



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 9. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. (FA) vom 11. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe:

Der Berufungswerber (Bw.) machte im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für 2004 Kosten im Zusammenhang mit dem Todesfall seiner im August des Jahres verstorbenen Gattin im Betrag von 5.327,98 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Der Abgabenerklärung schloss er eine Niederschrift zur Verlassenschaftsabhandlung vom 2. November 2004 an.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 11. Jänner 2006 wies das FA den Abzug der beantragten Aufwendungen mit dem Hinweis ab, dass derartige Kosten als außergewöhnliche Belastungen nur insoweit zu berücksichtigen seien, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten.

Die Berufung gegen diesen Bescheid begründete der Bw. lediglich damit, dass die aus der Veranlagung resultierende Nachforderung mangels Berücksichtigung der angefallenen Begräbniskosten nicht richtig berechnet worden sei. Gleichzeitig legte er den gerichtlichen Einantwortungsbeschluss sowie Rechnungen und Zahlungsbelege zu den geltend gemachten Aufwendungen bei.

In der Folge erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE), in welcher das FA begründend darauf verwies, dass Begräbniskosten, einschließlich der Kosten eines Grabmahles, vorrangig aus dem Nachlass zu bestreiten seien und nur soweit dieser dazu nicht ausreiche, außergewöhnliche Belastungen darstellen könnten. Da der aus der Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva resultierende reine Nachlass der Gattin des Bw. mit 20.660,80 € die geltend gemachten Aufwendungen abgedeckt habe, seien diese nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen gewesen.

Mit Hinweis auf seine in der Berufung vorgebrachte Begründung stellte der Bw. fristgerecht einen Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung an den UFS und begehrte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) räumt dem unbeschränkt Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Abzug einer außergewöhnlichen Belastung bei der Ermittlung des Einkommens ein, wenn folgende, im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

Die Belastung darf weder zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehören, noch den Sonderausgaben zuzurechnen sein. Sie muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs.1 EStG).

"Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst" (§ 34 Abs.2 EStG).

"Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann" (Abs.3 leg. cit.).

Sie beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, wenn sie die durch Abs. 4 und Abs. 5 leg. cit. festgelegten Teile des Einkommens überschreitet.

Die Abzugsfähigkeit von Bestattungskosten als außergewöhnliche Belastung regelt das EStG nicht explizit. Diese ergibt sich vielmehr als Anwendungsfall der dargestellten Bestimmungen.

Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis vertreten einhellig unter bestimmten Voraussetzungen die Abzugsfähigkeit von Bestattungskosten als außergewöhnliche Belastung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können Begräbniskosten und die Kosten eines Grabsteines als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, *soweit sie nicht im Nachlass Deckung finden* und dem Ortsgebrauch sowie dem

Stand des Verstorbenen - der sozialen Gruppe, der der Verstorbene angehört hat – entsprechen (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270; 25.9.1984, 84/14/0040 u.a.).

Die Bezug habende Verwaltungspraxis fasst Rz. 890 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR) zusammen:

"Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hierfür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62).

Der vom Bw. im Verfahren vorgelegten Niederschrift zur Verlassenschaftsabhandlung vom 2. November 2004 ist zu entnehmen, dass das Nachlassvermögen seiner Gattin Aktiva im Wert von 26.614,- € und Passiva von 5.953,22 € umfasst hatte. Die Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva hatte einen "reinen Nachlass von € 20.660,80" ergeben. Die Passiva hatten praktisch ausschließlich aus Anlass des Todes bzw. der Bestattung der Gattin erwachsene Kosten betroffen.

Der neben der gemeinsamen Tochter als gesetzlicher Erbe berufene Bw. hatte sich, nach dem weiteren Inhalt der Niederschrift, *"seines gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechts zur Gänze vorbehaltslos (...) entschlagen und lediglich die Rückerstattung der von ihm getragenen Bestattungs- und Todfallskosten"* beantragt. Die minderjährige Tochter war dadurch auf Basis einer bedingten Erbserklärung zur Alleinerbin geworden.

