

Max Planck Institute for Intellectual Property,
Competition and Tax Law

For further volumes/weitere Bände:
<http://www.springer.com/series/7760>



MPI Studies on Intellectual Property,
Competition and Tax Law

Volume 12

Edited by

Josef Drexl
Reto M. Hilty
Wolfgang Schön
Joseph Straus

Karin E.M. Beck • Christine Osterloh-Konrad
(Editors)

Unternehmensnachfolge

 Springer

Dr. Karin E.M. Beck, LL.M. (Berkeley)
Dr. Christine Osterloh-Konrad
Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum,
Wettbewerbs- und Steuerrecht
Marshallplatz 1
80539 München
karin.beck@ip.mpg.de
christine.osterloh-konrad@ip.mpg.de

ISSN 1869-1153
ISBN 978-3-642-00259-5 e-ISBN 978-3-642-00260-1
DOI 10.1007/978-3-642-00260-1
Springer Heidelberg Dordrecht London New York

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2009

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funk- sendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungs- pflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Einbandentwurf: WMX Design GmbH, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem Papier

Springer ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Vorwort

Umstrukturierungen, Unternehmenskäufe, Todesfälle und ähnliche Vorgänge leiten eine Rechtsnachfolge im Unternehmen ein. Sie sind nicht nur auf nationaler Ebene, sondern auch im internationalen Kontext mit zahlreichen zivil-, gesellschafts-, erb- und steuerrechtlichen Fragen verbunden, die teilweise verfassungs- oder europarechtliche Bezüge aufweisen. Themen aus diesem Bereich waren Gegenstand der Tagung zu „Nationalen und internationalen Rechtsfragen der Unternehmensnachfolge“, zu der die Referentinnen der Abteilung Rechnungslegung und Steuern des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht junge Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler aus der Bundesrepublik Deutschland, Österreich und der Schweiz eingeladen haben. Fünf Beiträge zu dieser Tagung, die am 27. Oktober 2008 in München veranstaltet wurde, sind im vorliegenden Tagungsband zusammengefasst.

Zur Diskussion stellte *Karin E. M. Beck* das Schicksal von Verlusten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht in den Fällen der Unternehmensnachfolge. Die aktuellen gesetzlichen Verlustbeschränkungen sowie die Rechtsprechung zum Untergang von Verlustvorträgen im Erbfall werden ihrer Ansicht nach dem Charakter von Verlusten als vermögenswerten Rechten nicht gerecht.

Christine Osterloh-Konrad befasste sich mit den Schwierigkeiten, vor die das deutsche Pflichtteilsrecht die Unternehmensnachfolge von Todes wegen stellt. Aus ihrer Sicht sollten sie Anlass für eine deutliche Einschränkung des Pflichtteilsrechts sein; die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung, welche die Referentin sehr kritisch beurteilte, steckt allerdings Änderungsbestrebungen einen engen Rahmen.

Starkes Interesse fand die aktuelle Entwicklung im deutschen Erbschaftsteuerrecht. *Erik Röder* diskutierte die praktischen Folgen der verkehrswertnahen Unternehmensbewertung sowie das Problem der Doppelbelastung durch Einkommen- und Erbschaftsteuer.

Clemens Philipp Schindler erörterte die grenzüberschreitende Sitzverlegung und Verschmelzung anhand der jüngeren gesellschaftsrechtlichen EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen *Cartesio* und *SEVIC*. Die Thematik der grenzüberschreitenden Verschmelzung behandelte auch *Harm van den Broek* speziell im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung. Die in vielen Mitgliedstaaten vorgesehenen *Exit Taxes* widersprechen zwar nicht der aktuellen Fassung der Fusionsrichtlinie, stellen aber einen Verstoß unmittelbar gegen die Niederlassungsfreiheit dar. Der Referent forderte daher im Ergebnis eine Anpassung und Neufassung des Sekundärrechts.

Herzlichen Dank sagen wir unserem Direktor *Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön* sowie dem Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, welche die Veranstaltung ermöglichten und großzügig förderten.

Ein weiterer Dank gilt *Markus Gromeier*, der die Autoren und Herausgeberinnen umfangreich unterstützte.

München, im Juni 2009
Karin Beck

Christine Osterloh-Konrad

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
<i>Karin Beck, Christine Osterloh-Konrad</i>	
1. Unternehmensnachfolge und Verluste	1
<i>Karin E. M. Beck</i>	
2. Unternehmensnachfolge und Pflichtteilsrecht	
Der Pflichtteil – ein Element wünschenswerter Generationensolidarität oder eine Bedrohung lebensfähiger Unternehmen?	39
<i>Christine Osterloh-Konrad</i>	
3. Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung	
Eine kritische Würdigung der Forderung des BVerfG nach einer verkehrswertnahen Unternehmensbewertung und ihrer Umsetzung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz	69
<i>Erik Röder</i>	
4. Was folgt aus den EuGH-Urteilen in den Rs. Cartesio und SEVIC für die grenzüberschreitende Verschmelzung und das SE-Statut?	101
<i>Clemens Philipp Schindler</i>	
5. EU Mergers and Exit Taxes	133
<i>Harm J. van den Broek</i>	

1. Unternehmensnachfolge und Verluste

Karin E. M. Beck*

Abstract

Krisenzeiten sind Verlustzeiten. Die Rechtsnachfolger in ein Unternehmen sehen sich mit den Folgen einer negativen Wirtschaftslage konfrontiert. Der Gesetzgeber vergibt jetzt lieber Hilfsleistungen, anstatt dem eigenverantwortlichen Unternehmer den (vollen) Verlustabzug zu ermöglichen. Mit § 8c KStG und § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG sanktioniert der Gesetzgeber den rechtsgeschäftlichen Anteilseignerwechsel bei Körperschaften sowie generell Umstrukturierungsfälle. Die Rechtsprechung (GrS 2/04) ist zudem der Ansicht, dass Verlustvorträge, die sich insbesondere aus der Anwendung der Vorschriften zur deutschen Mindestbesteuerung (§ 10d EStG; 10a GewStG) ergeben können, nicht mehr auf den Erben übergehen. Fraglich ist, ob dies sachgerecht ist und insbesondere dem Charakter von Verlusten als vermögenswerten Rechten gerecht wird.

