
Datum: 27.01.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 253/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0127.4K253.11.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 9/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- | | |
|--|---|
| Tatbestand | 1 |
| Der Kläger wird zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Er ist gemeinsam mit seiner Mutter, Frau D, zu je ½ Erbe nach seinem im Streitjahr verstorbenen Vater D1. | 2 |
| In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr wurde ein beim verstorbenen Vater entstandener und nicht ausgenutzter Verlust geltend gemacht. Der Erklärung war der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zum 31.12.2005 des verstorbenen Vaters des Klägers über 326.159 € beigelegt. Der Kläger beantragte davon die Hälfte (=163.079,50 €) bei seiner Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen. | 3 |
| Im Bescheid für 2006 über Einkommensteuer und im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2006, jeweils vom 24.3.2009, folgte der Beklagte diesem Antrag nicht. | 4 |
| Hiergegen wendet sich der Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 04.01.2011), in dessen Verlauf er den zu berücksichtigenden Verlust mit 159.686,50 € neu berechnet hat, mit der vorliegenden Klage. | 5 |

Mit Bescheiden vom 27.11.2012 hat der Beklagte den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2006 wegen anderer - nicht streitbefangener - Gründe geändert. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Kläger beträgt hiernach 56.493 €. 6

Der Kläger ist der Ansicht, dass der vom Vater nicht in Anspruch genommene verbliebene Verlust - ebenso wie von dem Finanzamt F bei der Miterbin D anerkannt - auch bei ihm entsprechend seiner Erbquote mit 159.686,50 € zu berücksichtigen sei. Am 17.12.2007 habe zwar der Große Senat des Bundesfinanzhofes (- BFH - GrS 2/04, BStBl II 2008, 608) entschieden, dass entgegen der bisherigen langjährigen gefestigten Rechtsprechung ein in der Person des Erblassers entstandener Verlust nicht mehr auf den oder die Gesamtrechtsnachfolger übergehe. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) wende diese Entscheidung aber erstmals auf Todesfälle nach der amtlichen Veröffentlichung der Entscheidung, also dem 18.8.2008, an (Bundessteuerblatt - BStBl - I 2008, 809). Der Todesfall liege hier am 2.7.2006 und damit mehr als zwei Jahre vor dem vom BMF angeordneten Stichtag 18.8.2008. Maßgebend sei daher nicht der Beschluss des Großen Senates, sondern die bis dahin geltende Rechtsprechung, die regelmäßig den Übergang des Verlustes vom Erblasser auf den Erben zuließe. Ausdrücklich habe daher der Große Senat in diesem Beschluss seine Rechtsprechung auch als Abkehr von der bisher geltenden Rechtsprechung bezeichnet. Konsequenterweise habe das BMF zur Vermeidung von Härten eine großzügige Übergangsregelung geschaffen. Wenn der Beklagte jetzt dieser Übergangsregelung die Gefolgschaft verweigere und meine, die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senates seien auf Altfälle anzuwenden, dann sei das eklatant rechtswidrig. Die Möglichkeit des Verlustabzuges gehe nach der älteren Rechtsprechung nur dann nicht vom Erblasser auf den Erben über, wenn dieser den Verlust selbst wirtschaftlich nicht getragen habe. Eine wirtschaftliche Belastung des Erben in diesem Sinne fehle aber nur dort, wo der Erbe für die Nachlassverbindlichkeiten entweder gar nicht oder nur beschränkt hafte (vergleiche insoweit BFH-Urteil vom 16. Mai 2001 I R 76/99, BStBl. II 2002, 487). Der Beklagte meine, der Kläger habe im Streitfall die wirtschaftliche Belastung durch die Verluste nicht nachgewiesen, weil er keine Schulden des Nachlasses bezahlt habe. Diese von dem Beklagten vertretene Auffassung sei nicht haltbar, weil der Kläger die Belastung nicht nachzuweisen habe. Denn grundsätzlich trete der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Nur wenn der von dem BFH beschriebene absolute Ausnahmefall vorliege, dass eine wirtschaftliche Belastung des Erben fehle, dann möge etwas anderes gelten. Die dabei vom BFH gesehenen Fälle des Fehlens einer wirtschaftlichen Belastung lägen aber nur dort vor, wo der Erbe explizit für die Nachlassverbindlichkeiten entweder gar nicht oder nur beschränkt hafte. Dieser Sachverhalt liege aber nicht vor. Die von dem Beklagten in seiner Einspruchsentscheidung gezogene Verknüpfung zwischen der Zahlung von Verbindlichkeiten durch einen Erben als Gesamtrechtsnachfolger und den Verlusten des Erblassers sei nach der für 2006 geltenden Rechtslage nicht vorgesehen. Es handele sich um eine „freie Rechtsschöpfung“ gegen die langjährige Rechtsprechung. Sie mute den Kläger wie Willkür an. Sie sei auch in sich widersprüchlich und entbehre jeder Logik. Die Verluste seien nach bisheriger Rechtsprechung auch dann auf den Erben übergegangen, wenn der Erblasser dem Erben keine Verbindlichkeiten hinterlassen habe. Der Übergang der von dem Erblasser erlittenen und nicht ausgeglichenen Verluste auf den Erben habe den Sinn und Zweck gehabt, für Steuergerechtigkeit zu sorgen. Falle der von dem Erblasser nicht ausgenutzte Verlust dagegen weg, führe dies im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung. Der Erblasser habe die Verluste erlitten, könne sie aber mit positiven Einkünften nicht mehr verrechnen, weil er nicht mehr lebe. Auch der Erbe könne das nicht mehr, weil der Verlust nicht mehr auf ihn übergehe. 7

