



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GK, Pensionist, geb. xxx, xxxxW, vom 21. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes W, vertreten durch UGst, vom 28. April 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Zuge seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 neben Sonderausgaben und Kirchensteuerbeitrag auch die Berücksichtigung der Kosten für die Errichtung einer Grabanlage in Höhe von € 10.983,60 als außergewöhnliche Belastung. Als Begründung gab der Bw. an, dass er das Familiengrab-Gebrauchsrecht für weitere 10 Jahre beim Magistrat der Stadt W verlängern musste. Die über 50 Jahre alte Grabanlage musste neu errichtet und dabei den jetzigen gesetzlich festgelegten Größenbestimmungen angepasst werden. Da ihm die Errichtung und Instandhaltung der für 5 Generationen vorgesehenen Grabstätte alleine obliegen, sei die Herstellung einer entsprechend würdigen Grabstätte einschließlich Urnenkasten und Urnenüberkasten zwingend notwendig gewesen.

Im Erstbescheid vom 28.04.2003 wurde vom Finanzamt die beantragte außergewöhnliche Belastung der Graberrichtung mit folgender Begründung nicht anerkannt: Grabstättenkosten seien nur im unmittelbaren Zusammenhang mit einem Todesfall, sofern kein hinreichendes

Nachlaßvermögen vorhanden ist, bis maximal € 3.000,00 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 absetzbar.

Gegen diesen Erstbescheid erhob der Bw. am 21.05.2003 Berufung wegen Nichtberücksichtigung der unaufschiebbaren (bevorstehender Tod seiner Mutter, Ablauf des Grabgebrauchsrechtes, desolater Zustand der 50 Jahre alten Grabanlage, gesetzlich festgelegte Anpassung an jetzige Größenbestimmungen) Gestaltungskosten des Familiengrabes. Er verwies auf seine ausführliche Begründung beim Antrag und fügte ergänzend an: Nach inzwischen erfolgtem Tod (06.03.2003) seiner 96-jährigen Mutter möchte er noch bekannt geben, dass auch für die rasche Umgestaltung der Grabstätte, der bevorstehende Tod seiner Mutter, die unheilbar an Krebs erkrankt war, mit ein Grund war. Das Ableben der Mutter sei von den Ärzten innerhalb weniger Monate vorausgesagt worden und es sei ihr letzter spezieller Wunsch gewesen, schon in einem restaurierten Grab beerdigt zu werden. Weiters seien die Neugestaltungskosten der Familien-Grabstätte mangels Nachlassvermögen seiner Mutter ThK (Beschluss BGW vom 23.04.2003) von ihm als einzigem Kind zur Gänze zu tragen gewesen. Er erwarte daher, dass bei den angeführten Fakten nach dem gegebenen rechtlichen Ermessensspielraum diese Kosten abzüglich eines allfälligen Selbstbehaltes vom Finanzamt anerkannt werden. Laut den Lohnsteuerrichtlinien 1999 unter Rz 890 seien auch höhere Kosten als die üblichen anzuerkennen, wenn diese auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmales anfallen.

Vom Finanzamt wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 02.09.2003 unter Beifügung einer ausführlichen Begründung zu den Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 05.09.2003 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Aufwendungen des Bw. zu seinen Lebzeiten für die Errichtung eines Familiengrabes im Zuge der Verlängerung der Grabnutzung, der Anpassung an die jetzigen Bestimmungen der Grabgrößenbestimmungen und wegen des bevorstehenden Todes seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2002 beim Einkommen abzugsfähig sind.

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (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 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.

Im Abs. 2 der genannten Gesetzesstelle ist ausgeführt, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3 der genannten Gesetzesstelle normiert, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Letztlich wird in Abs. 4 ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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.

§ 34 Abs. 5 lautet: Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 (z.B. 13. und 14. Monatsbezug) enthalten, dann sind als 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 Abs. 2 EStG 1988, anzusetzen.

Weiters ist auszuführen, dass nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 Ausgaben grundsätzlich nur in dem Kalenderjahr abgesetzt bzw. geltend gemacht werden können, in dem sie geleistet worden sind.

Wenn alle in § 34 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind, dann räumt das Gesetz dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung seines Einkommens ein.

Schon das Fehlen **einer einzigen** in § 34 EStG 1988 genannten Voraussetzung schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (VwGH vom 1.7.1964, ZI. 865/63) und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht.

Den in § 34 EStG 1988 genannten Voraussetzungen liegt der Gedanke zu Grunde, dass die inländischen Steuerpflichtigen eine Gemeinschaft bilden, die in den Ausnahmefällen der außergewöhnlichen Belastung, die die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Angehörigen der Gemeinschaft wesentlich beeinträchtigt, den Steuerausfall auf sich nimmt, der dadurch entsteht, dass den betroffenen Angehörigen oder dem Steuerpflichtigen selbst eine Steuerermäßigung gewährt wird.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Der Bw. hat 2002 in Kenntnis des desolaten Zustandes der Familiengrabstätte und in Kenntnis der aktuellen für diesen Friedhof und für die dort befindlichen Gräber festgelegten Grabgrößenbestimmungen die Verlängerung des Grabgebrauchsrechts seines Familiengrabes auf weitere 10 Jahre beim Magistrat W erworben.

Ebenso hat er aus freiem Willen die Neuerrichtung der desolaten Grabanlage zu seinen Lebzeiten im Jahr 2002 beauftragt und bezahlt.

Die Motive des Bw. betreffend die Neugestaltung des Familiengrabes wie familiärer "Zwang" oder die schwere Krankheit der Mutter sind menschlich zutiefst verständlich, aber für das Abgabenrecht nicht relevant. Ebenso irrelevant ist, ob höhere Kosten wegen besonderer Vorschriften über die Grabgestaltung angefallen sind oder dass das Grab für 5 Generationen dient bzw. dienen soll, da der gesamte Aufwand vom Bw. freiwillig auf sich genommen wurde.

