



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B. A., 0000 Wien, A-Straße 1, vom 1. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing, Mag. (F.H.) Martin König, vom 8. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist der abgabenrechtliche Charakter von Begräbniskosten (Bestattung, Blumen, Parten, Porto, Gedenkbilder, Kleidung) in Höhe von € 6.225,74, deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 die Witwe in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 geltend gemacht hat.

Über abgabenbehördliches Ersuchen vom 24. November 2009 um Vorlage der Originalbelege betreffend der beantragten Begräbniskosten in Höhe von € 6.225,74 und sonstigen außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 4.926,65, geordnet nach einer detaillierten Aufstellung sowie eines Gerichtsbeschlusses, woraus die Höhe des Reinnachlasses (Aktiva und Passiva) ersichtlich sei, gliederte die Bw. die Begräbniskosten von € 6.628,78 in dem beim Finanzamt am 16. Dezember 2009 eingelangten Ergänzungsschreiben, dem ein an Notar Dr. Kiechl zur Verlassenschaft nach C. A. adressiertes Schreiben vom 11. September 2008 samt Vermögenserklärung mit einem Reinnachlass von € 22.841,56 beigelegt war, in nachfolgende Positionen auf:

Bestattung - € 4.340; Gedenkbilder - € 377,19; Blumen ... Kränze - € 764; Blumen ... - € 25; Porto (Parte Aussendung u. Dankschreiben) - € 420,59; Kleidung - € 281,60; Steinmetz - € 403; MA 3 - € 17,40.

Der Vermögensübersicht zufolge war der Reinnachlass von **€ 22.841,56** das Ergebnis des Abzugs der Summe der Aktiven von **€ 142.627,21**, bestehend aus den Aktivposten 3.) Konto/ Wertpapierdepot a) bei der Erste Bank der österr. Sparkassen AG, ... Konto Nr. 000-00000 lt. auf C. und B. A., zur Hälfte nachlasszugehörig, Guthaben per Todestag **€ 1.017,35**; b) bei der Raiffeisenbank Region Waldviertel Mitte reg- Gen m.b.H., ... WP-Depot Nr. 00.000.000 lt. auf C. A., Kurswert per Todestag - **€ 12.113,15**; 4.) Bausparvertrag bei der Raiffeisen Bausparkasse Gesellschaft m.b.H.,... Nr. SpT 0.0000.0000 lt. auf C. A., Guthaben per Todestag - **€ 1.646,77**; 5.) Liegenschaft EZ 0000 Grundbuch (00000) A-Dorf, Einheitswert zur EWAZ: 00000-0-0000/0 des Finanzamts für Gebühren und Verkehrssteuern Wien dreifach - **€ 117.293,94**; 6.) PKW Type Ford Focus Trend 1.6TD. Baujahr 2004,... letztes Kennzeichnen W-000000, Wert unbekannt mit **€ 8.000**; 7.) Spitalsnachlass erliegend im AKH Wien zu AZ: 01-00/00000, bestehend aus Bargeld in Höhe von **€ 58,83** und einer Uhr, bewertet mit **€ 10**; 8.) Guthaben bei der MA 0-Personalservice ... - **€ 1.308,99**; 9.) Pensionsguthaben bei der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter ... - **€ 1.178,18**, von der Summe der Passiven von **€ 119.785,65**, bestehend aus den Passivposten 1.) Begräbniskosten - **€ 5.400**; 2.) Fremdwährungskredit per Todestag bei der Raiffeisenbank Region Waldviertel Mittel reg. Gen.m.b.H. zu Kreditkonto Nr.0-00.000.000 lt. auf C. und B. A. zu 2/3 dem Erblasser zuzurechnen - **€ 112.517,74**; 3.) Debetsaldo per Todestag bei der Raiffeisenbank Region Waldviertel Mitte reg. Gen.m.b.H. zu Girokonto Nr. 00.000 lt. auf C. und B. A. zur Hälfte nachlasszugehörig - **€ 1.121,41**; 4.) Forderung Finanzamt - **€ 746,50**. Mit dem Einkommensteuerbescheid 2008 wies das Finanzamt den Antrag auf Anerkennung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass die Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können, weshalb die Aufwendungen nicht zu berücksichtigen gewesen seien, ab.

