

## Beendigung von Arbeitsverhältnissen

Beratungsfehler bei  
Fremdwährungskrediten

Kreditbesicherung durch  
Lebensversicherung

Neuerungen im  
Corporate Governance Kodex

EuGH *Syfait*  
Parallelhandel im Pharmasektor

In der Krise  
Kurzarbeit

Steuerbarkeit eines  
„Traumhaus“-Loggewinns

# BFH-Rechtsprechungsübersicht

THOMAS HORVATH / LISA PATERNO / JOHANNES PRILLINGER

## A. Rückwirkende Anpassung an Gemeinschaftsrecht

Durch den Beschluss **I B 92/08 v 23. 9. 2008** hob der BFH einen Beschluss des FG München über die Zuerkennung der Aussetzung der Vollziehung (im Folgenden AdV) gem § 69 Abs 3 FGO<sup>1)</sup> auf. In diesem Beschluss traf der BFH Aussagen zur gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit der deutschen Wegzugssteuer, der rückwirkenden Herstellung einer gemeinschaftsrechtskonformen nationalen Rechtslage durch den Gesetzgeber und der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieses Vorgehens.

Die Stpfl sind Eheleute, die im Streitjahr 2004 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Sie verlegten Ende des Streitjahres ihren Wohnsitz von Deutschland nach Portugal. Im Wegzugszeitpunkt waren sie an zwei deutschen GmbH zu jeweils über 50 vH beteiligt. Bei Wegzug besteuerte das FA den Verkehrswert dieser Anteile gem § 6 Abs 1 AStG<sup>2)</sup> idF vor der rückwirkenden Novelle. Im April 2005 veräußerten die Stpfl die Gesellschaftsanteile tatsächlich. Da mit der gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 erhobenen Klage keine aufschiebende Wirkung verbunden war, beantragten die Stpfl die AdV. Da-

durch sollte eine Vollstreckung des Steuerbescheids vor Ende des Verfahrens in der Hauptsache verhindert werden. Nach Durchlaufen des Instanzenzuges schloss sich der BFH der Rechtsansicht des FA über die Ablehnung der AdV an und hob den FG-Beschluss über deren Zuerkennung auf.

Nach § 69 Abs 3 Satz 1 FGO<sup>3)</sup> kann das Gericht die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, sofern ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen. Diese ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der steuerlichen Behandlung des Wegzugs der Stpfl sieht der BFH nicht gegeben, obwohl die Stpfl einwenden, die sofortige Besteuerung bei Wegzug gem § 6 Abs 1 AStG aF verstoße gegen die Niederlas-

Mag. *Thomas Horvath*, Mag. *Lisa Paterno* und Mag. *Johannes Prillinger* sind Assistenten am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

- 1) Finanzgerichtsordnung, BGBl I 2002/679 idGF.
- 2) Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, BGBl I 1972/1713 idF bis zur Änderung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG).
- 3) Finanzgerichtsordnung, BGBl I 2002/679 idGF.

sungsfreiheit nach Art 43 EG<sup>4</sup>) und müsse bei Wegzug innerhalb des Gemeinschaftsgebiets unangewendet bleiben. Diese Auffassung zu § 6 AStG aF folgt den Urteilen des EuGH in den Rs „*de Lasteyrie du Saillant*“<sup>5</sup>) und „*N*“<sup>6</sup>) entspricht der hM des deutschen Schrifttums<sup>7</sup>) und wird – mittlerweile<sup>8</sup>) – auch vom BFH vertreten. Dennoch hegt der BFH keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit iSv § 69 Abs 3 FGO, da der deutsche Gesetzgeber § 6 AStG – mit Wirkung für alle noch nicht bestandkräftigen Veranlagungen – novelliert hat. Seit der Neuregelung wird die Steuer für Staatsbürger von EU- und EWR-Staaten bei Wegzug lediglich festgesetzt und bis zu einer tatsächlichen Veräußerung zinslos gestundet. Diese Rechtslage sieht der BFH – nach für den vorläufigen Rechtsschutz ausreichender summarischer Prüfung – im Gegensatz zur Vorinstanz als gemeinschaftsrechtskonform an.<sup>9</sup>)

