



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat im Beisein der Schriftführerin H. über die Berufung der Bw., vertreten durch Wegenstein & Partner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsges. mbH., 1010 Wien, Canovagasse 7/7, vom 24. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch M.W., vom 18. August 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 nach der am 11. Jänner 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

**A)** Die Einkommensteuererklärung der Berufungswerberin (= Bw.) für das Jahr 2009 langte auf elektronischem Weg beim Finanzamt am 27. Juli 2010 ein. In dieser Steuererklärung gab die Bw. eine bezugsauszahlende Stelle an. Als Sonderausgaben machte die Bw. freiwillige Personenversicherungen (KZ 455) mit Prämien von € 2.139,36 geltend. Bei den außergewöhnlichen Belastungen erklärte sie unter der Kennziffer 731 Begräbniskosten in der Höhe von € 2.890,10 und unter der Kennzahl 735 andere außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von € 1.182,60.

**B)** Am 3. August 2010 erstellte das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen (OZ 1/2009) und forderte die Bw. auf, betreffend der beantragten außergewöhnlichen Belastungen eine Aufstellung sowie die Belege und die Verlassenschaftsabhandlung (Einantwortungsurkunde, Gerichtsbeschluss) kopiert vorzulegen.

**C)** Mit Antwortschreiben vom 9. August 2010 (OZ 2 ff./2009) übermittelte die Bw. folgende Unterlagen:

- a) Aufstellung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen: Zahlung Bestattung M. in Höhe von € 2.890,10 und drei Mietzahlungen für die Wohnung der (verstorbenen) Mutter am 23. Dezember 2008, am 20. Jänner 2009 und am 27. Februar 2009, jeweils € 394,20, zusammen € 1.182,60.
- b) Rechnung der Bestattung M. vom 22. Dezember 2008 über € 2.890,10 brutto, bar bezahlt am 12. Jänner 2009;
- c) Überweisungsauftrag an UniCredit Bank Austria vom 23. Dezember 2008 über € 394,20; Auftraggeber dieser Überweisung war F.W. mit der Kontonummer xyz;
- d) zwei Kopien von Auftragsbestätigungen über jeweils € 394,20 am 20. Jänner 2009 und am 27. Februar 2009. Als Auftraggeberin ist die Bw. angeführt, die Kontonummer ist die von F.W. laut Punkt c).
- e) Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Liesing vom 25. Februar 2009 (OZ 7/2009);
- f) Protokoll des Gerichtskommissärs D.S., öffentlicher Notar, vom 24. Februar 2009 (OZ 8 ff./2009). Dabei ging es um die Protokollierung der Verlassenschaftsabhandlung nach dem Tod von S. am 4. Dezember 2008. Alleinerbin war die erbliche Tochter C.W.. Die Aktiva und Passiva dieser Vermögenserklärung sind:

<b>A) Aktiva</b>	Betrag in €
Girokonto bei UniCredit Bank Austria AG., X.	99,40
Sparbuch mit Lösungswort	88,19
gemeinnützige Bau- und Wohnungsgenossenschaft "Wien-Süd" eingetragene Gen. mbH., 1230 Wien	8.202,69
<b>Summe Aktiva</b>	<b>8.390,28</b>
<b>B) Passiva</b>	
1) Bestattung	2.990,10
2) Blumen und Kränze	115,00
3) Bewirtung	484,80
4) Parten	12,99
5) diverse Auslagen	500,00
6) AKH Wien	0,00
7) Forderung der erbl. Tochter laut Darlehensvertrag vom Jänner 1995	10.774,55
<b>Summe Passiva</b>	<b>14.577,44</b>

**D)** Am 18. August 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid für 2009 (OZ 12 ff. /2009) erstellt. In diesem Bescheid wurde zunächst der Pauschbetrag für die Werbungskosten (€ 132,00) von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (€ 27.681,37) abgezogen. Danach wurden von den geltend gemachten Topf-Sonderausgaben € 534,84 anerkannt. Von den erklärten außergewöhnlichen Belastungen kam keine zum Tragen. Das zu steuernde

Einkommen betrug € 27.014,53. Daraus ergab sich nach der im Bescheid angeführten Formel eine Einkommensteuer von € 5.876,04. Die anrechenbare Lohnsteuer betrug € 6.088,10, was eine festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift von € 212,06 als Ergebnis brachte.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Nachstehendes ausgeführt:

Begräbniskosten stellten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können. Die seitens der Bw. gelten gemachten Aufwendungen seien daher nicht zu berücksichtigen gewesen. Die von der Bw. erklärten Aufwendungen betreffend "Miete Wohnung Mutter" in Höhe von € 1.182,60 seien weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