1.1. Verluste in Deutschland	2
1.1.1. Allgemein	3
1.1.2. Mindestbesteuerung	5
1.2. Vererblichkeit von erlittenen Verlusten	8
1.2.1. Großer Senat vom 17.12.2007	8
1.2.2. Auswirkungen der Entscheidung auf „Objektbezogene Verluste“	12
1.2.3. Gestaltungen	13
1.2.4. Reformvorschlag: Ebene des Erblassers	13
1.3. Verluste von Kapitalgesellschaften und Anteilseignerwechsel	14
1.3.1. § 8c KStG	14
1.3.2. Erbfall und vorweggenommene Erbfolge	16
1.3.3. Forschung und Entwicklung in Deutschland	17
1.3.4. Umwandlung und Organschaft	20
1.4. Verfassungsrecht	21
1.4.1. Gleichheitsgrundsatz – Systemgerechtigkeit/Folgerichtigkeit	22
1.4.2. Idealtypische Besteuerung nach dem Lebenseinkommen (Totalitätsprinzip)	23
1.4.3. Eigentumsgarantie, Art. 14 GG	25
1.5. Europarecht	29
1.6. Fazit	31
1.7. English Abstract	31
Literaturverzeichnis	32

* Dr. jur.; LL.M. (Berkeley), Referentin am Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, Abteilung Rechnungslegung und Steuern (Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön).

1.1. Verluste in Deutschland

Verluste sind die „Stiefkinder des Steuerrechts“.¹ Der Staat erhebt Steuern auf die Gewinne (positiven Einkünfte) und damit auf die „upside“ des Wirtschaftens. Gleichzeitig zögert er, die negativen Einkünfte, die „downside“, vollständig zu berücksichtigen. In der gegenwärtigen Wirtschaftslage (2009) entstehen nicht bloße „Buchverluste“², sondern die Verluste belasten die Unternehmen wirtschaftlich. Die unternehmerischen Verluste auch und gerade steuerlich zu berücksichtigen entspricht einer freien Marktwirtschaft. Wenn der Staat stattdessen Hilfsleistungen verteilt, entmündigt er seine Bürger und hemmt das freie Unternehmertum.³ Der Gesetzgeber schränkte in den letzten Jahren die steuerliche Verlustberücksichtigung im Einkommen-, Körper- und Umwandlungsteuerrecht ausdrücklich immer weiter ein, um die Staatseinnahmen zu verstetigen.⁴ Die Rechtsprechung reiht sich in diesen Trend ein und lässt nun auch im Erbfall etwaige Verlustvorträge untergehen.⁵ Dabei wird auf die „das Einkommensteuerrecht beherrschenden Prinzipien“ verwiesen. Ein restriktiv verstandenes Steuersubjektprinzip bzw. ein Grundsatz der „Unternehmensidentität“⁶ scheint damit in den Vordergrund zu rücken, während der Gedanke der Leistungsfähigkeit und Totalgewinnleichheit in den Hintergrund tritt. Im Rahmen der Unternehmensnachfolge stellen sich Fragen nach der Vererblichkeit von erlittenen Verlusten bei natürlichen Personen und damit auch den Gesellschaftern einer Personengesellschaft (1.2.) sowie das Schicksal der Verluste von Kapitalgesellschaften in den Fällen, in denen deren Anteilseigner wechseln (1.3.). Abschließend geht der Beitrag auf Verfassungsfragen und die „freiheitssichernde Wirkung

¹ RITTER, FR 1978, 397 ff. Verluste waren und sind häufiger Gegenstand von Tagungen und Beiträgen: statt aller LEHNER (Hrsg.), Verluste im internationalen Steuerrecht (2003) mit Beiträgen von LEHNER; v. GROLL; HERZIG; RAUPACH; SCHUCH; KESSLER; KAESER; v. GROLL (Hrsg.) Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005) mit Beiträgen von KIRCHHOF; ECKHOFF; WENDT; KEMPERMANN; HEINRICH; HEINTZEN; HERZIG; PROKISCH; CORDEWENER.

² Buchverluste von „Abschreibungskünstlern“ werden unter dem Begriff „unechte Verluste“ behandelt, vgl. die Redebeiträge von LORITZ, DStJG 28 (2005), 148 f. und PELKA, DStJG 28 (2005), 160 f. Sie sind das Gegenstück zu steuerlichen Lenkungsmaßnahmen/Steuersubventionen, dazu BECK (2004) S. 121 f. mwN.

³ Vgl. SCHMIDT/PAWLITA, Börsenzeitung Nr. 48 v. 11.3.2009, S. 2 „Unternehmenssteuergesetzgebung verschärft Rezession“; LANG, Editorial StuW 2009 S. 1 f.: „In der Wirtschaftskrise wird die negative volkswirtschaftliche Wirkung von Normen, die den Steuerabzug von Zinsen und Verlusten einschränken oder gar ausschließen, erheblich verstärkt; es wird der Insolvenz von Unternehmen Vorschub geleistet.“ Einen entsprechenden Antrag auf Streichung der Mindestbesteuerung, Zinsschranke und § 8c KStG lehnte das BMF allerdings mit Schreiben v. 10.12.2008 ab. In der Stellungnahme zum FMStErgG wiederholte das IDW am 12.3.2009 die Forderung nach steuerlichen Sofortmaßnahmen zur Förderung der Unternehmensliquidität, Ubg 2009, 222 ff.

⁴ HEINRICH, Verluste im Fall der Rechtsnachfolge und des Gesellschafterwechsels, in: DStJG 28 (2005), 121 (133). Die beiden Seiten des Steuerverfassungsrechts: Individueller Grundrechtsschutz und Finanzverfassung zur Staatsfinanzierung beleuchtet WALDHOFF, in: Zukunftsfragen (2009), 125 ff.

⁵ BFH GrS 2/04 v. 17.12.2007, BFHE 220, 129; BStBl. II 2008, 608.

⁶ V. LISHAUT, FR 2008, 789 (790). Ablehnend DRÜEN, Ubg 2009, 23 (28).

der Verlustberücksichtigung⁷ (1.4.) sowie auf Fragen des Europarechts und dem Streben der Kommission nach grenzüberschreitender Verlustberücksichtigung (1.5.) ein. Grenzüberschreitende Fragen behandeln auch CLEMENS SCHINDLER (Beitrag 4.) und HARM VAN DEN BROEK (Beitrag 5.).