Anders als die Vorinstanz erachtet der BFH diese Rechtslage auch für gemeinschaftsrechtskonform, sofern in dem konkret anwendbaren DBA kein Vorbehalt zugunsten einer Besteuerung der bei Wegzug vorhandenen stillen Reserven nur durch den Wegzugsstaat enthalten und deswegen eine Doppelbesteuerung des Veräußerungsgewinns nicht ausgeschlossen ist. Der EuGH gehe nämlich in seinem Urteil in der Rechtssache „*N*“<sup>10</sup>) zur vergleichbaren niederländischen Wegzugsregelung davon aus, dass es den Mitgliedstaaten freistehe, zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen, wobei es nicht sachfremd sei, wenn sich die Mitgliedstaaten an der internationalen Praxis und dem OECD-MA orientieren. Daher sehe der EuGH den in Art 13 Abs 5 OECD-MA verankerten Territorialitätsgrundsatz als aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ausreichend an, um eine Besteuerung des Wertzuwachses im Wegzugsstaat zu ermöglichen. Diese Rechtslage könne zwar zu juristischer Doppelbesteuerung führen, sofern auch der Zuzugsstaat bei tatsächlicher Veräußerung der Anteile jene Wertzuwächse besteuert, die noch im Wegzugsstaat entstanden sind. Die Doppelbesteuerung sei aber bilateral zu beseitigen und der Zuzugsstaat müsse sie bei Nichtbeseitigung durch Anrechnung der Wegzugssteuer vermeiden. Dieses Verständnis – so der BFH – lege auch der EuGH zugrunde, wenn er von der Befugnis der Mitgliedstaaten, die Aufteilung der Steuerhoheiten vertraglich oder einseitig festzulegen, ausgeht.

Der BFH führt auch aus, weshalb die Neuregelung von § 6 AStG – trotz Anwendbarkeit auf alle noch nicht bestandkräftigen Veranlagungen – verfassungskonform zurückwirkt. Der Erlass rückwirkender Gesetze werde durch das Rechtsstaatsprinzip begrenzt, zu dessen wesentlichen Elementen die Rechtssicherheit zähle. Diese bedeute für den Rechtsunterworfenen Vertrauensschutz. In diesem Vertrauen werde der Bürger verletzt, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte.<sup>11</sup>) Allerdings sei eine Enttäuschung dieses Vertrauens laut BVerfG unter anderem dann gerechtfertigt, wenn das Vertrauen nicht schutzwürdig war.<sup>12</sup>) Der

BFH hält das Vertrauen der Stpfl in das Unterbleiben der Wegzugsbesteuerung nicht für schutzwürdig. Denn selbst wenn sie § 6 AStG aF wegen des Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit für unanwendbar hielten, hätte ihr Vertrauen der Beibehaltung einer nicht anwendbaren, gemeinschaftsrechtswidrigen Norm gegolten. Überdies habe die Finanzverwaltung auf die Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen der möglichen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Wegzugssteuer mit der zinslosen Stundung im Billigkeitsweg der nach § 6 AStG aF festgesetzten Steuer reagiert.<sup>13</sup>) Dem Gesetzgeber müsse es möglich sein, rückwirkend einen gemeinschaftsrechtskonformen Rechtszustand herzustellen. Dies sei sogar zum Vorteil der Stpfl geschehen, da diese bei Wegzug jederzeit mit einer – wenn auch gemeinschaftsrechtswidrigen – Inanspruchnahme hätten rechnen müssen. Deswegen könne kein schützenswertes Vertrauen zerstört worden sein.<sup>14</sup>)

Die Herstellung einer gemeinschaftsrechtskonformen Rechtslage durch rückwirkende „Reparatur“ der ursprünglichen Regelung stellt nach Ansicht des BFH keinen Gemeinschaftsrechtsverstoß dar. Nach dem Grundsatz der Effektivität dürfe dem Rechtsunterworfenen die Geltendmachung von gemeinschaftsrechtlichen Rechten nicht übermäßig erschwert oder praktisch unmöglich gemacht werden.<sup>15</sup>) In diesem Fall werde dem Stpfl aber nicht weiterhin eine gemeinschaftsrechtswidrige, sondern eine gemeinschaftsrechtskonforme mildere Belastung auferlegt. Der Gesetzgeber habe die für die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts notwendigen Voraussetzungen

