



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HJ, vertreten durch Gruber Wt GmbH, Steuerberatungskanzlei, 3393 Zelking, Gassen 2, vom 8. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 29. September 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist nichtselbständig tätig und brachte gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 eine Berufung mit folgender Begründung ein:

"In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 für Herrn JH wurden unter den außergewöhnlichen Belastungen Begräbniskosten für seinen am 8.8.2006 verstorbenen Vater KJ beantragt. Diese Kosten wurden jedoch nicht anerkannt da sie in der vorhandenen Nachlassaktiva Deckung finden sollten. Gemäß bereits übergebenem Einantwortungsbeschluss vom 2.1.2007 ist aber Frau MJ als Erbin eingesetzt worden, die Begräbniskosten musste aber

Herr JH übernehmen da es Frau MJ aus finanziellen Gründen einfach unmöglich war für diese Kosten aufzukommen.

Wir bitten Sie deshalb die Begräbniskosten bei Herrn JH anzuerkennen und unserer Berufung stattzugeben und den Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß ursprünglich veranlagtem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 17.10.2007 festzusetzen."

Daraufhin erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

"Begräbniskosten gehören gemäß § 549 ABGB zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten.

Der Einwand, dass es Frau J unmöglich war für die Begräbniskosten aufzukommen, ist nicht richtig, weil Grundstücke im Nachlass vorhanden waren, deren Wert die Begräbniskosten bei Weitem übersteigt.

Tatsächlich hat die Begräbniskosten Herr JH bezahlt, der nicht Erbe ist. In diesem Fall fehlt der Begriff der Zwangsläufigkeit (§ 34 EStG), sodass eine steuerliche Absetzbarkeit der Begräbniskosten nicht gegeben ist."

Der Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

"Der Vater von Herrn JH, Herr KJ, ist am 8.8.2006 verstorben. Das Erbe wurde Frau MJ, Mutter von Herrn JH, zugesprochen. Da jedoch im Nachlass erheblich mehr Passiva als Aktiva angefallen ist und die finanzielle Situation von Frau MJ mehr als angespannt zu betrachten ist, hat Herr JH die angefallenen Begräbniskosten für die Bestattung seines Vaters übernommen.

Die Begräbniskosten wurden in der Einkommensteuererklärung 2006 von Herrn JH berücksichtigt jedoch seitens des Finanzamtes nicht anerkannt. Eine am 7.10.2008 eingebrachte Berufung wurde mit der Begründung abgewiesen dass Frau MJ die Begräbniskosten aus der Nachlassaktiva bestreiten hätte können und deshalb bei Herrn JH der Begriff der Zwangsläufigkeit fehlt. Diese Entscheidung bzw. Begründung können wir nicht nachvollziehen da es Frau MJ in der Kürze absolut nicht möglich war die Aktiva zu liquidieren bzw. die Aktiva in Form der Grundstücke zur Aufrechterhaltung ihres Lebensunterhaltes Voraussetzung ist und somit durch eine Verwertung des Vermögens ihre Existenz gefährdet gewesen wäre. Seitens des Finanzamtes wurde keine Prüfung der finanziellen Lage von Frau MJ vorgenommen wobei dafür notwendige Unterlagen nachgereicht werden können. Aufgrund der existenzbedrohenden Notlage von Frau MJ musste Herr JH die sittliche Verpflichtung, die Begräbniskosten zu bezahlen, eingehen. In unserer Beurteilung stützen wir uns auf den § 34 EStG und die zutreffende Rz 832 der Lohnsteuerrichtlinien.

Wir bitten Sie deshalb unserem Antrag stattzugeben und die beantragten Begräbniskosten anzuerkennen und den Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß der eingereichten Erklärung abzuändern."