**E)** Mit Schreiben vom 24. August 2010 wurde seitens der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 **Berufung** (OZ 15 f. /2009) erhoben. Diese Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Miete für die Wohnung der Mutter der Bw. als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988. Begründet wurde diese Berufung wie folgt:

Die Mutter der Bw. sei im Dezember 2008 verstorben. Wie bereits im bisherigen Verfahren ausgeführt, habe die Tochter zwar das Erbe angetreten, zumal aber die einzige Aktiva in einem an ihre Mutter früher gegebenes Darlehen bestanden habe, sei das Erbe aus der Sicht der Bw. als erbliche Tochter überschuldet gewesen. Sie habe dennoch aus rechtlichen und sittlichen Gründen dieses Erbe angetreten. Im Zuge dessen seien im bisherigen Verfahren auch die Bestattungskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden.

Die Verstorbene habe eine Wohnung der gemeinnützigen Bau- und Wohnungsgenossenschaft Wien-Süd bewohnt, wobei sie noch vor ihrem Ableben die Miete für Dezember 2008 selbst beglichen habe. Gemäß dem Mietvertrag mit der Baugenossenschaft Wien-Süd sei jedoch das Mietverhältnis nur vierteljährlich kündbar, weswegen die Wohnung der verstorbenen Mutter auch erst am 31. März 2009 der Baugenossenschaft Wien-Süd zurückgegeben werden konnte. Zwangsläufig hätten daher die Mieten für die Monate Jänner, Februar und März 2009 noch von der Tochter bezahlt werden müssen, ohne dass diese Mietaufwendungen, da sie erst nach dem Todestag angefallen seien, im Verlassenschaftsverfahren hätten geltend gemacht werden können. Diese Kosten seien aber ebenso wie die Begräbniskosten zwangsläufig aus rechtlichen oder sittlichen Gründen erwachsen, ohne dass sich die Bw. als erbliche Tochter dem hätte entziehen können. Es erscheine daher nicht nachvollziehbar, wenn aus dem gleichen Grund wie die Begräbniskosten zwangsläufig erwachsende Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können.

Es werde daher beantragt, die Arbeitnehmerveranlagung für 2009 erklärungsgemäß durchzuführen.

**F)** Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. September 2010 (OZ 18/2009), zugestellt am 14. September 2010, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Begräbniskosten stellten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Gemäß § 549 ABGB handle es sich bei den Begräbniskosten um bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten. Dass der Reinnachlass überschuldet sei, genüge nicht. Die Nachlassaktiva in Höhe von € 8.390,28 seien daher vorrangig zur Deckung der mit dem Begräbnis in Zusammenhang stehenden Kosten heranzuziehen.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung sowie für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Daher seien auch die gegenständlichen Mietaufwendungen nicht abzugsfähig.

**G)** Mit Schreiben vom 13. Oktober 2010 (OZ 20 f./2009) wurde der **Vorlageantrag** gestellt und Folgendes zur Begründung ausgeführt:

Die in der Berufungsvorentscheidung ausgeführte Begründung entspreche in keiner Weise dem tatsächlichen Sachverhalt. Einerseits werde sie damit begründet, dass die Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung seien, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten und dass daher die Nachlassaktiva zur Deckung der mit dem Begräbnis in Zusammenhang stehenden Kosten heranzuziehen gewesen wären.

Dazu sei bereits mehrmals darauf hingewiesen worden, dass die Aktiva aus der Verlassenschaft aus jenen Darlehen finanziert worden seien, welche unter Position VII. unter den Passiva mit € 10.774,55 aufscheine. Die erbliche Tochter habe daher zu Lebzeiten der Mutter die Anschaffung dieser Genossenschaftswohnung finanziert und jetzt im Zuge dieser Verlassenschaft Teile des ursprünglichen Darlehens zurückerhalten.

Wie daher Begräbniskosten und damit zusammenhängende Folgekosten vorrangig aus fremdfinanzierten Finanzierungsbeiträgen für eine Genossenschaftswohnung abgedeckt werden sollen, sei nicht nachvollziehbar.

Das im Jahr 1995 gewährte Darlehen über damals ATS 147.301,00 sei ausdrücklich nur zu dem Zweck der Leistung dieses Finanzierungsbeitrages an die Baugenossenschaft Wien-Süd gewährt worden. Die Vermögensaufstellung der Verlassenschaft sei daher vielmehr so zu interpretieren, dass überhaupt keine Aktiva vorgelegen waren, weil der Anspruch gegenüber

der Baugenossenschaft Wien-Süd auf Rückzahlung des Finanzierungsbeitrages mit dem damaligen Darlehen gegenzurechnen sei.

