

Ein hinterlassenes Minus kann Steuern sparen helfen

Stirbt ein Steuerzahler, der beim Finanzamt noch Verluste geltend machen konnte, so haben die Erben das Recht, den Betrag im Jahr des Erbfalls selbst geltend zu machen. (Bedingung dafür ist allerdings, dass der Erbe — hier: eine Stiftung — die Erbschaft komplett annimmt, also auch die Schulden des Verstorbenen..

Quelle: Wolfgang Büser

Erblasser ; Verlustausgleich ; Positive Einkünfte ; Veranlagung des Erben ; Jahr des Erbfalls ; Steuerbefreite Stiftung

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 16.05.2001

Referenz: JurionRS 2001, 23395

Aktenzeichen: I R 76/99

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln

Rechtsgrundlagen:

§ 2 EStG

§ 10d EStG

§ 8 Abs. 1 KStG

§ 45 AO 1977

§ 1922 BGB

Fundstellen:

BFHE 195, 328 - 335

BB 2002, 29-31 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2001, 1835 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2001, 1327-1329

BStBl II 2002, 487-490 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2001, 857

DB 2001, 1862-1865 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2002, 1584 (Kurzinformation)

DStR 2001, 1475-1477 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2001, 953 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2001, 748-751 (Urteilsbesprechung von Dr. Klaus Buciek)
EStB 2001, 367
FR 2001, 1051-1053
HFR 2001, 1142-1144 (Volltext mit amtl. LS)
KFR 2002, 9
KÖSDI 2003, 13902-13903 (Kurzinformation)
KÖSDI 2001, 12972 (Kurzinformation)
NJW 2001, 3726-3728 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2001, 2977
NWB 2002, 213-214
NWB 2002, 2426
stak 2001
SteuerBriefe 2001, 1348-1349
StSem 2002
WPg 2001, 1178-1180
ZAP EN-Nr. 0/2001

BFH, 16.05.2001 - I R 76/99

Amtlicher Leitsatz:

1. Ein vom Erblasser mangels positiver Einkünfte nicht ausgeglichener Verlust ist bei der Veranlagung des Erben für das Jahr des Erbfalls zu berücksichtigen (Bestätigung des Senatsurteils vom 17. Mai 1972 I R 126/70 , BFHE 105, 483, BStBl II 1972, 621).
2. Der Verlustausgleich bei der Veranlagung des Erben findet auch dann statt, wenn es sich bei dem Erben um eine steuerbefreite Stiftung handelt.

Gründe

1 I.

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --eine Stiftung-- in ihrer Eigenschaft als Erbin einen von der Erblasserin nicht ausgenutzten Verlustvortrag geltend machen kann. Wegen der Einzelheiten des zu beurteilenden Sachverhalts wird auf den den Streitfall betreffenden Beschluss des Senats vom 29. März 2000 I R 76/99 (BFHE 191, 353 [BFH 29.03.2000 - I R 76/99] , BStBl II 2000, 622) verwiesen.

2 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage im Streitpunkt stattgegeben (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2000, 150). Hiergegen wendet sich der Beklagte und Revisionskläger (das

Finanzamt --FA--) mit seiner Revision. Er beantragt, das erstinstanzliche Urteil aufzuheben, soweit es die Körperschaftsteuer 1996 betrifft, und die Klage insoweit abzuweisen.

3 Die Klägerin beantragt Zurückweisung der Revision.

4 II.

Die Revision des FA richtet sich ausweislich der Revisionsschrift u. a. gegen die Entscheidung des FG zum Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 1996. Sie ist insoweit unzulässig, da das FG die Klage in diesem Punkt abgewiesen hat und das FG hierdurch nicht beschwert ist. Hinsichtlich des Rechtsstreits wegen Körperschaftsteuer 1996 ist die Revision unbegründet, da das FG der Klägerin den geltend gemachten Verlustabzug zu Recht gewährt hat.

