



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kanzlei Kiffmann KG, 8010 Graz, Conrad v. Hötzendorfstraße 84 (nunmehr: 8043 Graz, Mariatroster Straße 36), vom 1. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 4. August 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in ihrer (berichtigten) Abgabenerklärung für 2005 ua. die Berücksichtigung von Begräbniskosten iHv. € 3.683,26 als außergewöhnliche Belastung. Vor dem UFS steht nun in Streit, ob diese Kosten in den Nachlassaktiva Deckung finden (dies würde einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehen) oder nicht.

Am 30. Juli 2005 verstarb der Ehegatte der Bw., Herr JD. Laut Protokoll über die Verlassabhandlung vom 1. Dezember 2005 gaben die Bw. zu einem Drittel sowie die Tochter des Verstorbenen, Frau MD, zu zwei Dritteln des Nachlasses jeweils aus dem Rechtsgrunde des Gesetzes unbedingte Erbserklärungen ab.

Dem Verlassprotokoll ist folgende Vermögensaufstellung zu entnehmen:

Nachlassvermögen:

1.) Beteiligung des Erblassers als Kommanditist an der im Firmenbuch eingetragenen „D-KEG“ mit einer Vermögens- und zugleich Haftenlage von ATS 75.000,- (€ 5.450,46) und einem Beteiligungsverhältnis von 75%. Die Aktiven dieser Beteiligung betragen laut Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 30. Juli 2005 anteilig € 13.275,-

2.) Geschäftsanteilskonto der RK-regGenmbH. iHv. € 276,26

3.) zwei PKWs, bewertet mit insgesamt € 600,-

4.) vier dem Erblasser gehörige Zuchthunde, bewertet mit insgesamt € 1.000,-

5.) drei Faustfeuerwaffen, bewertet mit € 1.000,-.

Das Nachlassvermögen belief sich dieser Aufstellung zufolge auf insgesamt € 16.151,26.

Des Weiteren sind in der Vermögenserklärung nachstehende Nachlassschulden und Todfallskosten angeführt:

1.) Schuldenstand (Passiven) der oa. Beteiligung des Erblassers an der D-KEG laut angeführter Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, anteilig € 35.346,-

2.) Verbindlichkeiten gegenüber der RK-regGenmbH von € 7,31

3.) bis 7.) Bestattungs-, Friedhofs- und Totenmahlkosten von insgesamt € 4.111,02.

Nach Gegenüberstellung dieser Passiva im Gesamtwert von € 39.470,33 mit den Nachlassaktiva von € 16.151,26 ergibt sich als Reinnachlass laut Verlassprotokoll eine Überschuldung von € -23.319,07.

Im Zuge eines zwischen den Erben getroffenen Erbübereinkommens hat sich die Bw. verpflichtet, die „*Todfallskosten und Steinmetzarbeiter*“ lt. den vorangeführten Punkten 3. bis 7. (der Passiva) „*allein zu bezahlen*“.

Im berufungsgegenständlichen Bescheid verwehrte das Finanzamt den in Frage stehenden Begräbniskosten die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen und begründete dies wie folgt:

„Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit. Die beantragten Begräbniskosten betrugen € 3.683,26, die Höhe der vorhandenen Nachlassaktiva lt. Verlassenschaftsprotokoll

€ 16.151,26 , weshalb eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht erfolgen konnte.“

In der dagegen eingebrachten Berufung wird auf die vom steuerlichen Vertreter zum Stichtag 31. Juli 2005 erstellte Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes der D-KEG verwiesen.

Darin wird der Gesamtwert des Betriebes wie folgt ermittelt:

Besitzposten:		Schuldposten:	
Warenbestand	€ 14.100,-	Bankverbindlichkeiten	€ 39.255,-
BGA	€ 3.400,-	Bankverbindlichkeiten	€ 7.873,-
GwG	€ 200,-		
Summe Besitzposten	€ 17.700,-	Summe Schuldposten	€ 47.128,-
Gesamtwert			- € 29.428

