



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz  
Senat 7

GZ. RV/0854-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Denk - Mag. Ferdinand Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, 4710 Grieskirchen, Stadtplatz 27, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 25. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Einkommensteuererklärung 2007 (mit FinanzOnline eingebracht) beantragte sie eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung in Höhe von 3.000,00 € (Begräbniskosten – soweit im Nachlass nicht gedeckt), die ohne Prüfung gewährt wurde (Bescheid vom 30. Jänner 2009).

Mit Bescheid vom 25. Mai 2009 hob das Finanzamt gemäß § 299 BAO obigen Bescheid auf und erließ einen neuen Sachbescheid nunmehr ohne Berücksichtigung einer Steuerermäßigung, da Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellten, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw wegen der Nichtanerkennung der außergewöhnlichen Belastung am 17. Juni 2009 mittels FinanzOnline Berufung und fügte das Protokoll über die am 21. März 2007 durchgeführte Verlassenschaftsabhandlung bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag vom 23. Juni 2009 (FinanzOnline) führte die Bw nunmehr durch ihre steuerliche Vertreterin ergänzend aus:

In der Berufungsvorentscheidung werde eingewendet, dass die Begräbniskosten vorrangig mit den vorhandenen Aktiva abzudecken seien. Allerdings seien keine entsprechenden Aktiva vorhanden, da die Versicherungsgutschriften in Höhe von insgesamt 8.777,33 € zugunsten der Volkskreditbank vinkuliert seien und dort eine Verbindlichkeit von insgesamt 27.588,30 € ausgewiesen sei. Die beiden Pkw's seien ebenfalls vollkommen wertlos, da nicht einmal Fahrzeugpapiere vorhanden seien und nötigenfalls kostenpflichtig entsorgt werden müssten. Zum Wert der Liegenschaft nehme zwar der Notar Stellung, allerdings dürften dies nur tröstende Worte sein, denn in Wirklichkeit sei auch hier keine Verwertungsmöglichkeit zu erkennen und die laufenden Kosten müssten ebenfalls vom Erben getragen werden, was sogar wieder zu einer Belastung führe – diese seien hier allerdings nicht Gegenstand, sollten jedoch die übernommenen Belastungen verdeutlichen. Weiters habe sich die Finanzbehörde mit der Bewertung der Aktiva nicht wirklich auseinandergesetzt.

Daher werde beantragt, die Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Der Bruder der Bw Johann N., geb. 0000, verstarb am TT.MM.2007. Die Bw gab, nachdem sie vom Gerichtskommissär über die Rechtswirkungen der bedingten und der unbedingten Erbantrittserklärung genau unterrichtet worden war, eine unbedingte Erbantrittserklärung ab.

Die Bw erstattete als Erbin nachstehende Vermögenserklärung:

<b>A) AKTIVA:</b>	
1. Liegenschaften EZ. 43 und EZ. 276 je Grundbuch R. mit einem dreifachen Einheitswert	6.540,54 €

2. PKW Peugeot 305, BJ 1986	100,00 €
3. Auszahlungsbetrag Risikoversicherung Wüstenrot Versicherungs-AG (vinkuliert zugunsten der VKB G.)	6.510,81 €
4. Auszahlungsbetrag OÖ Versicherung AG (vinkuliert zugunsten VKB G. )	2.266,52 €
5. PKW Austin Healy, rot, Oldtimer (keine Fahrzeugpapiere vorhanden)	250,00 €
6. PKW Mini-Cooper 850, blau, Oldtimer (keine Fahrzeugpapiere vorhanden)	<u>150,00 €</u>
<b>Summe der Aktiva</b>	<b>15.817,87 €</b>
<b>B) PASSIVA:</b>	
1. Begräbniskosten lt. dem Gerichtskommissär vorgelegten und von diesem nach Einsichtnahme wieder ausgefolgten Belegen: a) Kosten Bestattung b) Kosten Totenzehrung c) Kosten Blumen	3.040,06 € 652,10 € 650,00 €
2. Kostenvoranschlag für Grabanlage	1.377,00 €
3. Deutsche Rentenversicherung	123,38 €
4. VKB-Bank G. Sollsaldo auf Konto Nr. XXXXXX Sollsaldo auf Konto Nr. YYYYYY	10.254,00 € <u>17.334,30 €</u>
<b>Summe der Passiva</b>	<b>33.430,84 €</b>
<b>C) GEGENÜBERSTELLUNG.</b>	
A k t i v a	15.817,87 €
P a s s i v a	<u>33.430,84 €</u>
<b>Nachlassüberschuldung *)</b>	<b>17.612,97 €</b>

