

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter gegen den Bescheid des Finanzamtes X-Stadt vom 3. April 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Erbschaftssteuer** wird **festgesetzt** mit **€26.814,78**.

Bisher war vorgeschrieben **€27.316,08**.

Entscheidungsgründe

Im Verlassenschaftsverfahren nach der im Frühjahr 2002 unter Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorbenen F.W. (in der Folge: Erblasserin, Erbl.) brachte die Großnichte und nunmehrige Berufungserwerberin (Bw.) als Testamentserbin zunächst vor, es wäre der Wunsch der Erbl. gewesen, an der Seite ihres vorverstorbenen Ehegatten, H.W., bestattet zu werden. Aufgrund der Besitzverhältnisse an dieser Grabstätte werde dies nur möglich sein, wenn H.W. exhumiert und in der Grabstätte der Erbl. beerdigt werde. Die Bw. werde daher versuchen, diesen letzten Wunsch der Erbl. zu erfüllen.

In der Folge erstattete die Bw. nachstehendes eidesstättiges Vermögensbekenntnis:

• L+F-Grundstücke, Einheitswert	€	1.308,12
• Sonstige Grundstücke, Einheitswert	€	27.106,98
• Guthaben bei Banken	€	5.185,22
• Sonstige Fahrnisse	€	7.267,29
• abzüglich Kosten der Bestattung	€	2.908,95
• abz. voraussichtliche Kosten der Grabgestaltung und –erhaltung	€	3.500,00

• abz. Forderung Pensionsamt	€	218,10
• abz. voraussichtliche Kosten der Exhumierung	€	2.000,00

Nach Abgabe einer unbedingten Erbserklärung wurde der gesamte Nachlass der F.W. der Bw. eingearbeitet.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt X-Stadt (im Folgenden bloß: FA), nach Bekanntgabe der Abhandlungskosten mit € 2.300,00, der Bw. gegenüber Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von € 27.316,08 fest und legte die Berechnung wie folgt dar:

• L+F-Grundstücke, maßgeblicher dreifacher Einheitswert	€	3.924,36
• Sonstige Grundstücke, dreifacher Einheitswert	€	81.320,94
• Guthaben bei Banken	€	5.185,22
• Sonstige Fahrnisse	€	7.267,29
• abzüglich Kosten der Bestattung	€	2.908,95
• abz. Kosten des Grabdenkmals	€	3.500,00
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	€	2.300,00
• abz. sonstige Kosten	€	2.218,10
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	€	5.185,22
• steuerpflichtiger Erwerb € 81.475,54, gerundet	€	81.475,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 30%	€	24.442,50
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5% von € 85.245,00	€	2.983,58
• abz. Begünstigung L+F-Grundstücke gem. § 8 Abs. 6 ErbStG	€	110,00
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	€	27.316,08

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass die von der Erblasserin gewünschte Bestattung an der Seite ihres verstorbenen Ehegatten nur durch eine Exhumierung und neuerliche Bestattung des H.W. in der Grabstätte der Erbl., und dies nur unter gerichtlicher Mithilfe, möglich gewesen sei. Der durch Vorlage von Rechnungen hiefür aufgewendete Betrag (Rechtsanwaltskosten, Kosten der Exhumierung, Umbettung, Wiederherstellung des vorherigen Grabs, Km-Gelder) würde sich insgesamt auf € 3.671,02 belaufen und werde beantragt, diesen Betrag als zusätzliche Aufwendungen bei der Berechnung der ErbSt zu berücksichtigen und einen entsprechend geänderten ErbSt-Bescheid zu erlassen.

Das FA wies das Begehr der Bw. mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte hiezu aus, dass Kosten, die erst nach dem Erwerb bzw. nach dem Todestag neu entstanden sind, nicht abgezogen werden könnten, sofern sie nicht in den einzelnen Ziffern des § 20 Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) gesondert angeführt

seien. Mangels ausdrücklicher Verfügung im Testament im Sinne des § 9 ErbStG würde der Wunsch der Erblasserin, neben ihrem Gatten begraben zu werden, keine rechtliche Verpflichtung und sohin die daraus erwachsenen Kosten keine abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten darstellen.

