



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 6. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 2006 steuerpflichtige Pensionseinkünfte von € 20.227,56.

In seiner beim Finanzamt eingereichten „Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006“ beantragte der Bw. unter anderem in der Rubrik „*Außergewöhnliche Belastungen*

b) Begräbniskosten (soweit im Nachlass nicht gedeckt)“ folgende Beträge:

„Begräbnis € 5.481,00, Grabkosten € 676,94 und Grabanlage € 6.650,00“.

In der Folge legte der Bw. vor:

- Den Beschluss des Bezirksgerichtes F vom 10. Mai 2006 in der Verlassenschaftssache nach seiner am 2. Februar 2006 verstorbenen Mutter, nach welchem die Aktiven der überschuldeten Verlassenschaft in Höhe von € 4.945,23 (bestehend im Wesentlichen aus Bankguthaben, Guthaben bei der Wiener Linien GesmbH & Co KG sowie bei der UPC Telekabel Wien GmbH und Bargeld) dem Bw. zur teilweisen Berichtigung der Passiva, und zwar Bestattungskosten und Kosten des Kaufes einer Grabstelle sowie Bestattungsnebenkosten, im hier angeführten Betrag von insgesamt € 7.096,39 gemäß § 154 AußStrG an

Zahlungs statt überlassen werden. Die Gebühren des Gerichtskommissärs wurden laut Gerichtsbeschluss mit € 205,20 bestimmt und dem Bw. die Bezahlung binnen 14 Tagen bei sonstiger gerichtlicher Einhebung aufgetragen.

- Die Rechnung der Bestattung Wien GmbH vom 15. Februar 2006 an den Bw. über folgende im Zusammenhang mit dem Begräbnis seiner Mutter erbrachten Leistungen (samt Zahlungsbelegen):

	EUR	EUR
Leistungen der Bestattung Wien		
Eichensarg, ...	1.196,00	
Besorgungsspesen, Abholung ..., Verbringung zum Bestimmungsort	177,00	
Aufbahrung, ...	611,30	
Arrangeur, Kondukt zur Grabstalle, Personalbereitstellung	350,70	
		2.335,00
Vermittelte Leistungen		
Parten	215,00	
Gesang, Musik	630,90	
Blumenspenden	332,50	
		1.178,40
Auslagen in Ihrem Namen		
...spital	124,69	
Magistratsabteilung 43 - Städtische Friedhöfe	1.113,10	
Kirchliche Begräbnisgebühr	82,00	
		1.319,79
		4.833,19
	0% USt von EUR 1.319,79	0,00
	10% USt von EUR 547,50	54,75
	20% USt von EUR 2.965,90	593,06
Gesamtbetrag		5.481,00

- Rechnung der Magistratsabteilung 43 - Städtische Friedhöfe vom 29. März 2006 über € 676,94 betreffend Zustimmung zur gruftartigen Ausgestaltung des Familiengrabes (samt Zahlungsbeleg)

- Rechnung des konzessionierten Steinmetzmeisters vom 15. Mai 2006 über folgende Positionen (samt Zahlungsbeleg):

	Netto Euro	Brutto Euro
Grabanlage aus Himalaya Red Migmatit allseit. poliert, ... Grabstein mit Blumenmotiv ... Einfassung ... Deckplatte	4.658,33	5.590,00
Schrift einarbeiten und echt vergolden ...	233,33	280,00
Bronzegussset Laterne ... und Vase ...	137,50	165,00
Fundamentkosten ...	683,33	820,00
	5.712,50	6.855,00
Skonto		-205,00
		6.650,00

Das Finanzamt anerkannte im Einkommensteuerbescheid 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) als außergewöhnliche Belastungen Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von € 1.196,96; die Bescheidebegründung lautet:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt

abziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.352,86 € nicht übersteigen.

Die Begräbniskosten bzw. die Kosten eines Grabmals waren nach Erfahrungssätzen höchstens mit 6.000,00 € als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen.

Begräbniskosten stellen nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können. Ihre Aufwendungen waren daher mit einem Betrag in Höhe von € 1.055,00 zu berücksichtigen.“

Die daraufhin vom Bw. erhobene Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab; dies mit folgender Begründung:

„Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen zu bestreiten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht.