Bis zur Änderung der Rechtsprechung seien Fälle, in denen ein Verlustabzug nicht auf den Erben übergegangen sei, so gut wie nie vorgekommen. Im Streitfall sei die Sachbearbeiterin des Beklagten aber offensichtlich angewiesen worden, das in diesem Einzelfall so zu machen. Der Große Senat des BFH stelle in seiner Entscheidung den Vertrauensschutz für sogenannte Altfälle deutlich in den Vordergrund. Das bedeute, dass die geänderte Rechtsprechung selbstverständlich auch nicht durch die „Hintertür“ auf Altfälle Anwendung finden dürfe. Genau dagegen verstoße aber nach klägerischer Ansicht auch das Urteil des Finanzgerichts (FG) Nürnberg vom 7. November 2012, 3 K 1206/11 und ihm folgend der BFH mit seinem Beschluss vom 22. Mai 2013, IX B 185/12. Der Große Senat des BFH betone dagegen in seinem Beschluss in Rn. 110, dass die betroffenen Steuerpflichtigen sich in den Altfällen darauf verlassen durften und dürfen, dass der Verlustabzug übergeht. Und zwar gelte das unabhängig davon ob „die nämlichen Steuerpflichtigen bei der Erwirtschaftung der negativen Einkünfte tatsächlich auf den Fortbestand der Verrechenbarkeit beim Erben vertraut haben“. Der Große Senat des BFH erwähne in seinem Beschluss an keiner Stelle, dass nach der alten Rechtslage Erben mit einem Verlust auch wirtschaftlich belastet sein mussten. In seiner Entscheidung vom 16. Mai 2001 (I R 76/99, BStBl. II 2002, 487) führe der BFH an, dass eine wirtschaftliche Belastung nur dann fehle, wenn der Erbe für die Nachlassverbindlichkeiten nicht oder nur beschränkt hafte. Das aber sei regelmäßig nicht der Fall, da der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger regelmäßig unbeschränkt hafte. Das FG Nürnberg gehe mit seiner Definition der wirtschaftlichen Belastung deutlich über das Ziel hinaus. Nach dem FG Nürnberg trage der Erbe den Verlust des Erblassers nur dann „wirklich“ oder sei nur dann durch den Verlust „wirtschaftlich belastet“, wenn der Erbe „wirtschaftlich in seiner Einkommens- oder Vermögenssphäre belastet sei“. Das FG Nürnberg übertrage unzulässigerweise Kernaussagen der geänderten Rechtsprechung für Neufälle auf Altfälle. In jedem Altfall führe die Berücksichtigung eines von dem Erblasser nicht ausgeschöpften Verlustabzuges bei dem Erben zu einer Durchbrechung der Individualbesteuerung und zu einer Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Denn auch bei den Altfällen waren Erblasser und Erben jeweils eigene Steuerrechtssubjekte. Dennoch habe man den Übergang des verbleibenden Verlustabzuges von dem Erblasser auf den Erben regelmäßig zugelassen. Darüber hinaus begehe das Finanzgericht mit seiner Aussage „diese Durchbrechung lässt sich nur rechtfertigen, wenn auch der Erbe durch die „ererbten“ Verluste in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist.“ einen logischen Fehler. Folge man diesen Ausführungen, so bedeute dies, dass in keinem Fall ein verbleibender Verlustabzug von einem Erblasser auf einen Erben übergehen könne. Denn die Verluste würden auch bei dem Erblasser nur dann anerkannt, wenn die Verluste die Leistungsfähigkeit des Erblassers beeinträchtigt hätten. Beeinträchtigten die Verluste dagegen nicht die Leistungsfähigkeit des Erblassers, seien sie bereits beim Erblasser steuerlich nicht anzuerkennen. Ein bei dem Erblasser wegen verminderter Leistungsfähigkeit entstandener Verlust könne also schon denklogisch die persönliche Leistungsfähigkeit des Erben nicht (zusätzlich) beeinträchtigen. Denn der Erbe habe den von dem Erblasser erlittenen Verlust gerade nicht in eigener Person realisiert. Die Forderung des Finanzgerichts, auch die Leistungsfähigkeit des Erben müsse beeinträchtigt sein, setze eine doppelte Beeinträchtigung durch ein und denselben Lebenssachverhalt voraus. Das aber könne es denklogisch nicht gegeben.