1.1.1. Allgemein

Gem. § 2 Abs. 2 EStG werden die Einkünfte aus jeder der sieben Einkunftsarten durch Ermittlung des Gewinns bzw. des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten gewonnen. Bereits der Abzug von Erwerbsaufwand wird u. a. eingeschränkt durch §§ 3c Abs. 1, Abs. 2; 4 Abs. 4a, Abs. 5; 4h (i. V. m. § 8a KStG); 9 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2; Abs. 5; 12 Nr. 1 S. 2 EStG. Werden innerhalb einer Einkunftsart positive und negative Einkünfte (Verluste)⁸ erzielt, so werden diese miteinander saldiert (interner = horizontaler Verlustausgleich). Diesen horizontalen Verlustausgleich beschränken u.a. § 15 Abs. 4, 15a⁹, 15b EStG.

Im deutschen Steuerrecht werden grundsätzlich die im Veranlagungszeitraum entstandenen Verluste mit positiven Einkünften verrechnet (§ 2 Abs. 3 EStG, externer = vertikaler Verlustausgleich).¹⁰ Dieser Verlustausgleich wird u.a. eingeschränkt durch §§ 2a; 2b (neu: 15b); 15 Abs. 4 S. 6; 15a; 15b; 17 Abs. 1 S. 6; Abs. 2; 20 Abs. 6; 22 Nr. 3 S. 3,4; 23 Abs. 3 S. 8; Passivierungsverbote für Rückstellungen: § 5 Abs. 2a, 3, 4¹¹, 4a, 4b EStG; §§ 8c; 14 ff. KStG; §§ 2 Abs. 5; 10a S. 7 GewStG; §§ 4; 12 Abs. 3; 15 Abs. 1 S. 4 UmwStG. Eine besondere Verlustschedule ist mit der Abgeltungssteuer für Kapitaleinkünfte geschaffen worden. Insbesondere Verluste aus privaten Aktiengeschäften dürfen nur mit wesensgleichen Gewinnen verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 S. 5 EStG).¹²

Die Ertragsteuern sind Jahressteuern. Veranlagungszeitraum ist das Steuerjahr (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG; § 7 Abs. 2 S. 1 KStG; §§ 10, 14 S. 2 GewStG). Die Vorschrif-

⁷ SCHÖN, DStJG 28 (2005), 83; LEHNER, DStR 2009, 185 (189 ff. mwN).

⁸ Verluste sind betriebswirtschaftlich wie steuerlich Vermögenseinbußen. Nach ihrer wirtschaftlichen Art unterscheidet man zeitweilige Verluste, wie Anlauf- und Durchlaufverluste, und endgültige Verluste, die zur Einstellung des Betriebs führen. Verluste können sich auch auf einzelne abgegrenzte Geschäftsvorhaben beziehen, vgl. RITTER, FR 1978, 397.

⁹ § 15a EStG wurde bereits bei seiner Einführung als kompliziert und „geschwätzig“ kritisiert. Er hat sich seitdem als sehr konfliktträchtig erwiesen. Durch das JStG 2009 wurde die Vorschrift um Abs. 1a ergänzt, mit der vom Gesetzgeber nicht für vertretbar gehaltene Verlustnutzungen ausgeschlossen werden sollen. Damit „korrigiert“ der Gesetzgeber die BFH-Rechtsprechung. Die sanktionierten „nachträglichen Einlagen“ werden jedoch im Regelfall geleistet, um das Unternehmen in schlechter Ertragslage lebensfähig zu erhalten. Warum der Gesetzgeber solche Krisenmaßnahmen sanktioniert, ist kaum einzusehen, vgl. WENDT, Stb 2009, 1 ff.

¹⁰ Ablehnend BUCHHEISTER, der eine umfassende Verlustbeschränkung auf die „gleiche Tätigkeit“ fordert, DStZ 1997, 556 ff.

¹¹ Die Richtervorlage des X. Senats des BFH zur Rückstellungsbegrenzung für Jubiläumswendungen in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 4 EStG) war seit 1999 beim BVerfG anhängig, vgl. DRÜEN, Ubg 2009, 23 Fn 10. Nach 10 Jahren entschied der 2. Senat am 12. Mai 2009 einstimmig, dass kein Verstoß gegen Art. 3 GG vorlag (2 BvL 1/00).

¹² Für verfassungswidrig hält diese Regelung LANG, in: TIPKE/LANG (19. Aufl. 2008) § 9 Rn. 506 f.; ENGLISCH, StuW 2007, 221 ff.

ten zur Verlustverrechnung erlauben aus Gründen der Steuergerechtigkeit seit jeher auf unterschiedlichste Art und Weise eine Erweiterung dieser Abschnittsbesteuerung.¹³ Seit 1999 kennt Deutschland ein Konzept der Mindestbesteuerung.¹⁴ Sie ist seit 2004 in § 10d EStG geregelt.¹⁵ Der Verlustrücktrag¹⁶ ist im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht auf 1 Jahr und auf max. 511.500 EUR (Ehegatten: 1.023.000 EUR) beschränkt (§ 10d Abs. 1 EStG).¹⁷

Nicht ausgeglichene Verluste, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million EUR (2 Millionen) – Mittelstandskomponente – unbeschränkt, darüber hinaus nur mehr zu 60 % abzugsfähig (§ 10d Abs. 2 EStG).¹⁸ Die Gewerbesteuer übernimmt die Vorschrift zum Verlustvortrag (§ 10a GewStG); sie kennt aber keinen Verlustrücktrag.

¹³ Das Pr.EStG 1891 trug Einkommensschwankungen Rechnung, indem auf den „Durchschnitt der drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Jahre“ abgestellt wurde; so auch der Vorschlag von DZIADKOWSKI (Diskussionsbeitrag), in: LEHNER, Verluste im internationalen Steuerrecht (2003), S. 143.

¹⁴ StEntlG 1999/2000/2002, § 2 Abs. 3 S. 2 – 8 EStG wurden vom BFH nach Art. 100 GG dem BVerfG vorgelegt, BFH v. 6.9.2003 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 „Weder Zeitnot noch die vom Gesetzgeber selbst gewählte Komplexität der Mindestbesteuerung noch die für den Gesetzesvollzug einsetzbare Datenverarbeitungstechnik heilen die Verletzung des Rechtsstaatsprinzips (...) Allein in § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG kumulieren sämtliche Merkmale einer dem Gebot der Klarheit widersprechenden Norm: Eine gehäufte Verwendung sprachlich kaum abgrenzbarer unbestimmter Rechtsbegriffe, eine umfangreiche Textlänge, ein unübersichtlicher Gesetzesaufbau, ein unklarer Satzbau, eine Häufung und Stufung von Regelausnahme-Techniken, Mehrfachverweisungen und widersprüchliche Rechtsfolgenanordnungen“ – Az. BVerfG 2 BvL 59/06.

