



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 13. April 2010 gegen den Bescheid des FA vom 17. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung einer Witwe als Vermächtnisnehmerin.

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in der Erklärung betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2009 die Summe von € 6.076,09 als außergewöhnliche Belastung für Begräbniskosten nach ihrem verstorbenen Ehemann gemäß folgender Aufstellung (Akt Seite 8) geltend.

	€
Bestattung	2.706,60
Kranz	310,00
Standesamt	26,10
CD Frank Sinatra	6,99
Postgebühr	12,50
Kleidung	69,96
Kleidung	25,60
Kleidung	12,95
Rosen	5,98
Speisen und Getränke	360,00

Spende Kirche	70,00
Dankkarten	25,00
Postversand	17,20
Kranzentfernung	15,00
Bellaflora	54,21
Erdgrabstelle	332,00
Familiengrab	342,00
Grabsteinland	<u>1.684,00</u>
	6.076,09

Das zuständige Finanzamt (FA) versagte im **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 17. März 2010 (AS 24ff) sämtlichen Kosten die Anerkennung mit der Begründung, Begräbniskosten würden nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Die Aufwendungen der Bw. seien daher nicht zu berücksichtigen gewesen.

Dagegen richtete sich die **Berufung** vom 13. April 2010 (AS 26ff), in der die Bw. vorbrachte, in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.2.1963 zu "34/59 2 VwSlg 2065 F/1959" habe dieser ausgesprochen, dass Begräbniskosten zwar grundsätzlich aus dem Nachlass zu berichtigen seien, wenn sie jedoch im Nachlass keine Deckung finden würden, könnten sie als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Im gegenständlichen Fall habe die Bw. zur Erklärung ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 die aufgeschlüsselten Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Sie habe dazu dem FA auch das Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung ihres verstorbenen Ehegatten (unter Angabe der Geschäftszahl des Bezirksgerichtes) vorgelegt, welches von einem namentlich genannten öffentlichen Notar errichtet worden sei. Dem Protokoll sei zusammengefasst zu entnehmen, dass eine Nachlassüberschuldung von € 33.506,57 vorgelegen habe. Die Bw. sei dabei auf Grund der mündlichen Aussagen des Verstorbenen zu Lebzeiten davon ausgegangen, dass sie als Erbin eingesetzt werde. Aus dieser Hoffnung und auch auf Grund der sittlichen Verpflichtung als Ehegattin habe die Bw. das Begräbnis organisiert und sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Kosten aus Eigenem getragen. Erst anlässlich der Testamentseröffnung habe die Bw. seitens des Notars erfahren, dass die nicht gemeinsame Tochter des Verstorbenen als Erbin eingesetzt worden sei. Auf Grund der Nachlassüberschuldung und auch des Umstandes, dass die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass geleistet worden seien, seien diese im Inventar nicht geltend gemacht worden.

"Zur Abgeltung ihres Pflichtteilsanspruches" [Anführungszeichen laut Bw.] sei der Bw. (der Witwe) vom Verstorbenen lediglich ein lebenslanges Wohnrecht zugedacht worden, sodass sie auch keinen Anteil an der verlassenschaftsgegenständlichen Liegenschaft erworben habe. Da es sich um den gemeinsamen Ehewohnsitz gehandelt habe, habe die Bw. nichts erworben, was ihr nicht schon bei aufrechter Ehe zugestanden sei. Die von der Bw. getätigten Be-

gräbnisaufwendungen hätten daher keine faktische Gegenleistung erfahren, wie sie auch im Nachlass keine Deckung gefunden hätten. Der konkrete Sachverhalt müsse auch als außergewöhnlich im Vergleich zu sonstigen Verlassenschaftsverfahren betrachtet werden, da die Bw. als Ehegattin weder geerbt noch einen sonstigen faktischen Ausgleich für ihre getätigten Kosten erhalten habe. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte daher das FA die Begräbniskosten in Höhe von € 6.076,09 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG berücksichtigen müssen. Der Tod des Ehegatten sei dabei kein alltägliches Ereignis, sondern ein einmaliges, welches tatbestandsgemäß auch zwangsläufig erwachse, da sich die Ehegattin der Bezahlung der Begräbniskosten schon allein aus sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Darüber hinaus sei bei der Bw. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, zumal die Begräbniskosten nahezu ein Drittel ihrer jährlichen Einkünfte der Höhe nach erreicht hätten. Diesen würden auch den zu berechnenden Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG übersteigen. Bei rechtsrichtiger Beurteilung durch die erkennende Behörde, hätte diese die außergewöhnliche Belastung von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abzuziehen gehabt, woraus eine niedrigere Steuerlast und damit umgekehrt eine höhere Steuergutschrift resultiert wäre.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 17. September 2010 (AS 40) wies das FA die Berufung mit der Begründung ab, gemäß § 549 ABGB würden Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören. Sie seien demnach vorrangig aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen zu bestreiten. Die beantragten Begräbniskosten von € 6.076,09 würden in den vorhandenen Nachlassaktiva von € 25.925,62 Deckung finden. Eine Berücksichtigung der Begräbniskosten als außergewöhnlichen Belastungen komme daher nicht in Betracht. Festgestellt werde noch, dass Trauerkleidung und Kosten für die Bewirtung von Trauergästen nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar seien. Der Betrag von € 6.076,09 wäre daher um € 468,51 zu kürzen. Die Tatsache, dass die Kosten für Begräbnis und Grabdenkmal nicht aus dem Nachlass geleistet worden seien, mache diese Kosten nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Diese Kosten wären auch aus dem Nachlass beglichen worden, wenn die Bw. diese (als Gläubiger) auch beantragt hätte. Zusätzlich werde auch noch mitgeteilt, dass bei Fehlen eines ausreichenden Nachlassvermögens alle zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten, somit die Bw. nur zur Hälfte, zur Bezahlung der Begräbniskosten verpflichtet gewesen wären.