Es sei allenfalls denkbar, eine wirtschaftliche Belastung des Klägers in der Weise zu verlangen, dass durch die bei dem Erblasser entstandenen und steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste ein Nachteil festzustellen sei, den der Erbe ohne die noch nicht berücksichtigten Verluste des Erblassers nicht gehabt habe. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts Nürnberg sei gerade der Übergang eines geringeren Vermögens auf den oder die Erben als wirtschaftliche Belastung anzusehen. Eine wirtschaftliche Belastung in dem von

dem Finanzgericht Nürnberg geforderten Sinne habe auch offensichtlich nicht dem Beschluss des Großen Senats des BFH zugrunde gelegen. Denn in dieser Entscheidung habe der BFH sehr ausführlich dargestellt, warum Vertrauensschutz zu gewähren sei. Insbesondere führe der BFH aus, dass Verluste von Erblassern in der Vergangenheit praktisch unbesehen auf die Erben übertragen worden seien. Zusätzlich habe er zutreffend darauf abgestellt, dass eine nicht absehbare Änderung der Rechtsprechung den Steuerpflichtigen die Möglichkeit nehme, Sachverhalte legal so zu gestalten, dass eine möglichst geringe Steuer entstehe. Eine Gestaltungsmöglichkeit zwischen Erblasser und Erbe wäre es z.B. gewesen, Verluste nicht in der Person des Erblassers, sondern gezielt erst in der Person des Erben entstehen zu lassen. Das wäre ohne weiteres möglich gewesen, wenn der Erblasser bestimmte Aufwendungen nicht in eigener Person getragen hätte, sondern wenn diese Aufwendungen erst vom Erben aus dem Nachlass bezahlt worden wären. Es könne aber steuerrechtlich nicht ernsthaft einen Unterschied machen, ob der Erblasser bei einem gedachten Nachlass von 5 Millionen € diesen vorher um 3 Millionen € für steuerlich relevante Aufwendungen gemindert habe, mit der Konsequenz, dass die 3 Millionen € als Verlustabzug bei dem Erben nicht verwertet werden können, oder ob der Erblasser die Aufwendungen nicht getätigt und stattdessen 8 Millionen € hinterließe, und wenn dann der Erbe die 3 Millionen Aufwendungen in eigener Person realisiert hätte. In jedem Fall erhalte der Erbe unter dem Strich „nur“ 5 Millionen €.