¹⁵ Die allgemeine Mindeststeuer löst die einkunftsbezogene Verlustbeschränkung nach § 2 Abs. 3 EStG ab. Die Neuregelung betrifft insbesondere Kapitalgesellschaften, weil sie im Gegensatz zu Personenunternehmen – abgesehen von einer steuerlichen Organschaft – nicht die Möglichkeit haben, etwaige Gewinne der Anteilseigner gegenzurechnen, vgl. WATRIN/WITTKOWSKI/ULLMANN, StuW 2008, 238 ff. – mit rechtsvergleichender Analyse.

¹⁶ Erstmals wurde ein Verlustrücktrag (carry back) 1976 in das deutsche Einkommensteuerrecht ab dem VZ 1975 – wegen der besonders schlechten Konjunkturlage – eingeführt, vgl. KELLERBACH, Die steuerliche Betriebsprüfung 1976, 249 ff.; zu den Verfahrensproblemen sowie rechtsvergleichend (USA) vgl. SCHICK (1976). Die übrigen europäischen Staaten kennen überwiegend keinen Verlustrücktrag, vgl. Anhang VII zu KOM(2006) 824; WATRIN/ULLMANN/WITTKOWSKI, Ubg 2008, 557 (565).

¹⁷ Die allgemeine Beschränkung des Verlustrücktrags wird überwiegend für verfassungskonform gehalten, vgl. RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2009), S. 268 f.; 281 mwN. Die Haushaltslage des Bundes, der Länder und v.a. der Gemeinden lassen einen (unbeschränkten) Rücktrag nicht zu. Im JStG 2009 ist eine verlängerte Rücknahme des Antrags nach § 34a Abs. 1 EStG (Thesaurierungsbegünstigung für einbehaltene Gewinne bei Personengesellschaften) vorgesehen, um unbillige Härten durch den Eintritt unerwarteter Verluste im Folgejahr abzumildern (vgl. BT-Druck 220/07, S. 102). Der Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 S. 2 EStG kann dann vom Personengesellschafter geltend gemacht werden, vgl. MEYER/STERNER, Ubg 2008, 733 ff.; WENDT, Stb 2009, 1 ff.

¹⁸ SCHUCH, in: LEHNER, Verluste im internationalen Steuerrecht (2003), S. 64 FN 13. Verfahrensrechtlich ergeben sich Fragen zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG vgl. ETTLICH, DB 2009, 18 ff. zu BFH v. 17.9.2008 – IX R 70/06; BFH v. 10.7.2008 – IX R 90/07.

Aus der Beschränkung der interperiodischen Verlustverrechnung ergeben sich Fragen zur intersubjektiven Verlustverrechnung, namentlich in den Fällen der Unternehmensnachfolge.

1.1.2. Mindestbesteuerung

1.1.2.1. Allgemein

Die soeben dargestellte Regelung zur deutschen Mindestbesteuerung gilt seit 2004 im Einkommensteuerrecht für natürliche Personen und Körperschaften sowie im Gewerbesteuerrecht. Sie erfährt vielfache Kritik. Die zeitliche Streckung von Verlusten kann zur Folge haben, dass die Verlustverrechnung endgültig abgeschnitten wird, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in das Ausland verlegt oder stirbt. Bereits der Monatsbericht der Deutschen Bundesbank von Dezember 2002 führte aus:

„Mit der ... Einschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten wird die unternehmerische Risikobereitschaft tendenziell geschwächt und das Investitionsklima belastet. In einem *neutralen Steuersystem*¹⁹ sollte sich der Staat in gleicher Weise – d.h. in voller Höhe und zeitnah – an Gewinnen und Verlusten beteiligen“.

Neben den ökonomischen Gefahren²⁰ wird die Vorschrift des § 10d Abs. 2 EStG vielfach auch als verfassungswidrig angesehen. Sie verstöße gegen das objektive und subjektive Nettoprinzip. Besonders betroffen seien zyklische Branchen, langfristige Fertigungsfälle, Projektgesellschaften, Arbeitsgemeinschaften, Leasing-Objektgesellschaften, Branchen mit hoher Kapitalintensität, Existenzgründungen sowie Sanierungsfälle.²¹

2006 hat der Deutsche Juristentag daher beschlossen:

„Sowohl der Verlustausgleich als auch der Verlustabzug sind als Ausprägungen des Nettoprinzips systemgerechte Folgerungen der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und keine Steuervergünstigungen. (...) Die in § 10 d II EStG niedergelegte ‚Mindestbesteuerung‘ muss vom Gesetzgeber zurückgenommen werden“²²

1.1.2.2. Restriktive Auslegung²³

Eine restriktive Auslegung der Vorschriften über die Mindestbesteuerung wird aktuell für die Fälle der Verlustschedules (§§ 15 Abs. 4 S. 2; 22 Nr. 3 S. 4; 23 Abs. 3

¹⁹ Zu Entscheidungsneutralität vgl. MUSIL/LEIBOHM, FR 2008, 807 ff.; RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2009), S. 401 ff.

²⁰ GROTHERR, BB 1998, 2337 ff.; HERZIG/WAGNER, DStR 2003, 225 ff.

²¹ WATRIN/WITTKOWSKI/ULLMANN, StuW 2008, 238 (240 mwN); LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3 ff.; dies. Rechtsgutachten im Auftrag der Deutschen Bauindustrie eV u.a. AA SCHMEHL, Verlustverrechnungsbeschränkungen mit Mindestbesteuerungseffekt (2004).

²² Sitzungsbericht Q, München 2006, 168.

²³ Der 11. Senat des BFH ließ am 9.5.2001 – XI B 151/00, BFH/NV 2001, 1078 (1080) offen, ob die Mindestbesteuerung auch bei „echten“ Verlusten verfassungsgemäß sei oder insbesondere das objektive Nettoprinzip verletzt sei (dazu unter 1.4.2.).