Das Finanzamt richtete folgenden Vorhalt an den Bw.:

"Die bisher übermittelten Unterlagen beinhalten ein Schriftstück der RAIBA Amstetten-Ybbs, aus dem hervorgeht, dass Sie Gesamtrechtsnachfolger der am 8.6.2007 verstorbenen Frau MJ sind und deshalb die alleinige persönliche Haftung von 2 Krediten auf Sie übergegangen ist. Ist es richtig, dass Sie Alleinerbe sind und auch die Liegenschaft EZ XY geerbt haben? Bei der Übernahme der strittigen Begräbniskosten im Jahr 2006 (KJ) haben Sie sich mit Protokoll vom 25.10.2006 Ihres gesetzlichen Erbrechtes zugunsten Ihrer Mutter MJ entschlagen.

Bezüglich des von Ihrem Dienstgeber berücksichtigten Pendlerpauschales werden Sie ersucht bekannt zugeben:

Wo war in den Jahren 2003 - laufend Ihr Dienstort (Arbeitsstätte)?

Wie sind die täglichen Arbeitszeiten?"

Dieser Vorhalt wurde wie folgt beantwortet:

"Wir beziehen uns auf Ihr Ersuchen um Ergänzung vom 4. Dezember 2008 und nehmen zu den Ergänzungspunkten wie folgt Stellung:

Herr J wurde nach dem Tod von seiner Mutter MJ im Jahr 2007 als Alleinerbe eingesetzt und hat somit sämtliches Vermögen und vor allem Schulden des Betriebes übernommen. Die strittigen Begräbniskosten aus dem Jahr 2006 von seinem Vater KJ musste Herr JH zwangsläufig übernehmen da seine Mutter MJ als Alleinerbin eingesetzt wurde und Herr JH auf seinen gesetzlichen Erbteil zu Gunsten seiner Mutter verzichtet hat und seine Mutter aufgrund der übernommen Verschuldung die Begräbniskosten nicht aufbringen konnte. Das übernommene Vermögen konnte auch nicht veräußert werden da dies Grundlage für die Weiterführung des landwirtschaftlichen Betriebes ist.

Herr JH war 2003 bis laufend beim Raiffeisen Lagerhaus Mitte, Werkstätte L, xxx.L beschäftigt. Die Arbeitszeiten sind Montag bis Freitag 8.00-12.00 Uhr und 13.00-17.00 Uhr, und jeden zweiten Samstag 8.00-12.00 Uhr."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Begräbniskosten:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen gleichzeitig 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).

Abs. 2 bestimmt, dass eine 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. Dieser ist so zu berechnen, dass bei Vorhandensein von sonstigen Bezügen im Sinne des § 67 EStG die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 anzusetzen sind. Weiters ist der Selbstbehalt auch abhängig davon, ob ein Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht bzw. von der Anzahl der Kinder im Sinne des § 106 EStG. Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG auf die errechnete Bemessungsgrundlage ermittelt.

Nach Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung stellen Begräbniskosten dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Bestellers des Begräbnisses belasten (VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040, m.w.N.).

Der Reinnachlass ist anhand der Verkehrswerte zu ermitteln, die (wesentlich unter dem Verkehrswert liegenden) Einheitswerte von Liegenschaften sind - anders als bei der Erbschaftsteuer - nicht maßgeblich (VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040). Soweit die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Sachen übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie im Ausmaß der Kosten eines einfach gestalteten Begräbnisses sowie Grabmals eine außergewöhnliche Belastung.

Abzugsfähig sind nur jene Begräbniskosten, die in den Nachlassaktiva nicht gedeckt sind, da gemäß § 549 ABGB die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören. Dass der Reinnachlass überschuldet ist, genügt nicht; die Begräbniskosten müssen die Summe der - nach den zuvor abzuziehenden Verfahrenskosten (Gerichtskosten,

Notarkosten, Schätzkosten,...) verbleibenden - Nachlassaktiva übersteigen (FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat VII, 25. 6. 2001, RV/90X-17/16/98; UFS [Graz], Senat 6 [Referent], 21. 1. 2004, RV/0366-G/02; UFS [Wien], Senat 8 [Referent], 18. 12. 2006, RV/1718-W/06; UFS [Wien], 22. 11. 2007, Senat 7, RV/2469-W/07; i.d.S. auch Lohnsteuerprotokoll 2001 und Rz. 890 LStR 2002).