Es ist im Jahr 2002 kein Todesfall in der Familie des Bw. eingetreten.

Es war daher die Errichtung der Grabanlage im Jahr 2002 nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 verursacht.

In rechtlicher Hinsicht ist der vorliegende Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Eine Belastung des Einkommens erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Eine Belastung erwächst **nicht** zwangsläufig, wenn sie die unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige **aus freien Stücken** entschlossen hat. Es sind dabei **objektive Kriterien** und nicht persönliche Vorstellungen des Steuerpflichtigen maßgeblich. Die Verlängerung des Grabgebrauchsrechtes ist ein vom Bw. freiwillig eingegangenes Rechtsgeschäft. Die Verlängerung des Grabgebrauchsrechtes erfolgte in Kenntnis der für diesen Friedhof geltenden Grabgrößenbestimmungen und in Kenntnis des desolaten Zustandes des Familiengrabes. Die Neuerrichtung des Familiengrabes als Vorsorge für den eigenen Todesfall oder für bevorstehende Todesfälle in der Familie erfolgte aus persönlichen Wertvorstellungen des Berufungswerbers.

Es gibt im Einkommensteuergesetz keine generelle Berücksichtigung von Graberrichtungskosten, die ohne Anlass eines Todesfalles und ohne Berücksichtigung des § 549 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) geltend gemacht werden könnten. Wenn sich ein Abgabepflichtiger bereits zu seinen Lebzeiten eine Grabstätte errichten lässt, so können derartige Aufwendungen mangels Zwangsläufigkeit im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung nicht berücksichtigt werden. Dasselbe gilt, wenn ein um die Grabstätte seiner Mutter besorgter Abgabepflichtiger die Kosten für die Errichtung eines Grabdenkmales **vor** deren Ableben trägt.

Zur näheren Definition der im § 34 Abs. 2 EStG 1988 angeführten tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründe:

Unter tatsächlichen Gründen sind nur solche zu verstehen, die in der Person des Steuerpflichtigen selbst liegen, die ihn selbst unmittelbar betreffen (wie z.B. eigene Krankheitskosten) und die nicht - wie hier im Sachverhalt – freiwillig durch Rechtsgeschäft übernommen werden.

Zu den rechtlichen Gründen zählen jene, die aus dem Verhältnis zu einer anderen Person entspringen und damit rechtlich erzwingbar sind. Sie können auf Gesetz, Urteil, Verwaltungsakt oder privater Anordnung (z.B. Testament, Auflage) uä. beruhen. Es muss das Eingehen einer Verbindlichkeit oder einer Verpflichtung bereits zwangsläufig sein und darf nicht durch das rechtsgeschäftliche Verhalten des Steuerpflichtigen – wie hier im Sachverhalt – entstanden sein.

Auch sittliche dh ethische Gründe entspringen wie rechtliche Gründe aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Der sittliche Pflichtbegriff der Gemeinschaft muss den Charakter einer Verbindlichkeit haben. Es reicht nicht hin, dass das Handeln des Steuerpflichtigen - wie hier im Sachverhalt – menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheint.

Für höhere als durchschnittliche Kosten – wie sie dem Bw. erwachsen sind – müsste die Zwangsläufigkeit dieser höheren Kosten geprüft werden. Da aber die Zwangsläufigkeit hier im Jahr 2002 weder für durchschnittliche, noch für höhere Kosten vorliegt, wird zur Information des Bw. noch ausgeführt:

Eine Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch von ihrer Höhe her vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein, sodass grundsätzlich eine Art Angemessenheitsprüfung für die Kosten anzustellen ist. Es werden daher in der Regel z.B. nur die Kosten für ein durchschnittliches Begräbnis und einen im Durchschnitt verwendeten Grabstein anerkannt. Als weiteres Beispiel ist anzuführen, dass, wenn anlässlich des Todes eines Familienangehörigen ein mehrteiliges Grab angelegt wird, nur die Kosten für ein Einzelgrab bei Vorliegen aller Voraussetzungen zu einer Steuerermäßigung führen können. Im Jahr 2002 wurde bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 von der Finanzverwaltung je Begräbnis und je Graberrichtung ein durchschnittlicher Betrag von je € 3.000,00 anerkannt. Bei der Anerkennung von Begräbnis- oder Graberrichtungskosten ist auch die Bestimmung des § 549 ABGB zu berücksichtigen. Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbnis. **Nur** wenn diese Kosten aus dem Nachlass **nicht** bestritten werden können, weil ein solcher überhaupt nicht oder nicht ausreichend vorhanden ist, wird eine sittliche Verpflichtung der Erben, für

diese Kosten aus eigenem aufzukommen, gegeben sein, die in diesem oben beschriebenen eingeschränkten Umfang zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können.

Auch aus dem vermögenslosen Nachlass der Mutter im Jahr 2003 ist für den gegenständlichen Sachverhalt nichts zu gewinnen. Aufwendungen – ebenso die nach § 34 EStG 1988 – sind nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 nur in jenem Jahr absetzbar, in dem die Zwangsläufigkeit zu deren Leistung eintritt (VwGH 26.9.85, 85/14/0030). Es können nachfolgende Ereignisse – wie ein Todesfall in der Familie im Jahr 2003 und der vermögenslose Nachlass der Mutter – nicht im Jahr 2002 berücksichtigt werden, da die Graberrichtungskosten das Einkommen des Bw. 2002 belastet haben. In diesem Jahr fehlt aber – wie oben ausgeführt – den Kosten jede Zwangsläufigkeit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. April 2005