5 1. Die Klägerin unterliegt als Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) der Körperschaftsteuer. Das gilt unabhängig davon, ob --was das FG nicht festgestellt hat-- sie zivilrechtlich rechtsfähig ist oder nicht. Im ersten Fall ergibt sich ihre Körperschaftsteuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG , im zweiten aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG .

6 2. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG beantwortet sich bei körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekten die Frage, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) und des KStG . Das gilt auch insoweit, als es um die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten geht. Die hierzu getroffene Sonderregelung in § 8 Abs. 4 KStG ist im Streitfall nicht einschlägig. Sie schränkt den Verlustabzug nach ihrem Wortlaut und ihrem Zweck, den Handel mit Verlustvorträgen in Form des sog. Mantelkaufs zu unterbinden (s. Blümich/ Rengers, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuergesetz , § 8 KStG Rz. 905) nur dann ein, wenn es sich bei dem Unternehmen, das den abziehenden Verlust erlitten hat, um eine Körperschaft handelt. Im Streitfall ist der Verlust hingegen in einer Personengesellschaft entstanden.

7 3. Nach § 2 Abs. 1 und 2 EStG unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte eines Steuerpflichtigen, wobei die in einem Kalenderjahr (§ 2 Abs. 7 EStG) erzielten positiven und negativen Einkünfte miteinander zu saldieren sind. Letzteres ergibt sich aus § 2 Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG 1990), wonach Grundlage für die weitere Berechnung des zu versteuernden Einkommens die "Summe der Einkünfte" ist. Aus der Anknüpfung an die "Summe" der Einkünfte folgt, dass beim Zusammentreffen positiver und negativer Einkünfte ein ("horizontaler" oder "vertikaler") Verlustausgleich stattfindet (Senatsurteil vom 17. Mai 1972 I R 126/70 , BFHE 105, 483, BStBl II 1972, 621; Schmidt/Seeger, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl. , § 2 Rz. 52).

8 Über den --in dem jeweiligen einzelnen Veranlagungszeitraum erfolgenden-- "horizontalen" und "vertikalen" Verlustausgleich hinaus sind gemäß § 10d Abs. 2 EStG 1990 Verluste, die weder im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung noch nach Maßgabe des § 10d Abs. 1 EStG 1990 ausgeglichen worden sind, bei den Veranlagungen für die folgenden Veranlagungszeiträume wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Die Höhe der hiernach abzugsfähigen Verluste ergibt sich aus dem Feststellungsbescheid, der gemäß § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG 1990 auf den Ablauf eines Veranlagungszeitraums zu erlassen ist. Im Streitfall ist ein entsprechender Bescheid auf den 31. Dezember 1996 ergangen, den das FG in Bezug genommen hat und dessen Inhalt deshalb als vom FG festgestellt gilt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Januar 1992 VIII R 72/87 , BFHE 169, 219, BStBl II 1992, 958, 960, m. w. N.). Ausweislich dieses Bescheids beläuft sich der nicht ausgeglichene Verlust der Erblasserin (H) aus ihrer Beteiligung an der KG auf 791 208 DM.

9 4. Dieser bei H entstandene Verlust vermindert das zu versteuernde Einkommen der Klägerin. Die Klägerin tritt in ihrer Eigenschaft als Erbin der H in deren steuerrechtliche Stellung mit der Folge ein, dass die noch von H verwirklichten Besteuerungsmerkmale bei ihr zu berücksichtigen sind, soweit sie bei der Erblasserin im Hinblick auf deren Versterben nicht mehr berücksichtigt werden konnten. Dazu gehört u. a. die Möglichkeit eines Abzugs der von H erzielten, bei deren Besteuerung aber

nicht mehr ausgeglichenen Verluste.

