



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 27. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 6. September 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 6. September 2012** (AS 26) versagte das Finanzamt (FA) dem Berufungswerber (Bw.) die Anerkennung von in der elektronischen Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastung geltend gemachter "Begräbniskosten" von € 7.569,93 die Anerkennung mit der Begründung, gemäß § 549 ABGB würden Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören und seien demnach diese vorrangig aus einem vorhandenem Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Laut Protokoll vom 23. Juli 2010 sei ein Nachlassvermögen von € 16.112,43 vorhanden, worin die "Begräbniskosten von € 2.500,00 für einen Grabstein" Deckung finden und somit nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt würden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. die **Berufung vom 27. September 2012** (AS 27) mit der Begründung, das Nachlassvermögen der verstorbenen Ehefrau sei mit € 72.625,63 überschuldet. Obwohl der Bw. nur eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben habe, sei er auf Grund einer Bürgschaft zur vollen Zahlung des CHF-Kredites in Höhe von € 84.234,75 ver-

pflichtet und seien damit die Begräbniskosten auch nicht aus den Aktiva von € 16.112,43 zu decken. Es werde um Berücksichtigung der geltend gemachten Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung gebeten, da diese die erforderlichen Voraussetzungen gemäß § 34 Abs. 1 EStG (genannt werden: "zwangsläufig, wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit") erfüllen würden.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2012** (AS 28) als unbegründet ab. Gemäß § 549 ABGB würden Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören und seien demnach diese vorrangig vor Berücksichtigung vorhandener Nachlassschulden aus einem vorhandenem Nachlassvermögen zu bestreiten (unter Zitierung "Lohnsteuerrichtlinie Rz 890" und unter Hinweis auf die Begründung des bekämpften Bescheides).

Der Bw. brachte im **Vorlageantrag vom 7. November 2012** (AS 29) vor, er wiederhole den in der Berufung gestellten Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid, der seinen Einwänden entspreche, zu erlassen. Der Fall des Bw. sei anders gelagert als der in der Berufungsentscheidung UFS 16.3.2004, RV/2144-L/02. In dieser Entscheidung habe die Steuerpflichtige den aushaftenden Kredit im Folgejahr vollständig tilgen können. Der Bw. jedoch werde die Kreditverbindlichkeiten auf Grund seiner Einkommensverhältnisse (Einkommen 2009: € 3.656,00, Einkommen 2010: € 17.365,00) niemals bedienen können. Der Bw. sei gezwungen gewesen, die Aktiva zur Ratentilgung heranzuziehen sonst wäre das Haus und die darin befindliche Praxis, welche die Grundlage seiner Einkommenserzielung bilde, versteigert worden. Die Steuernachzahlung in Höhe von € 2.016,00 sei für den Bw. "nahezu existenzbedrohend".

Über die Berufung wurde erwogen:

Erlässe (Lohnsteuerrichtlinien) sind mangels Verlautbarung im Bundesgesetzblatt rechtlich nicht verbindlich.

Laut Protokoll des öffentlichen Notars Dr. S vom 23. Juli 2010 (AS 6 ff) gab der Bw. als alleiniger Erbe nach seiner Ehefrau eine bedingte Erbantrittserklärung (Haftung für Nachlassverbindlichkeiten beschränkt bis zum Wert der Verlassenschaftsaktiva) ab. Laut Einantwortungsbeschluss des zuständigen Bezirksgerichts vom 21. September 2010 (AS 11) wurde dem Bw. die Verlassenschaft zur Gänze eingantwortet.

