHE 220, 129, 142, BStBl II 2008, 608, 614, die ausnahmsweise den Übergang der in der Person des V erlittenen Verluste auf den Kläger rechtfertigen könnte.

20 aaa) Die "personelle Aufspaltung" eines Steuertatbestands, wie sie etwa § 24 Nr. 2 letzter Halbsatz EStG vorsieht, besteht regelmäßig darin, dass zwei Personen Handlungen vornehmen oder bei ihnen Umstände eintreten, die für sich genommen --d.h. personenbezogen-- nach dem materiellen Steuerrecht keine Besteuerung auslösen würden,

wohl aber bei Anwendung einer personenübergreifenden Betrachtung. Hierin unterscheidet sich etwa die "Verklammerung" von Besteuerungsmerkmalen nach § 24 Nr. 2 EStG von der bloßen Zurechnung von Positionen aus dem Steuerschuldverhältnis i.S. des § 45 der Abgabenordnung, die zunächst die Entstehung einer Steuerschuld beim Rechtsvorgänger voraussetzt und diese sodann auf den Rechtsnachfolger überleitet (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 24 Rz 51).

21 bbb) Auf der Grundlage dieser Erwägungen hat der erkennende Senat eine "Verklammerung" von Merkmalen, die einerseits vom Erblasser und andererseits vom Erben verwirklicht worden sind, im Regelungsbereich des § 2 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft vom 18.08.1969 --AuslInvG-- (BGBl I 1969, 1211, 1214, BStBl I 1969, 477, 480) bejaht. Nach Auffassung des Senats besteht diese darin, dass es zunächst zu einem Verlustabzug gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 AuslInvG gekommen sein muss, der sodann gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 AuslInvG ausgeglichen wird. Dabei werden, wenn in der Zeit zwischen der Gewährung des Verlustabzugs und dessen späterem Ausgleich der Abzugsberechtigte verstorben ist, die Voraussetzungen für den Verlustabzug selbst vom Abzugsberechtigten (Erblasser) und diejenigen für den Ausgleich des Verlustabzugs von seinem Gesamtrechtsnachfolger (Erbe) verwirklicht. Damit liegt eine "gespaltene Tatbestandsverwirklichung" in dem vom Großen Senat des BFH angesprochenen Sinne vor, die es rechtfertigt, das vom Erblasser verwirklichte Besteuerungsmerkmal "Verlustabzug" dem Erben zuzurechnen. Bei § 2 Abs. 1 Satz 3 AuslInvG bzw. dessen Nachfolgebestimmung § 2a Abs. 3 EStG a.F. handelt es sich in der Sache um Nachversteuerungsregelungen (vgl. Wacker, JbFSt 2012/2013, 809, 811) auf der Ebene der Einkünfteermittlung und mithin um eine Aufspaltung des (materiellen) Steuertatbestandes zwischen Erblasser und Erbe (Riedel, ISR 2017, 283, 285; Brandenberg, JbFSt 2012/2013, 815).

22 ccc) Die vorstehenden Erwägungen lassen sich indessen nicht auf § 2a Abs. 1 EStG übertragen. Die Vorschrift betrifft die Feststellung negativer Einkünfte. Auf jener der Einkommensermittlung nachgelagerten Ebene ist aber die Annahme einer tatbestandlichen "Verklammerung" ausgeschlossen (Riedel, ISR 2017, 283, 285; Brandenberg, JbFSt 2012/2013, 815). In der Sache geht es vielmehr um die Zurechnung von negativen Einkünften, da die beim Erblasser festgestellten negativen Einkünfte alleine darauf beruhen, dass dieser in eigener Person sämtliche materiellen Voraussetzungen des Tatbestands nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG verwirklicht hat. Dass die Geltendmachung von Verlustüberhängen aus der Vergangenheit das Erzielen positiver Einkünfte in der Gegenwart voraussetzt, liegt insoweit in der Natur der interperiodischen Verlustverrechnung und ist keine systematische Besonderheit des § 2a EStG (Riedel, ISR 2017, 283, 285).

23 ddd) Würde man der Auffassung des FG folgen, so würden negative Einkünfte nach § 2a EStG anders behandelt als im Inland erzielte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die im Jahr ihrer Entstehung nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können. Nach Auffassung des FG würde auch ein Erbe, der eine vermietete inländische Immobilie erwirbt und die Vermietungstätigkeit des Erblassers fortführt, an die vom Erblasser begonnene Erwerbstätigkeit anknüpfen. Allerdings würden diese negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Erblasser aufgrund der Einkünftesaldierung nach § 2 Abs. 3 EStG nicht gesondert festgestellt, sondern fänden ggf. Eingang in seinen Verlustvortrag i.S. des § 10d Abs. 2 EStG, für den eine Rechtsnachfolge aber gerade ausgeschlossen ist. Weshalb bei § 2a Abs. 1 EStG eine davon abweichende Handhabung geboten sein soll, erschließt sich dem Senat nicht (Riedel, ISR 2017, 283, 285).

24 eee) Den vorgenannten Erwägungen steht das zu § 15a EStG ergangene BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15 (BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527) nicht entgegen. Zwar geht danach der verrechenbare Verlust in dem Fall, dass ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG überträgt, anteilig auf den Übernehmer über, wenn diesem auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird. Letzteres beruht indessen darauf, dass verrechenbare Verluste i.S. von § 15a EStG erst dann die finanzielle Leistungsfähigkeit des Kommanditisten mindern, wenn dieser aus seiner Beteiligung Gewinne erzielt, die er zum Ausgleich seines negativen Kapitalkontos zu verwenden hat (§ 169 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs). Die im Streitfall zu beurteilenden Verluste haben hingegen nicht die finanzielle Leistungsfähigkeit des Klägers, sondern des V gemindert.

25 fff) Die Kläger können sich schließlich auch nicht auf Vertrauensschutzgesichtspunkte stützen, weil die Finanzverwaltung bis zum Ergehen des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, 142, BStBl II 2008, 608, 614 noch vom Übergang der verbliebenen negativen Einkünfte aus der Vermietung i.S. des § 2a Abs. 1 EStG ausgegangen ist. Abgesehen davon, dass ein entsprechender Vertrauensschutztatbestand sich nur auf die Person des V beziehen könnte, gab es zu § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG --anders als zu § 10d EStG-- keine ständige

höchstrichterliche Rechtsprechung, von der der Senat nunmehr abweichen würde. Deshalb kann auch nicht von der "faktischen" Änderung der "Rechtslage" und einer zuvor bestehenden Vertrauensbasis ausgegangen werden.

26 4. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil bezogen auf die Person des Klägers aufzuheben. Die Sache ist spruchreif, denn nach den vorstehenden Ausführungen gingen die von V erlittenen und in seiner Person angefallenen und festgestellten Verluste aus der Vermietungstätigkeit in der Schweiz nicht auf den Kläger über. Eine Feststellung verbleibender negativer Einkünfte gegenüber dem Kläger zum jeweiligen 31. Dezember der Streitjahre ist damit ausgeschlossen und die Klage (auch) insoweit abzuweisen.

27 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de