Auf Seite 6 der notariellen Niederschrift vom 2. November 2004 ist vermerkt, dass dem Bw. *"in Anrechnung auf die von ihm getragenen Bestattungs- und Todfallskosten"* im Gesamtbetrag von € 5.953,22 die von einem gerichtlich bestellten Sachverständigen

bewerteten Elektrogeräte aus dem Haushalt der Verstorbenen und der erbl. PKW der Marke Ford Escort im Gesamtwert von € 418,- überlassen worden waren. Im Übrigen war dem Vater der verstorbenen Gattin als Widerstreitsachwalter für die minderjährige Tochter aufgetragen worden, "sämtliche Guthaben – *nach Abzug der Verfahrenskosten und der restlichen Bestattungs- und Todfallskosten* – mündelsicher für die mj. erbl. Tochter Alexandra (..) anzulegen..."

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Graz vom 24. Jänner 2005 war der Inhalt der Abhandlungsniederschrift vom 2. November 2004 entsprechenden umgesetzt worden. Unter anderem war der Auftrag zur Verständigung der Kfz-Versicherung von der nunmehr ausschließlichen Verfügungsberechtigung des Bw. über das erbl. Kfz erteilt worden.

Nach § 549 ABGB gehören 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*".

Da Begräbniskosten somit die Erbschaft belasten, vermindern sie das erblasserische Vermögen bereits bevor dieses auf den/die Erben übergeht. Die Begräbniskosten, die Kosten des Verlassenschaftsverfahrens und die Kosten des Grabmahles sind vorrangig aus den Nachlassaktiva zu bestreiten. Erst wenn diese abgegolten sind, dürfen andere Nachlassgläubiger befriedigt werden bzw. geht das verbleibende Nachlassvermögen auf den/die Erben über.

Zu einer außergewöhnlichen Belastung können Bestattungskosten bei den Hinterbliebenen daher nur insoweit führen, als die Erbschaft zu deren Abdeckung nicht ausreicht.

Übersteigt der Wert des Nachlasses die Todfallskosten, die Kosten eines angemessenen Begräbnisses des Erblassers und einer entsprechenden Grabmahles, schmälern diese das auf den/die Erben übertragbare Vermögen. In diesem Fall bestehen weder für Erben noch für nicht erbende, unterhaltspflichtige Hinterbliebene rechtliche oder sittliche Verpflichtungen Todfalls- oder Begräbniskosten zu übernehmen. Eine Belastung des Vermögens der Rechtsnachfolger, wie sie § 34 EStG unabdingbar erfordert, tritt nicht ein.

Im Fall des Bw. stehen, wie ausgeführt, den geltend gemachten Todfalls- und Begräbniskosten (einschließlich der Ausgaben für die Adaptierung der Grabstätte) von 5.327,98 €, nach den vorgelegten Verlassenschaftsunterlagen, Nachlassaktiva von 26.614,- € gegenüber, welche vorrangig zur Abdeckung der Todfalls- und Begräbniskosten zu verwenden waren. Nur das danach verbleibende Restvermögen wurde der (bedingt erbserklärten) minderjährigen Tochter des Bw. als "reiner Nachlass" eingantwortet. Entsprechend wurde der Ersatzanspruch des Bw. für die von ihm bezahlten Todfalls- und Begräbniskosten

gegenüber dem Vertreter der Alleinerbin im Verlassenschaftsprotokoll ausdrücklich festgehalten.

Das Vermögen des Bw. wurde somit tatsächlich nicht belastet. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass er sich seines Erbrechts entschlagen hat, da ihm die vorweg getragenen Aufwendungen aus den Nachlassaktiva zu ersetzen waren.

Sollte er auf den Kostenersatz verzichtet haben (was der Aktenlage allerdings nicht zu entnehmen ist), hätte dies aus Sicht des § 34 EStG ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung geführt. In diesem Fall wären die Belastungen im Vermögen des Bw. nämlich nicht zwangsläufig (sondern aufgrund eines freiwilligen Verzichts auf den Kostenersatz) erwachsen und hätte es daher an einer weiteren, unabdingbaren Voraussetzung für die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG gefehlt. Wie dargestellt, setzt ein Abzug von außergewöhnlichen Belastungen das gemeinsame Vorliegen *aller* in § 34 EStG geforderten Merkmale voraus. Fehlt auch nur eines, ist die Berücksichtigung ausgeschlossen. Unter den gegebenen Umständen war das Rechtsmittel des Bw. abzuweisen.

Graz, am 9. Jänner 2009