Nur hilfsweise berufe sich der Kläger darauf, dass der Beklagte als Festsetzungsfinanzamt daran gehindert sei, dem Kläger die Übernahme der Verluste zu verwehren. Diese Entscheidung sei einem Feststellungsverfahren vorbehalten. Der Erblasser und die Mutter des Klägers seien als Eheleute bei dem Finanzamt F zusammenveranlagt worden. Da die Mutter des Klägers und der Kläger zu je $\frac{1}{2}$ an den vom Vater des Klägers nicht ausgenutzten Verlusten beteiligt seien, habe es für die Feststellung der vom Vater des Klägers übernommenen Verluste für die Mutter des Klägers und den Kläger einer gesonderten Feststellung bedurft. Nur in einer solchen gesonderten Feststellung hätte die Finanzverwaltung dem Kläger die Zurechnung der Verluste verwehren dürfen. Das beklagte Finanzamt als Wohnsitzfinanzamt sei für die Entscheidung aber nicht zuständig gewesen. Der Beklagte könne sich allenfalls darauf berufen, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Sache untergeordneter Bedeutung handle. Der Kläger lege aber Wert darauf, dass es ihm in diesem Rechtsstreit nicht um Formalien, sondern um die Entscheidung der Frage gehe, dass ihm die von seinem verstorbenen Vater hinterlassenen Verluste auch mit steuerlicher Wirkung zugerechnet werden. Die angefochtenen Bescheide seien rechtswidrig.

Der Kläger beantragt, 11

den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie den Bescheid zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2006, jeweils vom 27.11.2012, dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer 2006 auf 0 € festgesetzt und ein verbleibender Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31.12.2006 in Höhe von 103.193,50 € zusätzlich zu dem bereits festgestellten Verlustvortrag aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. 18.553 € festgestellt wird, 12

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

16

Der Beklagte ist der Ansicht, dass unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH (BFH vom 5. Mai 1999 IX R 1/97, BStBl. II 1999, 653) und die hierzu ergangenen Verwaltungsanweisungen (insbesondere H 10d zu § 10 d EStG sowie BMF vom 26.7.2002, BStBl. I 2002, 667), eine Berücksichtigung nur erfolgen könne, wenn der Erbe aufgrund der Verluste des Erblassers wirtschaftlich in seiner Einkommens- oder Vermögenssphäre belastet sei. Hafte der Erbe zwar kraft Gesetzes für Verbindlichkeiten, die mit den Verlusten des Erblassers in Zusammenhang stünden, sei aber auszuschließen, dass er sie tatsächlich begleichen müsse, so sei er durch die Verluste wirtschaftlich nicht belastet. Für diese Beurteilung sei maßgebend, dass ausschließlich der Erblasser den Tatbestand der Erzielung von Einkünften in Form von Verlusten erfülle. Die Berücksichtigung eines vom Erblasser nicht ausgeschöpften Verlustabzugs beim Erben durchbreche die das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Diese Durchbrechung lasse sich nur rechtfertigen, wenn auch der Erbe durch die „ererbten“ Verluste in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt sei. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Erblassers über die Gesamtrechtsnachfolge beim Erben fortwirke. Ihm sei sehr wohl bewusst, dass es sich um einen sog. „Altfall“ handle. Die Ablehnung des Verlustabzugs beim Kläger erfolge einzig aufgrund des fehlenden Nachweises der wirtschaftlichen Belastung durch den Erbfall. Der Kläger habe bisher, außer der Höhe des Verlustes, keinerlei Angaben zur Herkunft des Verlustes und zur Übernahme von Verbindlichkeiten dargelegt. In Anwendung der für die Feststellungslast geltenden Grundsätze sei es daher gerechtfertigt, aus der Nichtvorlage der Beweismittel für den Kläger nachteilige Schlüsse zu ziehen.