In ihren Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. zunächst vor, sie habe, wie bereits im Verlassenschaftsverfahren angegeben, alles daran gesetzt, dem ausdrücklichen Wunsch der Erbl., neben ihrem Gatten begraben zu werden, nachzukommen und sei der gewählte Weg die einzige Möglichkeit hiezu gewesen. Die Aufwendungen für die Exhumierung und Überführung des H.W. in das Grab von F.W. würden sohin Bestattungskosten der Erbl. darstellen. Eine Beschränkung von Bestattungskosten etwa hinsichtlich Angemessenheit sei gesetzlich jedoch nicht vorgesehen. Überdies fehle es durch die tatsächlich von ihr bezahlten Kosten an einer Bereicherung in eben diesem Ausmaß und hätte sie diese Lasten nicht übernommen, um eine zusätzliche Abzugspost bei der ErbSt zu erlangen, sondern um den Willen der Erbl. zu erfüllen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Nach Abs. 4 Z 1 leg. cit. sind vom Erwerbe insbesondere die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen kirchlichen und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten und die Kosten eines angemessenen Grabdenkmals abzuziehen.

Im Lichte dieser eindeutigen gesetzlichen Regelung erweist sich der Einwand der Bw., eine Beschränkung von Bestattungskosten sei nicht vorgesehen, als zutreffend. Anders als etwa bei den Kosten für die Leichenfeierlichkeiten (landesüblich) und das Grabdenkmal (angemessen) findet sich für die Bestattungskosten im Gesetz keine derartige Einschränkung. Mangels weitergehender Ausführungen hiezu in der österreichischen Judikatur und Literatur kann hilfsweise auch auf die zur vergleichbaren deutschen Rechtslage vertretenen Ansichten zurückgegriffen werden (i.d.S. VwGH vom 11. Mai 2000, 97/16/0214). So hat etwa der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 17. September 1987, III R 242/83, BStBl. II 1988, 130, die Finanzbehörden bemerkenswert deutlich darauf hingewiesen, dass dem Steuerpflichtigen wegen der Notwendigkeit und Angemessenheit von Bestattungskosten ein größerer Spielraum gewährt werden müsse, als dies sonst üblich ist (Müller, Die Kosten der Bestattung im Zivil- und Steuerrecht, DStZ 2000, 331). Bereits der Reichsfinanzhof (Urteil vom 14. März 1935, III e A 78/32, RStBl 1935, 905) hat die Kosten eines Doppelgrabes für Eheleute anerkannt (Müller, a.a.O.), wenn die Grabstätte dazu bestimmt ist, später die Witwe des Erblassers aufzunehmen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 28 zu § 20).

Nichts anderes kann aber nach Auffassung der Berufungsbehörde für den hier zu entscheidenden Fall gelten. Dem Wunsch der Erblasserin, an der Seite ihres vorverstorbenen Gatten begraben zu werden, folgend war es, mangels anderer Möglichkeiten, erforderlich, den Leichnam des Gatten, und dies erst über gerichtliche Intervention, zu exhumieren, zu überführen und in der Grabstätte der Erbl. neuerlich zu beerdigen. Die gesamten hiefür von der Bw. geltendgemachten Aufwendungen stellen nach Ansicht der Berufungsbehörde sohin (zusätzliche) Kosten der Bestattung der Erbl. gemäß § 20 Abs. 4 Z 1 ErbStG dar.

