



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der KPf, geb. 17. Dezember 1962, XX-W, Sstraße 39-45/4/3, vom 17. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vertreten durch ADir. P, vom 10. März 2006 und vom 1. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. März 2006 wurde die Einkommensteuer für die Berufungswerberin (Bw), Frau KPf, geb 17.12.1962, betreffend das Jahr 2004 mit € 938,51 und mit Bescheid vom 1. März 2006 für das Jahr 2005 mit € 1.875,48 festgesetzt. Die Abgabenbehörde hat in den angeführten Bescheiden die in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Streitjahre 2004 und 2005 beantragten Begräbniskosten in Höhe von € 4.985,66 (2004) und € 1.213,30 (2005) mit der Begründung nicht anerkannt, dass Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellten, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten.

Innerhalb offener Frist erhab die Bw gegen die angeführten Bescheide Berufung und beantragte die Anerkennung der Begräbniskosten für 2004 mit der Begründung, es habe sich laut Protokoll des Notariats ein Reinnachlass von € 3.288,80 ergeben. Die Erbquote habe für die Bw und ihre Kinder je 1/3 betragen, wobei die Beträge für die beiden Kinder mündelsicher anzulegen und die Verfahrenskosten in vollem Umfang von der Bw zu tragen gewesen wären.

Die Begräbniskosten hätten sich bis Ende 2004 auf € 6.081,93 belaufen. Nach Abzug des anteiligen Nachlasses in Höhe von € 1.096,27 ergebe sich ein zum Abzug beantragter Betrag in Höhe von € 4.985,66.

Hinsichtlich des Jahres 2005 führte die Bw aus, es sei ein Restbetrag an Begräbniskosten in Höhe von € 1.213,30 nicht durch den Nachlass gedeckt und darüber hinaus ein Erbschaftsteuerbetrag in Höhe von € 134,12 zu entrichten gewesen, der in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 noch nicht angeführt worden sei, weshalb –soweit möglich – die Berücksichtigung dieses Postens beantragt werde.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2006 als unbegründet abgewiesen.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag führte die Bw ergänzend aus, dass neben der Außergewöhnlichkeit und der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen eine wesentliche Voraussetzung für die Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen darstelle. Zwangsläufigkeit sei nach der Rechtsprechung gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Aus sittlichen Gründen könne es keinesfalls als gerecht gelten, die Begräbniskosten oder Teile davon zu Lasten des Erbteiles der minderjährigen Kinder zu bestreiten und sei die Bw als Mutter sowohl aus rechtlichen als auch aus sittlichen Gründen verpflichtet, alle Entscheidungen, insbesondere auch in finanziellen Belangen zum größtmöglichen Wohl der Kinder zu treffen, weshalb die Begräbniskosten aus dem Einkommen der Bw bestritten worden seien. Diesbezüglich sei daher jedenfalls Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen gegeben. Bei Berechnung der außergewöhnlichen Belastung sei daher zu berücksichtigen, dass die Erbschaft nur zu einem Drittel auf die Bw entfalle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. 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.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 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 § 34 Abs. 3 legitit zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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 angemessene Begräbnis. Die Begräbniskostenforderung ist privilegiert und gehört zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Diese werden vom Gesetz so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen und der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht gegen die Verlassenschaft (vgl. Manz-Kommentar zum ABGB, Dittrich-Tades zu § 549).

Somit sind die Aufwendungen für das Begräbnis aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten, welches mit dem Verkehrswert anzusetzen ist (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Eine sittliche, jedoch im Hinblick auf eine mögliche Erbsentschlagung nicht rechtliche Verpflichtung (vgl. BFH BStBl. 1987, 715) der Berufungswerberin als Erbin für die Begräbniskosten ihres Gatten aus eigenem aufzukommen und damit die Möglichkeit, eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG zu beanspruchen, käme nur in Betracht, wenn kein ausreichendes aktives Nachlassvermögen vorhanden wäre.

Laut Protokoll des öffentlichen Notars Dr.PP, aufgenommen am 1. Juni 2005 über die Errichtung des berichtigten Inventars, wurden die Aktiva des Nachlassvermögens wie im Inventar vom 9. September 2004 mit € 12.762,60 angesetzt. Als bevorrechtete Verbindlichkeiten wurden danach Begräbniskosten in Höhe von € 3.236,00 und Nebenspesen zum Begräbnis in Höhe von € 1.855,55 angesetzt (insgesamt € 5.091,55). Nach Abzug der Forderung der Bw als erbliche Witwe auf Ersatz des halben Wertes des PKW (€ 3.000,00) errechnete sich ein Reinnachlass in Höhe von € 4.621,10 bzw nach Abzug der Massekosten in Höhe von € 1.332,30 ein Reinnachlass in Höhe von € 3.288,80. Laut Angaben der Bw entfiel je ein Drittel davon (€ 1.096,27) auf sie und ihre beiden minderjährigen Kinder.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ergibt sich aus der Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG ebensowenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH 19.12.2000, 99/14/0294). Die Bw hat im vorliegenden Fall freiwillig eine unbedingte Erbserklärung abgegeben, weshalb das

Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt. Das Merkmal der Zwangsläufigkeit der hier in Rede stehenden Aufwendungen ist aber vor allem auch auf Grund der Tatsache, dass der festgestellte Wert der Nachlassaktiva (€ 12.762,60 bzw nach Abzug der Massekosten von € 1.332,30 in Höhe von € 11.430,30) den Betrag der hier in Streit stehenden Begräbniskosten (insgesamt € 6.198,96) bei weitem übersteigt, nicht gegeben. Insofern die Begräbniskosten nämlich im Wert der aktiven Vermögenssubstanz Deckung finden, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/13/0057). Eine außergewöhnliche Belastung kann aber nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG genannten Voraussetzungen gegeben sein. Da im vorliegenden Fall bereits die Zwangsläufigkeit nicht gegeben ist, liegt schon aus diesem Grund keine außergewöhnliche Belastung vor. Ein näheres Eingehen auf die von der Bw vorgebrachten rechtlichen und sittlichen Gründe, die eine Bestreitung der Begräbniskosten zu Lasten des Erbteiles der minderjährigen Kinder und deren darauf begründete Nichtabzugsfähigkeit nicht gerechtfertigt erscheinen ließen sowie auf die Tatsache, dass die hier strittigen Kosten aus dem Einkommen der Bw bestritten wurden, konnte nach diesen Ausführungen unterbleiben (vgl. dazu auch die Ausführungen zum Regressanspruch) und war das Vorliegen der Außergewöhnlichkeit der Belastung bzw der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keiner gesonderten Überprüfung zu unterziehen.

Die Abgabenbehörde hat mit ihren Ausführungen, wonach es sich bei Aufwendungen für die Erbschaftssteuer um nicht absetzbare Aufwendungen handelt, weil diese nicht Ausgaben der Erben, sondern Aufwendungen der nicht einkommensteuerpflichtigen Erbmasse sind, zu Recht die beantragte Abzugsfähigkeit der Erbschaftssteuer (in Höhe von € 134,12) versagt (vgl. zur grundsätzlichen Nichtabzugsfähigkeit der Erbschaftssteuer Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 37 zu § 20).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juli 2007