



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 29. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2007 zu entnehmen, wobei bei den außergewöhnlichen Belastungen die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes sowie der Selbstbehalt € 2.642,12 betragen.

Die Einkommensteuer 2005 beträgt € 2.662,98.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Berufungsgegenständlich sind Rechtsanwalts- und Begräbniskosten sowie Erbschaftsteuer als außergewöhnliche Belastung.

a) Bescheid - Berufung

Das zuständige Finanzamt (FA) erließ am 29. November 2006 folgenden Einkommensteuerbescheid 2005 (AS 1ff):

	€
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.764,45
Pauschbetrag Sonderausgaben § 18 EStG 1988	-60,00
Einkommen	<u>27.704,45</u>
Einkommensteuer, Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.929,04
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.584,04
Steuer sonstige Bezüge	254,55
Einkommensteuer	6.838,59
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.013,85
Festgesetzte Einkommensteuer	2.824,74
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-2.026,86
Abgabennachforderung	797,88

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. mit Schreiben vom 27. Dezember 2006 (AS 5) Berufung und brachte vor, Sie möchte zur ihrer Einkommensteuererklärung 2005 auf diesem Wege ihre Unterlagen über ihre Auslagen für das Jahr 2005 nachreichen, da sie leider den Termin zur Abgabe versäumt habe. Die Bw. bezog sich auf folgende Aufstellung:

	€
Zuschuss Kuraufenthalt	338,31
Anwaltskosten	2.500,00
Höherversicherung	272,04
Unfallversicherung	46,18
Kirchensteuer	95,64
"div. Zahlungen (Erbschaftsteuer, usw.)" nach Verlassenschaft AT	1.446,43
"Sonderausgaben:"	
Begräbniskosten für die Tante MJ	3.420,40
"Anwaltskosten" nach Verlassenschaft MJ	71,04

b) Vorhalt und Vermerk FA

Am 11. Jänner 2007 (AS 19) verfasste das FA einen Vorhalt, in dem die Bw. betreffend der geltend gemachten Begräbniskosten um Vorlage des Einantwortungsbeschlusses nach Frau MJ ersucht wurde.

Einem Vermerk des FAes (AS 19) über ein Telefongespräch mit der Bw. am 11. Jänner 2007 ist zu entnehmen, die geltend gemachten RA-Kosten [richtig:] Mag. W würden eine Vereinbarung zwischen den Geschwistern (Miterben) des verstorbenen Gatten und der Bw. bereffen. Die Bw. und die "Kinder" hätten das eheliche Haus geerbt. Die "Geschwister" hätten das Wohnrecht an einer Wohnung erhalten, dürften diese jedoch nicht vermieten.

Am 16. Jänner 2007 legte die Bw. den Gerichtsbeschluss in der Verlassenschaftssache MJ vor. (AS16f).

c) BVE

Am 6. Februar 2007 erließ das FA folgende Berufungsvorentscheidung (BVE, AS 24ff):

	€
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.764,45
Sonderausgaben § 18 EStG 1988:	
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung	-272,04
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Kirchenbeitrag	-99,00

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes § 34 Abs. 4 EStG 1988	-2.392,12
Selbstbehalt	2.392,12
Einkommen	27.333,41
Einkommensteuer, Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.767,28
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.422,28
Steuer sonstige Bezüge	254,55
Einkommensteuer	6.676,83
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.013,85
Festgesetzte Einkommensteuer	2.662,98
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-2.824,74
Abgabennachforderung	-161,76

In der schriftlichen Bescheidbegründung führte das FA sinngemäß aus, Begräbniskosten würden nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten und einen Selbstbehalt von € 3.219,60 übersteigen würden. Die geltend gemachten Anwaltskosten seien nicht zwangsläufig erwachsen und würden deshalb keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Demnach wurden vom FA in folgende in der Berufung geltend gemachten Beträge anerkannt (vgl. auch Entwurf AS 23):

- Sonderausgaben:

	€
Höherversicherung § 18 Abs. 1 Z1 EStG 1988	272,04
Kirchenbeitrag § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988	99,00
Pauschbetrag § 18 Abs. 2 EStG 1988 (Insassenunfall € 46,18)	60,00

Der Kirchenbeitrag wurde vom FA in einem geringfügig höherem Maß anerkannt, als von der Bw. beantragt und nachgewiesen (Kirchenbeitragsbestätigung vom 2. Jänner 2006 über € 95,64, AS 12). Die Unfallversicherung € 46,18 für eine Insassenunfallversicherung laut Bestätigung vom 9. Jänner 2006 (AS 13) ist bereits im Pauschbetrag € 60.00 für Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 enthalten.