Der Geschäftsanteil des Verstorbenen habe – so das Berufungsvorbringen - einen (negativen) Wert von - € 21.750,- aufgewiesen. Der Notar habe im Verlassprotokoll 75% der Aktivposten des Einheitswertes als Aktivvermögen und 75% der Verbindlichkeiten der Gesellschaft als Passivposten angesetzt. Dieser Ansatz sei jedoch für die steuerliche Betrachtung unrichtig. Der KEG-Anteil sei negativ gewesen, somit habe es auch keinen Reinnachlass gegeben und die Begräbniskosten wären zur Gänze von der Bw. zu tragen gewesen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 30. Dezember 2009 wies der UFS die Bw. darauf hin, dass für die Lösung der Frage, ob die Begräbniskosten durch die Nachlassaktiva gedeckt sind, die Verkehrswerte heranzuziehen sind und die Einheitswertermittlung der Bw. sohin im vorliegenden Fall nicht maßgeblich sein kann. Der UFS ermittelte an Hand verschiedener Unterlagen (Jahresabschluss 2004 der KEG, Umsatzsteuererklärung 2004 der KEG sowie Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 30. Juli 2005) einen Verkehrswert des gegenständlichen KEG-Anteiles von rund € 30.500,- und brachte diese Berechnung mit oa. Schreiben der Bw. zur Kenntnis. Diese umfasst ua. auch einen „Anteil Gebäude“, der im Anlagenverzeichnis mit Anschaffungskosten von € 93.021,- ausgewiesen ist. Des Weiteren führte der UFS aus, dass sich die Umsätze der KEG in den Jahren 1999 bis 2005 jeweils zwischen € 24.000,- und 45.700,- bewegt hätten und sich daher jedenfalls ein positiver Verkehrswert ergebe. Schließlich wies der UFS darauf hin, dass die übrigen Nachlassaktiva (also ohne den KEG-Anteil) einen Verkehrswert von rund € 2.880,- aufweisen würden und somit eine allfällige Berücksichtigung der Begräbniskosten erst mit einem darüber hinausgehenden Betrag in Frage käme.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2010 erstattete die Bw. folgende Stellungnahme:

„Hinsichtlich der Berechnung des Wertes der Anteile der D-KEG erlaube ich mir mitzuteilen, dass das Gebäude im Alleineigentum [der Bw.] steht und somit ihr Sonderbetriebsvermögen war. Es wären also nur die übrigen Aktiva und Passiva anteilmäßig anzusetzen. Das würde einen überschuldeten KEG-Anteil ergeben.

Wie ich schon dem Finanzamt seinerzeit dargelegt habe, sehe ich den KG-Anteil als wirtschaftliche Einheit, der als Einheitswertanteil positiv oder negativ ist. Keinesfalls kann ich dem Ansatz folgen, dass unter Aktiva die anteiligen Aktiva der KG angesetzt werden und unter den Passiva die anteiligen Passiva. Die KEG ist eine eigene Bewertungseinheit nach dem Bewertungsgesetz und der Anteil an der KEG ist die Differenz aus Aktiva und Passiva. Diese Differenz ist negativ, somit ist ein negativer Ansatz des KEG-Anteiles vorzunehmen. Damit ist der Nachlass zur Gänze überschuldet.

Weiters möchte ich gegen die dargestellte Unternehmensbewertung der D-KEG mit einem Jahresumsatz Bedenken anmelden. Ein Unternehmen das im Jahr 2005 einen Umsatz von € 26.000,-- erzielt hat, kann man sicher nicht mit dem Durchschnitt der Umsätze bewerten. Mit einem Unternehmen in dieser Größe kann nicht viel Geld verdient werden. Es schaut maximal ein bescheidener Unternehmerlohn heraus. Kein Mensch würde für einen solchen Betrieb einen Jahresumsatz bezahlen.

Würde ich diesen Betrieb nach dem Wiener-Verfahren bewerten, so würde sich überhaupt kein positiver Wert ergeben. Insbesondere muss man dabei bedenken, dass die Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafterin MD ist. Das Gebäude kann somit nicht in dieser Form als Aktivum, sprich als Wirtschaftsgut, mit dem Verkehrswert angesetzt werden. Ein Käufer würde für den Gebäudeanteil, der sich zum Teil im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafterin befindet kein gesondertes Entgelt ansetzen. Dieses Wirtschaftsgut hätte überhaupt keinen Verkehrswert, sodass der KEG-Anteil als Einheit bewertet werden muss. Weiters wurden in der KEG äußerst bescheidene Gewinne bzw. Verluste erklärt (2005: + € 2.879,19; 2004: - € 1.779,88) und die Einlage ist längst durch das negative Eigenkapital sprich die Verluste, die den Gesellschaftern auf ihren Verrechnungskonten zugewiesen wurden, aufgebraucht.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bw. als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Begräbniskosten in den Nachlassaktiva Deckung finden oder nicht. Im Konkreten besteht zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens Uneinigkeit hinsichtlich der maßgeblichen Wertermittlung des erbl. KEG-Anteiles.