Das Verlassenschaftsinventar AS 9 f weist aus:

Aktiva	€
1/2 Anteil Liegenschaft (Wohnanschrift der Verstorbenen und des Bw.) zum	15.697,32

dreifachen anteiligen Einheitswert	
Guthaben R Bausparkasse GmbH	415,11
Kfz Golf	0,00
Kleidung und Wäsche	0,00
1/2 Anteil Einrichtungs- und Gebrauchsgegenstände	0,00
	<u>16.112,43</u>
Passiva	
Forderung RT reg GenmbH Pensionskonto lautend auf Gattin	-2.806,74
1/2 Anteil Forderung RT reg GenmbH Kreditkonto lautend auf Gattin und Bw.	-1.030,06
Forderung Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft	-666,51
1/2 Anteil CHF-Kredite bei der Bank lautend auf Gattin und Bw.	-84.234,75
	<u>-88.738,06</u>
	<u>16.112,43</u>
Überschuldung des Nachlasses	-72.625,63

Das FA ersuchte den Bw. mit Vorhalt vom 1. August 2012 (AS 5) um Vorlage des eidesstattigen Vermögensbekenntnisses und um Nachweis der beantragten Begräbniskosten. In der schriftlichen Antwort (AS 5 – Rückseite) gab der Bw. an:

	€
Dr. S	996,00
Bezirksgericht	65,00
Dr. S	470,95
GSVG	687,36
P / Lebensvers.	2.850,62
Grabstein	<u>2.500,00</u>
außergewöhnliche Belastung lt. Bw.	7.569,93

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 Bw. legte eine Rechnung von Steinmetzmeister GF vom 2. Oktober 2010 (AS 24) über brutto € 3.073,44 für Grabstein, Inschrift, Laterne, Laternenwürfel, Reinigung der bestehenden Einfassung, abmontieren der bestehenden Pyramide, Rose aus Bronzeguss und Montage vor. Laut vorgelegten Zahlscheinen bezahlte der Bw. im Kalenderjahr insgesamt € 2.500,00. Laut einem schriftlichen Vermerk soll ein angegebener "Rest" von "€ 266,10" im Jahr 2011 bezahlt worden sein (siehe AS 22).

Gemäß § 549 ABGB gehören die dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (vgl VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009 unter Hinweis auf zivilrechtliche Literatur), also nicht aus dem reinen Nachlass, der Restgröße aus Aktiva abzüglich Passiva (siehe auch die diesbezüglichen Ausführungen in der vom Bw. ins Treffen geführten Berufungsentscheidung UFS 16.3.2004, RV/2144-L/02). Da die vom Bw. geltend gemachten Begräbniskosten von € 2.500,00 in den Nachlassaktiva von insgesamt € 16.112,43 Deckung finden, scheidet eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung aus.

Im Schreiben vom 3. Mai 2010 (AS 18) teilt der Rechtsanwalt Mag. P dem Bw. betreffend D Lebensversicherungs-AG mit, dass zur Einbringung einer Klage vom Bw. € 2.528,00 (im Fall, dass keine Verfahrenshilfe gewährt werde) und einen Betrag laut einer beiliegenden Honorarnote, zusammen € 5.368,62 zu zahlen seien. Die Honorarnote vom 3. Mai 2010 lautet auf gesamt € 2.850,62.

Inwieweit Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit einer D Lebensversicherungs-AG eine außergewöhnliche Belastung darstellen sollen, wurde vom Bw. nicht vorgebracht. Im Fall des Obsiegens der Klage würde keine Belastung eintreten, da dem Bw. die Klagssumme und in der Regel ein Kostenersatz zugesprochen werden. Im Falle der Abweisung der Klage fehlt es an der Zwangsläufigkeit der Klage, da der Anspruch unberechtigt war.

Laut einem Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft an den Bw. vom 30. September 2010 (AS 17) schuldete die verstorbene Ehefrau der Versicherungsanstalt aus nicht bezahlten Sozialversicherungsbeiträgen sowie Kostenanteilen für in Anspruch genommener Sachleistungen der Krankenversicherung inklusive Verzugszinsen € 687,36.

Laut Schreiben des Notars Dr. S vom 3. November 2010 (AS 15) hatte der Bw. betreffend des geerbten Liegenschaftsanteils für die Eintragung seines Eigentumsrechtes ins Grundbuch eine Eintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer von gesamt € 470,95 zu zahlen.