- Außergewöhnliche Belastung:

Das FA anerkannte nur jenen Betrag aus der Begräbnisrechnung vom 15. Juli 2005 (AS 11), der von den Aktiven laut Beschluss in der Verlassenschaft nach Frau MR (AS 17) nicht gedeckt ist, sowie eine Zahlung an ein "Gesundheitsresort" für einen Kuraufenthalt vom 16.2. bis 9.3.2005.

	€
Begräbniskosten Re. v. 15.7.2005, AS 11	3.170,40
Aktiva laut Gerichtsbeschluss, AS 17	-1.116,59
	<hr/>
	2.053,81
Kuraufenthalt Re. v. 16.2.2005, AS 8	338,31

ao. Belastung laut BVE	2.392,12
------------------------	----------

Dieser Betrag liegt unter dem Selbstbehalt von 10% des Einkommens gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 und wirkte sich daher steuerlich nicht aus.

d) Vorlageantrag – Aktenvermerk FA

Im Vorlageantrag vom 5. März 2007 (AS 29) führte die Bw. aus, die Begräbniskosten der Tante MJ von € 3.420,40 zuzüglich "Anwaltskosten" [tatsächlich: Notarkosten] € 71,04 seien nicht voll anerkannt worden. Die Anwaltskosten von Frau Mag. W von € 2.500,00 seien nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden, obwohl es sich um solche handle. Im Jahr 2004 habe die Bw. an Frau Mag. W € 2.795,00 bezahlt, diese seien bei der Einkommensteuererklärung 2004 anerkannt worden. Sämtliche Belege würden beim FA (Herr U) aufliegen.

In einem Aktenvermerk des FAes vom 22. März 2007 (AS 28) wurde festgehalten, dass die BVE vor Erlassung mit der Bw. persönlich besprochen worden sei. Von den beantragten Begräbniskosten sei ein vorhandener Nachlass in Abzug zu bringen und nur die Differenz zu berücksichtigen. Die beantragten Rechtsanwaltskosten von Frau Mag. W in Höhe von € 2.500,00 würden wie folgt in Zusammenhang mit dem Nachlass stehen: Die Bw. habe gemeinsam mit den beiden Geschwistern des Verstorbenen eine Liegenschaft geerbt, in der sie selbst eine Wohnung besitze. Die beiden anderen Erben wollten ihre Wohnung vermieten. Da dies für die Bw. nicht vorstellbar sei und sie somit keine Lebensqualität in diesem Haus mehr empfinde, sei es zu einer Vereinbarung über die Rechtsanwältin der Bw. und den beiden Geschwistern gekommen, dass besagte Wohnung nicht vermietet werden dürfe. So gesehen handle es sich nicht um zwangsläufig erwachsene Kosten, denn die Bw. habe selbst dieses Verfahren in Gang gesetzt. Im Vorjahr seien die Anwaltskosten bei der Erledigung durchgegangen, da diese als Steuerberatungskosten beantragt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Folgende Kosten wurden vom FA in der BVE nicht anerkannt:

	€
restliche Begräbniskosten MJ durch Aktiva gedeckt	1.116,59
Honorarabrechnung RA Mag. W v. 1.2.2005, AS 7	2.500,00
Personalkosten Begräbnis 4.8.2005, AS 10	250,00
"div. Zahlungen (Erbschaftsteuer, usw.)" nach Verlassenschaft AT	1.446,43
Notarkosten Verlassenschaft MJ lt. Gerichtsbeschluss AS 18	71,04

Bei den oa. "div. Zahlungen (Erbschaftsteuer, usw.)" nach Verlassenschaft AT handelt es sich laut den vorliegenden Zahlscheinen (Kuvert AS 30) um folgende Positionen:

€

Bezirksgericht B v. 20.9.2005, Eintragungsgebühr TP 9 lit. b Z 1 GGG	543,00
Land N, Kassenabteilung, "Kostennote"	34,60
Finanzamt Gebühren und Verkehrsteuern	23,26
Finanzamt Gebühren und Verkehrsteuern	845,57
	1.446,43

Die Bw. wurde vom UFS mit Schreiben vom 14. Juni 2007 um Auskunft binnen drei Wochen ersucht, worum es sich beim Zahlschein € 34,60 handelt. Laut Rückschein wurde der Vorhalt der Bw. am 19. Juni 2007 zugestellt, eine Vorhaltsbeantwortung durch die Bw. erfolgte nicht.

Die Eintragungsgebühr € 543,00 laut TP 9 lit. b Z 1 Gerichtsgebührengesetz (GGG) betrifft laut der genannten Gesetzesstelle die Eintragung (Einverleibung) zum Erwerb des Eigentumsrechtes an einer Liegenschaft im Grundbuch.