4) Vertrag von zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, ABl 1997 C-340, 1 idgF.  
 5) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg 2004, I-2409.  
 6) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, Slg 2006, I-7409.  
 7) Vgl *Winkler/Reiser* in *Wöhrl/Schelle/Gross*, AStG, 24. Lfg (2006) § 6 Rz 8 ff; *Schindler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? *IStR* 2004, 300 ff; *Schnitzer*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, *BB* 2004, 804 ff; *Kleinert/Probst*, Endgültiges Aus für steuerliche Wegzugsbeschränkungen bei natürlichen und juristischen Personen, *DB* 2004, 673 ff; *Ismer/Reimer/Rust*, Ist § 6 AStG noch zu halten? – Die Wegzugsbesteuerung auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts nach der Entscheidung *de Lasteyrie du Saillant*, *EWS* 2004, 207 ff; *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags (2008) 170 ff.  
 8) Überholt: BFH 17. 12. 1997, I B 108/97.  
 9) Zustimmend *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), Außensteuerrecht, 60. Lfg (2007) § 6 AStG Rz 26; *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags (2008) 197.  
 10) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, Slg 2006, I-7409.  
 11) BFH 14. 3. 2006, I R 1/04.  
 12) BVerfG 19. 12. 1961, 2 BvL 6/59.  
 13) Vgl das Schreiben des dBMF vom 8. 6. 2005, BStBl I 2005, 714.  
 14) Vgl auch FG Düsseldorf 14. 11. 2007, 9 K 1270/04 E; aA *Ettinger*, *IStR* 2006, 746 zu FG München 3. 8. 2006, 11 V 500/06.  
 15) Vgl in diesem Sinne EuGH 21. 9. 1983, verbundene Rs 205/82 bis 215/82, *Deutsche Milchkontor*, Slg 1983, 2633, Rz 17 und 19; 27. 5. 1993, C-290/91, *Johannes Peter v Hauptzollamt Regensburg*, Slg 1993, I-2981, Rz 8; 1. 12. 1998, C-326/96, *Levez*, Slg 1998, I-7835, Rz 18; 6. 12. 2001, C-472/99, *Clean Car Autoservice*, Slg 2001, I-9687, Rz 28.

geschaffen. Folglich sei die Wegzugsbesteuerung bereits bei Steuerfestsetzung, infolge der begünstigten Verwaltungspraxis, gemeinschaftsrechtskonform ausgestaltet gewesen.

Laut stRsp des VfGH sind rückwirkend belastende Vorschriften unsachlich, sofern der Rechtsunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wird und nicht besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen.<sup>16)</sup> Neben der zweifelhaften Berechtigung des Vertrauens in die – aufgrund der Gemeinschaftsrechtsverletzung unanwendbare – Rechtslage führt nur die Rückwirkung einer *belastenden* Vorschrift zur Unsachlichkeit. Der Gesetzgeber hat – im nationalen Recht – die sofortige Besteuerung bei Wegzug durch die bloße Festsetzung und Stundung der Steuer bis zu einer späteren tatsächlichen Veräußerung ersetzt. Dadurch wurde den Stpfl sogar ein Liquiditätsvorteil verschafft. Dass bei Fortgeltung der gemeinschaftsrechtswidrigen Wegzugsbesteuerung infolge des Anwendungsvorrangs der Niederlassungsfreiheit keine Besteuerung hätte erfolgen dürfen, ist eine gemeinschaftsrechtliche Nebenfolge und kann aus der begünstigenden nationalen Neuregelung keine *Belastung* iS des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes machen. Daher erscheint diese angeordnete Rückwirkung auch mangels Belastung im mitgliedstaatlichen Recht verfassungskonform. UE entspräche diese rückwirkende „Reparatur“ durch den Gesetzgeber auch österreichischen verfassungsrechtlichen Anforderungen.

