



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle X
Senat Y

GZ. RV/0219-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 7. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 30. Juni 2003 kam die Abgabenschuldnerin ihrer Verpflichtung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2002, in welchem sie gleichzeitig von mehreren Arbeitgebern Bezüge erhalten hat, nach.

Das Finanzamt führte daraufhin mit Bescheid vom 7. Juli 2003 die Veranlagung antragsgemäß durch.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2003 erhob die Steuerpflichtige dennoch Berufung gegen diesen Bescheid und führte aus, sie hätte die Todesfallskosten ihrer Mutter in Höhe von € 3.559,00 alleine zu tragen gehabt und vergessen, diese als außergewöhnliche Belastung zu beantragen.

In der Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt die abweisende Erledigung damit, dass der Berufungswerberin die Aufwendungen nur deshalb entstanden seien, da ihr das zur Deckung dieser Aufwendungen dienende Vermögen zugekommen sei und verwies auf einen Übergabevertrag vom TT.MM.JJJ1, mit welchem der Berufungswerberin von ihrer Mutter ein Liegenschaftsanteil übereignet wurde.

In der Folge erhob die Einschreiterin neuerlich Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung und vertrat die Ansicht, dass der Vermögenszuwachs durch die Liegenschaftsanteilsübereignung nicht auf Grund des Todes ihrer Mutter erfolgt sei, sondern bereits im Herbst JJJJ bzw. mit Übergabevertrag vom TT.MM.JJJ2 (gemeint wohl: JJJ1) stattgefunden habe. Zu diesem Zeitpunkt sei der Tod der Mutter noch keineswegs absehbar gewesen. Ihre Mutter sei – mit Ausnahme der Pensionsbezüge – an ihrem Todestag mittellos gewesen, weshalb sie als Tochter gesetzlich und moralisch verpflichtet gewesen wäre für die Bestattung aus ihrem Vermögen aufzukommen.

Das Finanzamt wertete diese Eingabe als Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und legte den Verwaltungsakt dem unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1.	Sie muss außergewöhnlich sein.
2.	Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3.	Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Im gegenständlichen Fall ist von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt auszugehen:

Die Berufungswerberin erhielt Ende des Jahres JJJJ (Unterzeichnung des Übergabevertrages am A. bzw. B. MM.JJJJ) von ihrer Mutter einen Liegenschaftsanteil (5/8 der Gesamtliegenschaft) unentgeltlich gegen Einräumung eines Wohnrechtes übereignet und wurde dadurch zur Alleineigentümerin dieser Liegenschaft.

Am TT.MM.JJJ3 verstarb die Mutter der Berufungswerberin ohne ein Nachlassvermögen zu hinterlassen, weshalb eine Verlassenschaftsabhandlung nicht stattgefunden hat.

Die Berufungswerberin beantragte folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen:

Kranz und Sarggesteck	€	232,56
Einschaltung in der Lokalpresse	€	136,80

Ausheben des Grabes	€	274,80
Totenmahl	€	846,67
Bestattungskosten	€	2.068,59
Gesamtkosten	€	3.559,42

Dazu ist eingangs auszuführen, dass die Kosten des Totenmahles und für Kränze oder Sarggestecke niemals zu außergewöhnlichen Belastungen führen können (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Tz 1, Stichwort "Begräbniskosten"), weil es diesen Aufwendungen an der Zwangsläufigkeit mangelt. Gleiches gilt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch für die Kosten einer Einschaltung in der lokalen Presse und für die Anfertigung von Parten bzw. Sterbebildern (in der Rechnung über die Bestattungskosten mit einem Betrag von € 411,62 bto. enthalten). Von den beantragten Aufwendungen sind daher € 1.627,65 mangels Zwangsläufigkeit grundsätzlich nicht abzugsfähig.

Zur Abzugsfähigkeit der danach verbleibenden € 1.931,77 ist auszuführen:

Eingangs ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall der nach § 34 EStG 1988 zu berechnende Selbstbehalt € 1.279,12 beträgt und außergewöhnliche Belastungen für Begräbniskosten bis zu diesem Betrag daher keine Minderung der Bemessungsgrundlage bewirken können. Weiters ist festzustellen, dass Begräbniskosten gemäß § 549 ABGB zu den Verbindlichkeiten des Nachlasses gehören und aus den Aktiva desselben – als bevorrechtete Verbindlichkeit – zu bestreiten sind. Reichen die Aktiva des Nachlasses nicht aus, um die Begräbniskosten zu begleichen, kann die Bestreitung der Begräbniskosten durch einen Erben oder eine andere Person bei diesem oder dieser zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Die Zwangsläufigkeit ergibt sich in diesen Fällen jedenfalls aus sittlichen Gründen, welche gebieten dem vermögenslos Verstorbenen ein einfaches aber würdiges und dem Ortsgebrauch und dem Stand des Verstorbenen entsprechendes Begräbnis zukommen zu lassen.