S. 8; 15b; 20 Abs. 6 EStG etc.)²⁴ und für Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG²⁵ vertreten.

HAHNE geht davon aus, dass eine betragsmäßige Beschränkung des Verlustrücktrags sowie generell die Grundsätze der Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 EStG bei den speziellen einkunftsartenbezogenen Verlusten (Verlustschedules) keine Anwendung finden. Diese speziellen Vorschriften hätten zeitlich bereits vor den Regeln zur Mindestbesteuerung bestanden und dienten dazu, bestimmte Tätigkeiten zu sanktionieren. Würde man die Regelungen zur Mindestbesteuerung anwenden, wären die Steuerpflichtigen sogar gezwungen, ihre Tätigkeit im unerwünschten Bereich auszubauen.

GEIST weist auf die Gefahr (endgültig) untergehender Verlustvorträge in Liquidationsfällen hin. Er ist der Auffassung, dass im Gegensatz zu § 8c KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG, bei der Liquidation gerade keine Rechtsnachfolge durch Vermögensübertragung vorliegt und daher ein Verlustvortrag uneingeschränkt verrechnet werden muss, um eine übermäßige Besteuerung zu verhindern.

1.1.2.3. Gewerbesteuer, § 10a GewStG

§ 10a GewStG regelt den Gewerbeverlust. Die Regeln zur Mindestbesteuerung führen zu einem definitiven Wegfall des Verlustausgleichs, wenn die Unternehmens- oder Unternehmeridentität (teilweise) entfällt.²⁶

Unternehmensidentität wird abgeleitet aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer. Sie bedeutet, dass die Gewerbeverluste in dem Gewerbebetrieb entstehen müssen, in dem sie abgezogen werden sollen. Wenn ein Unternehmer daher mehrere Gewerbebetriebe betreibt, ist der Verlustabzug auf den jeweiligen Gewerbebetrieb beschränkt.²⁷

Unternehmeridentität bedeutet Personenidentität. Gem. § 10a S. 7 GewStG kann bei einem Übergang des Gewerbebetriebs als Ganzes (§ 2 Abs. 5 GewStG) der neue Unternehmer die Verluste nicht nutzen. Dies betrifft insbesondere Erb- und Umwandlungsfälle.²⁸ Aus dem Erfordernis der Unternehmeridentität kann man ableiten, dass (nur) der Unternehmer selbst das Recht zum Verlustabzug hat. Für Personengesellschaften ergibt sich das Erfordernis der Unternehmeridentität aus § 10a S. 5 GewStG.²⁹ Anders als der Einzelunternehmer besitzt die Personengesellschaft jedoch stets einen einheitlichen Gewerbebetrieb, so dass zumindest verschiedenen (Teil-) Betrieben ein Verlustausgleich möglich ist. Dem Einzelunternehmer ist diese Möglichkeit verwehrt. Eine zusätzliche „Verlustvernichtung“ (in Bezug auf Umwandlungsfälle) führte der Gesetzgeber mit dem JStG 2009 ein, indem er die Aus-

²⁴ HAHNE, FR 2008, 897 ff.

²⁵ GEIST, GmbHR 2008, 969 ff.

²⁶ V. TWICKEL, in: BLÜMICH, GewStG, § 10a Rn. 64, 81, 88; KLEINHEISTERKAMP, in: LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 10a Rn. 18ff.; 69 ff.

²⁷ FROTSCHER, KStG/GewStG 2. Aufl. 2008, Rn. 701.

²⁸ FROTSCHER, KStG/GewStG 2. Aufl. 2008, Rn. 700.

²⁹ FROTSCHER, KStG/GewStG 2. Aufl. 2008, Rn. 704 f.

lagerung eines Betriebes einer Körperschaft in eine mitunternehmerische Personengesellschaft sanktioniert, falls zusätzlich ein Anteilseignerwechsel iSv § 8c KStG vorliegt (§ 10a S. 10 GewStG 2009).³⁰

In einem rechtskräftigen Urteil des FG München nimmt das Gericht zutreffend einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie gegen das Übermaßverbot an, wenn die Verlustausgleichsbeschränkung des § 10a GewStG beim Gesellschafterwechsel zu einer definitiven Kappung des Verlustausgleichs führt.³¹

1.1.2.4. Sanierungsfälle

Die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne wurde für nach dem 31.12.1997 endende Wirtschaftsjahre abgeschafft (§ 3 Nr. 66 EStG a. F.). Im Sanierungserlass³² gewährt die Verwaltung bislang Ausnahmen im Billigkeitswege, wobei für gewerbesteuerliche Billigkeitsmaßnahmen allein die Gemeinden zuständig sind. Zwischen den Finanzgerichten besteht Streit über die Rechtmäßigkeit und die Reichweite des Sanierungserlasses.

Das FG München hält den Erlass für rechtswidrig.³³ Es bestehe ein ausdrücklich abweichender Wille des Gesetzgebers und das BMF maße sich an, die abgeschaffte Rechtslage faktisch wieder in Kraft zu setzen. Dagegen spricht allerdings bereits die Gesetzesbegründung mit der § 3 Nr. 66 EStG abgeschafft wurde. Danach sollte lediglich eine systemwidrige Doppelberücksichtigung von Verlusten und steuerfreien Sanierungsgewinnen verhindert werden. Nach der Einführung der Mindestbesteuerung besteht die gegenteilige Gefahr einer Nichtberücksichtigung und der Gesetzgeber sollte eine Sanierungsklausel wieder einführen.³⁴

Das FG Köln hingegen wendet den Sanierungserlass auch in dem Fall an, dass nach Verrechnung der Verlustvorträge noch Buchgewinne vorhanden sind und es wegen der Betriebsaufgabe zu keiner weiteren Verrechnungsmöglichkeit kommen kann. Die Gesellschafter sollen vorhandene Schulden abtragen und wieder in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen leben können. Die Beschränkung des Sanierungserlasses greife zu kurz und verletze den Gleichheitsgrundsatz.³⁵

³⁰ Der Zinsvortrag wurde in diesem Zusammenhang ebenfalls erfasst (§ 4h Abs. 5 S. 3 EStG), vgl. HOFFMANN, DStR 2009, 257 ff.

³¹ FG München, Beschl. v. 31.7.2008 – 8 V 1588/08, rkr, DStRE 2009, 100 ff.

³² BMF-Schreiben vom 27.3.2003, BStBl I 2003, 240.

³³ v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615. – Rev. anhängig VIII R 2/08.

³⁴ KANZLER, FR 2008, 1116 f.; Stellungnahme des IDW, Ubg 2009, 222 (224).