## B. Die (Un-)Vererbbarkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzugs

Im Beschluss des Großen Senats vom **17. 12. 2007, GrS 2/04** verneinte der BFH in Abkehr von der seit mehr als vier Jahrzehnten bestehenden Rsp die Frage, ob der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10 d dEStG bei seiner Einkommensteuerveranlagung geltend machen kann. Damit ist die kontroversiell geführte Diskussion zur steuerlichen Behandlung von Verlusten im Erbfall zumindest *vorerst* beendet.<sup>17)</sup>

Im zugrundeliegenden Sachverhalt wurde der Kläger vom Vater testamentarisch zum alleinigen Hof-erben (Erbeil am hofreien Vermögen: 10%) bestimmt. Der Erblasser hatte in den Veranlagungszeiträumen 1980 bis 1982 erhebliche Verluste erlitten, die er im Veranlagungsjahr 1983 nur teilweise in Abzug bringen konnte. Im Kalenderjahr 1983 verstarb der Vater. Fraglich war daher, ob der Kläger die vom Erblasser noch nicht verbrauchten Verlustvorträge im Rahmen seiner eigenen Einkommensteuerveranlagung berücksichtigen kann. Im erstinstanzlichen Verfahren bestand – der damaligen ständigen Rsp des BFH entsprechend – zumindest über die grundsätzliche Abzugsfähigkeit des vom Erblasser nicht verbrauchten Verlustvortrags Einigkeit. Das Finanzamt berücksichtigte die Verluste jedoch lediglich entsprechend der Beteiligungsquote des Klägers an der Erbengemeinschaft (hier 10%). Das Finanzgericht verneinte daraufhin die Vererblichkeit des Verlustabzugs im Grundsatz.<sup>18)</sup>

Der BFH entschied entgegen seiner stRsp<sup>19)</sup> und der bisherigen Verwaltungspraxis,<sup>20)</sup> dass vom Erblasser nicht ausgenutzte Verlustvorträge nach § 10 d dEStG nicht auf den Erben übergehen. Das in § 1922 Abs 1 BGB bzw § 45 Abs 1 Satz 1 AO statuierte Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge könne jedenfalls keinen Übergang höchstpersönlicher Verhältnisse bewirken.<sup>21)</sup> Die Zulässigkeit eines interpersonellen Verlustabzugs sei im Wege der Interpretation der einschlägigen steuerrechtlichen Norm – § 10 d dEStG – unter Berücksichtigung der Prinzipien und grundlegenden Wertungen des Einkommensteuerrechts zu beurteilen.

Aus der grundsätzlichen Qualifikation des Verlustabzugs als „vermögenswerte Rechtsposition“ sei nach Ansicht des BFH nicht ohne weiteres auf dessen Vererblichkeit zu schließen.<sup>22)</sup> Es folge bereits aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dass nur der vom Steuerpflichtigen selbst erbrachte Aufwand abziehbar ist, nicht jedoch Aufwendungen und Verluste eines Dritten. Daran ändere auch die wirtschaftliche Belastung des Erben mit Nachlassverbindlichkeiten und der Haftung für Schulden des Erblassers nichts:<sup>23)</sup> Der Verlust ist nämlich im Gegensatz zu den Schulden kein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut, sondern eine negative Besteuerungsgrundlage. Negative Leistungsfähigkeit ist ebenso wenig wie positive Leistungsfähigkeit übertragbar. Verdeutlicht werde dies durch die Unübertragbarkeit des Verlustvortrags durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden.<sup>24)</sup>

Auch aus dem abschnittsübergreifenden Nettoprinzip können nach Ansicht des BFH keine Anhaltspunkte für eine interpersonelle Verlustverwertung im Erbfall abgeleitet werden. Es sei verfassungsrechtlich nicht geboten, eine „Überbesteuerung“ des Erblassers

16) VfSlg 12.186/1989, 12.416/1990, 13.896/1994, 14.515/1996, 16.850/2003; VfGH 1. 10. 2004, G 171/02; *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 ff.

17) Vgl etwa *Trzaskalik*, Personalgebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97; *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, in *Schulze-Osterloh* (Hrsg), Rechtsnachfolge im Steuerrecht, *DStJG* 10 (1987) 45 (90 und 94 ff); *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzfrage des I. Senats des BFH vom 29. 3. 2000, *DStR* 2000, 1505; *Laule/Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, *DStR* 2002, 1373; *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, *StuW* 2004, 109; *Lambrecht in Kirchhof* (Hrsg), *EStG*<sup>6</sup> (2006) § 10 d Rz 6; s beispielsweise *RFH* 7. 11. 1934, *VI A 875/34*; *BFH* 15. 3. 1962, *I V 177/60*; 17. 5. 1972, *I R 126/70*; 17. 6. 1997, *IX R 30/95*; 15. 3. 2000, *X R 130/97*; 29. 3. 2000, *I R 76/99*.

