



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder, Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Mag. Johann Hakel, im Beisein der Schriftführerin Brus Dagmar über die Berufung der Bw, vertreten durch Appellator Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1090 Wien, Garnisongasse 1/16, vom 30. April 2004, gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg vom 25. Februar 2004, betreffend Einkommensteuer 2002, nach der am 8. Jänner 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2004 ergibt sich keine Änderung.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988) für das Streitjahr 2002 eine **Rückstellung** in Höhe von € 308.000,- für (anstehende) *Prozess- und sonstige Verfahrenskosten*, die im Zusammenhang mit einem Restitutionsverfahren zur Rückerlangung ausländischen Vermögens (Tschechien) stehen, erfolgswirksam gebildet werden kann und ob aus dem gleichen Grund (tatsächlich) angefallene Prozesskosten in Höhe von € 46.221,92 als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Als Sachverhalt, zu dessen näherer Darstellung auf die ho. Berufungsentscheidung vom heutigen Tage, GZ RV/0423-G/04, verwiesen wird, liegt dem zugrunde, dass die Berufungswer-

berin (Bw) die Restitution des Familienbesitzes in Tschechien deshalb betreibt, um nicht im Verlass nach ihrem leiblichen Vater (Dr. H.S.) in Form von Kodizillen erhaltene Einkunftsquellen an etwaige Nacherben zu verlieren, wenn sie nicht dem Willen des Erblassers entsprechend die Restitution des tschechischen Familienbesitzes einfordere (Vermeidung einer Auflagenverletzung iSd § 709 ABGB). Die für die Durchsetzung ihrer Ansprüche anfallenden Prozesskosten seien daher nach Ansicht der Bw Abwehrkosten zum Erhalt ihrer Einkunftsquellen in Österreich und damit als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Im erstinstanzlichen Berufungsverfahren wurde unter Hinweis auf eine für die Vorperioden 1996 bis 1998 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung, bei der ua. die mit dem Restitutionsverfahren zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anerkannt wurden, die (erstmalige) Dotierung einer Rückstellung zur Vorsorge von Prozesskosten in Höhe von € 308.000,- begehrt, wobei als deren Berechnungsgrundlage ein fortgesetztes Streitverfahren vor dem LG Leoben (€ 145.000,-), das Restitutionsverfahren in Tschechien (€ 120.000,-), sowie ein Verfahren vor dem EuGH (€ 120.000,-) angegeben wurde. Der daraus ermittelte Gesamtbetrag (€ 385.000,-) wurde von der Bw gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe von 80% geltend gemacht.

Dazu wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass nach einem Verfahren vor dem LG Leoben am 2. August 2002, bei dem die Unwirksamkeit der seinerzeitigen Adoption des Beklagten (K.S.) durch den Vater der Bw nach tschechischem Recht außer Streit gestellt wurde, nunmehr feststehe, dass der im väterlichen Testament als Universalerbe eingesetzte Adoptivbruder nicht zum Kreis der anspruchsberechtigten Personen nach tschechischen Restitutionsgesetzen zähle, weshalb ihm die testamentarisch vermachten und im Jahr 1967 auch eingewanderten Ansprüche auf das tschechische Vermögen wegen Überganges auf die Bw als bedingter Ersatzerbin nicht mehr zustünden (Testament vom 24.11.1960, Seite 5).

Zum bisher Gesagten komme hinzu, dass vom Adoptivbruder im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens im Jahr 1965 nicht alle letztwilligen Verfügungen des Vaters vorgelegt worden seien. So habe es der Adoptivbruder unterlassen, ein weiteres Testament sowie zwei Kodizille vom 6. April 1957, ein Kodizill vom 24. November 1960 und eine formgültig errichtete Erklärung ("An meine Kinder") vom 4. Juni 1965, mit der besondere Anordnungen für die letztwilligen Ansprüche der Bw getroffen wurden, dem Verlassenschaftsgericht vorzulegen. Diese Urkunden habe die Bw nur aufgrund intensiver Bemühungen beschaffen können, und sei deren Auffindung nun Gegenstand einer Wiederaufnahmsklage beim LG Leoben.