Die Absetzbarkeit eines Begräbnisses ist mit 3.000,00 € begrenzt, ebenso die Anschaffung eines Grabsteines.

In Ihrem Fall waren von max. 6.000,00 € Begräbnis- und Grabsteinkosten 4.945,23 € im Nachlass gedeckt, daher konnten nur 1.055,00 € im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden.“

Der Bw. beantragte die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus:

„Die Kosten des Begräbnisses und die für den Grabstein sind höher als jeweils € 3.000,00, allerdings wurden in die Berechnungen meinerseits keine Kosten aufgenommen, die nicht zwangsläufig gewachsen sind (Schrift einarbeiten und vergolden oder die Musik und die Blumenspenden). Die restlichen Kosten iHv € 10.064,79 betreffen Kosten, die nicht vermeidbar gewesen wären.“

Das in weiterer Folge von der Abgabenbehörde zweiter Instanz an den Bw. gerichtete Vorhalteschreiben vom 28. Mai 2009 sowie die vom Bw. hierauf übermittelte Stellungnahme vom 9. Juni 2009 sind im Erwägungsteil eingearbeitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

(Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

In § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 wird der – im vorliegenden Fall unstrittige – Selbstbehalt geregelt.

Im gegenständlichen Fall macht der Bw. Begräbniskosten und Kosten eines Grabmals für seine am 2. Februar 2006 verstorbene Mutter als außergewöhnliche Belastung geltend.

Der festgestellte Sachverhalt wurde dem Bw. zur Stellungnahme samt der sich daran anschließenden rechtlichen Würdigung mit dem folgenden Vorhalteschreiben vom 28. Mai 2009 übermittelt:

„In Ihrem Vorlageantrag vom 14. Dezember 2007 führen Sie an:

„Die Kosten des Begräbnisses und für den Grabstein sind höher als jeweils € 3.000,00, allerdings wurden in die Berechnung meinerseits keine Kosten aufgenommen, die nicht zwangsläufig gewachsen sind (Schrift einarbeiten und vergolden oder die Musik und die Blumenspenden). Die restlichen Kosten iHv € 10.064,79 betreffen Kosten, die nicht vermeidbar gewesen wären.“

Laut beigelegten Rechnungen setzt sich der letztgenannte Betrag zusammen wie folgt:

- Folgende Positionen der Rechnung der Bestattung Wien GmbH vom 15. Februar 2006 für das Begräbnis:

Leistungen der Bestattung Wien	EUR	EUR
Eichensarg, pat. 37 ES 195, Handkreuz und Sargkreuz, Grabkreuz	1.196,00	
Besorgungsspesen, Abholung mit Glaswagen einschließlich aller erforderlichen Vorkehrungen, Verbringung zum Bestimmungsort	177,00	
Aufbahrung, Beistellung von Aufbahrungsgegenständen, Bahrtuch, Musikalische Leistungen	611,30	
Arrangeur, Kondukt zur Grabstalle, Personalbereitstellung	350,70	
		<u>2.335,00</u>
...		
Auslagen in Ihrem Namen		
...spital	124,69	
Magistratsabteilung 43 – Städtische Friedhöfe	1.113,10	
Kirchliche Begräbnisgebühr	82,00	
		<u>1.319,79</u>
Summe		3.654,79
(Hiezu wären noch 20% USt von € 2.335,00, das sind		(467,00)

hinzuzurechnen, da von Ihnen der Bruttobetrag getragen wurde)

- Folgende Positionen der Rechnung des Steinmetzmeisters vom 15. Mai 2006

für die Grabanlage:

	Netto Euro	Brutto Euro
Grabanlage aus Himalaya Red Migmatit allseit. poliert, ... Grabstein mit Blumenmotiv ... Einfassung ... Deckplatte	4.658,33	5.590,00
...		
nach Besichtigung der Grabstelle nachstehend die tatsächlichen Fundamentkosten:		
zahlreiche Kränze und Buketts entsorgen, Beerdigungshügel abgraben und wegführen		
Fundament für Grabstein und Einfassung betonieren und armieren - Grabgröße 320/130cm	683,33	820,00
	5.341,66	6.410,00

(Hievon wäre noch ein anteiliger Betrag des Skontos von € 205,00 abzuziehen)

Der Höhe nach ist die außergewöhnliche Belastung durch Kosten eines Begräbnisses mit den Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, nicht dem Berufsstand, gegebenenfalls aber mangelndem Vermögen Rechnung tragenden würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmales begrenzt.