- 10** a) Dass der Erbe einen beim Erblasser nicht mehr ausgeglichenen Verlust bei seiner eigenen Besteuerung geltend machen kann, entspricht der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (hierzu Senatsbeschluss in BFHE 191, 353 [BFH 29.03.2000 - I R 76/99], BStBl II 2000, 622). Der erkennende Senat hat in seinem genannten Beschluss erwogen, diese Rechtsprechung aufzugeben. Er sieht davon jedoch aus folgenden Gründen ab:
- 11** aa) Die Rechtsprechung zum Verlustabzug des Erben besteht seit nahezu 40 Jahren und wird von der Finanzverwaltung seit langem akzeptiert (vgl. z. B. H 115 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs --ESTH--). Sie bestimmt seit langer Zeit die Besteuerungspraxis, auch wenn sie im Schrifttum und bei einzelnen FG auf Kritik gestoßen ist. Es dient der Verlässlichkeit der Rechtsordnung, eine solcherart gefestigte Handhabung aufrechtzuerhalten, solange nicht weit überwiegende Gründe für ihre Aufgabe sprechen (BFH-Beschlüsse vom 13. November 1963 GrS 1/63 S., BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, 83; Tipke/ Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., § 4 AO Tz. 104, m. w. N.). Insbesondere der Umstand, dass die bisherige Beurteilung bei streng dogmatischer Betrachtung Zweifeln begegnet, vermag für sich allein ein Abrücken von der langjährigen und praxisbestimmten höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu rechtfertigen (ähnlich Wolff-Diepenbrock, Festschrift für Offerhaus, 1999, S. 299, 310; Rößler, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2000, 760).
- 12** bb) Die Rechtsprechung zum Verlustabzug des Erben weist, wie der Senat in seinem Beschluss in BFHE 191, 353 [BFH 29.03.2000 - I R 76/99], BStBl II 2000, 622 dargelegt hat, gewisse Unstimmigkeiten und theoretische Schwächen auf. Dennoch ist es nicht gerechtfertigt, sie als mit der Gesetzeslage unvereinbar und in diesem Sinne verfehlt anzusehen. Der Übergang der Verlustabzugsmöglichkeit auf den Erben lässt sich zwar weder aus § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) noch aus § 45 der Abgabenordnung (AO 1977) unmittelbar ableiten. Jedoch gilt Ähnliches auch für andere Sachverhalte, in denen der Eintritt des Erben in eine steuerrechtliche Position des Erblassers allgemein befürwortet wird.
- 13** So ist beispielsweise anerkannt, dass dem Erben Besteuerungsmerkmale des Erblassers zugerechnet werden können, wenn er noch vom Erblasser erwirtschaftete Einkünfte vereinnahmt. Für diesen Fall ordnet § 24 Nr. 2 EStG zwar lediglich an, dass die betreffenden Einkünfte bei dem Erben zu erfassen sind. Darüber hinaus ist jedoch weitgehend unstreitig, dass auch bei der Bestimmung der maßgeblichen Einkunftsart nicht auf die Verhältnisse des Erben, sondern auf diejenigen des Erblassers abzustellen ist (BFH-Urteile vom 29. Juli 1960 VI 265/58 U, BFHE 71, 414, BStBl III 1960, 404; vom 29. April 1993 IV R 16/92, BFHE 171, 385, BStBl II 1993, 716; vom 24. Januar 1996 X R 14/94, BFHE 179, 406 [BFH 24.01.1996 - X R 14/94], BStBl II 1996, 287, 288; Stuhmann in Blümich, a. a. O., § 24 EStG Rz. 69; Kirchhof/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 24 Rz. 71; Schiffers in Korn, Einkommensteuergesetz, § 24 Rz. 65, m. w. N.). Ebenso hat der BFH wiederholt entschieden, dass vom Erben nachträglich gezahlte Vermögensteuer oder Kirchensteuer Sonderausgaben des Erben darstellen, wenn und soweit dem Erblasser für einen entsprechenden von ihm selbst gezahlten Betrag der Sonderausgabenabzug zugestanden hätte (BFH-Urteile vom 1. März 1957 VI 57/55 U, BFHE 64, 358, BStBl III 1957, 135; vom 5. Februar 1960 VI 204/59 U, BFHE 70, 374, BStBl III 1960, 140; ebenso z. B. Hildesheim in Korn, a. a. O., § 10 Rz. 48; Buciek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 45 AO Rz. 36 "Sonderausgaben"). Entsprechendes gilt im Hinblick auf den Verbrauch von Freibeträgen oder die steuerschädliche Verwendung eines Wirtschaftsguts durch den Erblasser (Buciek, a. a. O., § 45 AO Rz. 26, m. w. N.). In allen diesen Fällen werden Besteuerungsmerkmale, die (nur) in der Person des Erblassers begründet sind, ohne ausdrückliche gesetzliche Anweisung bei der Besteuerung des Erben berücksichtigt. Angesichts dessen kann allein der Umstand, dass eine solche Anweisung (auch) für den Verlustabzug des Erben fehlt, eine Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung nicht rechtfertigen.
- 14** cc) Ein Festhalten an dieser Rechtsprechung erscheint dem Senat vor allem deshalb angezeigt, weil diese im wirtschaftlichen Ergebnis einer Überbesteuerung entgegenwirkt. Denn der beim Erblasser