Mit Beschluss vom 14. Mai 2009 IX B 216/08 (n.v. zitiert nach juris) habe der BFH zum Übergang des Verlustabzugs auf den Erben bei vor dem 12.03.2008 eingetretenen Todesfällen Stellung genommen. Es sei höchstrichterlich geklärt, dass der Erbe die Verluste des Erblassers nur dann abziehen könne, wenn er durch sie wirtschaftlich belastet sei. Die Möglichkeit des Verlustabzugs gehe dann nicht vom Erblasser auf den Erben über, wenn der Erbe den Verlust selbst wirtschaftlich nicht getragen habe. Eine wirtschaftliche Belastung fehle, wenn der Erbe für die Nachlassverbindlichkeiten nicht oder nur beschränkt hafte.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die Einkommensteuer 2006 auf 0,- € festzusetzen und Verlustvorträge des verstorbenen Vaters im Rahmen der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2006 beim Kläger entsprechend seiner Erbquote festzustellen.

1. Verfahrensrechtlich geht der Senat dabei davon aus, dass ein vorgeschaltetes Feststellungsverfahren nicht erforderlich war, da es sich um einen Fall geringer Bedeutung handelt.

a. Nach § 179 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO werden die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte sowie sonstige damit im Zusammenhang stehende Beträge gesondert festgestellt, wenn hieran mehrere Personen beteiligt und sie diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall grundsätzlich vor, da der beim Vater festgestellte Verlust möglicherweise auf zwei Erben übergegangen und ihnen gemeinschaftlich zu jeweils 50 % zuzurechnen sein könnte.

17

18

19

20

21

22

23

b. Gemäß § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO entfällt das Erfordernis der einheitlichen und gesonderten Feststellung allerdings, wenn ein Fall von geringer Bedeutung vorliegt. Dies ist vorliegend zu bejahen.

Die Vorschrift ist als Ausnahmenvorschrift anzusehen. Das Vorliegen ihrer Tatbestandsmerkmale ist nach der gesetzlichen Definition insbesondere zu bejahen, wenn die Höhe des festgestellten Betrages und die Aufteilung feststehen. Denn nach der Rechtsprechung ist eine geringe Bedeutung anzunehmen, wenn die Ermittlung der gemeinsamen Einkünfte auf einem leicht überschaubaren Sachverhalt und einem kurzfristigen Vorgang mit einfachem Verteilungsschlüssel beruht oder wenn die Ermittlung der Einkünfte hinsichtlich ihrer Höhe und Zurechnung verhältnismäßig einfach und die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen nahezu ausgeschlossen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. November 1985 IX R 85/82, BStBl II 1986, 239, 241 und vom 31. Juli 1990 I R 3/90, BFH/NV 1991, 285). Bei der Beurteilung kommt es allein auf die Verhältnisse im jeweiligen Veranlagungsjahr an (BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 X R 64/92, BStBl. II 1995, 640). Die Vorschrift des § 180 Abs.1 Nr. 2a AO soll sicherstellen, dass ein Feststellungsverfahren nur in verfahrensmäßig bedeutsamen Fällen durchgeführt wird. Die Finanzbehörde soll von der Einleitung eines Feststellungsverfahrens absehen, wenn es zur einheitlichen Rechtsanwendung und zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens nicht erforderlich ist (Begründung zum Entwurf des StBereinG 1985, BTDrucks. 10/1636, 46).

24

Diese Voraussetzung ist im Streitfall hinsichtlich des beanspruchten „ererbten“ Verlustabzugs erfüllt. Vorliegend stand der beim Vater entstandene Verlust der Höhe nach aufgrund der bei dieser erfolgten Feststellung gemäß § 10 d EStG zum 31.12.2005 fest. Dieser Betrag musste nachfolgend nur noch nach einem einfachen und feststehenden Schlüssel von 50:50 auf den Kläger und seine Mutter verteilt werden. Die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen ist bei diesem Sachverhalt nahezu ausgeschlossen. Die Entscheidung, ob die einzelnen Erben durch die Gesamtrechtsnachfolge wirtschaftlich belastet sind, obliegt hingegen nicht dem Feststellungs-FA, sondern ist - aufgrund der dort gegebenen Sachnähe - im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für die jeweiligen Erben zu treffen.