In Anlehnung an die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.1999, 98/15/0201, sieht der unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall jedoch keine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Berufungswerberin durch die Bestreitung der Begräbniskosten. Wie der Gerichtshof im erwähnten Erkenntnis ausführt, liegt eine derartige Beeinträchtigung nämlich dann nicht vor, wenn dem Steuerpflichtigen das zur Deckung der in Rede stehenden Aufwendungen heranziehbare Vermögen zugekommen ist und somit ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Aufwand und einem unentgeltlichen Vermögenserwerb besteht.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Berufungswerberin von ihrer Mutter im Jahr JJJJ ein nicht unbeträchtlicher Vermögenswert in Form eines 5/8 Anteiles an einer Liegenschaft unentgeltlich, lediglich gegen Einräumung eines Wohnrechtes, zugewendet wurde. Dabei handelte es sich offenbar um das einzige Vermögen der ein Jahr später verstorbenen Mutter, weil letztlich mangels Vermögens eine Verlassenschaftsabhandlung nicht stattgefunden hat. Ohne diese Übergabe wäre unbestritten für die Begleichung der Begräbniskosten ausreichendes Vermögen im Nachlass vorhanden gewesen. Eine Tatsache, die von der Berufungswerberin nicht bestritten wird und sich auch zweifelsfrei daraus ergibt, dass für die gesamte übergebene Liegenschaft im Jahr JJJ2 ein Verkaufspreis erzielt werden konnte, der die Begräbniskosten bei weitem überstiegen hat.

Auch wenn im gegenständlichen Fall im Zeitpunkt des Ablebens die Mutter der Berufungswerberin – wie ausgeführt – über kein für die Deckung der Begräbniskosten ausreichendes Vermögen mehr verfügt hat und die Begräbniskosten daher nicht aus dem Nachlass bestritten werden konnten, ist dieser Umstand doch eindeutig auf die ein Jahr zuvor erfolgte unentgeltliche Vermögensübertragung zurückzuführen und besteht – nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates – deshalb (noch) ein tatsächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des oben zitierten Erkenntnisses. Es entspräche auch nicht den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn die Anerkennung von Begräbnisaufwendungen als außergewöhnliche Belastung davon abhängig gemacht werden könnte, ob tatsächlich vorhandene Vermögenswerte in den Nachlass fallen oder (kurze Zeit) vor dem Ableben im Schenkungswege an den oder die potentiellen Erben übertragen werden. Letztlich entspricht es auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass insbesondere Schenkungen (von Grundstücken und anderen Vermögenswerten) in hohem Alter des Geschenkgebers zu Lebzeiten immer auch mit der Erwartung (Bedingung) desselben verknüpft sind, dass der Geschenknehmer nach dem Ableben bei Fehlen eines ausreichenden Nachlasses (zumindest) für ein würdiges Begräbnis aufkommt, selbst wenn dies im Übergabe(Schenkungs)vertrag nicht ausdrücklich festgehalten wurde.

Zusammengefasst steht somit fest, dass die Berufungswerberin durch die Begleichung der Begräbniskosten in ihrem Einkommen nicht wesentlich beeinträchtigt wurde, da ihr zu Lebzeiten ihrer Mutter von dieser ein Vermögenswert übertragen wurde, der nur durch diese Übertragung nicht in den Nachlass gefallen ist und wertmäßig leicht zur Begleichung der Begräbniskosten ausgereicht hätte, ja diese sogar um ein Vielfaches überstiegen hat.

Eine Rechtfertigung für die Berücksichtigung des geschenkten Liegenschaftsanteiles bei der Prüfung der steuerlichen Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen ergibt sich auch in Anlehnung an die Bestimmungen der §§ 785 und 951 ABGB, nach welchen Schenkungen des Erblassers bei der Berechnung des Nachlasses zu berücksichtigen sind. Diese Bestimmungen verhindern die ungerechtfertigte Verkürzung des Erbanteiles von

Pflichtteilsberechtigten. Die Berücksichtigung von Schenkungen zu Lebzeiten des sodann vermögenslos Verstorbenen bei der Prüfung ob Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können führt dazu, dass der zuvor bereicherte Bestreiter von Begräbniskosten diese in der Folge nicht über eine verminderte Steuerleistung (zum Teil) auf die Allgemeinheit überwälzt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. Juni 2005