entstandene nicht ausgeglichene Verlust ist letztlich Ausdruck des Umstands, dass der Erblasser --gemessen an seiner Leistungsfähigkeit-- zu viel an Steuern gezahlt hat. Nach dem Plan des Gesetzes (§ 10d EStG) hätte er, wenn er in der Zukunft ein positives Einkommen erzielt hätte, die Überzahlung mit den dann anfallenden Steuern verrechnen können. Diese Möglichkeit mit dem Tode des Erblassers ersatzlos entfallen zu lassen, hält der Senat nicht für gerechtfertigt, weil dies dem Nettoprinzip widerspräche (vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91 , BVerfGE 99, 88 --96 f. --). Vielmehr entspricht es dem Gedanken einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten und in diesem Sinne "gerechten" Gesamtbesteuerung, den Verlustabzug nach Beendigung der Steuerpflicht des Erblassers in der Person des Erben fortzuführen (vgl. hierzu auch Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. , § 9 Rz. 23 und Rz. 65).

- 15** dd) Schließlich hat der Senat bereits in seinem Beschluss in BFHE 191, 353 [BFH 29.03.2000 - I R 76/99] , BStBl II 2000, 622 darauf hingewiesen, dass eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung zu Folgeproblemen führen könnte, die ggf. im Billigkeitswege gelöst werden müssten. Das gilt namentlich für die --auch im Streitfall vorliegende-- Konstellation, in der der nicht ausgeglichene Verlust mit erhöhten Abschreibungen des Erblassers zusammenhängt, die beim Erben infolge der Buchwertverknüpfung (§ 6 Abs. 3 EStG ; für das Streitjahr: § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) zu erhöhten Einkünften führen. Es wäre zwar möglich, dem Erben generell den Abzug eines beim Erblasser entstandenen Verlustes zu versagen und in Fällen der genannten Art die durch den Erblasser ausgelöste Mehrbelastung im Wege der abweichenden Steuerfestsetzung (§ 163 AO 1977) oder des Steuererlasses (§ 227 AO 1977) zu berücksichtigen. Doch spricht es nicht für die Überlegenheit einer geänderten Betrachtungsweise, wenn diese ihrerseits sogleich zu Billigkeitserwägungen führt. Auch unter diesem Gesichtspunkt hält der Senat, was den Verlustabzug des Erben angeht, eine Rechtsprechungsänderung nicht für geboten und demgemäß ein Festhalten an den bisher geltenden Grundsätzen für angezeigt.
- 16** b) Der Senat folgt nicht der Ansicht des FA, dass die Rechtsprechung zur "Vererblichkeit des Verlustabzugs" nicht einschlägig sei, wenn es sich bei dem Erben um eine juristische Person und speziell um eine gemeinnützige Stiftung handelt:
- 17** aa) Das FA stützt diese Annahme zum einen auf die Rechtsprechung des BFH zum Verlustabzug im Anschluss an eine übertragende Umwandlung (BFH-Urteil vom 8. April 1964 VI 205/61 S, BFHE 79, 203 BStBl III 1964, 306). Diese betrifft die Rechtslage vor In-Kraft-Treten des § 12 Abs. 3 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) vom 28. Oktober 1994 (BGBl I, 3267, BStBl I 1994, 839) und ging dahin, dass bei Umwandlung einer GmbH in ein Einzelunternehmen das durch die Umwandlung entstandene Unternehmen einen Verlust der aufgelösten GmbH nicht geltend machen konnte. Zur Begründung hat der BFH seinerzeit ausgeführt, dass eine Übertragung der Verlustabzugsmöglichkeit u. a. deshalb nicht sachgerecht sei, weil eine Kapitalgesellschaft und ihr Gesellschafter verschiedenen Ertragsteuergesetzen unterliegen. Insbesondere sei zu beachten, dass die Erträge einer Kapitalgesellschaft von Gesetzes wegen einer Doppelbelastung unterlägen, indem sie zunächst bei der Gesellschaft selbst und im Fall ihrer Ausschüttung erneut beim Gesellschafter besteuert würden. Mit diesem Prinzip der doppelten Ertragsbesteuerung sei es nicht vereinbar, den Ausgleich eines Auflösungsverlustes einer Kapitalgesellschaft bei deren Gesellschaftern zuzulassen. Hieraus folgert das FA, dass auch in Erbfällen ein Verlustabzug nicht übergehen könne, wenn für den Erblasser und den Erben unterschiedliche Ertragsteuergesetze --nämlich das EStG einerseits und das KStG andererseits-- gelten.
- 18** Damit kann es indessen im Ergebnis nicht durchdringen. Das gilt zum einen deshalb, weil die Doppelbelastung von Erträgen einer Kapitalgesellschaft mit Einführung des Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens beseitigt worden ist, bei der Beurteilung der im Streitjahr geltenden Rechtslage also kein Maßstab sein kann. Zum anderen --und vor allem-- hatte in der vom FA genannten Entscheidung der Hinweis auf die steuerliche Doppelbelastung nur ergänzende Funktion: Das entscheidende Argument gegen die Übertragbarkeit des Verlustabzugs in Umwandlungsfällen war seinerzeit vor allem, dass eine Umwandlung zwar zu einer Gesamtrechtsnachfolge führen könne, gleichwohl aber wesentliche Elemente eines entgeltlichen

Tauschgeschäfts enthalte (BFH in BFHE 79, 203, BStBl III 1964, 306, 307; ähnlich zur Verschmelzung Senatsurteil vom 5. November 1969 I R 60/67 , BFHE 97, 360, BStBl II 1970, 149, 150). Dadurch unterscheidet sie sich gerade vom Erbfall. Auf diesen Gesichtspunkt hat der BFH in der vom FA herangezogenen Entscheidung maßgeblich abgestellt. Demgemäß können die Grundsätze jener Entscheidung auf den Streitfall, in dem es um eine unentgeltliche Rechtsnachfolge geht, nicht übertragen werden.