18) *FG Schleswig-Holstein* 21. 9. 1999, *III 23/95*.

19) Siehe FN 17.

20) Siehe Hinweise zu § 10 d dEStG des Amtlichen *EStH* 2006.

21) Siehe dazu bereits *BFH* 11. 11. 1971, *V R 111/68*; *Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg), *AO/FGO*, 149. Lfg (1996) § 45 Rz 8; *Kruse in Tipke/Kruse* (Hrsg), *AO/FGO*, 116. Lfg (2008) § 45 Rz 12.

22) Vgl dazu ausführlich *Marx*, Der Verlustabzug im Erbfall als vermögenswerte Rechtsposition – eine ökonomische Analyse, *FR* 2005, 617.

23) So auch *BFH* 17. 2. 1961, *VI 66/59 U*.

24) Es entspricht einhelliger Ansicht, dass in diesem Fall ein Verlustvortrag nicht auf den Rechtsnachfolger übergeht, selbst wenn er aus der übertragenen Einkunftsquelle stammt; vgl dazu zB *Ruppe*, *DStJG* 10 (1987) 45, 95.



durch eine „Unterbesteuerung“ des Erben auszugleichen.<sup>25)</sup>

Nach § 24 Nr 2 dEStG<sup>26)</sup> sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der den Einkünfteratbestand erfüllt. Die Bestimmung betrifft aber lediglich Tatbestände, mit deren Verwirklichung der Erblasser begonnen hat und die erst beim Rechtsnachfolger vollendet werden.<sup>27)</sup> Dies sei etwa bei Nachlassverbindlichkeiten der Fall: Der Erblasser begründet die Verbindlichkeit, der Erbe hat sie zu begleichen.<sup>28)</sup> Der Verlustabzug sei demgegenüber ein vom Erblasser bereits im vollen Umfang erfüllter (negativer) Einkünfterzielungstatbestand.<sup>29)</sup> Folglich kommt lediglich im ersteren Fall eine Zurechnung der vom Erblasser bereits erfüllten Tatbestandselemente an den Rechtsnachfolger in Betracht.

Auch das Argument, der Verlustabzug sei ebenso wie stille Reserven derart eng mit der einzelnen Einkunftsquelle verknüpft, dass er zusammen mit der Quelle auf den Erben übergehe, überzeugt nach Ansicht des Gerichtshofs nicht. Gegen die strenge Einkunftsquellenbezogenheit des Verlustabzugs spreche schon dessen Einordnung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, wonach der Verlustabzug erst nach Zusammenfassung der Beträge aller Einkunftsarten berücksichtigt wird.<sup>30)</sup> Daraus folge, dass der Verlustabzug keiner konkreten Einkunftsquelle anhaftet.

Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung gehen nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers auf seine Erben über.<sup>31)</sup> Die ältere Rsp des VwGH definierte dagegen den Verlustabzug als „eine aus dem Zusammenhang mit den einzelnen, das Einkommen bildenden Einkünften völlig losgelöste (höchst-)persönliche Ausgabe des Steuerpflichtigen, die nur von der Person geltend gemacht werden kann, die den Verlust erlitten hat“.<sup>32)</sup> Ein jüngeres Erk deutet implizit darauf hin, dass der VwGH nunmehr eine gegenteilige Meinung vertritt: Ein Verlustausgleich zwischen den Einkünften des Erben und des Erblassers im Todesjahr sei zwar ausgeschlossen, im Todesjahr angefallene Verluste können aber beim Erben im Folgejahr abgezogen werden.<sup>33)</sup> Fraglich ist weiters, ob die Annahme der Vererbbarkeit des Verlustabzugs aus gleichheitsrechtlichen Gründen geboten ist: Der VfGH hat nämlich iZm der Verlustvortragsbeschränkung des § 4 Abs 2 GewStG ausgesprochen, dass kein sachlicher Grund erkennbar sei, den Erben hinsichtlich des Verlustvortrags anders zu behandeln als den Erblasser, wenn kein Erbgang erfolgt wäre.<sup>34)</sup> In der Literatur wird diskutiert, ob das betreffende Erk nur die Verlustvortragsbeschränkung im Gewerbesteuergesetz betrifft oder ob daraus auch die Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustvortrags ableitbar ist.<sup>35)</sup>

