



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 28. Juni 2007 gegen den Bescheid des FA vom 29. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind Begräbniskosten € 7.553,61 betreffend Schwiegermutter und Schwiegervater als außergewöhnliche Belastung des Berufungswerbers (Bw.).

Vgl. Aufstellung AS 32:	Maria S verst. 8.2.2006 €	Leopold S verst. 3.4.2006 €	Gesamt €
Gemeinde	735,40	797,60	
Bestattung	2.851,39	2.707,22	
Blumen	412,00		
Pfarrer		50,00	
	<u>3.998,79</u>	<u>3.554,82</u>	7.553,61

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 29. Mai 2007 versagte das zuständige Finanzamt (FA) diesen Kosten die Anerkennung mit der Begründung, gemäß § 549 ABGB würden Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören. Sie seien demnach

vorrangig aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlass (Aktiva) zu bestreiten. Sei kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so würden hierfür die zum Unterhalt des verstorbenen Verpflichteten haften. Die beantragten Begräbniskosten der Schwiegereltern könnten daher nicht berücksichtigt werden.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 28. Juni 2007 wurde vorgebracht, der Bw. sei der Schwiegersohn des Ehepaares Maria und Leopold S. Am 28. Februar 2006 sei Frau S verstorben, wobei eine Verlassenschaftsabhandlung mangels Nachlassvermögens unterbleiben sei. Am 3. April 2006 sei Herr S verstorben und es habe das Gericht eine Überschuldung des Nachlasses festgestellt. Da die Tochter der Verstorbenen, die Ehefrau des Bw., nicht über eigene Barmittel verfügt habe, seien die geltend gemachten Kosten beim Bw. geltend gemacht worden. Bei beiden Verstorbenen sei kein verwertbarer Nachlass vorhanden gewesen, sodass sämtliche Kosten von den Angehörigen zu begleichen gewesen seien. Aus dem Gesetz sei nicht ersichtlich, dass außergewöhnliche Belastungen lediglich vom zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten geltend gemacht werden könnten. Ein Ausschluss anderer Personen, welche diese Kosten auf Grund sittlicher Verpflichtung übernehmen würden, sei sogar gleichheits- und somit verfassungswidrig. Laut Doralt, 10. Auflage, EStG, § 34 Tz 78, treffe die sittliche Verpflichtung zur Begleichung von Begräbniskosten in "erster Linie" die Erben, schließe damit aber einen weiteren Kreis nicht aus, wobei der Bw. eine besondere Nahebeziehung zu den Verstorbenen insoferne gehabt habe, als er zum Sachwalter für Frau Maria S bestellt gewesen sei. Üblicherweise würden dafür die engsten Angehörigen eingesetzt, was zusätzlich das Naheverhältnis und die daraus resultierende sittliche Verpflichtung zur Übernahme der geltend gemachten Kosten zeigen würde. Die Begräbniskosten € 7.553,61 seien daher in voller Höhe als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2007 wies das FA die Berufung mit der Begründung ab, Begräbniskosten könnten nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie in den Nachlassaktiva nicht gedeckt seien (unter Hinweis auf Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Tz 78). Da laut Gerichtsbeschluss in der Verlassenschaftssache Leopold S verwertbare Aktiva von € 2.697,96 in Form von Sparguthaben gegeben seien, seien die Begräbniskosten vorrangig aus diesen zu bestreiten. Für den nicht durch den Nachlass gedeckten Teil der Begräbniskosten würden die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten haften. Neben dieser rechtlichen Verpflichtung treffe auch die sittliche Verpflichtung zur Kostentragung bei Begräbnissen in erster Linie die Erben. Entgegen den Ausführungen in der Berufung, erziele die Gattin des Bw. ein eigenes Einkommen, weshalb auch diese als Unterhaltsverpflichtete bzw. Erbin für die Begräbniskosten aufzukommen habe.

Dagegen erhob der Bw. den Vorlageantrag vom 3. August 2007 und brachte vor, die laut vorliegendem Gerichtsbeschluss betreffend Leopold S vorhandenen Aktiva € 2.697,96 seien anzurechnen und vom geltend gemachten Betrag € 7.553,61 abzuziehen. Es sei richtig, dass die Ehegattin des Bw. ein eigenes Einkommen beziehe, welches – wie auch das FA aus den eigenen Unterlagen entnehmen könne - jedoch sehr gering sei, weshalb für die Bestreitung von zwei Begräbnissen innerhalb zweier Monate nicht ausreichend Barmittel zur Verfügung gestanden seien. Aus der sittlichen Verpflichtung in "erster Linie" der Erben ergebe sich die Anerkennung einer "zweiten Linie" zwingend, da diese vom Gesetzgeber auch vorgegeben sei. Wesentlich sei lediglich, dass es sich bei Zahlung der Begräbniskosten um eine sittliche Verpflichtung iSd § 34 Abs. 3 EStG handeln müsse. Dass die Familie des Bw. die Begräbniskosten der verstorbenen Eltern bzw. Schwiegereltern zu übernehmen gehabt habe, sei somit jedenfalls eine sittliche Verpflichtung gewesen. Die Aufteilung der Kosten auf das eheliche Kind (Ehefrau des Bw.) bzw. Schwiegerkind (Bw.) habe sich auf Grund der faktischen Vermögensverhältnisse ergeben. Es müsse daher eine frei wählbare Kostenaufteilung ähnlich wie bei Sonderausgaben im Ermessen der Steuerpflichtigen liegen dürfen, weshalb auch unabhängig von tatsächlichen Vermögensverhältnissen eine steueroptimale Aufteilung vom Gesetzgeber zugestanden werde. Die nach Anrechnung der Verlassenschaftsaktiva nach Leopold S verbleibenden € 4.855,65 seien daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Höhe der Begräbniskosten € 7.553,61 für Schweigermutter und Schwiegervater steht außer Streit (siehe obige Aufstellung).