- 19** bb) Zum anderen sieht das FA eine Besonderheit des Streitfalls darin, dass die Klägerin als gemeinnützige Körperschaft nach anderen Regeln zu besteuern sei als die Erblasserin. So könne der verbleibende Verlustabzug bei natürlichen Personen durch Abzugsbeträge (z. B. § 24a , § 9a Satz 1, § 16 Abs. 4 , § 19 Abs. 2 EStG) beeinflusst sein, die bei einer Stiftung nicht zum Tragen kämen. Ferner könne der Verlust einer natürlichen Person durch Einkünfte i. S. des § 19 EStG beeinflusst sein, die bei einer Stiftung nicht entstehen könnten. Diese Überlegungen können indessen schon deshalb nicht durchgreifen, weil entsprechend unterschiedliche Besteuerungsmerkmale beim Erblasser einerseits und beim Erben andererseits auch dann vorliegen können, wenn beide natürliche Personen sind.
- 20** So ist es z. B. denkbar, dass der Erblasser einen Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) beanspruchen konnte, ein solcher dem Erben aber nicht zusteht. Ebenso kann es vorkommen, dass in den Verlust des Erblassers Werbungskosten-Pauschbeträge eingegangen sind, die beim Erben mangels Erzielung entsprechender Einkünfte nicht hätten entstehen können. Wenn diese Umstände einem Verlustabzug des Erben generell nicht entgegenstehen, dann kann insoweit nichts Besonderes gelten, wenn es sich bei dem Erben um eine juristische Person handelt.
- 21** cc) Schließlich pflichtet der Senat nicht der Erwägung des FA bei, dass die Übertragung des Verlustabzugs speziell dann zu unangemessenen Konsequenzen führt, wenn es sich bei dem Erben um eine gemeinnützige Stiftung handelt. Das FA macht insoweit geltend, dass ein und dieselbe Einkunftsquelle bei einer natürlichen Person zu steuerpflichtigen und bei einer gemeinnützigen Stiftung zu unbesteuerten Einkünften führen könne und dass es ungerechtfertigt sei, wenn die Stiftung beim Erblasser entstandene Verluste aus einer solchen Einkunftsquelle mit --anderweitigen-- eigenen steuerpflichtigen Einkünften verrechnen könne. Dieser Einwand geht schon deshalb fehl, weil der Verlustabzug des Erben nicht davon abhängt, dass der Erbe die verlustverursachende --oder überhaupt irgendeine-- Einkunftsquelle des Erblassers übernimmt. Es kann deshalb erst recht nicht darauf ankommen, ob die vom Erben übernommene Einkunftsquelle bei ihm zu steuerpflichtigen oder zu steuerfreien Einkünften führt.
- 22** c) Der von der Klägerin begehrten Berücksichtigung des Verlustes steht nicht die Rechtsprechung des BFH entgegen, nach der ein Gesamtrechtsnachfolger einen Verlust des Rechtsvorgängers nur dann steuerlich geltend machen kann, wenn er ihn wirtschaftlich getragen hat. Hierzu verweist der Senat auf seinen Beschluss in BFHE 191, 353 [BFH 29.03.2000 - I R 76/99] , BStBl II 2000, 622 (daselbst unter II. der Entscheidungsgründe); an der dort erläuterten Beurteilung dieses Punktes hält er fest.
- 23** 5. In zeitlicher Hinsicht ist der von der Erblasserin stammende Verlust bei der Besteuerung der Klägerin für das Streitjahr zu berücksichtigen. Die Klägerin muss ihn nicht zunächst im Wege des Rücktrags gemäß § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 geltend machen. Das gilt unabhängig davon, ob --was das FG nicht festgestellt hat-- der maßgebliche Verlust der Erblasserin im Streitjahr oder in voraufgegangenen Veranlagungszeiträumen entstanden ist.
- 24** Nach § 10d EStG ist ein Verlustrücktrag nur insoweit möglich und geboten, als die Verluste bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen worden sind. Hieraus folgt, dass der innerhalb ein und desselben Veranlagungszeitraums erfolgende Verlustausgleich dem Rücktrag des Verlustes in andere Veranlagungszeiträume vorgeht.
- 25** Demgemäß hätte H, wenn sie im Veranlagungszeitraum 1996 weitere positive Einkünfte erzielt hätte, den in Rede stehenden Verlust vorrangig mit diesen Einkünften verrechnen können und

müssen. Es entspricht deshalb dem Gedanken des Eintritts in die steuerliche Rechtsstellung der Erblasserin, wenn bei der Besteuerung der Klägerin der Verlust ebenfalls in diesem Veranlagungszeitraum berücksichtigt wird (ebenso bereits Senatsurteil in BFHE 105, 483, BStBl II 1972, 621 sowie H 115 EStH und Horlemann in Blümich, a. a. O. , § 10d EStG Rz. 33). Ob die Klägerin einen hiernach nicht ausgeglichenen Verlust auf Folgejahre vortragen könnte oder zunächst auf abgelaufene Veranlagungszeiträume zurücktragen müsste, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.

26