Über die Frage der (Un-)Vererbbarkeit von einkommensteuerlichen Verlustvorträgen besteht in Österreich nach wie vor keine abschließende Klarheit. *Doralt* befürwortet den Übergang des Verlustvortrags auf den Erben unter Hinweis auf die Buchwertfortführung beim Erben und die damit verbundene Besteuerung der stillen Reserven.<sup>36)</sup> Nach *Beiser* gehen allfällige Verlustvorträge ebenso wie Buchwerte nur zusammen mit dem Betrieb über, aus dem die Ver-

luste stammen.<sup>37)</sup> *Ruppe* steht der Vererblichkeit ablehnend gegenüber. Für den Verlustübergang auf den Erben gäbe es keine normative Grundlage.<sup>38)</sup>

UE lässt sich aus den höchstgerichtlichen Entscheidungen kein eindeutiges Ergebnis ableiten. Angesichts der Divergenzen in Literatur und Rsp ist nicht auszuschließen, dass sich in Österreich eine ähnliche Entwicklung abzeichnet – das bleibt abzuwarten.

### C. Preisgelder aus Fernsehshows

Im Urteil v **28. 11. 2007, IX R 39/06** hatte der BFH die Frage der Steuerbarkeit von Preisgeldern aus Fernsehshows zu beurteilen.<sup>39)</sup> Im Folgenden sollen zunächst die Entscheidungsgründe für das Streitgegenständliche Showformat näher beleuchtet und auf ihre Übertragbarkeit auf andere Showformate untersucht werden.<sup>40)</sup> Abschließend wird ein Vergleich zur österreichischen Rechtslage gezogen.

Die Klägerin hatte für ihren Auftritt in einer mehrteiligen „Dating-Show“ ein Preisgeld in Höhe von € 250.000,- gewonnen. Die Aufgabe der siegreichen Kandidatin hatte darin bestanden, ihrer Familie

25) Vgl auch *Schmitt-Homann*, Die Vererbung einkommensteuerlicher Rechtspositionen (2005) 102 f.

26) Der Anwendungsbereich des § 24 Nr 2 dEStG ist auf Fälle beschränkt, in denen die Einkünfte nach dem Zu- und Abflussprinzip ermittelt werden; der Erblasser ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 dEStG.

27) So *Ruppe*, DSjG 10 (1987) 95.

28) Ein weiterer Fall ist der Übergang der stillen Reserven bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung: Der Rechtsvorgänger schafft die Wirtschaftsgüter an und „bildet“ die in deren Buchwertansätzen ruhenden stillen Reserven; der Rechtsnachfolger erfüllt später den Realisationsstatbestand; zur so genannten „gespaltenen“ Tatbestandsverwirklichung s insb *Raupach/Schenking* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Hrsg), EStG/KStG, 163. Lfg (2008) § 2 Rz 133.

29) Vgl dazu *Stuhrmann* in *Blümich/Heuermann* (Hrsg), EStG, 100. Lfg (2008) § 24 Nr 2 EStG Rz 68.

30) Vgl *Tipke/J. Lang*, Steuerrecht<sup>19</sup> (2008) § 9 Rz 64.

31) Siehe EStR 2000 Rz 4535 ff.

32) VwGH 8. 11. 1989, 88/13/0112; mit ausführlicher Begründung schon 5. 10. 1965, 1101/65; 11. 9. 1968, 147/67; 14. 5. 1969, 429/68; 21. 10. 1980, 598/80; 19. 9. 1984, 84/13/0059.

33) VwGH 18. 1. 1994, 90/14/0095.

34) VfSlg 11.634.

35) Zweifelnd *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern 142.

36) Vgl *Doralt*, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar? ÖStZ 1986, 4; *ders*, EStG<sup>11</sup> (2008) § 18 Rz 323; so auch *Bertil/Kofler/Schlager*, Der Verlustvortrag bei entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsnachfolge, SWK 1986, A I 333; aus der Sicht des Erbrechts zustimmend *Nowotny*, Erbrechtliche Gestaltung und steuerlicher Verlustabzug, RdW 1988, 34; *Heinrich*, Verluste im Fall der Rechtsnachfolge und des Gesellschafterwechsels, in *von Groll* (Hrsg), Verluste im Steuerrecht, DSjG 28 (2005) 121 (148).