\*) Zur Nachlassüberschuldung wird festgestellt, dass es sich bei dieser Überschuldung um eine rein rechnerische Überschuldung handelt, da der Vermögenserklärung lediglich der dreifache Einheitswert der erbl. Liegenschaften zugrunde gelegt wurde und der Verkehrswert ein Vielfaches dieses Wertes beträgt.

Die Bw hat lt. Einantwortungsbeschluss vom 3. April 2007 das Alleineigentum an unter Punkt 1 der Vermögenserklärung angeführten Grundstücken erhalten; die Grundstücks-Gesamtfläche der EZ 276 beträgt 6.279 m<sup>2</sup> (dv. Nutzung: 6.182 m<sup>2</sup> Landw., 97 m<sup>2</sup> Sonstige), der EZ 43 3.029 m<sup>2</sup> (dv. Nutzung: 2.776 m<sup>2</sup> Landw., 253 m<sup>2</sup> Baufl. (Gebäude R).

Aus der Kaufpreissammlung ist ersichtlich, dass der durchschnittliche Kaufpreis 1,75 €/m<sup>2</sup> für ein vergleichbares Grundstück (Landw.) beträgt.

Aus dem Erschaftssteuerbescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 29. Mai 2007 ergibt sich folgende Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

Wert des land- u. forstwirtschaftlichen Vermögens	2.616,21 €
Wert der übrigen Grundstücke	<u>3.924,33 €</u>
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	6.540,54 €
Lebensversicherung, Sterbegeld	8.777,33 €
andere bewegliche Gegenstände (zB Schmuck, PKW)	50,00 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	-1.045,24 €
sonstige Kosten (= Passiva)	-33.430,84 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-440,00 €
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	<u>-50,00 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	0,00 €

Aus der Rechnung der Firma Bestattung-Überführung P. vom 1. Februar 2007 geht Folgendes hervor:

<b>Eigenleistungen:</b>	
Sarg: Lärche gekehlt und geprägt	465,00 €
Sargausstattung	65,00 €
Undurchlässige Einlage	25,00 €
Sterbekreuz	5,00 €
Grabkreuz	64,00 €
Aufnahme des Todes	29,00 €
870 St. Postwurf inkl. Schriftsatz	224,00 €
250 St. Trauerbilder mit Farbfoto	227,50 €
5 St. Kuvert à 0,14 €	0,70 €
Beistellung Bestattungsauto	31,00 €
Lieferung des Sarges, Sargadjustierung, Abholung des Verstorbenen vom Trauerhaus, Einsorgen, Schließen und Verladen des Sarges, sowie Überstellung in die Aufbahrungshalle M.	109,00 €
Aufbahrung	24,00 €
Überwachung während der Aufbahrungszeit	48,00 €
Begräbnis	68,00 €
Besorgungen	86,00 €
Leihgegenstände (Kerzen, Ständer, Kranzwagen)	39,00 €

Reinigung und Desinfektionsmittel		39,00 €
Totengräberdienst		450,00 €
	Summe	<b>1.999,20 €</b>
<b>Gebühren, Barauslagen:</b>		
Gemeine M.		122,50 €
Musik		120,00 €
Pfarramt		101,00 €
Herr H.		10,00 €
Kirchenchor		200,00 €
Postamt		77,52 €
Herr A.		10,00 €
	Summe	<b>641,02 €</b>
	Summe Eigenleistungen	1.999,20 €
	+ 20 % MwSt.	399,84 €
		<u>2.399,04 €</u>
	Summe Gebühren, Barauslagen	641,02 €
	<b>Endsumme</b>	<b>3.040,06 €</b>

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 34 Abs. 1 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:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

---

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

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 Euro 6 %, mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8 %, mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %, mehr als 36.400 Euro 12 % (Abs. 4, 1. und 2. Satz).