25

2. Materiell rechtlich sind die in der Person des Vaters/Erblassers entstandenen Verluste nicht auf den Kläger übergegangen.

26

a. Der Erbe kann nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Der personale Charakter der Einkommensteuer und der Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen (individuellen) Leistungsfähigkeit sprechen gegen die Vererblichkeit des Verlustabzugs. Könnte der Erbe die aus Aufwandsüberschüssen des Erblassers resultierenden Verlustvorträge bei der Ermittlung seiner eigenen Einkünfte abziehen, liefe dies im wirtschaftlichen Ergebnis auf eine nach den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts unzulässige Abziehbarkeit von Drittaufwand hinaus (vgl. FG Nürnberg Urteil vom 7. November 2012, 3 K 1206/11, zitiert nach juris, mit Verweis auf Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 2 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608).

27

Jedoch ist die bisherige gegenteilige Rechtsprechung des BFH aus Gründen des Vertrauensschutzes weiterhin in allen Erbfällen anzuwenden, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieses Beschlusses eingetreten sind. Das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der hiermit aufgegebenen, mehr als vier Jahrzehnte währenden ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung war besonders deshalb schützenswert, weil der Große Senat de facto ähnlich einem Normgeber tätig geworden ist

28

(Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 2 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Der Beschluss wurde erstmals am 12. März 2008 auf der Internetseite des BFH veröffentlicht. Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 24.07.2008 die Anwendung der bisherigen Rechtsprechung bis zum Tag der Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt (18.08.2008) verlängert (vgl. FG Nürnberg Urteil vom 7. November 2012, 3 K 1206/11 zitiert nach juris mit Verweis auf BMF-Schreiben vom 24. Juli 2008 IV C 4-S 2225/07/0006, BStBl I 2008, 809).

3. Da im Streitfall der Erbfall bereits im Juli 2006 eingetreten ist, kann die bisherige Rechtsprechung, die grundsätzlich von einer Vererblichkeit des Verlustvortrags ausging, weiter angewendet werden. 29

a. Nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach § 10d Abs. 1 abgezogen worden sind, in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 Prozent des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro. Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht abgezogen werden konnten (§ 10d Abs. 2 Satz 3 EStG). Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen. 30

b. Für die Gesamtrechtsnachfolge bestimmt § 45 Abs. 1 AO, dass die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bis Dezember 2007 tritt darüber hinaus der Gesamtrechtsnachfolger materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers ein (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. März 1981 IV R 130/77, BFHE 133, 271, BStBl II 1981, 614; vom 22. September 1993 X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874, m.w.N., und vom 17. Juni 1997 IX R 30/95, BFHE 183, 470, BStBl II 1997, 802). Dementsprechend hatte der BFH bis Dezember 2007 entschieden, dass das Recht des Erblassers, Verluste der Vorjahre wie Sonderausgaben von positiven Einkünften in den Folgejahren abzuziehen, grundsätzlich auf den Erben übergeht (vgl. FG Nürnberg Urteil vom 7. November 2012, 3 K 1206/11, zitiert nach juris, mit Verweis auf BFH-Urteil vom 5. Mai 1999 VI R 1/97, BFHE 189, 57, BStBl II 1999, 653, m.w.N.). 31

c. Jedoch scheitert im Streitfall eine Übernahme der Verluste des Erblassers durch den Kläger an der fehlenden wirtschaftlichen Belastung des Klägers. 32