37) Zum Prinzip des „betriebsverknüpften“ Verlustübergangs *Beiser*, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (573).

38) Dazu ausführlich zB *Ruppe*, DSjG 10 (1987) 45 und 94 ff; so auch *Schmetschek*, Ist der Verlust nach § 10 Abs 1 Z 5 EStG vererblich? ÖStZ 1966, 37 (39 f).

39) Anmerkungen zum Urteil von *Bode*, FR 2008, 638; *Risthaus*, DSz 2008, 237; ausführlich zur Problematik aus deutscher Sicht *Ismar*, Glück im Spiel – Pech für die Dogmatik? FR 2007, 237.

40) Showformate mit Geldpreisen für die Kandidaten sind beispielsweise: „Millionenshow“, „Starmania“, „Dancing Stars“, „Schlag den Raab“, „Austria's next Topmodel“, „Big Brother“, „Wetten, dass ...?“.

glaubhaft zu vermitteln, dass sie während der „Dating-Show“ ihren Partner fürs Leben gefunden habe, um innerhalb von 14 Tagen alle Familienmitglieder vor dem Traualtar zu versammeln. Unbekannt war der Kandidatin dabei, dass ihr „Verlobter“ sowie dessen „Familie“ von Schauspielern besetzt wurden, die sich pausenlos daneben benehmen sollten. Kaum waren die Strapazen ihres monetär erfolgreichen Showauftritts überstanden, flatterte ein Steuerbescheid ins Haus, mit welchem das Preisgeld als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr 3 EStG der Steuer unterzogen wurde. Diese Rechtsauffassung wurde auch vom zuständigen Finanzgericht geteilt, weshalb die Fernsehkandidatin Revision an den BFH erhob. Zur Entkräftung der Rechtsauffassung der Unterinstanzen zog die kl Kandidatin den Vergleich mit nicht steuerbaren Spiel- und Wettgewinnen heran.<sup>41)</sup>

Als sonstige Leistung iSd § 22 Nr 3 EStG kommt nach stRsp des BFH jedes Tun, Dulden oder Unterlassen in Betracht, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst.<sup>42)</sup> In der Teilnahme an einer Fernsehshow ist nach Auffassung des BFH eine Leistung der Kandidatin gegenüber dem Fernsehsender zu erblicken, weil Unterhaltungssendungen nahezu ausschließlich von der Mitwirkung der Kandidaten „leben“.<sup>43)</sup> Das Preisgeld stellt die Gegenleistung für die Showteilnahme dar, wobei es nach Ansicht des BFH nicht auf die Höhe der Gewinnchance ankommt. Zur Annahme eines „Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnisses“ genügt nach stRsp des BFH bereits ein (loser) Veranlassungszusammenhang.<sup>44)</sup> Im Ergebnis waren sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Nr 3 EStG erfüllt und das Preisgeld daher als Einkünfte aus sonstigen Leistungen steuerbar. Im Anschluss an das gegenständliche BFH-Urteil erging vom dBMF am 30. 5. 2008 ein Schreiben, in dem die Anforderungen an das gegenseitige Leistungsverhältnis bei Fernsehpreisgeldern näher konkretisiert wurden.<sup>45)</sup> Für das Vorliegen eines gegenseitigen Leistungsverhältnisses und damit eine Steuerbarkeit der Preisgelder sprechen der Entlohnungscharakter des Preisgelds, vom Showproduzenten vorgegebene Verhaltensmuster sowie mehrmalige Showauftritte. Umgelegt auf andere Showformate (zB „Big Brother“, „Schlag den Raab“, „Millionenshow“, „Wetten, dass...?“) dürften die gegenständlichen Entscheidungsgründe des BFH eine Steuerbarkeit der Preisgelder nahelegen, da vom Kandidaten jedenfalls eine Leistung in Gestalt der Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung erbracht wird und dem Preisgeld der Entlohnungscharakter wohl kaum abgesprochen werden kann.