Die Verwaltungspraxis (Rz 890 LStR 2002) schätzt die Kosten eines würdigen Begräbnisses und eines einfachen Grabmales für das Jahr 2006 erfahrungsgemäß auf höchstens jeweils € 3.000,00, zusammen also € 6.000,00. Der Nachweis höherer Kosten ist möglich, soweit diese zwangsläufig erwachsen sind, etwa besondere Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabmals.

Mit der Vorlage der aktenkundigen Rechnungen ist ein Nachweis des zwangsläufigen Erwachsens der geltend gemachten Begräbniskosten auf Grund folgender Umstände nicht erfolgt:

Laut einer der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorliegenden Rechnung der Bestattung Wien GmbH von August 2008 wurden vergleichsweise (für einen einfacheren, kostengünstigeren Eichensarg etc.) folgende Preise verrechnet:

	EUR	EUR
Leistungen der Bestattung Wien		
Eichensarg Linz 1 SES 195, Handkreuz und Sargkreuz	853,00	
Besorgungsspesen, Abholung mit Fourgon einschließlich aller erforderlichen Vorkehrungen, Verbringung zum Bestimmungsort	132,00	
Aufbahrung, Beistellung von Aufbahrungsgegenständen, Bahrtuch, Musikalische Leistungen	611,30	
Arrangeur, Kondukt zur Grabstalle, Personalbereitstellung	372,70	
		1.969,00

...

Berücksichtigt man die jeweils kostengünstigeren Leistungen, ergeben sich hinsichtlich des Begräbnisses folgende Berechnungen:

	EUR	EUR
Eichensarg, ... Handkreuz und Sargkreuz	853,00	
Besorgungsspesen, Abholung mit Fourgon einschließlich aller erforderlichen Vorkehrungen, Verbringung zum Bestimmungsort	132,00	
Aufbahrung, Beistellung von Aufbahrungsgegenständen, Bahrtuch, Musikalische Leistungen	611,30	
Arrangeur, Kondukt zur Grabstalle, Personalbereitstellung	350,70	
		<u>1.947,00</u>
...		
Auslagen in Ihrem Namen (lt. Rechnung vom 15.2.2006)		<u>1.319,79</u>
Summe		<u>3.266,79</u>
20% USt von € 1.947,00,		<u>389,40</u>
		<u>3.656,19</u>

Im vorliegenden Fall wären entsprechend der dargestellten Berechnung und unter Einbeziehung eines Grabkreuzes mit geschätzten Kosten von € 50,00 (und damit schon über den Höchstbetrag laut LStR 2002 hinausgehend) € 3.706,19 als zwangsläufig für das Begräbnis erwachsen anzuerkennen.

Zu den Kosten der Grabanlage ist hinsichtlich Zwangsläufigkeit der Höhe nach festzuhalten, dass die Wahl der Ausgestaltung einer Grabstelle immer auf einen freien Willensentschluss des Bestellers der Leistung beruht und deshalb die Höhe der von der Verwaltungspraxis vorgegebenen Maximalkosten grundsätzlich nicht überschritten wird.

Selbst wenn die in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 noch geltend gemachten, im Vorlageantrag aber nicht mehr enthaltenen Kosten laut Rechnung der MA 43 – Städtische Friedhöfe vom 29. März 2006 betreffend ‚Zustimmung zur gruftartigen Ausgestaltung des Familiengrabes‘ im Betrage von € 676,94 miteinbezogen werden, bliebe der Gesamtbetrag für die Errichtung eines Grabmals bei Bestellung eines entsprechend kostengünstigeren Grabsteines samt Einfassung inklusive Fundamentkosten unter der anzuerkennenden Maximalgrenze.