Laut Bw. ist für Frau S eine Verlassenschaftsabhandlung mangels Nachlassvermögens unterblieben. Laut vorgelegter erster Seite des Gerichtsbeschlusses (AS 18) war der Nachlass nach Herrn S bei Aktiva € 2.697,96 und Passiva € 4.3.68,72 mit € 1.670,76 überschuldet, der Nachlass wurde an Zahlungsstatt übergeben (AS 29). Aus der Aktenlage ergibt sich kein Hinweis dafür, dass außer den Barmitteln in Summe € 2.697,96 bei Herrn S verwertbare Nachlassgegenstände vorhanden gewesen wären. Die beiden Begräbnisse fanden in einem Ort im Weinviertel mit 3.000 Einwohner statt.

Die 1952 geborene Ehefrau des Bw. betreibt seit 2004 eine Landwirtschaft und bezog laut den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden vom 16. Mai 2006 (AS 43f) und 10. August 2007 einen Gesamtbetrag der Einkünfte von € 4.5323,31 (2005) und € 2.689,54 (2006) sowie nach Abzug von Frei- und Pauschbetrag wegen eigener Behinderung (außergewöhnliche Belastung)

ein Einkommen von € 2.284,31 (2005) bzw. € 450,54 (2006). Auf Grund des geringen Einkommens erfolgte keine Veranlagung zur Einkommensteuer. Es ist davon auszugehen, dass die Ehefrau den gemeinsamen Haushalt führt, beide Eheleute sind laut den vorliegenden Abgabenerklärungen an derselben Adresse wohnhaft.

Der Bw. bezieht ein Einkommen von rund € 20.000,00, das sich aus einer geringfügigen Beteiligung an einem Windkraftunternehmen, einer Pension der Sozialversicherungsanstalt der Bauern und Vermietung zusammensetzt. Laut einer Einheitswertmitteilung vom 25. März 1992 ist für den beiden Eheleuten je zur Hälfte zugerechneten landwirtschaftlichen Betrieb ein gesamter Einheitswert von S 568.000,00 für Land- und Forstwirtschaft und S 135.000,00 für Wohnungswert ausgewiesen. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmerinnen mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gibt die Ehefrau den Einheitswert des Eigenbesitzes sowie mitbewirtschafteter Flächen des Ehepartners mit € 37.535,00 an.

Dass die Kosten vom Bw. bezahlt wurden, wird vom FA nicht bestritten (Zahlungsbelege AS 20ff).

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 Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Ein Wahlrecht im Ermessen des Steuerpflichtigen zur steueroptimalen Kostenaufteilung zwischen zwei Steuersubjekten, wie im Vorlageantrag vertreten, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Im vorliegenden Fall trägt der Bw. Begräbniskosten, welche die beiden Eltern seiner Ehefrau betreffen.

Gemäß § 94 Abs. 1 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Dabei hat der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind (Abs. 2). Auf Verlangen des unterhaltsberechtigten Ehegatten ist der Unterhalt auch bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft ganz oder zum Teil in Geld zu leisten (Abs. 3).

Ein Alleinverdienerabsetzbetrag steht dem Bw. nicht zu.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für den Ehepartner nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wobei ein Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten nicht zu berücksichtigen ist.

Vor dem Hintergrund der festgestellten Einkommens- und Vermögensverhältnisse sind die beiden Todesfälle innerhalb von nur zwei Monaten sowohl für die Ehefrau als auch den Bw. als höhere Belastung einzustufen als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Verhältnisse erwächst. Die Belastung ist daher für die Ehefrau und für den Bw. außergewöhnlich.