Aus der Ergänzung zu einem von der Bw im Jahr 2003 eingeholten Rechtsgutachten ergebe sich, dass der Adoptivbruder, sollte er die erwähnten Urkunden mit dem Vorsatz nicht vorgelegt haben, den letzten Willen des (Adoptiv)Vaters zu verfälschen, als gemäß § 542 ABGB

erbunwürdig anzusehen sei. Sind die Voraussetzungen einer Erbunwürdigkeit gegeben, dann wäre der Nachlass im Jahr 1967 einer nicht erbberechtigten Person eingewantwortet worden. Unabhängig von der Frage der Erbunwürdigkeit unterstütze die Unterdrückung der nunmehr aufgefundenen Urkunden die bereits davor gewonnene Einsicht, dass der Adoptivbruder aufgrund seiner Auflagenmissachtung den Nachlass iSd des hypothetischen Willens des Erblassers zufolge § 709 ABGB verwirkt hat (Gutachtensergänzung vom 25.3.2004).

Da im väterlichen Testament dem (den) in Frage kommenden Erben auch die Ansprüche gegen den tschechoslowakischen Staat auf das tschechische Vermögen vermacht wurden und der Erbe testamentarisch dazu verhalten ist, diese Ansprüche im eigenen wie auch im Namen und im Interesse der Familie geltend zu machen und wenn irgendwie möglich, die Naturalrestitution dieses Familienbesitzes anzustreben, würde die Nichterfüllung dessen auch bei der Bw zur Rechtsfolge des § 709 ABGB und damit zur Nachlassverwirkung auch in Bezug auf den in Österreich gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den Hausbesitz in Wien führen. Die für die Verfolgung dieser Ansprüche anfallenden Kosten stünden daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Sicherung und Erhaltung der österreichischen Einkunftsquellen.

Bei den für die Bildung einer Rückstellung maßgeblichen Aufwendungen handle es sich im Übrigen nicht um Aufwendungen zur Erfüllung oder Abwehr von Pflichtteilsansprüchen und damit zusammenhängende Anwalts- oder Prozesskosten (vgl. VwGH vom 27.10.1980, 2953/78) oder um Kosten, die aus einem Erbanfall, aus Erbauseinandersetzungen, Erbschaftsregelungen, Pflichtteilszahlungen oder aus der Aufnahme von Schulden zur Abdeckung von Pflichtteilsschulden oder sonstigen Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Nachlassvermögen entstehen (vgl. VwGH vom 19.9.1990, 89/13/0021 und VwGH vom 12.11.1985, 85/14/0074). Im gegenständlichen Fall gehe es vielmehr um die Vermeidung der Rechtsfolge des § 709 ABGB, weshalb die diesbezüglichen Aufwendungen unmittelbar der Sicherung und Erhaltung (inländischer) Einkünfte dienen. So habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.10.1980, 2953/78, festgestellt, dass Aufwendungen, die in erster Linie unmittelbar mit einem einkommensteuerfreien oder nicht einkommensteuerbaren Vermögensanfall zusammenhängen und erst in zweiter Linie der Sicherung und Erhaltung von Einkünften aus diesem Vermögensanfall dienen, in die private Sphäre fallen. Daraus ergebe sich, dass Aufwendungen, die in erster Linie die Sicherung und Erhaltung von Einkünften bezwecken, nicht der Privatsphäre angehören. Auch die FLD für Oberösterreich habe in einer Berufungserledigung (stattgebend) entschieden, dass durch einen Reallastenvertrag (mit der Republik Österreich) verursachte Aufwendungen zwangsläufig mit der Einkunftsquelle verbunden und demnach Betriebsausgaben seien (BE vom 22.02.1980, 6/16/14-BK/Eb-1980). Da der Abschluss dieses Vertrages in jenem Fall Voraussetzung für die Rückgabe des land-

und forstwirtschaftlichen Besitzes gewesen sei, könne somit auch bei Aufwendungen, die einen durch die Verwirkung eines Nachlasses drohenden Wegfall der Einkunftsquelle verhindern sollen, nichts anderes gelten.