Die Bw. hat in ihrer Einkommensteuererklärung 2007 Begräbniskosten in Höhe von 3.000,00 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Begräbniskosten können nach herrschender Lehre, Judikatur und Verwaltungspraxis eine außergewöhnliche Belastung, die unter Berücksichtigung des in § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 dargestellten Selbstbehaltes anzuerkennen sind, darstellen.

Aus der oben zitierten gesetzlichen Grundlage des § 34 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich, dass Aufwendungen nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, wenn sie zwangsläufig erwachsen.

Dies gilt auch für Begräbniskosten, wobei sich die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen aus der sittlichen Pflicht des Erben, dem Verstorbenen ein angemessenes Begräbnis auszurichten, ergibt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 34 Tz 78, Stichwort „Begräbniskosten“).

Entsprechend der Rechtsmeinung des Finanzamtes können Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als sie nicht durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen gedeckt sind.

Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 549 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches, wonach „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 gehören“. Die Begräbniskosten gehören daher zu den sogenannten bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Diese werden vom Gesetz so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; dh. die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen, der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht gegen die Verlassenschaft (vgl. Manz-Kommentar zum AGBG, Dittrich-Tades, § 549). Finden die

---

Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiven Deckung, kommt eine Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht und es fehlt insoweit an der Zwangsläufigkeit.

Soweit eine Nachlassdeckung nicht gegeben ist, liegt in Höhe der Aufwendungen für ein durchschnittliches Begräbnis eine außergewöhnliche Belastung vor.

Nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden Kosten für Inserate, Postgebühren, Parten, Blumen, Kränze, Grabpflegekosten. Ausgaben für Trauerkleidung gelten ebenfalls als nicht zwangsläufig erwachsen; ihre Abzugsfähigkeit scheitert darüber hinaus regelmäßig am Gegenwertgedanken (Doralt, a.a.O., § 34 Tz 78; Jakom/*Baldauf*, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage 2011, § 34 Rz 90 „Begräbniskosten“).

Eine Nachlassdeckung kann auch dann gegeben sein, wenn hohe Nachlassverbindlichkeiten – wie im gegenständlichen Fall – vorhanden sind. Es genügt nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen (UFS 21.1.2004, RV/0366-G/02; Jakom/*Baldauf*, a.a.O., § 34 Rz 90 „Begräbniskosten“).

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann nach herrschender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (vgl. Doralt, a.a.O., § 34 Tz 78; VwGH 21.10.1999, 98/13/0057).

Der nach der festgestellten Aktenlage vorhandenen Nachlassaktiva i.H.v. 15.817,87 € (Grundstücke lediglich mit dem dreifachen Einheitswert bewertet) stehen geltend gemachte Begräbnisaufwendungen in Höhe von 3.000,00 € (Kosten lt. Rechnung vom 1. Februar 2007 3.040,06 €, die noch um die Kosten für Postgebühren und Parten zu kürzen sind), gegenüber.

Mit Einbeziehung der Verkehrswerte der landwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt sich folgendes Bild:  $8.958 \text{ m}^2 \times 1,75 \text{ €} = 15.675,50 \text{ €}$ ; dazu kommt noch der (hier nicht festgestellte) Wert des Gebäudes. Die Nachlassaktiva erhöht sich durch Einbeziehung der Verkehrswerte der Grundstücke auf 24.952,83 €.

Da die Nachlassaktiva die Begräbniskosten übersteigen, kommt im gegenständlichen Fall eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Linz, am 8. März 2012