Im **Vorlageantrag** vom 27. September 2010 (AS 41) wies die Bw. darauf hin, dass die Berufung wegen der Nachlassaktiva von € 25.925,62 abgewiesen worden sei. Die Aktiva würden bestehen aus dem Einheitswert der Liegenschaft im Hälftenanteil mit € 25.290,15 und einem Guthaben bei der Sparkasse von € 635,47. Diesen Aktiva würden Passiva von € 59.432,19 gegenüberstehen, sodass sich tatsächlich eine Nachlassüberschuldung von € 33.506,57

ergebe. Die Bw. habe als Witwe ihr lebenslanges Wohnrecht an der Liegenschaft sowie ihren gesetzlichen Pflichtteil vollinhaltlich angenommen (unter Hinweis auf das Verlassenschaftsprotokoll). Als Witwe nach ihrem Ehemann habe es die Bw. als moralische Pflicht angesehen, für ein würdevolles Begräbnis zu sorgen und die Kosten zu übernehmen, obwohl diese für sie eine enorme finanzielle Belastung darstellen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Protokoll eines öffentlichen Notars aufgenommen am 18. Februar 2010 (AS 3ff) in der Verlassenschaftssache des am xxx 2009 verstorbenen Ehemannes erklärte die Bw. das im Testament zu ihren Gunsten ausgesetzte Legat des lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes am bisherigen Ehewohnsitz (Einfamilienhaus) anzunehmen. Auf das im Testament des Verstorbenen ebenfalls angeordnete Belastungs- und Veräußerungsverbot zu ihren Gunsten verzichtete die Bw. ausdrücklich. Schließlich erklärte die Bw., ihren gesetzlichen Pflichtteilsanspruch anzunehmen, welcher durch die Einräumung der Dienstbarkeit des lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes erfolgte.

Die Bw. ist Vermächtnisnehmerin nach dem Verstorbenen und nicht - wie das FA unzutreffender Weise unterstellt - die Erbin.

Erbin nach dem Verstorbenen ist die leibliche Tochter des Verstorbenen (Stieftochter der Bw.).

Laut offenem Grundbuch war die Tochter schon lange vor dem Tod des Vaters seit Übergabsvertrag aus dem Jahr 1986 bereits Hälfteeigentümerin und erwarb mit Einantwortungsbeschluss vom 4. März 2010 das restliche Hälfteeigentum des Grundstückes, auf dem sich der Wohnsitz der Bw. befindet. Das im Testament verfügte Wohnrecht der Bw. wurde laut offenem Grundbuch mit Dienstbarkeitsvertrag vom 18. Februar 2010 einverleibt.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 können außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie

- außergewöhnlich sind,
- zwangsweise erwachsen und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Primäre Tatbestandsvoraussetzung für § 34 EStG 1988 ist der Eintritt einer **Belastung**, also einer Vermögensminderung auf Seiten der Bw. Eine Belastung liegt somit nicht vor bis zu jener beträchtlichen Höhe zu der die Bw. für die Übernahme der Begräbniskosten einen Gegenwert erhält (vgl. Jakom, 4. Auflage, § 34 Tz 18ff).

Die Bw. ist nicht Erbin (Gesamtrechtsnachfolge in die Vermögensphäre des Verstorbenen) sondern Vermächtnisnehmerin (Legatarin). Zum Unterschied zwischen Erbschaft und Vermächtnis wird auf § 535 ABGB verwiesen. Bei Feststellung einer Belastung iSd § 34 EStG 1988 ist daher nicht die Höhe der Nachlassaktiven von Bedeutung (die wären für die Erben heranzuziehen) sondern der Wert des Vermächtnisses.

Das vom Verstorbenen im Testament verfügte Vermächtnis besteht aus dem lebenslangen Wohnrecht der Bw. am vormaligen Ehewohnsitz und aus einem lebenslangen Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bw. betreffend diese Liegenschaft.