Nach der hinsichtlich prozessualer Aufwendungen verbösernd ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erhoben und darin die im Einkommensteuerbescheid 2002 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zunächst erfolgte Berücksichtigung von Prozesskosten in Höhe von € 46.221,92 sowie die im Berufungsschriftsatz beantragte Rückstellung in Höhe von € 308.000,- gewinnmindernd begehrt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die vom Finanzamt herangezogene Rechtsprechung nicht steuerbare Vermögenszuwächse zur Anstrengung einer Einkunftsquelle betreffe (§ 20 Abs. 2 EStG), von denen sich der Berufungsfall aber darin unterscheide, dass die strittigen Aufwendungen der Vermeidung des Verlustes einer bereits bestehenden Einkunftsquelle dienen. Da im Laufe der Rechtsentwicklung Betriebsausgaben und Werbungskosten eine begriffliche Annäherung erfahren haben, wären die geltend gemachten Prozesskosten auch als Aufwendungen zur Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuerkennen. Aufgrund der inländischen Einkunftsquellen Land- und Forstwirtschaft sowie Vermietung und Verpachtung wäre nach Ansicht der Bw allerdings eine Aufteilung der Kosten entsprechend dem betrieblichen und nichtbetrieblichen Anteil durchzuführen.

Für den Fall der Nichtberücksichtigung des Berufungsbegehrens wurde der Eventualantrag gestellt, die in Rede stehenden Kosten steuerlich als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu behandeln. Finanzielle Belastungen seien immer dann außergewöhnlich, wenn solche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen nicht erwachsen und wenn diese, wie im Berufungsfall, aus tatsächlichen oder sittlichen ("moralischen") Gründen zwangsweise entstanden sind. Die angefallenen Kosten seien auch aus dem laufenden Einkommen der Bw aus den vorgenannten Einkunftsquellen bezahlt worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### ***1.) Zur Rückstellung für Prozesskosten:***

Rückstellungen können gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 voraussetzende Rückstellungen sind Passivposten für Aufwendungen, die wirtschaftlich das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen und mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar sind oder dem Grunde nach schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt sind. Rückstellungen dienen der zeitabschnittsmäßig richtigen Erfolgsabgrenzung und stellen damit ein Gewinnkorrektiv dar; sie werden steuerlich nur in der Höhe anerkannt, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird (Doralt, EStG-Kommentar, Bd. I, § 9, Tz 16). *Prozesskosten* rechtfertigen eine Rückstellung für die Kosten des bereits abgelaufenen Jahres; der Prozess muss am Bilanzstichtag bereits laufen (VwGH 30.9.1987, 86/13/0153), bzw darf die Einleitung des Verfahrens nur mehr eine rein formale Handlung sein (BFH, BStBl 1996 II, S. 406). Für zukünftige (mehrjährige) Prozesskosten ist keine Rückstellung zu bilden (vgl. VwGH 3.7.1968, 1067/66, ÖStZB 1968, 175).

Von rückstellungsfähigen Prozess- oder Verfahrenskosten kann aber nur gesprochen werden, wenn den betreffenden Aufwendungen eine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt. Wird eine Rückstellung für "drohende" Aufwendungen oder Ausgaben geltend gemacht, deren Ursache in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegt, fehlt es diesen Aufwendungen schon an dem für ihre betriebliche Veranlassung iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 notwendigen Geschäftsvorfall. Die Frage, was unter dem Begriff "durch den Betrieb veranlasst" zu verstehen ist, ist zum Teil umstritten; nach der Rechtsprechung liegen Betriebsausgaben jedenfalls dann vor, wenn sie aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) anfallen; dabei ist auf die Verkehrsauffassung Bedacht zu nehmen. Die Aufwendungen müssen einem typischen Berufsbild entsprechen, ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt (Doralt, aaO, Tz 231 zu § 4 EStG 1988). § 20 Abs. 2 EStG 1988 zufolge dürfen Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.

