



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.Z., P, D, vom 28. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 22. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

- A)** Der Berufungswerber (= Bw.) erstellte am 12. Jänner 2007 die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 (OZ 2 f./2006) und gab zwei bezugsauszahlende Stellen bekannt. Als Sonderausgaben erklärte er € 160,00 an Kirchenbeiträgen, als außergewöhnliche Belastung machte er neben einer 70%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit, für die er den Pauschalbetrag beantragt, Begräbniskosten in Höhe von € 5.871,10 geltend. Dieser Steuererklärung fügte der Bw. mehrere Beilagen (OZ 3 ff./2006) an:
- a) OZ 3 ist eine Kopie der ersten Seite des Einantwortungsbeschlusses in der Verlassenschaftssache des K.F., AZ. 23 A Y g. Danach wird laut Punkt 1) der Nachlass der C.Z., geb. W (richtig: U), wohnhaft unter der erbl. Anschrift, welche aufgrund des Testamentes vom 19. Dezember 1973 ohne die Rechtswohltat des Inventars die unbedingte Erbserklärung abgegeben hat, zur Gänze eingearbeitet.
 - 2) Die Gebühr des Gerichtskommissärs, öffentlicher Notar W.B. in 2500 Baden, H, werde einschließlich Barauslagen und 20%iger Umsatzsteuer mit dem Betrag von € 156,90 bestimmt und werde C.Z. angewiesen, diese Gebühr binnen 14 Tagen ... zu bezahlen.
 - 3) Aufgrund der erfolgten Einantwortung werde ob der dem Erblasser gehörigen ganzen Liegenschaft EZ 0 des Grundbuchs L, mit dem Grundstück 00 landwirtschaftlich genutzt, nachstehende Grundbuchseintragung vorzunehmen sein: Die Einverleibung des

Eigentumsrechtes für C.Z. , geb. U .

4) Das Verfahren werde für beendet erklärt.

Die Rückseite von OZ 3 weist die Kopien der Zahlungsbelege der Notarkosten (€ 156,90) und der Gerichtsgebühren (€ 46,00) sowie die Kontoabbuchungen aus.

b) OZ 4 ist eine handschriftliche Ergänzung zur Steuererklärung, in der der Bw. ausführt:

Wie das Finanzamt aus den Beilagen ersehen könne, sei Herr F.K., Vers. Nr. A, am C verstorben. Herr K.F. habe seit 1977 mit dem Bw. und seiner Gattin bis zu seinem Tode im gemeinsamen Haushalt gelebt. Herr F sei der Cousin seiner Gattin C.Z. gewesen und er habe ihr als seinen gesamten Nachlass einen Feldacker mit einem Einheitswert von rd. € 280,00 vererbt. Sonstige Werte habe es keine zu vererben gegeben. Seine Gattin hätte die Begräbniskosten nicht zahlen können. Aus moralischen Gründen seien sie zwangsläufig gezwungen gewesen, diese Kosten zu übernehmen. Der Bw. habe daher diese Kosten übernommen und beantrage diese als außergewöhnliche Belastung in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006.

c) OZ 5 und 5a sind der Überweisungsbeleg und der Kontoauszug des Bw. für die Überweisung der Gerichtsgebühren und der Notarkosten.

d) OZ 5b ist eine vom Bw. angefertigte Aufstellung der Begräbniskosten für Herrn K.F. :

Portokosten für Parten und Danksagungen	€ 43,00
Grundbuchsauszugsgebühr (für Notar)	€ 9,00
Kranz, Schleife und Blumen	€ 257,00
Gasthaus S "Bestattungsmahl" und Trinkgeld (€ 20,80)	€ 360,00
Bestattung G und Trinkgelder für Leichenträger (€ 52,58)	€ 3.600,00
Kosten für neuen Grabstein (De- und Remontage)	€ 1.399,20
Gerichtspauschalgebühr (BG Baden)	€ 46,00
Notar	€ 156,90
Gesamtausgaben bis dato	€ 5.871,10

e) OZ 6 ist eine Kopie der Todesbestätigung des Standesamtes Baden vom 4. Oktober 2006.

f) OZ 7 ist eine Kopie der Parte.

g) OZ 8 bis 12 sind Zahlungsbestätigungen bzw. Rechnungen für den Grundbuchsauszug, die Porti für Parten und Danksagungen, eines Gartenbaubetriebes für Blumen, eines Gasthauses, des Bestattungs- und des Steinmetzunternehmens.