Die Bw. wendet ein, dass sie für die Übernahme der Begräbniskosten keine Gegenleistung erhalten habe, die bei Ermittlung der Höhe der außergewöhnlichen Belastung abzuziehen wäre, da sie auch vor dem Tod des Ehemannes im jenem Haus wohnte, an dem sie nunmehr als Vermächtnisnehmerin das Wohnrecht hat.

§ 758 ABGB ordnet an: "Sofern der Ehegatte nicht rechtmäßig enterbt worden ist, gebühren ihm als gesetzliches Vorausvermächtnis das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen, und die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen, soweit sie zu dessen Fortführung entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen erforderlich sind."

Zweck des Vorausvermächtnisses des § 758 ABGB ist es, den überlebenden Ehegatten seinen unmittelbaren Lebensbereich zu belassen. Das Vermächtnis des Wohnrechtes muss vom überlebenden Ehegatten beim Erben gesondert geltend gemacht werden (vgl. Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, 13. Auflage, Band II, Seite 472).

Letzteres ist, wie dem Protokoll des Notars vom 18. Februar 2020 zu entnehmen ist, tatsächlich geschehen: Die Bw. machte ihr Vermächtnis gegenüber der Stieftochter (Erbin) geltend und ihr Wohnrecht wurde im Grundbuch eingetragen.

Davor (zu Lebzeiten des Ehemannes) stand der Bw. aus dem aufrechten Eheverhältnis das Wohnrecht gemäß § 97 ABGB zu (vgl. Koziol-Welser, aaO, Band I, Seite 475).

Das Vorausvermächtnis des Wohnrechtes gemäß § 758 ABGB gründet sich auf den Todesfall des Ehegatten.

Wenn die Bw. vorbringt, sie hätte bereits vor dem Tod ihres Mannes im Einfamilienhaus gewohnt und daher existiere kein bei einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigendes Aktivum, ist darauf hinzuweisen, dass der Todesfall des Ehegatten (als Grund für ihr Weiter-Wohnen-Dürfen im Einfamilienhaus) ursächlich für die geltend gemachten Begräbniskosten ist.

Zur Ermittlung einer eingetretenen Belastung gemäß § 34 EStG 1988 sind somit Wohnrecht und Belastungs- und Veräußerungsverbot zu bewerten und den - anzuerkennenden - Kosten der Bw. als Aktivum gegenüberzustellen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) gelten die Bestimmungen der dortigen §§ 2 bis 17, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben, somit auch für die Einkommensteuer.

§ 16 BewG ordnet an:

"(1) Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.

(2) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

(3) Hat eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente Nutzung,

Leistung oder Last zu berichtigen. § 5 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages."

In einem Telefongespräch mit dem Referenten am 20. Juni 2011 gab die Bw. an, dass die Wohnfläche des Einfamilienhauses ca. 130 m² und der Garten ca. 300 bis 350 m² ausmachen. Die Bw. selbst beschrieb die Wohngegend zumindest als "gut" (kein Gegenüber bei der rückwärtigen Grundstücksgrenze).

Unter Annahme eines im Zeitpunkt des Todes des Ehegatten am xxx 2009 zunächst nur mit € 400,00 monatlich angenommenen angemessenen Mietzinses für das Einfamilienhaus errechnet sich gemäß § 16 Bewertungsgesetz nach dem Berechnungsprogramm auf der Homepage des BMF: Steuern/Berechnungsprogramme/Berechnungsprogramme betreffend Bewertung von Renten (§ 16), mit den Faktoren: Geschlecht: Frau, Geburtsdatum der Bw., Bewertungsstichtag = Todestag des Ehemannes, monatliche Zahlung € 400,00, erste Zahlung 1.9.2009, vorschüssig (im Voraus) ein Rentenbarwert des lebenslangen Wohnrechtes der Bw. von **€ 68.928,51**, wodurch die geltend gemachten Begräbniskosten **€ 6.076,09** (noch vorbehaltlich der Überprüfung der Abzugsfähigkeit einzelner Teilbeträge wie zB CD Frank Sinatra und Trauerkleidung) bei weitem überschritten werden.

Eine Bewertung des der Bw. ebenfalls eingeräumten lebenslangen Belastungs- und Veräußerungsverbotes, über das die Bw. durch ihren Verzicht auch verfügte, konnte unterbleiben, da das lebenslange Wohnrecht allein die geltend gemachten Begräbniskosten weit übersteigen.

Da - zumindest - das Aktivum des lebenslangen Wohnrechtes wesentlich höher ist als die geltend gemachten Begräbniskosten liegt eine tatsächliche Belastung nicht vor.

Der Inhalt des Telefongesprächs vom 20. Juni 2011 und die Berechnung des Barwertes des Wohnrechtes wurden der Bw. mit Vorhalt vom 12. Juli 2011 (zugestellt durch Hinterlegung am 18. Juli 2011) zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht. Eine Stellungnahme der Bw. erfolgte nicht.

Mangels eingetretener Belastung der Bw. können die Begräbniskosten nicht gemäß 34 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 6. September 2011