In dem noch zur Rechtslage des Einkommensteuergesetzes 1972 ergangenen (aufgrund inhaltsgleicher Regelung auch auf das EStG 1988 anwendbaren) Erkenntnis vom 19. September 1990, 89/13/0021, hat der Verwaltungsgerichtshof dezidiert zum Ausdruck gebracht, dass der Erwerb von Nachlassvermögen durch den Erben keine Einnahme im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt, weil dieser Zufluss nicht unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG fällt. Vermögensvermehrungen durch Erbschaften fänden in der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre des Erben statt, auch wenn das Nachlassvermögen ganz oder zum Teil der Einkunftserzielung diene. Aufwendungen des Erben, die mit dem Erwerb von Nachlassvermögen in Zusammenhang stehen, werden daher grundsätzlich weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten anerkannt. Auch im Erkenntnis vom 3. Juli 1991, 91/14/0108, wurde vom Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass im Zusammen-

hang mit einem Erbanfall entstandene Kosten (aus Erbauseinandersetzungen, Erbschaftsregelungen, Zahlungen von Pflichtteilen oder aus einer Aufnahme von Krediten zur Befriedigung von Pflichtteilsansprüchen) lediglich die private Vermögenssphäre des Erben betreffen (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein, Tz 36, Stichwort "Pflichtteil" und § 20, Tz. 5 unter "Erbfall").

Wenn die Bw argumentiert, dass es hier nicht um Erbauseinandersetzungen oder Erbschaftsregelungen sondern um die Vermeidung der Rechtsfolge nach § 709 ABGB und damit um die Sicherung hinterlassener inländischer Einkunftsquellen gehe, widerspricht sie sich selbst, weil sich § 709 ABGB ausschließlich und unmittelbar auf Erbschaftsregelungen (Zuwendung eines Nachlasses unter einem Auftrag) bezieht und nicht das (zufällige) Bestehen einer Einkunftsquelle voraussetzt. Aufwendungen für das Einbringen einer Erbschaftsklage sowie mit der Restitution ausländischen Vermögens zusammenhängende Verfahrenskosten in der vermeintlichen Stellung als Erbin und in vermeintlicher Erfüllung eines letztwilligen Auftrages sind nicht dem Erwerb oder Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft (oder einer anderen Einkunftsquelle) zuzuordnen, sondern betreffen den Erwerb von Nachlassvermögen und finden daher in der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre statt. Kosten, die zeitversetzt aus der (vermeintlichen) Abwehr eines (vermeintlich drohenden) Verlustes des letztwillig Zugewendeten - hier: durch Legate erworbene inländische Einkunftsquellen – entstehen, liegt fraglos derselbe Kausalzusammenhang zugrunde wie bei Aufwendungen, die aus derartigen Auseinandersetzungen sofort anfallen.

Damit stellen die im Wege einer Rückstellung für das Jahr 2002 geltend gemachten Prozesskosten betreffend den fortgesetzten Erbstreit vor dem LG Leoben, das Restitutionsverfahren in Tschechien sowie ein (die Restitution betreffendes) Verfahren vor dem EuGH schon dem Grunde nach nicht rückstellungsfähige Aufwendungen dar.

## ***2.) Zur Frage (laufend) angefallener Prozesskosten:***

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 durch den Betrieb veranlasste abzugsfähige Aufwendungen oder Ausgaben liegen, wie bereits zum Ausdruck gebracht, vor, wenn diese mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen; die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen, auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit oder Zweckmäßigkeit kommt es dabei grundsätzlich nicht an (vgl. Doralt, aaO. Tz. 228 zu § 4 EStG 1988).