Da es sich um den Tod der Eltern handelt, besteht bei der Ehefrau zumindest eine sittliche Verpflichtung zur Übernahme der Begräbniskosten. Für den Bw. besteht eine rechtliche Verpflichtung aus § 94 ABGB zur Unterstützung seiner Ehefrau. Das Einkommen der Ehefrau liegt weit unter dem des Bw. Zum Unterhalt sind neben Kleidung, Nahrung, Wohnung, medizinischer Versorgung, Taschengeld auch die Tragung der notwendigen Kosten für das Begräbnis der Eltern zu zählen, die die Ehefrau nicht aus eigenen Mitteln begleichen kann. Die Belastung ist daher für die Ehefrau und den Bw. zwangsläufig.

Zur Berechnung des Selbstbehaltes beim Bw. (Leistungsfähigkeit) siehe weiter unten.

Begräbniskosten können insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind. Die im Gerichtsbeschluss ausgewiesenen Aktiva sind daher in Abzug zu bringen.

Aus dem Begriff der Zwangsläufigkeit der Belastung ergibt sich, dass nur die Kosten für ein einfaches (durchschnittliches) Begräbnis abzugsfähig sind. Höhere Kosten kommen nur bei Nachweis einer Zwangsläufigkeit zB. bei besonderer Überführung oder speziellen Grabvor-

schriften in Betracht. Blumenschmuck, wie im vorliegenden Fall als Teil der Kosten, stellen mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung dar (Doralt, aaO, § 34 Tz 78 Stichwort "Begräbnis"; Wiesner ua., aaO, § 34 Tz 79 Stichwort "Begräbniskosten").

Die in den LSt-Richtlinien 2002, Tz 890, vertretene Grenze € 3.000,00 für ein durchschnittliches Begräbnis ist grundsätzlich nicht rechtsverbindlich sondern stellt bestenfalls einen Richtwert dar. Die UFS-Entscheidung 5.3.2007, RV/2871-W/06 orientiert sich an einer von der Finanzmarktaufsichtsbehörde erlassenen "Beerdigungskostenverordnung" BGBl. II Nr.

600/2003, die für den Zeitraum ab 1. Jänner 2004 den Höchstbetrag für "gewöhnliche Beerdigungskosten im Sinne des § 159 Versicherungsvertragsgesetzes (VersVG)" mit € 6.000,00 bestimmt, wobei sich dieser Betrag aus den Kosten eines Begräbnisses und den Kosten eines Grabmals zusammensetzt (vgl. auch Hinweis auf diese Verordnung in Wiesner ua., aaO).

§ 159 Abs. 2 und 3 VersVG bestimmen, dass bei einer Lebensversicherung zu Gunsten einer anderen Person bzw. eines minderjährigen Kindes des Versicherungsnehmers für den Fall, dass die vereinbarte Leistung den Betrag der "gewöhnlichen Beerdigung" übersteigt, zur Gültigkeit des Versicherungsvertrages die schriftliche Einwilligung des anderen erforderlich ist. Unabhängig davon, dass die genannte Verordnung für einen anderen Rechtsbereich ergangen ist, ist auch die Annahme nicht begründbar, dass der Betrag € 6.000,00 im Verhältnis € 3.000,00 für Begräbnis und € 3.000,00 für Grabmal aufzuteilen ist, da in der Verordnung die € 6.000,00 nur als Summe der beiden Kosten angegeben sind.

Für das berufungsgegenständliche Jahr 2006 kann auch nicht auf Erfahrungswerte der damaligen FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit S 30.000,00 ab 1988 oder von einem Wert S 40.000,00 ab 1998 je für Begräbnis und Grabmahl zurückgegriffen werden.

Die Höhe der Kosten eines durchschnittlichen Begräbnisses iSd § 34 EStG 1988 ist an Hand der sich aus der Einkommens- und Vermögenssituation sowie dem sozialen Umfeld ergebenden Lebensverhältnisse des Abgabepflichtigen zu ermitteln. Nach den getroffenen Tatsachenfeststellungen sind die unten angegebenen Begräbniskosten weder für die Ehefrau noch für den Bw. als überdurchschnittlich (übertrieben) anzusehen.

	Maria S €	Leopold S €	Gesamt €
Begräbniskosten	3.998,79	3.554,82	
Blumen	-412,00		
Nachlassaktiva		-2.697,96	
anerkannt	3.586,79	856,86	4.443,65

Bei der Berechnung des Selbstbehaltes des Bw. gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 waren auch die sonstigen Bezüge laut Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der Bauern nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeträge heranzuziehen.

€

Einkommen nach Abzug Sonderausgaben (§ 34 Abs. 4 EStG 1988)	19.119,27
sonstige Bezüge (§ 34 Abs. 5 EStG 1988) laut Lohnzettel	<u>2.634,44</u>
Bemessungsgrundlage Selbstbehalt § 34 EStG 1988	21.753,71
davon 10% = Selbstbehalt	<u>2.175,37</u>
Begräbniskosten	<u>4.443,65</u>
außergewöhnliche Belastung nach Selbstbehalt	2.268,28

Der Berufung war daher teilweise statt zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2006

Wien, am 28. September 2007