Die Zahlung von € 23,26 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern folgte auf Grund des Erbschaftsteuerbescheides vom 16. März 2005, in dem der Bw. als Erbin nach Herrn AT, verstorben am 9. Mai 1999, Einantwortungsurkunde vom 28. Juni 2004, die Steuer vorgeschrieben wurde. Laut Bescheid sind im Nachlass auch Grundstücke enthalten.

Die Zahlung von € 845,57 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern folgte auf Grund des Erbschaftsteuerbescheides ebenfalls vom 16. März 2005 betreffend Erwerb von Todes wegen nach Herrn AT, verstorben am 13. März 2003.

Dem Beschluss des zuständigen Bezirksgerichts in der Verlassenschaftssache Frau MJ (AS 17f) ist zu entnehmen, dass der Nachlass bei Aktiva von € 1.116,59 und Passiva von € 4.098,88 mit € 2.982,29 überschuldet ist. Der Nachlass wurde der Bw., der Nichte der Verstorbenen, gemäß § 155 AußStrG an Zahlungen statt überlassen. Die Aktiva bestehen aus der Summe geringer Geldguthaben bei verschiedenen Banken und Versicherungen. Die Passiva bestehen ua. aus den berufungsgegenständlichen Begräbniskosten, die die Bw. dem FA bereits urkundlich nachgewiesen hat.

	€
Rechnung Bestattungsunternehmen AS 11	3170,40
Personalkosten für Begräbnis AS 10	250,00
	<u>3.420,40</u>

In Punkt III des Gerichtsbeschlusses wurden die Kosten des mit der Verlassenschaftsabhandlung beauftragten Notars mit € 71,04 bestimmt und der Bw. die Bezahlung bei sonstiger gerichtlicher Einhebung aufgetragen.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 können außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie

- außergewöhnlich sind,

- zwangsweise erwachsen und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von	mehr als	bis
	€	€
	7.300,00	6%
7.300,00	14.600,00	8%
14.600,00	36.400,00	10%
36.400,00		12%

Gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 sind zur Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 anzusetzen.

Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung eines Grabmales können insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind (Doralt, Kommentar EStG, 4. Auflage, § 34 Tz 78 Stichwort "Begräbnis").

Betreffend Begräbnis Frau MJ legte die Bw. dem FA eine Aufstellung betreffend Personalkosten (Tagwache, Arrangeur, 6 Träger, Friedhofswart, Reinigung) über zusammen € 250,00 vor (AS 10), die vom FA ohne Begründung nicht anerkannt wurden. Diese Kosten sind in der Rechnung der Bestattungsfirma vom 15. Juli 2005 (AS 11) über € 3.170,40, die vom FA in der BVE als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurde, nicht enthalten. Der von der Bw. über die € 250,00 vorgelegte Beleg AS 10 trägt den Vermerk "Begräbnis der Frau MJ" und den Stempel "Betrag erhalten, 4. August 2005". Auch ohne Angabe des Namens der Bw. auf dem Beleg erscheint es dem UFS schlüssig, dass die Bw. nicht nur die Rechnung der Bestattungsfirma sondern auch die restlichen Begräbniskosten laut dem vorliegenden Beleg AS 10 beglichen hat. Auch im Gerichtsbeschluss über die Verlassenschaft MJ (AS 18) sind die € 250,00 als "Tagwache, Träger" als von der Bw. übernommen dargestellt.

Damit betragen die Begräbniskosten insgesamt:

	€
Rechnung Bestattungsunternehmen AS 11	3.170,40
Personalkosten für Begräbnis AS 10	<u>250,00</u>
Begräbniskosten gesamt	3.420,40

Begräbniskosten von gesamt € 3.420,40 sind bezogen auf das Jahr 2005 als durchschnittlich zu beurteilen. Die im Erlass des BMF vertretene Grenze von € 3.000,00 (LSt-Richtlinien 2002, Tz 890) ist nicht rechtsverbindlich.

Zu beachten ist jedoch, dass nur jener Teil der Begräbniskosten eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 darstellt, der durch Nachlassaktiva nicht abgedeckt ist. Durch die Nachlassaktiva erhält die Bw. einen teilweise Ersatz der Kosten.

	€
Begräbniskosten Bw.	3.420,40
Nachlassaktiva lt. Gerichtsbeschluss AS 17f	<u>-1.116,59</u>
nicht gedeckt = oa. Belastung	2.303,81

Diesbezüglich war der Berufung daher teilweise statt zu geben.