Im zweiten Absatz der Begründung werde darauf hingewiesen, dass gemäß § 20 EStG 1988 Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig seien. Dieser Teil der Bescheidebegründung sei rechtlich vollkommen unpassend, zumal sich der § 20 EStG auf die Gewinnermittlungs-vorschriften des § 4 leg.cit. beziehe, und im Bereich des § 34 EStG 1988 überhaupt keine Anwendung zu finden habe. Im Gegenteil, der § 34 EStG umfasse in vielen Bereichen (z. B. Krankheitskosten) Kosten der Lebensführung, die sehr wohl infolge ihrer Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien. Dieser Teil der Bescheidebegründung sei somit nicht nur tatsachen-, sondern auch rechtswidrig.

Es werde daher der Antrag auf vollinhaltliche Stattgabe der Berufung vom 24. August 2010 gestellt und außerdem der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat.

**H)** In der am 11. Jänner 2011 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Seitens der Bw. wird ausgeführt, dass die Überlegungen im Wesentlichen bereits in der Berufung dargelegt worden seien. Die Mutter der Bw. habe keine eigenen Mittel gehabt und sei an Osteoporose erkrankt gewesen. Es sei Mitte der 1990er Jahre beschlossen worden, die Wohnung mittels Darlehen zu finanzieren. Die Mutter der Bw. sei dann während einer Operation im Jahr 2008 verstorben. Die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen sei damit zu begründen, dass die Bw. als einziges Kind sich verpflichtet gefühlt habe, das Erbe ihrer Mutter anzutreten. Auf Grund der geltenden Normen in unserer Gesellschaft sei es üblich, ein Erbe als einziges Kind anzutreten und die Verlassenschaft ordnungsgemäß abzuwickeln. Die Mietverträge hätten eine Kündigungsfrist. Diese Kündigungsfrist habe im Fall der Wohnung der Mutter der Bw. 3 Monate betragen. Auch hätte die Mietwohnung geräumt werden müssen. Die Mieten Jänner bis März 2009 seien daher zwangsläufig erwachsen. Die Nachlassaufstellung zeige, dass Schuldner und Gläubiger in diesem Fall ein und dieselbe Person seien.

Seitens des Finanzamtes wird einerseits auf den Einkommensteuerbescheid vom 18.8.2010 und seine Begründung sowie auf die Berufungsvorentscheidung vom 9.9.2010 und die dort ausgeführte Begründung verwiesen. Weiters werde auf die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen, nämlich auf die Rz 828 zur Zwangsläufigkeit, wo ausgeführt sei, dass es sich um keine Zwangsläufigkeit handle, soweit ein Steuerpflichtiger aus freien Stücken sich zu einem Verhalten entscheidet. Weiters Rz 831, wo ausgeführt wird, dass eine Erbschaft nicht zwangsläufig erwachse. Weiters Rz 832 zu den sittlichen Gründen.

Seitens der Bw. wird argumentiert, dass jeder, der ein alleiniges Kind sei, gemäß den gesellschaftlichen Normen für eine ordnungsgemäße Abwicklung des Erbes sorgen würde. Im EStG-Kommentar von Doralt sei unter Tz 78 zu § 34 angeführt, das nicht das Antreten der Erbschaft wesentlich sei, sondern die sittliche Verpflichtung zur Kostentragung treffe in erster Linie die Erben. Wenn jemand einen Nachteil aus dem Nichtantritt eines Erbes zu erwarten habe, sei der Erbantritt zwangsläufig im Sinne des EStG. Wenn Schuldner und Gläubiger eine Person sei, könne bei den Nachlassaktiva nicht von der Bevorrechtung der Bestattungskosten gesprochen werden.

Auf die Frage des Referenten, was die Wohnbaugenossenschaft Wien-Süd gemacht hätte, wenn die streitgegenständlichen 3-Monatsmieten nach dem Tod von S. nicht bezahlt worden wären, wird seitens der Bw. erklärt, dass es der Wohnbaugenossenschaft vorrangig um die Räumung der Wohnung gegangen sei. Die Mietkosten hätte sie eventuell eingeklagt.

Dem Umstand, dass die streitgegenständlichen 3-Monatsmieten vom Konto W. abgebucht worden seien, wird entgegnet, dass es sich hier um ein gemeinsames Konto der Bw. mit ihrem Ehemann handle.

Schließlich bestand kein Grund, keine unbedingte Erbserklärung abzugeben, da die Passiva der Mutter der Bw. bekannt gewesen seien.

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

Strittig sind die Begräbniskosten und die Fortbezahlung der Miete für die Genossenschaftswohnung der verstorbenen Mutter der Bw. für die Monate Jänner bis März 2009.