Wenn nun das FA, erkennbar unter Bezugnahme auf § 9 ErbStG, ausführt, der nicht im Testament festgehaltene Wunsch der Erbl., an der Seite ihres Ehegatten bestattet zu werden, könne nicht als rechtlich verpflichtend angesehen werden, so vermag diese Argumentation den Standpunkt des FA trotzdem nicht zu halten. Sowohl das Erbrecht (§§ 531ff ABGB) als auch insbesondere das Erbschaftssteuerrecht wollen nur vermögensrechtliche Regelungen und deren Konsequenzen hinsichtlich des Nachlasses als Inbegriff der Rechte und Verbindlichkeiten eines Erblassers treffen. So wird das ErbStG vom Bereicherungsprinzip getragen, wonach eben nur eine tatsächlich eingetretene Bereicherung steuerlich erfasst werden soll. Auch finden sich in der einschlägigen, zu § 9 ErbStG ergangenen, Judikatur und Literatur nur Aussagen über die Beurteilung von vermögensrechtlichen Vorgängen. Nach Dorazil-Taucher, ErbStG, MANZsche Große Gesetzausgabe, 1.3 a) zu § 9, sind unter den in § 9 ErbStG genannten Verfügungen von Todes wegen letztwillige Anordnungen des Erblassers über seinen Nachlass, sohin also über die vermögenswerten Rechte und Verbindlichkeiten, zu verstehen. In der deutschen Literatur indes (Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Rz. 102 zu § 10) wird zu den Kosten der Bestattung des Erblassers ausgeführt, dass in diesem Bereich andere Maßstäbe gesetzt werden müssten als sonst im Erbschaftssteuerrecht, da Sterbefallskosten weitgehend außerhalb der Vermögensphäre liegen würden. Während es bürgerlich-rechtlich (einschränkend) darauf ankomme, dass durch den Abzug unangemessen hoher Sterbefallskosten keine Benachteiligung von Miterben oder Vermächtnisnehmern eintritt, müsse erbschaftsteuerlich der Gesichtspunkt der Bereicherung entscheidend sein. Eine rechtliche Verpflichtung sei nicht erforderlich, es genüge bloß eine sittliche Verpflichtung (Kapp/Ebeling, a.a.O., Rz. 104). Das (deutsche) ErbStG lasse daher Bestattungskosten ohne Einschränkung zu. Das Gesetz gehe davon aus, dass die Kosten der Bestattung selbst ohne Rücksicht darauf, ob sie sich im standesgemäßen Rahmen halten, in ihrer tatsächlichen Höhe abzugsfähig sind. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass Erben bloß zum Zweck der Verminderung der ErbSt einen übertriebenen Luxus bei der Ausgestaltung der Beerdigung entfalten würden (Kapp/Ebeling, a.a.O., Rz. 105). Auch daraus erhellt somit, dass das Begehr der Bw. dem Grunde nach zu Recht besteht.

Dessen ungeachtet konnte der Berufung aus dem nachstehend dargelegten Grund nur ein Teilerfolg beschieden sein. Die von der Bw. zusätzlich geltendgemachten und vom FA der

Höhe nach zutreffend nicht beanstandeten Kosten belaufen sich insgesamt auf € 3.671,02. Das FA hat nun aber schon im angefochtenen Bescheid die bereits im Vermögensbekenntnis angeführten, voraussichtlichen und mit € 2.000,00 bezifferten, Kosten der Exhumierung (erkennbar unter der Position "sonstige Kosten") in Abzug gebracht. Im Rahmen der Berufungserledigung konnte daher nur mehr ein Betrag von € 1.671,02 erwerbsmindernd Berücksichtigung finden und stellt sich die Neuberechnung der ErbSt wie folgt dar:

• steuerpflichtiger Erwerb bisher	€	81.475,54
• abz. zusätzliche Kosten wie oben	€	1.671,02
• steuerpflichtiger Erwerb neu € 79.804,52, gerundet	€	79.804,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 30%	€	23.941,20
• zuzüglich ErbSt gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wie bisher	€	2.983,58
• abz. Begünstigung gem. § 8 Abs. 6 ErbStG wie bisher	€	110,00
• Erbschaftssteuer gesamt laut BE	€	26.814,78

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 30. Mai 2005