Mit der Berufung gegen den obigen Bescheid brachte die Bw. vor, dass die außergewöhnliche Belastung für Begräbniskosten insofern berücksichtigungswürdig sei, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden konnte. Das mit Einantwortungsurkunde vorliegende Erbe stelle nur ein fiktives Erbe dar, als ihm der Kredit von € 120.000 für die Weiterbenutzung des Wohnsitzes entgegen zu halten sei.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Bw. vor, dass nur jene Begräbniskosten abzugsfähig seien, die in den Nachlassaktiven nicht gedeckt seien, da gemäß § 549 ABGB die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nach-

lasses gehören, die bevorzugt aus dem vorhandenen (verwertbaren) angesetzten Nachlassvermögen zu bestreiten seien. Dass der Reinnachlass überschuldet sei, genüge nicht, die Begräbniskosten müssten die Summe der Nachlassaktiven übersteigen. Würden die Begräbniskosten (Höchstbetrag € 4.000) in den vorhandenen Nachlassaktiven Deckung finden, würde eine Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht kommen; es fehle insoweit an der Zwangsläufigkeit.

Mit dem Vorlageantrag wies die Bw. im Wesentlichen darauf hin, von ihrem am 3. Mai 2008 verstorbenen Mann nur Schulden geerbt zu haben. Die Aktiva in der Einantwortungsurkunde würden zur Abdeckung des laufenden Kredites angespart, die Bw. habe dazu keinen Zugriff. Bis zum Tod des Ehegatten hätte die Bw. und ihr Mann die Kosten gemeinsam getragen, jetzt müsse die Bw. allein dafür aufkommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2). 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3). 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Gemäß § 34 Abs. 2 leg. cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen, die auf Umstände zurückzuführen sind, die der Steuerpflichtige aus freien Stücken herbeigeführt hat, nicht zwangsläufig erwachsen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4. April 1990, 89/13/0100). Der Antritt einer Erbschaft ist grundsätzlich ein Verhalten, zu dem sich der Erbe freiwillig entschließt (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. Jänner 1984, 83/14/0244, 0245, vom 14. Februar 1984, 83/14/0256, und vom 17. Mai 1989, 89/13/0012; Hofstätter-Reichel, EStG 1988, § 34 Abs. 3 Tz 1 und § 34 Einzelfälle "Erbfall").

Nach Doralt, EStG, 11. Auflage, Tz 78 zu § 34 sind Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Erbanfall (Schuldentilgung, Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen) demnach regelmäßig nicht zwangsläufig erwachsen und deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig. Dass Zahlungen für Nachlassverbindlichkeiten als außergewöhnliche Belastung nicht geltend gemacht werden können, weil sie eine Verhaltensfolge aus der An-

nahme der Erbschaft sind, ist eine im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsauffassung des Finanzamts, die im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht (vgl. hiezu etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Mai 1996, 95/15/0096 und 0097, vom 29. März 1993, 92/15/0052, und vom 22. Februar 1993, 92/15/0048).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201, kann von einer Beeinträchtigung im Sinn des § 34 Abs. 1 EStG nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb, etwa als Nachlassverbindlichkeit, oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sind. Selbst wenn daher ein Aufwand die Verlassenschaft rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Annahme der Erbschaft zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 9. Juni 1982, 13/3814/80; und 25. September 1984, 84/14/0040). Eine außergewöhnliche "Belastung" nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 muss sich auf das Einkommen beziehen, zumal nur dann eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteht (Hinweis Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9 zu § 34). Sie ist zu verneinen, wenn dem Steuerpflichtigen die zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (siehe das Erkenntnis vom 17. Februar 1982, 13/1696/80).

Wenn eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht erwächst, muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen; daher sind beispielsweise Belastungen aus dem Antritt einer Erbschaft nicht zwangsläufig (siehe Doralt, EStG 11. Auflage, Tz 39 zu § 34 mit den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Februar 1984, 83/14/0256, 25. Oktober 1989, und 23. Mai 1996, 95/15/0096,0097, jeweils zu Abfindungszahlungen an weichende Geschwister, und dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Juli 1998, 95/13/0270 zum Verlust der Familienwohnung bei bedingter Erbserklärung).

Für die Versagung der Anerkennung der in der Einkommensteuererklärung mit **€ 6.225,74** bezifferten Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 war entscheidend, dass Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung eines

Grabmals insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein können, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind. Soweit eine Nachlassdeckung nicht gegeben ist, liegt in Höhe der Aufwendungen für ein durchschnittliches Begräbnis und ein durchschnittliches Grabmal eine außergewöhnliche Belastung vor. Soweit Nachlassaktiva vorhanden sind, sind die Begräbniskosten vorrangig mit diesen gegenzuverrechnen. Dass Nachlassaktiva im gegenständlichen Berufungsfall vorhanden waren, bewies die beim Finanzamt am 16. Dezember 2009 eingelangte Vermögenserklärung zur Verlassenschaft nach dem am 3. Mai 2008 verstorbenen Ehegatten der Bw., derzufolge die Summe der Aktiven **€ 142.627,21** beträgt. Waren die Begräbniskosten durch das Nachlassvermögen gedeckt, so hatte der Unabhängige Finanzsenat keine andere Möglichkeit als die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. Mai 2010