³⁵ FG Köln v. 24.4.2008 – 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555 – Rev. anhängig X R 34/08.

1.2. Vererblichkeit von erlittenen Verlusten

1.2.1. Großer Senat vom 17.12.2007³⁶

Das deutsche Einkommensteuerrecht kennt keine allgemeine gesetzliche Regelung für den Fall, dass der Erblasser steuerliche Verlustvorträge hinterlässt.³⁷ Die Rechtsprechung hat diese Gesetzeslücke in der Vergangenheit unterschiedlich behandelt. 1962 wich der BFH von der bisherigen Rechtsprechung des RFH ab und erklärte den Verlustvortrag für vererblich.³⁸ Er stellte auf das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB; § 45 AO) ab und erklärte dieses Prinzip auch als beachtlich für das Steuerrecht (sog. *Fortsetzungsthese*).³⁹ Der Übergang der Verluste auf die Erben sollte allerdings voraussetzen, dass diese durch die Verluste auch wirtschaftlich belastet sind.⁴⁰

Im Beschluss vom 29.3.2000 erklärte der I. Senat (unter Vorsitz von FRANZ WASSERMEYER) Zweifel an diesem Ergebnis und fragte beim IV., VIII. und XI. Senat an, ob sie an der Auffassung festhalten.⁴¹ Im Urteil vom 16.5.2001 (nun unter dem Vorsitz von DIETMAR GOSCH) verwarf der I. Senat seine Bedenken und hielt an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. Die Vererblichkeit des Verlustvortrags wirke insbesondere im wirtschaftlichen Ergebnis einer „Überbesteuerung“ entgegen.⁴² Der XI. Senat stellte am 10.4.2003 ebenfalls eine Divergenzanfrage, die der I. Senat

³⁶ GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl. II 2008, 608; ZEV 2008, 199 m. Anm. RÖDER; BIRNBAUM, DB 2008, 778; DÖTSCH, DStR 2008, 641; ders. HFR 2008, 439; EICH, ErbStB 2008, 182; PAUS, FR 2008, 452; SCHULE/KNIEF, BB 2008, 1046; WÄLZHOLZ, DStR 2008, 1769; WITT, BB 2008, 1199. Die Verwaltung teilte mit, dass das Urteil erst ab Verkündung des Beschlusses (12. März 2008) angewandt wird, BMF – IV C 4 – S 2225/07/0006. Zu dem Aspekt „Vertrauensschutz“ vgl. auch BFH v. 22.10.2003 – I ER – S – 1/03, NJW 2004, 1342 unter 1 aE.; FISCHER, DStR 2008, 697 ff.; KANZLER, FR 2008, 465 f.

³⁷ Nur § 52 Abs. 33 S. 4 EStG regelt den Fall des Ausscheidens eines beschränkt haftenden Gesellschafters mit negativen Kapitalkontos und gilt nur für Verluste, die nicht unter § 15a EStG fallen, vgl. HEINRICH, DStJG 28 (2005), 124, 129 ff.

³⁸ BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61 S, BStBl. III, 1962, 386. Ebenso BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99 (vgl. v. 22.10.2003 – I ER – S – 1/03).

³⁹ RUPPE, in: DStJG 10 (1987), 45 (51). Die Finanzverwaltung und ihr folgend die Rechtsprechung verlangten allerdings, dass der Erbe auch „wirtschaftlich“ selbst belastet sein muss, z.B. indem der verlustträchtige Betrieb fortgeführt wird. Vgl. BFH v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BFHE 189, 57. Ablehnend bereits MÜLLER-FRANKEN, StuW 2004, 109 (120).

⁴⁰ BFH v. 17.2.1961 – VI 66/59 U, BStBl. III 1961, 230; BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61 S, BStBl. II 1962, 386. Es sollte ursprünglich im Fall eines Nachlasskonkurses, wenn also die Nachlassgläubiger von den Verlusten betroffen sind, ausgeschlossen werden, dass die Erben von den Verlustvorträgen profitieren. Nach dem Urteil des XI. Senats v. 5.5.1999 (XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653) sind aber auch andere Fälle denkbar, in denen es zu keiner wirtschaftlichen Belastung der Erben kommt. Auf das Kriterium der wirtschaftlichen Belastung kann es nach der hier vertretenen Auffassung nicht ankommen, da der Verlust selbst ein vermögenswertes Gut ist.

⁴¹ I R 76/99, BStBl. II 2000, 622. Eine (steuerbefreite) Stiftung als Erbin einer verstorbenen Kommanditistin machte einen Verlustvortrag nach § 10d EStG geltend.

⁴² I R 76/99, NJW 2001, 3726. Zu den methodischen Grundfragen vgl. OSTERLOH, Jahrbuch des öffentlichen Rechts (2008), S. 141 ff.

ablehnte indem er ausdrücklich an der Vererblichkeit festhielt.⁴³ Der angerufene Große Senat (Berichterstatter FRANZ DÖTSCH) gab dann am 17.12.2007 – in Abkehr zur mittlerweile mehr als 45 Jahre alten Rechtsprechung – den Grundsatz der Vererblichkeit von Verlustvorträgen auf. Er argumentierte mit den Prinzipien des deutschen Einkommensteuerrechts:

1.2.1.1. Personensteuer

Die Einkommensteuer sei eine Personensteuer. Sie erfasse die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit. Die personale Anknüpfung der Einkommensteuer garantiere die Verwirklichung des verfassungsrechtlich fundierten Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die einzelne natürliche Person sei Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG). Die persönliche Steuerpflicht ende mit dem Tod. Erblasser und Erbe seien verschiedene Rechtssubjekte.⁴⁴

Dagegen lässt sich anführen, dass das Prinzip der Personen-/Subjektsteuer gerade mit der in § 6 Abs. 3 EStG angeordneten *Buchwertfortführung* sowie z.B. auch in den §§ 23 Abs. 1 S. 2; 17 Abs. 1 S. 4 EStG durchbrochen wird. Der Erbe kann danach in die *objektbezogenen* Tatbestände eintreten.⁴⁵ Ferner zeigt die Zusammenveranlagung der Ehegatten (§ 26b EStG), dass das Gesetz die Verlustnutzung durch andere Personen/Steuersubjekte ausdrücklich zulässt.⁴⁶

Zutreffend ist, dass der Verlustabzug beim Erben in Widerspruch zu dem Grundsatz der Individualbesteuerung steht. Die Verluste haben die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erblassers und nicht die des Erben gemindert. Der Anspruch auf Verrechnung der Verluste erwächst aus dem Gebot der Nettobesteuerung. Er beschränkt sich deshalb seiner Natur nach auf den, der den Verlust erlitten hat. Andererseits lässt es sich mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch nicht vereinbaren, dass Verluste in Erbfällen steuerlich vollständig unter den Tisch fallen. Der Erblasser hätte dann, bezogen auf seine Lebenszeit, eine überhöhte Steuerlast zu tragen, die nicht seinem tatsächlichen erzielten Einkommen entspricht. Dieses Er-

⁴³ XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 und BFH v. 22.10.2003 – I ER – S – 1/03, NJW 2004, 1342.