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Der Bw. wurde gemäß Einantwortungsbeschluss vom 25. Februar 2009 das Erbe ihrer verstorbenen Mutter unbedingt eingewantwortet.
- b) Laut Verlassenschaftsprotokoll vom 24. Februar 2009 waren im Nachlass der verstorbenen Mutter der Bw. € 8.390,28 als Aktiva verzeichnet.
- c) Die Rechnung des Bestattungsunternehmens H.M., wurden am 12. Jänner 2009 mit € 2.890,10 beglichen.
- d) Am 23. Dezember 2008, 20. Jänner 2009 und 27. Februar 2009 wurden jeweils vom Konto Nr. X bei der Bank AG. (gemeinsame Kontoinhaber F.W. und C.W.) jeweils € 394,20 an die Baugenossenschaft Wien-Süd als Wohnungsmiete überwiesen.

**II)** einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche

Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs.2 ).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sein. Es bedarf daher keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Zwangsläufigkeit des geltend gemachten Aufwandes mangelt (vgl. VwGH vom 18. Februar 1999, 98/15/0036, und vom 28. November 2002, 2002/13/0077; zitiert in UFS vom 23. August 2010, RV/0260-K/09).

Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Erbfallsschulden) auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis. Die Begräbniskosten werden daher vom Gesetz so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten, d.h. die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen, der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht (§ 1042 ABGB) gegen die Verlassenschaft.

Im Fall der Bw. ist festzustellen, dass die Nachlassaktiva in der Höhe von € 8.390,28 ausreichend hoch waren, um die geltend gemachten Begräbniskosten von € 2.890,10 zu decken. Insoferne bestand für die Bw. als erbliche Tochter von S. keine Verpflichtung für die gegenständlichen Begräbniskosten aus eigenem Einkommen oder Vermögen aufzukommen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III C, § 34 EStG 1988

Einzelfälle, Stichwort: Begräbniskosten). Dass im vorliegenden Nachlassfall hinsichtlich der Forderungen und Verbindlichkeiten betreffend die Wohnbaugenossenschaft Wien-Süd die Position des Gläubigers und des Schuldners zusammenfielen, ist für den unabhängigen Finanzsenat insofern nicht nachvollziehbar, als die Aktiva die Forderung des Nachlasses an die Wohnbaugenossenschaft betreffen und die Verbindlichkeiten die Schulden des Nachlasses an die Bw.. Deshalb ist es nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates rechtsrichtig, die Nachlassaktiva des noch nicht eingetragenen Nachlasses im oben ausgeführten Umfang anzusetzen. Davon abgesehen, erführen die Begräbniskosten im Falle der Stattgabe der Beerdigung keine steuerliche Berücksichtigung, weil sie unter dem steuerlich relevanten Selbstbehalt von € 3.164,25 liegen.

Zu den Mietzahlungen ist festzuhalten, dass der Antritt einer Erbschaft ein Verhalten ist, zu dem sich ein Erbe grundsätzlich freiwillig entschließt. Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Erbanfall (z.B. Schuldentilgung) sind demnach regelmäßig nicht zwangsläufig erwachsen und deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Bd. III, Tz 78 zu § 34, Stichwort: Erbschaft). Diese Rechtsansicht gilt im Fall der Bw. auch für die getätigten Mietüberweisungen für Jänner bis März 2009.

Soweit seitens der Bw. argumentiert wird, dass die Bw. sich aus sittlichen Gründen nicht anders verhalten können, als das Erbe ihrer Mutter anzutreten, weil die gesellschaftlichen Normen ein anderes Verhalten nicht zuließen, so ist zu erwidern, dass sittliche Gründe nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen können. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen und in Lebensgemeinschaften in Betracht (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Bd. III, Tz 40 f. zu § 34). Es reicht nicht aus, dass das Handeln des/der Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheint oder eine ungünstige Nachrede vermieden werden soll. Damit ist aber im Fall der Bw. klar, dass gerade sie als Einzelkind auf keine nahen Angehörigen im vorverstandenen Sinn Rücksicht nehmen musste und frei hat entscheiden können, ob sie das Erbe antritt oder nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seiner Judikatur zum EStG 1972 zu Recht erkannt, dass er eine sittliche Verpflichtung des Erben nach einem verstorbenen Elternteil eine unbedingte Erbserklärung abzugeben, verneint (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III C, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Stichwort: Erbanfall und die dort zitierte Judikatur). Somit ist aber das oben ausgeführte Kriterium der Zwangsläufigkeit hinsichtlich der Mietzahlungen nicht erfüllt und damit keine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 gegeben.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Jänner 2011