Rechtlich gilt Folgendes: Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss – als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit – außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Begräbniskosten sind als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten (§ 549 ABGB) vorrangig aus vorhandenen und verwertbaren Nachlassaktiven zu bestreiten. Sie bilden insoweit keine außergewöhnlichen Belastungen, als sie in den Nachlassaktiva Deckung finden. Es genügt nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva übersteigen (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2009, § 34 Rz 90 und die dort angeführte Judikatur).

Für die Beurteilung, ob die geltend gemachten Kosten in den Nachlassaktiva gedeckt sind, sind die **Verkehrswerte** der Nachlassaktiva maßgebend (s. nochmals die bei Jakom/*Baldauf* EStG, 2009, § 34 Rz 90 zitierte Rechtsprechung). In diesem Sinne hat der VwGH etwa in seinem Erkenntnis 84/14/0040 vom 25. September 1984 ausgesprochen, die Kosten seien in ihrer tatsächlich aufgelaufenen Höhe dem tatsächlich erzielbaren Wert der übernommenen Nachlassaktiven, also ihrem Verkehrswert, gegenüberzustellen. Der für andere Bereiche des Steuerrechtes maßgebende Einheitswert sei für diese Beurteilung nicht geeignet.

Im Berufungsfall ist – wie schon oben dargestellt – die Bewertung des erbl. KEG-Anteiles strittig. Der Bw. ist nun insoweit zuzustimmen, als sie ausführt, der KEG-Anteil sei als wirtschaftliche Einheit zu sehen, weshalb die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht zulässig sei, die (anteiligen) Aktiva der KEG den Nachlassaktiva hinzuzurechnen und gesondert davon die (anteiligen) Passiva der KEG bei den Nachlassverbindlichkeiten zu erfassen. Dem ist aus Sicht des UFS beizupflichten: Der Inhaber des KEG-Anteiles kann nicht gesondert über die (anteiligen) KEG-Aktiva verfügen, sondern nur über den KEG-Anteil als solchen. In die Wertermittlung dieses Anteiles fließen sowohl die Aktiva der KEG als auch deren Passiva ein.

Die Bw. bleibt jedoch selbst eine nachvollziehbare Verkehrswertermittlung des in Frage stehenden KEG-Anteiles schuldig: Dass nach der geltenden Rechtslage der Einheitswert des Betriebsvermögens nicht maßgeblich ist, wurde bereits oben dargestellt. Ebenso wenig ist das von der Bw. ins Treffen geführte *Wiener Verfahren* zum Nachweis eines zweifelhaften Verkehrswertes geeignet (vgl. zB UmgrStR Rz 681). Dieses dient überdies als Grundlage für die Ermittlung des Wertes von Anteilen an **Kapitalgesellschaften** (und nicht Personengesellschaften). Entgegen der Ansicht der Bw. sind nach Auffassung des UFS sehr wohl auch die Umsätze bzw. Erträge des Unternehmens in die Bewertung des Kommanditanteiles miteinzubeziehen (vgl. zB das VwGH-Erkenntnis 99/16/0440 vom 11. Juli 2000, wonach eine kombinierte Sachwert- und Ertragswertschätzung vorzunehmen ist). Was den Hinweis der Bw. im

Schreiben vom 1. Februar 2010 anlangt, das Gebäude stehe im Eigentum einer Gesellschafterin (in der Stellungnahme der Bw. heißt es eingangs, die Liegenschaft stehe im Eigentum der Bw., an anderer Stelle wird auf die Tochter als Eigentümerin verwiesen; laut Grundbuch ist Eigentümerin die Tochter MD), so ist festzuhalten, dass zB die Gebäude-AfA bei der KEG, nicht aber bei der betreffenden Mitunternehmerin als (Sonder)Betriebsausgabe berücksichtigt wurde, weshalb die Möglichkeit besteht, dass der KEG – zumindest zum Teil – Mieterinvestitionen zuzurechnen sind. Offen bleibt zudem, inwieweit die in der Einheitswertserklärung der KEG ausgewiesenen Verbindlichkeiten mit der Liegenschaft in Zusammenhang stehen.