B) Am 22. Februar 2007 erstellte das Finanzamt den Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2006. Der Gesamtbetrag der Einkünfte setzt sich aus zwei Einkunftsquellen aus nichtselbstständiger Arbeit (KZ = 245 € 17.738,16 und € 2.908,07) unter Abzug des Werbungskostenpauschbetrages in Höhe von € 132,00 zusammen (= € 20.514,23). Als

Sonderausgaben wurden der Pauschbetrag für Sonderausgaben in Höhe von € 60,00 und der Kirchenbeitrag in Höhe von € 100,00 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Als außergewöhnliche Belastung wurde der Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von € 363,00 berücksichtigt, sodass sich ein zu versteuerndes Einkommen von € 19.991,23 ergab. Die Abgabennachforderung errechnet sich in diesem Bescheid mit € 21,38.

Begründend führte das Finanzamt aus:

- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).
- Aufwendungen für Begräbniskosten könnten nur vom Erben beantragt werden. Die (diesbezüglichen) Aufwendungen des Bw. seien somit nicht zu berücksichtigen gewesen.

C) Mit Schreiben vom 28. Februar 2007 (OZ 15/2006) erob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt B) Berufung und führte Folgendes aus:

Wie er bereits in seinem Antrag vom 12. Jänner 2007 mit Belegen mitgeteilt habe, habe er die gesamten Begräbniskosten von Herrn K.F. übernommen bzw. übernehmen müssen. Müssen deshalb, weil seine Gattin finanziell dazu nicht in der Lage gewesen wäre, diese Kosten zu übernehmen. Seine Frau habe als Nachlassempfängerin von Herrn F einen seit mehr als fünf Jahren im Grünland brachliegenden Feldacker mit einem Ausmaß von 0,207 ha und einem Einheitswert von rund € 280,00 ererbt. Mehr sei leider nicht vorhanden gewesen. Schon aus moralischen Gründen sei er als Ehemann der Erbin und somit indirekt auch Erbe des kleinen Grünlandes gezwungen gewesen, die Kosten zu übernehmen. Er ersuche daher, das noch alles einmal zu überdenken und prüfen und ihm die Begräbniskosten in der Höhe von € 5.871,00 (eventuell unter Abzug des Wertes des Grünlandes sowie auch die Höhe des Jahresausgleiches, welchen seine Gattin im Namen von Herrn F , St. Nr. 478/0000, ... beantragt habe) als außergewöhnliche Belastung für das Jahr 2006 anzuerkennen. Beigelegt werde noch eine von seiner Gattin unterfertigte Bestätigung, dass der Bw. die gesamten Begräbniskosten für das Begräbnis des Herrn F bezahlt habe.

D) Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2007 hat das Finanzamt die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt:

Die Kosten des Begräbnisses des Cousins seiner Gattin stellten für den Bw. keine außergewöhnliche Belastung dar, da diese Kosten dem Bw. nicht zwangsläufig erwachsen seien. Die Belastung erwachse einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Rechtliche Gründe lägen nur beim Erben vor, sittliche Gründe lägen vor, wenn zum Verstorbenen eine Blutsverwandtschaft vorliegen würde.

E) Mit Schreiben vom 10. April 2007 stellte der Bw. den als Berufung bezeichneten Vorlageantrag (OZ 19/2006) und führte Folgendes aus: Er sei der Meinung und auch fest überzeugt, dass ihm die beantragten Kosten zwangsläufig entstanden seien und er sich auch aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht habe entziehen können. Zur Begründung führt der Bw. aus, dass der nunmehr Verstorbene mit dem Bw. und seiner Gattin mehr als 29 Jahre im gemeinsamen Haushalt gelebt habe. Er und seine Gattin seien somit aus den oben angeführten Gründen "gezwungen" gewesen, die entstandenen Begräbniskosten zu übernehmen. Seine Gattin habe diese Kosten nicht übernehmen können, da sie mit ihrem geringen Einkommen dazu nicht in der Lage gewesen sei. Diese Kosten habe sie somit ihm übertragen und er diese zwangsläufig für sie übernehmen müssen. Er ersuche daher diese "Sache" nochmals durchzusehen und dann einen positiven Entscheid zu treffen.