Ansonsten stellt der Antritt einer Erbschaft ein Verhalten dar, zu dem sich der Erbe grundsätzlich freiwillig entschließt (Doralt, aaO, § 34 Tz 78 Stichwort "Erbsserklärung" unter Hinweis auf die Rechtsprechung). Dasselbe gilt für die Überlassung einer überschuldeten Verlassenschaft an Zahlungen statt, da auch in diesem Fall eine Willenserklärung des Empfängers des Nachlasses erforderlich ist.

Der Bw. wurden mit dem bereits genannten Vorhalt des UFS vom 14. Juni 2007 die beiden Vermerke des FAes vom 11. Jänner und 22. März 2007 mit Bitte um Stellungnahme überendet. Im selben Vorhalt wurde die Bw. um Darlegung von sittlichen Gründen für einen Antritt der Erbschaften Frau MJ und der beiden Todesfälle AT (verstorben 13. März 2003 und 9. Mai 1999) ersucht. Eine Antwort der Bw. erfolgte nicht.

Die Bw. trat somit nicht der Sachverhaltsfeststellung des FAes entgegen, dass die Kosten der Anwältin (€ 2.500,00) die Anfertigung einer Gebrauchsregelung zwischen Bw. und Miterben über das Wohngebäude betrifft.

Im Erkenntnis vom 15.7.1998, 95/13/0270, stellte der VwGH fest, dass die Annahme einer Erbschaft auch dann keine außergewöhnliche Belastung darstellt, wenn ein wesentlicher Teil des Nachlasses eine Wohnung ausmacht, da die Mehrzahl der steuerpflichtigen Wohnungs- kosten zu tragen hat und es daher schon aus diesem Grund an der Tatbestandsvoraussetzung der Außergewöhnlichkeit fehlt. Weiters ist zu beachten, dass die Bw. mit Antritt der Erbschaft auch ein Aktivum in Form eines Eigentumsrechtes an einer Liegenschaft zufiel und es somit nicht zu einer Belastung kam.

Die Kosten der Rechtsanwältin € 2.500,00, die Eintragungsgebühr ins Grundbuch € 543,00, sowie die beiden Erbschaftsteuern € 23,26 und € 845,57 stellen somit mangels Zwangsläufigkeit (freiwilliger Antritt der Erbschaft) und Belastung (die Bw. erhielt ein Grundstück) keine außergewöhnliche Belastung dar.

Worum es sich bei den € 34,60 laut Kopie eines Zahlscheines "Land N, Kassenabteilung, Kostennote" handelt, wurde von der Bw. nicht beantwortet.

Die im Gerichtsbeschluss in der Verlassenschaftssache Frau MJ genannten Notarkosten € 71,04 (AS 18) stellen ebenfalls keine außergewöhnliche Belastung dar, da es sich nicht um Begräbniskosten handelt und eine sittliche Verpflichtung zum Antritt der Erbschaft von der Bw. nicht nachgewiesen wurde.

- Zusammenfassung:

Es bleibt bei den Sonderausgaben § 18 EStG 1988 laut BVE für Höherversicherung € 272,04, Kirchenbeitrag € 99,00 und Pauschbetrag (Insassenunfall) € 60,00.

Die außergewöhnliche Belastung § 34 EStG 1988 beträgt € 2.642,12:

	€
Begräbniskosten soweit nicht von Nachlassaktiva gedeckt	2.303,81
Kurkosten lt. FA	<u>338,31</u>
oa. Belastung lt. UFS	2.642,12

Dieser Betrag legt jedoch – wie bereits bei der BVE – unter dem Selbstbehalt von 10% des Einkommens (§ 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988).

	€
Einkommen nach Abzug Sonderausgaben (§ 34 Abs. 4 EStG 1988)	27.333,41
sonstige Bezüge (§ 34 Abs. 5 EStG 1988):	
Lohnzettel 1	1.136,60
Lohnzettel 2	<u>3.725,97</u>
Bemessungsgrundlage Selbstbehalt § 34 EStG 1988	32.195,98
davon 10% = Selbstbehalt	3.219,60
ao. Belastung Bw. liegt unter Selbstbehalt	-2.642,12

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung des UFS ist gegenüber der BVE des FAes keine Änderung des Steuerbetrages eingetreten.

Das FA hat in der BVE der Berufung bei den Sonderausgaben teilweise statt gegeben, durch den Vorlageantrag ist die BVE jedoch wieder außer Kraft getreten. In der vorliegenden Berufungsentscheidung war daher auszusprechen, dass der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid teilweise stattzugeben und der Steuerbetrag laut BVE vorzuschreiben war. Die außergewöhnlichen Belastungen konnten nach wie vor nicht anerkannt werden, da sie den Selbstbehalt nicht übersteigen.

Wien, am 19. Juli 2007