



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/0445-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung X, vom 21. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 23. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Streitjahr 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionistin. In ihrer Arbeitnehmererklärung für das Jahr 2002 beantragte die Bw. einen Betrag von € 2.906,91 als außergewöhnliche Belastung für Begräbniskosten.

Ihr Ehegatte sei im Mai 2001 verstorben und sie habe nach dem Begräbnis einen Grabstein aus Impala Granit bestellt. Die Bw. legte eine Abschrift der Rechnung des Steinmetzbetriebes B. vor, aus welcher hervorgeht, dass das im Oktober 2001 gelieferte Grabmal samt Fundament S 100.130,- gekostet hat. Weiters legte die Bw. zwei Kopien der Kassaeingangsbelege des Steinmetzbetriebes vor. Der erste Zahlungsbeleg lautend auf S 60.000,- ist mit 9. 10. 2001 datiert und der zweite Zahlungsbeleg lautend auf S 40.000,- stammt vom 10. 2. 2002.

Die Bw. macht in ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 diese zweite Zahlung für das Grabmal in Höhe von S 40.000,- als außergewöhnliche Belastung für Begräbniskosten geltend.

Ergänzend legte die Bw. ein Erbübereinkommen abgeschlossen zwischen ihr als erblicher Witwe und ihren Kindern Rudolf, Sonja und Inge vor. Aus diesem von der erblichen Witwe und ihren Kindern unterzeichneten Übereinkommen vom September 2001 geht hervor, dass die Tochter Sonja den PKW Golf mit dem Schätzwert S 41.000,- aus dem Nachlassvermögen übernimmt und die Bw. als erbliche Witwe das im eidesstättigen Vermögensbekenntnis angeführte sonstige Nachlassvermögen übernimmt, insbesondere die erblichen Guthaben und die dem Erblasser gehörige Hälfte der Liegenschaft Z. Hinsichtlich der erblichen Ansprüche der Kinder Rudolf und Inge, sowie der Ergänzungsansprüche der Tochter Sonja wird ausgeführt, dass eine diesbezügliche Einigung außerhalb des Nachlassverfahrens vorgenommen werde.

Aus dem eidesstättigen Vermögensbekenntnis ergibt sich, dass das von der Bw. als erblicher Witwe übernommenen Guthaben bei der Bausparkasse S 58.263,85 und das Guthaben am Erste Girokonto S 2.093,95 betragen haben. Der Einheitswert des von der erblichen Witwe ebenfalls übernommenen Hälfteanteiles an der Liegenschaft Z betrug zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers laut Einheitswertakt S 73.500,-.

Als Passiva des Nachlasses wurden die Begräbniskosten mit S 46.417,- die Grabsteinkosten mit S 100.130,- und Darlehenskosten mit S 20.212,30 angegeben.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 am 23. Oktober 2003. Der Antrag auf Gewährung der außergewöhnlichen Belastung wegen Begräbniskosten wurde abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, dass Begräbniskosten nur eine außergewöhnliche Belastung darstellen, soweit sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können.

Die Bw. erhob Berufung und wendete ein, dass die Begräbniskosten eine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten, da sie nicht aus dem Nachlassanteil bestritten hätten werden können.

Das Finanzamt erließ am 8. Jänner 2004 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und legte dar, dass gemäß § 549 ABGB die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören und demnach aus einem vorhandenen(verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten seien, wobei das Nachlassvermögen mit dem Verkehrswert anzusetzen sei. Eine Verpflichtung der Erben für die Begräbniskosten aus Eigenem aufzukommen und damit eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG zu erreichen, käme daher nur in Betracht, wenn kein ausreichendes Nachlassvermögen vorhanden wäre. Da im vorliegenden Fall die anzuerkennenden Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung fänden, komme eine Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte ihr Vorbringen, dass die Anschaffung des Grabsteines nicht aus dem Nachlassvermögen gedeckt werden konnte, da eine Nachlassüberschuldung vorgelegen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die von der Bw. im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 geltend gemachten Begräbniskosten für ihren verstorbenen Ehegatten in Höhe von € 2.906,91 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 steuerlich zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 1) nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn die Belastung folgende im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt:

- Sie muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs 2)
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs 3)
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen.