Diesem Schreiben wurden beigelegt:

a) OZ 20: eine Bestätigung der Gattin des Bw., dass ihr Ehemann die gesamten Begräbniskosten des Begräbnisses von Herrn K.F. , welcher mehr als 29 Jahre im gemeinsamen Haushalt gelebt habe, habe übernehmen müssen, da sie finanziell dazu nicht in der Lage gewesen sei.

b) Protokoll zu AZ: 23 A T, aufgenommen durch den Gerichtskommissär, öffentlicher Notar W.B. in 2, H , mit der Testamentserbin C.Z. , geb. U .

Gemäß § 3 Abs. 3 Gerichtskommissionsgesetz sei die Erbin auf die Möglichkeit der schriftlichen Abhandlungspflege aufmerksam gemacht worden. Gegenstand sei die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung gewesen: Am C sei Herr K.F. unter Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorben und habe mit dem Testament vom 19. Dezember 1973 Frau C.Z. , geb. U , als Erbin zum gesamten Nachlass berufen. ... C.Z. gebe an, dass keine pflichtteilsberechtigten Personen vorhanden seien (keine Kinder, Eltern und Großeltern vorverstorben).

Nach Belehrung über die Arten und Wirkungen der bedingten und unbedingten Erbantrittserklärung sowie einer allfälligen Gläubigerkonvokation gebe C.Z. , geb. U , aufgrund des Testamentes vom 19. Dezember 1973 eine unbedingte Erbantrittserklärung zum gesamten Nachlass ab: ... Die Erbin gebe sohin nachstehende Vermögenserklärung ab:

Aktiva	
1) ganze EZ 0 des GB L mit dem Grdstk. 00 landw. gen. im Gesamtausmaß laut Grundbuchsatz von 2070 m ² . Der dreifache Einheitswert betrage zu AZ 3 des FA M für landwirtschaftl. Betrieb	€ 654,06
2) Konto Nr. 9 bei der J. Bank, Stand per Todestag	€ 2,58
3) Wohnungseinrichtung, Kleidung und Wäsche laut glaubwürdigen Angaben der Erbin	wertlos
Summe der Aktiva	€ 656,64

Passiva	
Begräbniskosten laut Belegen ./1 - ./5 bezahlt von Herrn J.Z.	€ 4.187,07
Summe der Passiva	€ 4.187,07
Nachlassüberschuldung	€ 3.530,43
Gerichtskommissionsgebühr	ca. € 156,90

In Kenntnis der strafrechtlichen Folgen von falschen Angaben habe die Erbin erklärt, dass die vorstehende Vermögensübersicht richtig und vollständig sei.

F) Die Bezirksbauernkammer für den Bezirk Baden erteilte am 29. Mai 2007 die telefonische Auskunft, dass im Bezirk Baden für landwirtschaftlich genutzte Flächen – soweit es Weingärten oder Äcker sind –, € 2,00 bis € 3,00 pro m² als Verkaufspreis bezahlt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung der in der Steuererklärung geltend gemachten Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung.

I) Sachverhalt:

- a) Der Bw. ist Ehemann von Frau C.Z. , die Erbin des Nachlasses des im Jahr 2006 verstorbenen K.F. .
- b) Der Nachlass ist laut Vermögenserklärung mit € 3.530,43 (fiktiv) überschuldet. Die Gattin des Bw. gab eine unbedingte Erbserklärung ab.
- c) Die Bestattungskosten betrugen laut notariell erstellter Vermögenserklärung € 4.187,07.
- d) In den Nachlassaktiven ist ein rein landwirtschaftlich genutztes Grundstück im Ausmaß von 2070 m² mit einem (dreifachen) Einheitswert von € 654,06. Der wirtschaftliche Wert (= Verkehrswert) der erbsgegenständlichen Liegenschaft beträgt € 2,00 bis 3,00 pro m² für 2070 m² .
- e) Der Bw. bezog im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 aus zwei Einkunftsquellen jeweils Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 20.514,23.
- f) Die Gattin des Bw. bezog im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 9.750,20 (KZ 245).

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert: Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen 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.

Abs. 2 bestimmt: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Abs. 4 normiert: Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt

bei einem Einkommen von höchstens € 7.300 ... 6%,

bei einem Einkommen von mehr als € 7.300,00 bis € 14.600,00 ... 8%,

bei einem Einkommen von € 14.600,00 bis € 36.400,00 ... 10% und

bei einem Einkommen von mehr als € 36.400,00 ... 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt – wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht – für jedes Kind (§ 106).

Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 genannten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung bereits aus, d. h. die vorhin angeführten Voraussetzungen müssen **gleichzeitig** erfüllt sein (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Kommentar, Tz 16 zu § 34; weiters: Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, 2. Band, Anm. 1 zu § 34, vorletzter Satz).

1) Zunächst ist zu beachten, dass gemäß § 549 ABGB zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis gehören. Diese Begräbniskosten sind eine bevorrechtete Verbindlichkeit des Nachlasses und daher in erster Linie aus dem vorhandenen (verwertbaren), zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen zu bestreiten (vgl. Dittrich-Tades, ABGB, I. Bd., 36. Aufl., E1 zu § 549).

Soweit der Bw. einwendet, dass seine Ehefrau mit der Begleichung der Begräbniskosten finanziell überfordert gewesen sei, ist zu entgegnen, dass der Verkehrswert der nachgelassenen Liegenschaft € 2,00 bis 3,00 pro m² beträgt [siehe I, d)]. Denn nach dem

Erkenntnis des VwGH vom 25. September 1984, 84/14/0040, müssen, wenn im Nachlass Liegenschaften enthalten sind, deren wirtschaftliche Werte (= Verkehrswerte) zugrundegelegt werden. Der (dreifache) Einheitswert gilt nur für die Bemessung der Erbschaftsteuer.

Der unabhängige Finanzsenat hält für die gegenständliche Liegenschaft als Feldacker den Mittelwert der von der zuständigen Bezirksbauernkammer angegebenen Quadratmeterpreise für sachgerecht. Danach beträgt der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft € 2,50 x 2.070 m² = € 5.175,00. Damit ist aber klar ersichtlich, dass die Nachlassaktiva der Gattin des Bw. in Höhe von rd. € 5.175,00 die notariell festgestellten Nachlasspassiva von € 4.187,07 deutlich überstiegen haben, sodass schon für die Gattin des Bw. selbst keine außergewöhnliche Belastung im steuerrechtlichen Sinn entstanden ist.

Weiters kann aufgrund der vorstehenden Ausführungen nicht argumentiert werden, dass der Bw. durch das Begräbnis des Cousins seiner Gattin im Jahr 2006 höher belastet gewesen wäre als die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Dass der Bw. im Jahr 2006 besondere Verhältnisse im Vergleich zu den Verhältnissen der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gehabt habe, ist sachverhaltsmäßig nicht erkennbar (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Tz 29 f. zu § 34). Die in Abs. 2 gesetzlich geregelte Außergewöhnlichkeit war im Fall des Bw. schon deshalb nicht erfüllt, weil er im vorliegenden Fall nicht verpflichtet war, außergewöhnliche Belastungen zu tragen, die höher gewesen wären, als sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Denn es ist zu beachten, dass die Gattin des Bw. die Erbschaft (unbedingt) angetreten hat und nicht der Bw., sodass die angeführte Gesetzesbestimmung in der vorliegenden Konstellation nicht für den Bw. zutreffen kann, zumal – wie oben ausgeführt – auch die Gattin des Bw. aus dem Titel des Begräbnisses ihres Cousins keine außergewöhnliche Belastung geltend machen kann.

2) Weil vom Bw. sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag auf seine angebliche sittliche Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten hingewiesen wird, wird schließlich nur noch bemerkt, dass die sittliche Verpflichtung zur Kostentragung bei Begräbnissen in erster Linie die Erben trifft. Es gibt zwar auch außergewöhnliche Belastungen, wenn jemand ohne Erben verstirbt; dies trifft jedoch im vorliegenden Fall nicht zu, weil der Gattin des Bw. als testamentarisch vorgesehener Erbin der Nachlass des K.F. mit einer unbedingten Erbserklärung eingeantwortet wurde und damit wie unter Punkt 1) ausgeführt, ein angemessenes Begräbnis für den verstorbenen Erblasser K.F. zu besorgen gehabt hat (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Tz 78 zu § 34, Stichwort: Begräbnis, letzter Satz). Damit kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aber auch nicht argumentiert werden, dass für den Bw. selbst als Ehemann aus sittlichen Gründen eine außergewöhnliche Belastung entstanden wäre. Dies gilt selbst dann, wenn die

Beistandsverpflichtung, wie sie in § 90 ABGB für Eheleute gesetzlich normiert ist, in Betracht gezogen wird.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juni 2007