Derjenige, der die Begräbniskosten tatsächlich getragen hat, nicht aber Erbe ist oder dem nicht der Nachlass an Zahlungs statt überlassen wurde, kann - soweit entsprechende Nachlassaktiva vorhanden sind - die Rückerstattung von demjenigen, dem die Nachlassaktiva zugekommen sind, verlangen und ist somit zumeist nicht endgültig belastet.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus: Bei Anwendung der gesetzlichen Vorschriften des § 34 EStG 1988 auf den durch den 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, im vorliegenden Fall erfüllt ist.

Hinsichtlich der in Abs. 3 des § 34 geregelten Voraussetzung der Zwangsläufigkeit wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt, dass sich aus dieser Gesetzesbestimmung nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ergibt, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt worden oder sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH v. 19.12.2000, 99/14/0294).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber am 25. Oktober 2006 auf sein gesetzliches Erbrecht verzichtet.

Gemäß § 549 ABGB gehören die Kosten für ein angemessenes Begräbnis zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nachlasses. Sie sind daher vorrangig aus einem vorhandenen aktiven Nachlassvermögen zu bestreiten. Eine sittliche Verpflichtung für diese Kosten aus eigenem aufzukommen ist nur gegeben, wenn diese aus dem Nachlass -angesetzt zu Verkehrswerten - nicht bestritten werden können. Aus dem Verlassenschaftsakt betreffend den verstorbenen Vater des Bw. ist ersichtlich, dass der Aktivwert des Nachlasses € 26,766,75 beträgt (wobei der Liegenschaftshälfteanteil mit dem dreifachen Einheitswert, nicht jedoch mit dem Verkehrswert ausgewiesen ist), die Aufwendungen des Begräbnisses in Höhe von € 4.194,20 daher im Wert der übernommenen Aktivwerte des Nachlasses gedeckt sind.

Außerdem hat der Bw. freiwillig auf sein Erbe verzichtet. Überdies ist festzuhalten, dass der Bw. zum Zeitpunkt des Begräbnisses auch zwei Geschwister hatte, EJ, welche ebenfalls auf ihr gesetzliches Erbrecht verzichtet hatten und welche ebenso freiwillig zu den Begräbniskosten hätten beitragen können.

Deshalb können die Kosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 mangels Zwangsläufigkeit nicht anerkannt werden.

Da diese Voraussetzungen vorliegen, bedarf es daher keiner weiteren Prüfung um festzustellen, dass im gegenständlichen Fall keine außergewöhnliche Belastung gegeben ist. Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

2. Pendlerpauschale:

Aufgrund von Erhebungen des Finanzamtes wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Die einfache Wegstrecke (Autokilometer) von der Wohnung P zum Dienstort L beträgt 39 Kilometer.

Aufgrund der Dienstzeiten des Bw. und der Tatsache, dass der überwiegende Teil der Strecke Wohnung – Dienstort mit einem öffentlichen Verkehrsmittel (Westbahn Y – L) in zumutbarer Zeit zurückgelegt werden kann, ist nur das kleine Pendlerpauschale zu berücksichtigen:

Von der Wohnung zum Bahnhof Y (N): 9 km (ev. mit PKW) , Y – L:30 km. Der Dienstort in der X.str. ist in L nur 200 m vom Bahnhof entfernt.

Daher wird anstelle des großen Pendlerpauschales das kleine Pendlerpauschale (öffentliche Verkehrsmittel zumutbar) für einfache Wegstrecken von 20 bis 40 km (€ 495,--) berücksichtigt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Juli 2010