Abs. 2 bestimmt, dass die Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3 regelt, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Im Abs. 4 wird ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führen, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Gemäß § 549 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das im Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis samt Grabstelle; das bedeutet diese Begräbnisaufwendungen sind bevorrechtete Forderungen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Ehegatte der Bw. ist im Jahr 2001 verstorben. Die Bw. bezahlte im Februar 2002 S 40.000,- an die Firma B. für den Granitgrabstein für die Grabstelle ihres Ehegatten.

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens übernahm die Bw. laut vorgelegtem Erbeinkommen aus den Aktiva des Nachlasses Geldguthaben im Wert von S 60.357,80, sowie den Hälfteanteil der Liegenschaft Z mit einem festgestellten Einheitswert von S 73.500,-.

In der Arbeitnehmererklärung für das Jahr 2002 machte die Bw. einen Betrag von S 40.000,- als außergewöhnliche Belastung für Begräbniskosten geltend.

Bei Anwendung der gesetzlichen Vorschriften des § 34 EStG 1988 auf den durch die Bw. verwirklichten Sachverhalt ergibt sich, dass die Voraussetzung des Abs. 2, nämlich, dass die Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst, erfüllt ist.

Hinsichtlich der in Abs 3 des § 34 EStG geregelten Voraussetzung der Zwangsläufigkeit wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen selbst herbeigeführt wurden oder sonst eine Folge des Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat- dies gilt z.B. für die Abgabe einer unbedingten Erbserklärung.

Gemäß § 549 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das im Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis und für den Erwerb des Grabstein. Diese Kosten sind bevorrechtete Forderungen, das bedeutet, sie sind in erster Linie - bevorzugt – aus dem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen zu bestreiten. Die Verpflichtung des Erben für die Begräbniskosten aus Eigenem aufzukommen kommt nur dann in Betracht, wenn kein ausreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist.

Im vorliegenden Fall hat nach der Aktenlage die Bw. als erbliche Witwe an aktivem Nachlassvermögen einen Geldbetrag von S 60.357,80 aus Guthaben, sowie den Hälfteanteil an einem Einfamilienhaus mit einem Einheitswert von S 73.500,- übernommen. Bei einer Liegenschaft ist für die Bewertung des Anteiles am aktiven Nachlassvermögen nicht der festgestellte Einheitswert, sondern der höhere Verkehrswert anzusetzen.

Die von der Bw. in der Arbeitnehmererklärung 2002 geltend gemachten Kosten in Höhe von € 2.906,91 (S 40.000,-) finden in den laut Erbüberkommen von der Bw. übernommenen Geldbeträgen in Höhe von S 60.357,80 und dem Einheitswert in Höhe von S 73.500,- Deckung.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Antritt einer Erbschaft ein Verhalten, zu dem sich der Erbe freiwillig entschließt. (VwGH 23.5.1996,95/15/0096).

Den Aufwendungen der Bw. für das Grabmal im Jahr 2002 mangelt es an der Zwangsläufigkeit, da sie durch den Antritt der Erbschaft durch Abgabe einer unbedingten Erbserklärung ein freiwilliges Verhalten gesetzt hat und damit den oben angeführten Anteil an den vorhandenen Nachlassaktiva übernommen hat.

Da den geltend gemachten Aufwendungen das von § 34 EStG geforderte Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt, können diese nicht gemäß als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, da zur Anerkennung einer solchen das gleichzeitige Vorliegen aller im § 34 EStG aufgezählten Voraussetzungen notwendig ist.

Der Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 war aus den angeführten Gründen keine Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 30. März 2006