⁴⁴ So schon stets KEUK, StuW 1973, 74 (84 f.); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (9. Auf. 1993) § 8 III (S. 307); LORITZ, Einkommensteuerrecht (1988) Rn. 1186; FG Schleswig-Holstein v. 21.9.1999 – III 23/95, EFG 1999, 1221 mwN; RING, DStZ/A 1981, 24 (27). Zustimmung WITT, BB 2008, 1199 (1200); HEY, Vortrag v. 15. Juni 2009 am Max-Planck-Institut in München.

⁴⁵ Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergibt sich eine völlig neue Interessenlage. Während es den Steuerpflichtigen bislang darum ging, sofort abzugsfähige Werbungskosten zu erhalten, kann es in Zukunft so sein, dass – jedenfalls bei älteren Steuersubjekten – Anschaffungskosten oder Herstellungskosten gewünscht sind, weil dies ein Fall des § 11d EStDV ist, nach dem der Erbe weiterhin in die Rechtsposition des Erblassers einrückt, vgl. CREZELIUS, ZEV Tagung 24.10.2008, S. 3. Das gleiche gilt für Betriebsvermögen im Rahmen der Gewinneinkünfte.

⁴⁶ WENDT, DStG 28 (2005), 41 (62 f.; 68). Im Falle der Zusammenveranlagung erkannte auch der RFH v. 26.10.1933 – VI A 2067/32, RStBl. 1934 S. 404 den Übergang auf den überlebenden Ehegatten an, vgl. ENNO BECKER (1940) S. 334.

gebnis lässt sich auch nicht mit dem Prinzip der Periodenbesteuerung rechtfertigen. Während dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Ausprägung des Gleichheitssatzes Verfassungsrang zukommt, ist die Besteuerung nach Kalenderjahren nur ein Notbehelf für die Praxis, der Verstöße gegen den Gleichheitssatz nicht rechtfertigen kann.⁴⁷

1.2.1.2. Kostentragungsprinzip

Es entspreche den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, dass ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für und Verluste eines Dritten nicht geltend machen kann. Nur der vom Steuerpflichtigen selbst erbrachte Aufwand sei abzugsfähig. Nicht hingegen sog. Drittaufwand.

Dagegen spricht, dass diese Auffassung in der aktuellen Rechtsprechung des BFH immer weiter in Frage gestellt wird. Zuletzt konnte eine Mutter Reparaturaufwendungen für das Miethaus ihres Sohnes selbst in Auftrag geben und bezahlen und trotzdem lagen Werbungskosten des Sohnes vor.⁴⁸

1.2.1.3. Überbesteuerung/“Totalitätsprinzip“ stehe nicht entgegen

Ferner könne der Ausgleich einer Überbesteuerung beim Erblasser nicht durch eine „Unterbesteuerung“ beim Erben ausgeglichen werden. Dabei lässt der Große Senat das Spannungsverhältnis zwischen dem Abschnittsprinzip und dem abschnittsübergreifenden Nettoprinzip dahinstehen, da jedenfalls ein interpersoneller Verlustausgleich nicht aus dem Nettoprinzip verlangt werden könne. Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung stehe der Grundsatz der Individualbesteuerung einer Nutzung der Verluste des Erblassers durch den Erben entgegen.

Dagegen spricht, dass das abschnittsübergreifende Nettoprinzip dann zumindest direkt beim Erblasser zu berücksichtigen ist und seine Verluste im Todesfall zu einer vermögenswerten Rechtsposition iSd Art. 14 GG erstarken, die zumindest vererbt werden können, wenn der Gesetzgeber keine andere Lösung – *de lege ferenda* – schafft.

1.2.1.4. Rechtsgedanke aus § 24 Nr. 2 EStG ist nicht übertragbar

§ 24 Nr. 2 EStG erklärt Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit für steuerbar, auch wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen. Diese Sonderkonstellation der so genannten gespaltenen Tatbestandsverwirklichung ist nach Ansicht des Großen Senats nicht übertragbar, da der jeweilige Tatbestand bereits voll durch den Erblasser verwirklicht worden war.

(Nachträgliche) Betriebsausgaben und Werbungskosten werden im Rahmen des § 24 Nr. 2 EStG berücksichtigt. Bereits vorab vom Erblasser verwirklichte Verlustvorträge nicht zu berücksichtigen erschiene gerade hier offensichtlich systemwidrig. Nachdem die Verlustvorträge seit 2004 aber nicht mehr einkunftsartenmäßig ermit-

⁴⁷ TIPKE, Steuerrechtsordnung, Band II (2. Aufl. 2003) S. 755 f.; PAUS, BB 1999, 2584 (2585).

⁴⁸ BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, DStR 2008, 495. Die Fälle des abgekürzten Vertragswegs behandelt der IX. Senat damit gleich den Fällen des abgekürzten Zahlungswegs. Für die Frage der persönlichen Leistungsfähigkeit sei die Mittelherkunft unerheblich.

telt werden, kann nur die umfassende Verlustberücksichtigung beim Erben zu sachgerechten Ergebnissen führen.

1.2.1.5. Keine Zuordnung des Verlustabzugs zu einer bestimmten Einkunftsquelle

Schließlich betont der Große Senat den höchstpersönlichen Charakter der Steuerposition „Verlustvortrag“.⁴⁹ Sie stelle lediglich einen Rechenschritt auf dem Weg zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, nicht hingegen ein Merkmal dar, welches einer konkreten einzelnen Einkunftsquelle anhaftet. Während Schulden negative Wirtschaftsgüter sind, sollen negative Einkünfte (Verluste) lediglich unlöslich mit der Person des Einkünftebezieher verbundenen Besteuerungsgrundlagen sein.