Im Gegensatz zur Auffassung des BFH stellen die österreichische Finanzverwaltung und die Rsp des VwGH bei der Frage der Steuerbarkeit von Preisgeldern aus Fernsehshows auf den Einsatz von Allgemeinwissen ab.<sup>46)</sup> Dogmatisch stützt der VwGH sein Ergebnis auf den fehlenden Leistungsaustausch bei der Beantwortung von Fragen aus dem Allgemeinwissensbereich, da weder der dem Kandidaten erwachsene Zeitaufwand noch die Verwertung von Allgemeinwissen eine Entgeltlichkeitsbetrachtung rechtfertigen.<sup>47)</sup> Preisgelder aus der Teilnahme an Quizshows, bei denen es auf das Allgemeinwissen des Kandidaten

ankommt, erfüllen somit nach hA nicht den Leistungsbegriff des § 29 Z 3 EStG (sonstige Einkünfte).<sup>48)</sup> § 29 Z 3 EStG kommt freilich nur subsidiär zu den Haupteinkunftsarten zur Anwendung, weshalb die Prüfung der sonstigen Einkünfte bei Showgewinnen von „Promis“ regelmäßig nicht in Betracht kommt.<sup>49)</sup> Nach Auffassung des dBMF fließen Showgewinne prominenter Kandidaten fast ausnahmslos begünstigten Einrichtungen zu (zB „Promi-Millionenshow“), sodass eine Steuerbarkeit der Showgewinne in den Händen der „Promis“ vielfach mangels wirtschaftlicher Verfügungsmacht über das Preisgeld ausscheidet.<sup>50)</sup> Diese Ansicht ist uE auf die vergleichbare österreichische Rechtslage übertragbar. Bei Showkandidaten außerhalb der Promiszene kommt eine Besteuerung im Rahmen der Haupteinkunftsarten mangels Vorliegen eines Betriebs nicht in Frage, weshalb hier der Tatbestand des § 29 Z 3 EStG über die Steuerbarkeit entscheidet.<sup>51)</sup> Wendet man die Entscheidungsgründe des BFH auf die vergleichbare österreichische Rechtslage an, so erscheint es fraglich, ob der Leistungsbegriff des § 29 Z 3 EStG mit dem Argument der Verwertung von Allgemeinwissen verneint werden kann. Der BFH sieht den Leistungsbegriff bereits mit der Mitwirkung des Kandidaten im Rahmen der Unterhaltungsdarbietung als erfüllt an und vermeidet somit Abgrenzungsprobleme, die sich bei Fernsehshows stellen, bei denen es für den Gewinn des Geldpreises sowohl auf motorische als auch geistige Fähigkeiten ankommt (zB „Schlag den Raab“).<sup>52)</sup>

41) Zur Nichtsteuerbarkeit von Spiel- und Wettgewinnen vgl BFH 19. 7. 1990, IV R 82/89.

42) Eine gute Übersicht zur Rsp findet sich bei *Hermann/Heuer/Raupach* (Hrsg), EStG, 227. Lfg (2007) § 22 Rz 388.

43) Rz 12 des gegenständlichen Urteils.

44) BFH 21. 9. 2004, IX R 13/02.

45) DBMF 30. 5. 2008, IV C 3 – S 2257/08/10001, DB 2008, 1292.

46) VwGH 25. 3. 1963, 182/62; ebenso EStR 2000 Rz 101 a.

47) Ausführlich *Mekis*, Gewinne aus der „Millionenshow“ sind nicht steuerbar, SWK 2005, 499; *Renner*, Steuerpflicht von Preisgeldern aus der Teilnahme an Fernsehshows? SWK 2008, 397; aA *Pülzl*, Sind Gewinne aus der Millionenshow nicht steuerbar? ÖStZ 2005, 154.

48) Zum Leistungsbegriff s *Doral*, EStG<sup>11</sup> § 29 Rz 35 ff.

49) In diese Richtung auch EStR 2000 Rz 101 a.

50) DBMF 27. 4. 2006, IV B 2 – S 2246–6/06, BStBl I 2006, 342; dogmatisch geht es dabei um die Grenzziehung zwischen Einkommenszielung und Einkommensverwendung.

51) Im Graubereich sind die Kandidaten der Show „Starmania“ anzusiedeln, wobei hier die besseren Argumente für die Bejahung einer gewerblichen Tätigkeit sprechen; so auch *Renner*, SWK 2008, 397 und EStR 2000 Rz 101 a.

52) Bei der Sendung am 18. 4. 2009 kann der siegreiche Kandidat ein Preisgeld iHv 2,5 Mio Euro einstreifen ([www.schlag-den-raab.de](http://www.schlag-den-raab.de)).