Laut Zahlungsaufforderung des Bezirksgerichtes vom 22. September 2010 (AS 13) betrug die Gebühr für den Einantwortungsbeschluss € 65,00.

Laut einem Zahlschein vom 15. Oktober 2010 (AS 12) wurden € 996,00 für das Verlassenschaftsverfahren bezahlt. Das ist jener Betrag, der im Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichts als Gebühren des Gerichtskommissärs Notar Dr. S für die Verlassenschaftsabhandlung bestimmt wurden.

Die Kosten für den Gerichtskommissär und für das Verlassenschaftsverfahren beim Bezirksgericht, die Eintragungsgebühr für das Grundbuch und die Grunderwerbsteuer für den geerbten Liegenschaftsanteil sowie die Schulden der Erblasserin bei ihrer Sozialversicherung stehen im Zusammenhang mit dem Antritt der Erbschaft durch den Bw.

Jedem steht es frei, eine Erbschaft anzunehmen oder abzulehnen. Der Antritt der Erbschaft ist keinesfalls als zwangsläufig zu beurteilen (§ 34 Abs. 3 EStG1988), da keine tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründe vorgebracht wurden, aus denen sich der Bw. der Erbschaft nach seiner Ehefrau nicht hätte entziehen können.

Laut offenem Grundbucht ist betreffend jener Liegenschaft, an der der Bw. vor dem Tod der Ehefrau bereits Hälteeigentümer war und nach Erbantritt alleiniger Eigentümer ist, ein Pfandrecht aus dem Jahr 2000 über S 3,549.000,00 eingetragen. Das Vorbringen des Bw. in der Berufung ist so zu verstehen, dass er noch zu Lebzeiten seiner Frau für ihre Kreditverbindlichkeiten die Haftung als Bürge einging. Die Übernahme von Kreditverbindlichkeiten aus dem Erbschaftsantritt war somit nicht zwingend zur Erhaltung der Liegenschaft, an der sich Wohnung und Ordination des Bw. befinden, da eine Zahlungs- bzw. Haftungsverpflichtung für den Kreditanteil der Ehefrau auf Grund der bereits vor dem Tod erfolgten Bürgschaftsübernahme und damit unabhängig vom Erbantritt bestand.

Anderes ergibt sich auch nicht aus der vom Bw. zitierten Berufungsentscheidung UFS 16.3.2004, RV/2144-L/02, da es für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit als Voraussetzung einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 keinen Unterschied macht, ob der Bw. in weiterer Folge die übernommene Kreditverbindlichkeit seiner Ehefrau nach eigenen Angaben niemals werde zurückzahlen können.

Auf eine vorgebrachte (Zitat:) "nahezu" Existenzbedrohung durch den Abgabebetrag konnte bei der Festsetzung der Einkommensteuer mangels einschlägiger gesetzlicher Vorschriften nicht eingegangen werden.

Zusammenfassung:

Der Antritt einer Erbschaft erfolgt in der Regel freiwillig und fehlt es daher dabei an einer für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung notwendigen Zwangsläufigkeit. Wenn nun der Bw. bereits vor dem Tod seiner Ehefrau für die zur Finanzierung des Wohnsitzes und der Ordination aufgewendete Kredithälfte seiner Ehefrau eine Bürgschaft einging, bestand die Zahlungs- bzw. Haftungsverpflichtung für diese Kredithälfte unabhängig vom später angetretenen Erbe des überschuldeten Nachlasses (wobei die Überschuldung daraus erfolgte, dass die Kredithälfte der Ehefrau mit dem Nominalwert als Passivum, die mit dem Kredit finanzierte Liegenschaftshälfte als Aktivum hingegen nicht mit dem gemeinen Wert sondern nur dem niedrigeren dreifachen steuerlichen Einheitswert angesetzt wurde) und war daher der Erbschaftsantritt nicht zwangsläufig, um sich die Wohnung und die Ordination zu erhalten.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Jänner 2013