In diesem Sinne auch UFS 13.1.2004, RV/0371-G/03: Den gegenüber einem Erdbegräbnis höheren Kosten einer Gruft mangelt idR die Zwangsläufigkeit.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung festgehalten, gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten (§ 549 ABGB) und sind vorrangig aus vorhandenen und verwertbaren Nachlassaktiven zu bestreiten. Dass der Reinnachlass überschuldet ist, genügt nicht; die Begräbniskosten müssen die Summe der - nach den zuvor abzuziehenden Verfahrenskosten (Notarkosten) verbleibenden - Nachlassaktiven übersteigen.

Demgemäß ergibt sich folgende Berechnung:

zwangsläufige Begräbniskosten ieS	€ 3.706,19
zwangsläufige Kosten der Errichtung eines Grabmals	<u>€ 3.000,00</u>
Zwischensumme	€ 6.706,19
abzüglich der um die Notarkosten verminderten Nachlassaktiven	

(€ 4.945,23 – € 205,20 =)	- € 4.740,03
anzuerkennende Begräbniskosten insgesamt	<u>€ 1.966,16</u>

Der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegelnde Selbstbehalt beträgt auf Grund Ihres Einkommens € 2.352,86. Die anzuerkennenden Begräbniskosten und die anderen geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten) zusammen (€ 1.966,16 + € 141,96 = € 2.108,12) übersteigen diesen Selbstbehalt nicht; daher ergibt sich bei Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 keine Veränderung zum angefochtenen Bescheid.“

Zu diesem Vorhalteschreiben nahm der Bw. Stellung wie folgt:

„Inhaltlich stimme ich der Berechnung des UFS vollkommen zu:

Die anerkannten zwangsläufigen Begräbniskosten i.H.v. 3.706,19 € und die Kosten der Errichtung des Grabes i.H.v. 3.000 € werden von mir außer Streit gestellt.

Nur bei der vorgenommenen Verminderung um die Nachlassaktiven ersuche ich um folgende Berücksichtigung: Lt. Beschluss des BG F habe ich die Erbschaft nicht angetreten und wurden die Aktiven gem. § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen (siehe Kopie Beschluss). Falls dies an der rechtlichen Würdigung etwas ändert, ersuche ich dementsprechende Berücksichtigung. Falls nicht, ist mir klar, dass sich bei einer Neuberechnung der ANV für das Jahr 2006 für mich nichts ändert, es daher beim angefochtenen Bescheid bleibt.“

Zu diesem Vorbringen ist festzuhalten: Die Überlassung der Aktiven in der Höhe von € 4.945,23 an Zahlungs statt laut dem genannten, bereits in den Entscheidungsgründen dargestellten Beschluss des Bezirksgerichtes F zur teilweisen Begleichung der aus Bestattungskosten bestehenden Passiva wurden vom Bezirksgericht eingehend begründet: „Es sind sämtliche von den §§ 154 und 155 AußStrG für eine Überlassung an Zahlungs statt geforderten Voraussetzungen gegeben, da

- die Verlassenschaft überschuldet ist,
- ein Antrag auf Überlassung an Zahlungs statt gestellt wurde,
- keine unbedingte Erbantrittserklärung und kein Antrag auf Überlassung der Verlassenschaft als erblos vorliegt, und
- kein Verlassenschaftskonkurs eröffnet wurde.“

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten (§ 549 ABGB). Sie sind vorrangig aus vorhandenen und verwertbaren Nachlassaktiven zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass vorhanden, haften hiefür grundsätzlich die Unterhaltsverpflichteten des Verstorbenen.

Begräbniskosten bilden insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie in den Nachlassaktiva (Verkehrswerten) Deckung finden. Es genügt nicht, dass der Reinnachlass

überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen (Jakom/Baldauf EStG § 34 Rz 90, Stichwort Begräbniskosten, und die dort angeführte Judikatur).

Dementsprechend wurden die an Zahlungs statt überlassenen Nachlassaktiven – nach Verminderung um die Verfahrenskosten (Gebühren des Gerichtskommissärs) – von den Begräbniskosten laut Vorhalteschreiben vom 28. Mai 2009 abgezogen und errechneten sich somit anzuerkennende Begräbniskosten von insgesamt € 1.966,16.

Die Berechnung im Vorhalteschreiben vom 28. Mai ist auf Grund des Vorbringens in der Stellungnahme des Bw. vom 9. Juni 2009 nicht zu ändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juni 2009