Wenn auch das oben Gesagte in Bezug auf die (zunächst anerkannten) Prozesskosten analog gilt, sei zum Vorbringen der Bw aus Gründen der Vollständigkeit noch Folgendes ausgeführt:

Dass die Bw nach dem Willen des Erblassers dazu verhalten sein soll, zwecks Vermeidung einer Nachlassverwirkung Restitutionsansprüche gegen den tschechischen Staat erheben zu müssen, ist in mehrfacher Hinsicht anzuzweifeln. So geht aus der Aktenlage hervor, dass die

Bw die inländischen Einkunftsquellen von ihrem Vater in Anrechnung auf den zustehenden Pflichtteil in Form von **Legaten** erhalten hat. Mit dem Erhalt dieser Legate war aktenersichtlich aber nicht die "Anordnung" der Erhebung von Restitutionsansprüchen verbunden, weshalb für eine Auflagenverletzung durch die Bw in der Folge kein Raum ist und sie diese Einkunftsquellen entgegen ihrer Meinung auch nicht an allfällige Nacherben verlieren kann. Die Gesetzesbestimmung des § 702 ABGB, wonach eine einem Erben (oder Legatar) "beigerückte" Bedingung *ohne ausdrückliche Erklärung* des Erblassers auf den vom Erblasser nachberufenen Erben oder Legatar (hier die Bw) **nicht auszudehnen** ist, führt mangels Fehlens einer derartigen Erklärung dazu, dass die vermachten Legate der Bw nach dem Willen ihres Vaters ohne Einschränkung zufallen. Ein Legat (Vermächtnis) stellt nach § 535 ABGB auch *keine Erbteilshinterlassung* sondern eine Zuwendung von Todes wegen dar, mit der dem Legatar ein schuldrechtlicher Anspruch auf einzelne Sachen oder Rechte eingeräumt wird. Beschwert, dh. zur Entrichtung verpflichtet, ist der Erbe, vor der Einantwortung der Nachlass (vgl. Welser in Rummel, 2. Aufl., ABGB-Kommentar, Rdz. 1 zu § 535). Demnach bliebe die Berechtigung der Bw hinsichtlich ihrer Legate auch gegenüber jedem theoretisch in Frage kommenden Ersatzerben oder Nacherben aufrecht.

Davon abgesehen kann aus dem Umstand, dass der Erblasser sowohl im Testament als auch in mehreren Kodizillen offenbar sorgsam darauf bedacht gewesen ist, seine leibliche Tochter in ihren Rechten entsprechend abzusichern, nicht auf dessen hypothetischen Willen geschlossen werden, dass sie das im Vermächtnisweg Erworbene aufgrund der Fügung verschiedener Umstände, wie sie im Streitfall vorliegen, nachträglich wieder verliert und sie de facto unbeachtet bliebe. Im Übrigen kann die für die Restitutionsbestrebungen der Bw aus dem Grund einer (vermeintlichen) Auflagenerfüllung behauptete Veranlassung hier schon deshalb nicht gegeben sein, weil das dazu Anlass gebende Ereignis – Antritt der Ersatzerbschaft seitens der Bw – noch gar nicht stattgefunden hat (laut Beschluss des OGH vom 12.6.2007, 2 Ob 258/05p, bedarf die damit zusammenhängende Adoptionsproblematik als Vorfrage für die Erhebung von Restitutionsansprüchen erst einer Klärung nach tschechischem Recht).

In jedem Fall wären etwaige Ansprüche der Bw gegen den Adoptivbruder nur im Wege einer *Erbschaftsklage* durchsetzbar und damit in erster Linie auf einen Vermögenserwerb bzw auf einen nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs gerichtet. Die daraus resultierenden Kosten sind gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte aber selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie einen zum Nachlass gehörigen Betrieb betreffen (VwGH 3.7.1991, 91/14/0108). Desgleichen stellen die zur Restitution oder Entschädigung des tschechischen Familienbesitzes aufgewendeten Kosten, die in direktem Zusammenhang mit einem nicht der Einkommensteuer unterliegenden Erwerb (Vermögenszuwachs) stehen, keine abzugsfähigen Aufwendungen dar. Ein Veranlassungszusammenhang mit der Ein-