aa) Nach früherer Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung ging bei Erbfällen ein in der Person des Erblassers entstandener aber nicht mehr ausgeglichener bzw. rückgetragener Verlust auf den Erben über, der diese Verluste bei der Ermittlung des Gesamtbetrags seiner Einkünfte mit seinen Einkünften ausgleichen konnte (vgl. BFH-Urteil vom 17. Mai 1972, BStBl II 1972, 621; H 10 d EStG Verlustabzug im Erbfall EStH 2006). Jedoch konnte der Erbe Verluste des Erblassers nur dann abziehen, wenn er durch sie wirtschaftlich belastet war. Den Verlust des Erblassers „wirklich tragen“ bzw. durch ihn „wirtschaftlich belastet“ zu sein, bedeutet gerade nicht, dass es alleine darauf ankommt, ob der Erbe rechtlich für Schulden des Erblassers in Anspruch genommen werden kann. Es besagt vielmehr, dass der Erbe aufgrund der Verluste des Erblassers wirtschaftlich in seiner Einkommens- oder Vermögenssphäre belastet ist. Haftet der Erbe zwar kraft Gesetzes für Verbindlichkeiten, die mit den Verlusten des Erblassers in Zusammenhang stehen, ist aber auszuschließen, dass er 33

sie wirklich begleichen muss, so ist er durch diese Verluste wirtschaftlich nicht belastet (BFH-Urteil vom 05. Mai 1999 XI R 1/97, BFHE 189, 57, BStBl II 1999, 653). Mit der Entscheidung vom 16. Mai 2001 (BFH-Urteil I R 76/99, BStBl II 2001, 2001) ist der 1. Senat des BFH dieser Rechtsprechung, nach der ein Gesamtrechnachfolger einen Verlust des Rechtsvorgängers nur dann steuerlich geltend machen kann, wenn er ihn wirtschaftlich getragen hat, erstmals kritisch gegenüber getreten. Unter Verweis auf den Vorlagebeschluss des 1. Senats vom 29. März 2000 (I R 76/99, BFHE 195, 328, BStBl II 2000, 622) hat der Senat ausgeführt, dass eine „wirtschaftliche Belastung“ des Erben für die steuerliche Berücksichtigung des Verlustes erforderlich sei, dieser nach der bisherigen Rechtsprechung aber nur fehle, wo der Erbe für die Nachlassverbindlichkeiten entweder gar nicht oder nur beschränkt hafte. In den Gründen führt der 1. Senat weiter aus, dass das Kriterium der „fehlenden Belastung“, selbst wenn man es dem Grunde nach für tragfähig hält (krit. hierzu Paus, Betriebsberater - BB - 1999, 2584; Strnad, Finanzrundschau - FR - 1999, 1070), im Streitfall nicht durchgreift. Die Entscheidung des 1. Senats erging zu einer Fallgestaltung, in der eine Stiftung Erbe war (vgl. FG Nürnberg Urteil vom 7. November 2012, 3 K 1206/11, zitiert nach juris).

Mit dem Vorlagebeschluss an den Großen Senat vom 10. April 2003 (XI R 54/99, BFHE 202, 284, BStBl II 2004, 400) hat der 11. Senat des BFH deutlich zu erkennen gegeben, dass für den Fall, dass an der grundsätzlichen Verlustabzugsberechtigung für den Erben festgehalten werde, er an dem Erfordernis der „wirtschaftlichen Belastung“ festhalte. Mit Beschluss vom 14. Mai 2009 (IX B 216/08, juris) hat der BFH klargestellt, dass der Übergang des Verlustabzugs nach § 10d des Einkommensteuergesetzes auf den Erben bei vor dem 12. März 2008 eingetretenen Todesfällen eine wirtschaftliche Belastung des Erben durch die Verluste erfordert. Danach kann der Erbe Verluste des Erblassers nur dann abziehen, wenn er durch sie wirtschaftlich belastet ist. Die Möglichkeit des Verlustabzugs geht dann nicht vom Erblasser auf den Erben über, wenn der Erbe den Verlust selbst wirtschaftlich nicht getragen hat. Eine wirtschaftliche Belastung fehlt unter anderem dann, wenn der Erbe für die Nachlassverbindlichkeiten nicht oder nur beschränkt haftet (vgl. FG Nürnberg Urteil vom 7. November 2012, 3 K 1206/11, zitiert nach juris mit Verweis auf BFH-Beschluss vom 14. Mai 2009 IX B 216/08, juris). 34