An Hand der Aktenlage bzw. auf Grund der bisher von Seiten der Bw. vorliegenden Informationen ist sohin eine annähernd zuverlässige Wertermittlung nicht möglich. Nach Auffassung des UFS kann es jedoch letzten Endes aus nachfolgenden Gründen dahingestellt bleiben, ob der Verkehrswert des Mitunternehmeranteiles positiv oder negativ ist:

Selbst wenn man dem Berufungsvorbringen vollinhaltlich Rechnung tragen und vom Vorliegen eines negativen KEG-Anteiles ausgehen würde, verbleiben unbestrittenerweise immer noch Nachlassaktiva iHv. € 2.876,26. Diese würden für Zwecke der Beurteilung der Frage, ob die fraglichen Kosten in den Nachlassaktiva gedeckt sind, auch durch einen allenfalls negativen KEG-Anteil keine Verminderung erfahren. Von den geltend gemachten Begräbniskosten iHv. € 3.683,26 könnte daher bestenfalls nur der über die Höhe der Aktiva hinausgehende Anteil – sohin ein Betrag von € 807,- - als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden. Bei Begräbniskosten handelt es sich um außergewöhnliche Belastungen „mit Selbstbehalt“. Addiert man die vom Finanzamt grundsätzlich anerkannten Krankheitskosten von € 207,22 zum vorangeführten Betrag von € 807,-, so ergibt sich an außergewöhnlichen Belastungen ein Betrag von insgesamt € 1.014,22. Dieser übersteigt jedoch nicht den gesetzlich vorgesehenen Selbstbehalt iHv. € 1.633,75 (gemäß § 34 Abs. 4 EStG: 10% von € 16.337,46), weshalb eine Berücksichtigung der Begräbniskosten steuerlich ohnehin in keinem Falle eine Auswirkung zeitigen würde (s. dazu das beiliegende Berechnungsblatt, das lediglich zur Veranschaulichung dient und keinen Spruchbestandteil, sondern „bloßen“ Teil der Begründung darstellt).

Für die Höhe der Abgabenfestsetzung macht es daher im Ergebnis keinen Unterschied, ob nun der KEG-Anteil positiv oder negativ bewertet wird.

Lediglich ergänzend wird jedoch festgehalten: Nach handelsrechtlichen Vorschriften haftet der Kommanditist nur bis zur Höhe seiner Einlage (§ 171 Abs. 1 HBG bzw. nunmehr: UGB). Ist diese Einlage zur Gänze geleistet, kann der Kommanditist auf Grund des Gesellschaftsvertrages zu keiner weiteren Leistung herangezogen werden. Aus diesem Grunde kann ihm auch ein negativer Kommanditanteil nicht zugerechnet werden (der Verkehrswert des Anteiles be-

liefe sich diesfalls zumindest auf € 0,-). Eine Verbindlichkeit des Kommanditisten ist nur dann anzunehmen, wenn der Kommanditist im Falle einer Auffüllungsverpflichtung zum Bewertungsstichtag zur Zahlung in Anspruch genommen werden kann. Eine solche Verbindlichkeit besteht jedoch nicht, wenn eine Verrechnung mit künftigen Gewinnen zu erfolgen hat (s. zB VwGH vom 17. August 1994, 92/15/0015). Im Berufungsfall liegen keine Hinweise dafür vor, dass der Kommanditist zum maßgeblichen Stichtag zur Leistung von (weiteren) Zahlungen verpflichtet gewesen wäre. Wohl aber werden stille Reserven (zumindest in geringem Ausmaß) und ein Firmenwert vorgelegen sein. Das Unternehmen weist in den Jahren 1999 bis 2005 einen durchschnittlichen Jahresumsatz von € 34.000,- sowie einen Gesamtgewinn von rund € 2.000,- aus. Nach Auffassung des UFS ist daher - ungeachtet des Umstandes, dass die betrieblich genutzte Liegenschaft nicht im Eigentum der KEG steht - jedenfalls vom Vorliegen eines positiven Verkehrswertes des erbl. KEG-Anteiles auszugehen.

Aus den dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (als Teil der Begründung)

Graz, am 9. Februar 2010