kunftserzielung ist im Regelfall auch dann zu verneinen, wenn die Zugehörigkeit von der Einkunftserzielung dienenden Wirtschaftsgütern zum Vermögen des Steuerpflichtigen tatsächlich bedroht ist und die streitigen Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Prozess zur Abwehr von Gefahren für das der Einkunftserzielung dienende Vermögen entstanden sind. In einem solchen Fall steht nämlich nicht die Absicht der Einkunftserzielung, sondern die Beeinträchtigung der ertragsteuerlich nicht relevanten privaten Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen im Vordergrund (vgl. BFH vom 10.10.1995, VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304, betreffend Werbungskosten).

Soweit die Bw ihr Vorgehen auf ein Rechtsgutachten vom 5. Mai 2003 (Univ. Prof. Dr. R.) stützt, mit dem die Anordnung des Erblassers zur (ehest möglichen) Geltendmachung von Restitutions- oder Entschädigungsansprüchen als verbindliche Auflage nach § 709 ABGB angesehen wurde, derzufolge der Universalerbe aufgrund seiner Untätigkeit den Nachlass des (Adoptiv)Vaters verwirkt habe, ist dazu anzumerken, dass rechtliche Schritte, die die Bw *im Streitjahr 2002* unternommen hat und die zu Prozesskosten in Höhe von € 46.221,92 geführt haben, nicht glaubhaft mit der erst im Mai 2003 dargelegten (am 25. März 2004 in Bezug auf eine Erbunwürdigkeit des Bruders iSd § 542 ABGB ergänzten) Rechtsmeinung argumentiert werden können. – Da ein von der Bw eingeholtes Erstgutachten vom 6. Dezember 1996 (Univ. Prof. Dr. W.) die Rechtsfolge des § 709 ABGB (Nachlassverwirkung) mangels ausdrücklicher Erklärung des Erblassers demgegenüber nicht als vorrangig für die Durchsetzung seines letzten Willens ansah, tritt aus der frühen Prozessführung der Bw ebenfalls nur das private Motiv einer bloßen Besitzstandsmehrung im andauernden Erbstreit mit ihrem Adoptivbruder zutage.

Der Eventualantrag auf Berücksichtigung der Prozesskosten als *außergewöhnliche Belastung* gemäß § 34 EStG 1988 geht schon deshalb ins Leere, weil die Bw, wie bereits erwähnt, hinsichtlich der fraglichen Restitutionsansprüche noch nicht Ersatzerbin anstelle ihres Adoptivbruders (Universalerbe) geworden ist (vgl. OGH 12.6.2007, 2 Ob 258/05p) und die angefallenen Kosten damit aus einem Verhalten resultieren, zu dem sich die Bw aus freien Stücken entschlossen hat. Auch unter dem Aspekt einer tatsächlichen Ersatzerbenberufung ergäbe sich keine andere Beurteilung, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes niemand durch tatsächliche oder rechtliche Gründe gezwungen ist, eine Erbschaft anzutreten, eine Erbserklärung bestimmten Inhaltes abzugeben und damit verbundene Handlungen zu übernehmen (vgl. VwGH 14.2.1984, 83/14/256; VwGH 17.1.1984, 83/14/244, 245). Eine sittliche Verpflichtung für die mit hohen Kosten verbundene - im Ergebnis durchaus ungewisse - Prozessführung ist im Streitfall ebenfalls nicht zu erkennen, weil sittliche Gründe nur aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen (zB nahen Angehörigen) erwachsen und die zur Geltendmachung von Restitutions- und erbrechtlichen Ansprüchen der Bw betriebene



Prozessführung nicht darauf gerichtet ist, eine konkrete Notsituation Nahestehender abzuwenden. Eine derartige Notsituation wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung auch nicht behauptet. Ob sich die Bw hierzu *subjektiv* verpflichtet sieht oder gesehen hat, ist bei dieser Frage unerheblich (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0202).

Die Berufung war somit unbegründet.

Graz, am 8. Jänner 2008