Dies zeige sich gerade daran, dass etwa der Vermächtnisnehmer, der ggf. den Gegenstand, der aufgrund von (zum Verlustvortrag führenden) Abschreibungen unterbewertet ist und bei dem sich ein etwaiger Veräußerungsgewinn steuerlich auswirken würde, nicht auch den Verlustvortrag erben kann. Dieser geht allein auf die Erben über. Das Objekt und der Verlust fallen auseinander.⁵⁰

1.2.1.6. Stellungnahme

Grundsätzlich spricht gegen die Auffassung des Großen Senats die ausdrückliche Regelung in §§ 2 Abs. 5 S. 1, 10a S. 3 GewStG (*Unternehmeridentität*), die den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag für unvererblich erklärt.⁵¹ Ebenso bestehen in den anderen Steuergesetzen Spezialvorschriften zum Verlustuntergang (z.B. § 8c KStG; 12 Abs. 3 Hs. 2 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG). Im Umkehrschluss sollte der einkommensteuerliche Verlustvortrag generell vererblich sein, sofern der Gesetzgeber nicht auf andere Weise – m.E. vorzugswürdig – die Verlustberücksichtigung beim Erblasser selbst gewährleistet. Bloße Billigkeitsmaßnahmen, wie sie die Literatur⁵² und zum Teil die Rechtsprechung⁵³ vorschlagen, reichen nicht aus, um dem Vermögenscharakter eines Verlustvortrags gerecht zu werden. Eine Billigkeitslösung würde einen zusätzlichen Willküraspekt schaffen.

Aus der Rechtsprechungsänderung ergeben sich schließlich geradezu absurde Konsequenzen: Bei „älteren“ Vermietern wird nicht mehr eine Qualifikation von Ausgaben als Werbungskosten (sofort in voller Höhe abzugsfähig) angestrebt, sondern vielmehr eine Zurechnung zu den Herstellungskosten, um etwaigen Erben zumindest eine jährliche Abschreibung zu ermöglichen. Ferner gehen gerade die

⁴⁹ So bereits KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auf. 1993, § 8 III (S. 307); TRZASKALIK, StW 1979, 97; RUPPE, DStJG 10 (1987), 45 (94 f.); STRNAD, FR 1998, 1053; BEISER, DStR 2000, 1505; v. GROLL, in: LEHNER, Verluste im internationalen Steuerrecht (2003), 23 (32 f.); MÜLLER-FRANKEN, StW 2004, 109. Zustimmung jetzt DÖTSCH, DStR 2008, 641 ff.; WITT, BB 2008, 1199 ff.

⁵⁰ DÖTSCH, DStR 2008, 641 (643 f.).

⁵¹ AA DÖTSCH, DStR 2008, 641 (645 f.), der in § 10a GewStG eine Grundaussage des Gesetzgebers – gegen den Verlustübergang – sieht.

⁵² RING, DSz/A 1981, 24 ff.

⁵³ BFH v. 29.3.2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622 unter III.d.

„bösen Verluste“, die der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 15a EStG sanktionieren wollte, im Erbfall über und können auch noch vom Erben genutzt werden!

1.2.2. Auswirkungen der Entscheidung auf „Objektbezogene Verluste“

Die Entscheidung des Großen Senats betraf Verluste nach § 10d EStG. Offen sind die Fälle, in denen die Verlustverrechnung auf eine bestimmte Einkunftsquelle beschränkt ist (v.a. §§ 15a, 15b EStG). Hier gingen die Verluste bislang sogar bei einer lebzeitigen Übertragung der Einkunftsquelle auf den Rechtsnachfolger über.⁵⁴ Dabei handelt es sich um eine noch intensivere Durchbrechung des Grundsatzes der Individualbesteuerung, weil die Steuerpflichtigen deren Herbeiführung selbst in der Hand haben. Andererseits würden gerade diese Verluste beim Rechtsvorgänger häufig regelmäßig verfallen.⁵⁵

Die unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils (oder eines vergleichbaren Mitunternehmeranteils) sowohl von Todes wegen als auch unter Lebenden führt dazu, dass der (Einzel- oder Gesamt-)Rechtsnachfolger gem. § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte und damit – spiegelbildlich – auch ein vorhandenes negatives Kapitalkonto fortführt. Die vom Rechtsvorgänger nicht ausgenutzten verrechenbaren Verluste iSv § 15a Abs. 2 und Abs. 3 S. 4 EStG gehen auf den Rechtsnachfolger über. Diese ständige Rechtsprechung⁵⁶ des BFH wird durch die Entscheidung v. 17.12.2008 nach Auffassung von FRANZ DÖTSCH nicht tangiert. Der verrechenbare Verlust nach § 15a EStG sei unlösbar mit dem betreffenden Kommanditeil (oder vergleichbaren Mitunternehmeranteil) verknüpft. Es handele sich um eine streng objektbezogene Verlustvorschrift.⁵⁷ Denkbar erscheint daher, dass der BFH weiterhin aufgrund der gegebenen „Objektbezogenheit“ der Verluste eine Ausnahme vom Prinzip der Individualbesteuerung macht.⁵⁸

Im Rahmen des 60. Fachkongress der Steuerberater am 22. Oktober 2008 erklärte WERNER SEITZ (FM Baden-Württemberg), dass im Rahmen des §§ 15a, 15b EStG die Vererblichkeit weiterhin möglich sein soll. Die Rechtsprechung des Großen Senats solle allerdings für Verluste nach §§ 22, 23 EStG gelten. Noch unklar sei sich die Verwaltung, wie Verluste nach §§ 2a, 15 Abs. 4 S. 5-8 EStG zu behandeln seien.

⁵⁴ BMF v. 17.7.2005, IV B 2 – S 2241b/07/0001, DStR 2007, 1350 Tz. 25.

⁵⁵ RÖDER, ZEV 2008, 205.

⁵⁶ BFH v. 11.5.1995 – IV R 44/93, BFHE 177, 466; v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BFHE 186, 50; hL WAKKER in SCHMIDT, 27. Aufl. 2008, § 15a Rn. 234 mwN.

⁵⁷ HFR 2008, 437 (439 f.) Anm. DÖTSCH. DÖTSCH, DStR 2008, 641 (646); BFH v. 11.5.1995 – IV R 44/93, BFHE 177, 466 unter 4.

⁵⁸ RÖDER, ZEV 2008, 205.