bb) Nach Auffassung des Senats ist - in Übereinstimmung mit den Entscheidungen des FG Nürnberg Urteil vom 7. November 2012, 3 K 1206/11, NZB BFH IX B 185/12 unbegründet, zitiert nach juris, des FG Bremen Urteil vom 16. Juli 2015, 1 K 32/13 (6), rk, zitiert nach juris, und dem Sächsischen FG, Urteil vom 5. November 2014, 8 K 491/12, NZB BFH IX B 148/14 unbegründet, zitiert nach juris, - für Erbfälle, die bis zur Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senates am 12. März 2008 eingetreten sind, an dem Erfordernis der „wirtschaftlichen Belastung“ - der Rechtsprechung des 9. und 11. Senates des BFH folgend - festzuhalten. Der Kläger kann durch den zu gewährenden Vertrauensschutz nicht besser gestellt werden, als er nach damaliger Rechtsprechungslage gestanden hätte. 35

Das Kriterium der „wirtschaftlichen Belastung“ war ein wesentliches Kriterium in der Rechtsprechung vor der Entscheidung des Großen Senates und ist daher für Fälle, die in den Übergangszeitraum fallen, weiter anzuwenden. Deshalb ist eine „wirtschaftlichen Belastung“ erforderlich. Für diese Beurteilung ist maßgebend, dass den Tatbestand der Erzielung von Einkünften in Form von Verlusten ausschließlich der Erblasser erfüllt. Die Berücksichtigung eines von ihm nicht ausgeschöpften Verlustabzugs beim Erben durchbricht die das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Diese Durchbrechung lässt sich nur rechtfertigen, wenn auch der Erbe durch die "ererbten" Verluste in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt ist. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Beeinträchtigung der 36

Leistungsfähigkeit des Erblassers allein über die Gesamtrechtsnachfolge beim Erben fortwirkt. Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer; Erbe und Erblasser sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeder für sich zur Einkommensteuer veranlagt werden (vgl. FG Nürnberg Urteil vom 7. November 2012, 3 K 1206/11 zitiert nach juris mit Verweis auf BFH-Urteil vom 5. Mai 1999 VI R 1/97, BFHE 189, 57, BStBl II 1999, 653, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 14. Mai 2009 IX B 216/08, juris).

cc) Im Streitfall konnte zur Überzeugung des Senats nicht festgestellt werden, dass der Kläger durch die "ererbten" Verluste wirtschaftlich belastet ist. 37

Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass mit den für den Erblasser festgestellten verbleibenden Verlustvorträgen überhaupt tatsächlich Verbindlichkeiten verbunden sind, für die der Kläger als (Mit-)Erbe einzustehen hat(te). 38

Worauf die in dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31.12.2005 für den Erblasser festgestellten Verluste zurückzuführen sind, ist völlig unklar. Der Kläger hat trotz mehrfacher Nachfrage durch den Beklagten keine Angaben zu dieser Frage gemacht. Seine Aussage, dass die Haftung des Klägers weder testamentarisch noch anderweitig ausgeschlossen gewesen sei, ist nicht ausreichend, um eine wirtschaftliche Belastung in dem dargestellten Sinne zu beschreiben. Denn daraus ergibt sich noch nicht einmal die Aussage, dass Verbindlichkeiten des Erblassers bestanden haben, die mit den festgestellten Verlusten zusammenhängen und die der Kläger unter Umständen zu begleichen hat. Deshalb ergibt sich daraus gerade nicht, dass eine wirtschaftliche Belastung des Klägers durch die Verbindlichkeiten des Erblassers gegeben ist. 39

Auch der Einwand, dass infolge der festgestellten Verluste sich die Erbmasse verringert hätte, so dass insgesamt ein geringeres Vermögen vererbt werden konnte, greift nicht durch, da für die Beurteilung, ob die Leistungsfähigkeit des Erben belastet ist, ausschließlich die Verhältnisse bei Eintritt des Erbfalles entscheidend sind (vgl. Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 5. November 2014, 8 K 491/12 ZEV 2015, 67, juris; Urteil des FG Nürnberg vom 7. November 2012, 3 K 1206/11, juris). 40

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 41

Die Revision wird im Hinblick auf das anhängige Revisionsverfahren IX R 30/15 zugelassen. 42