



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 31. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge als Bw. bezeichnet, bezog im Jahre 2009 nichtselbständige Einkünfte von der PVA und brachte am 27. März 2010 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 beim Finanzamt auf elektronischem Weg ein.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 am 30. März 2010 gemäß der Erklärung des Bw..

In der gegen diesen Bescheid am 31. März 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass er vergessen habe, die aus den Begräbniskosten seiner Mutter resultierende außergewöhnliche Belastung in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 anzugeben.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 6. April 2010 gab das Finanzamt dem Bw. bekannt, dass Begräbniskosten gemäß der Bestimmung des § 549 ABGB zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten. Diese seien vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Eine außergewöhnliche Belastung liege daher nur dann vor, wenn die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva keine Deckung fänden. Daher seien bis zum 14. Mai 2010 folgende Ergänzungen vorzunehmen:

- die Bekanntgabe des Namens, Geburtsdatums und der letzten Wohnanschrift der verstorbenen Mutter,
- Kopien der Rechnungen und Zahlscheine,
- ein Nachweis über die Aktiva der Verlassenschaft (inklusive Versicherungsleistungen) sei vorzulegen.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchens übermittelte der Bw. dem Finanzamt mittels Telefax vom 6. Mai 2010 die notarielle Todesfassaufnahme seiner Mutter. Angemerkt wird, dass in dieser unter der Rubrik „Aktiva“ per Todestag € 768,71 resultierend aus einem Guthaben des auf die Mutter der Bw. lautenden Girokontos aufscheinen. Dieses Girokonto wurde per 24. August 2009 infolge Geringfügigkeit saldiert. An weiteren geldwerten Aktiva sind im erwähnten Schriftstück € 142,32, resultierend aus Überzahlungen an das K, vermerkt.

Unter der Rubrik „Passiva“ scheint eine Forderung des K. in Höhe von € 19.862,30 sowie eine solche der PVA in Höhe von € 226,40 auf. Weiters wurden die Begräbniskosten und sonstigen Todesfallkosten – sämtliche bezahlt vom Bw. - wie folgt angegeben:

Begräbniskosten bei Bestattung Wien: € 4.276,--,

Blumen und Kränze: € 270,--,

Trauermahl: € 64,40 sowie

Trinkgelder und unbelegbare Nebenauslagen: € 220,--.

Mittels Schreibens vom 6. Mai 2010 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage von Kopien der die Begräbniskosten betreffenden Rechnungen auf.

In Beantwortung dieses Schreibens übermittelte der Bw. dem Finanzamt mit gleichem Datum per Telefax die die Begräbniskosten in Höhe von € 4.276,-- betreffende Rechnung der Bestattung Wien.

Das Finanzamt erließ am 28. Mai 2010 eine abändernde Berufungsvorentscheidung und brachte in dieser eine aus dem Begräbnis resultierende außergewöhnliche Belastung in Höhe

von € 3.088,97 unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Höhe von € 3.053,92 zum Ansatz.

Am 18. Juni 2010 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte diesbezüglich aus, dass die Nachlassaktiva laut den Beschlüssen des Bezirksgerichtes G vom 15. September 2009, Gz sowie vom 27. Oktober 2009 GZ brutto insgesamt € 768,71 und nach Abzug der Gebühren des Gerichtskommissärs von insgesamt € 81,60 in Summe € 687,11 netto betragen hätten.

Der Bw. führte weiters aus, dass bei der Berechnung des gegenständlichen Bescheides ein Irrtum unterlaufen sei. Dies deshalb, da der Gesetzestext/Originaltext auf der bmf-intranet-Seite laute: *„Begräbniskosten RZ 890. Begräbniskosten sind primär aus dem Nachlass(Aktiva) zu bestreiten. Dadurch nicht gedeckte Kosten eines Begräbnisses stellen bis max. 4.000,-- eine außergewöhnliche Belastung dar.“* Es sei ganz eindeutig die Rede von *„dadurch nicht gedeckte Kosten“*. Das angeführte Beispiel sei daher irreführend weil falsch. In dem Beispiel verblieben daher 3.600,-- (6.000,-- minus 2.400,--) und nicht 1.600,--. Wenn die Begräbniskosten beispielsweise 7.200,-- betragen, käme die Grenze von 4.000,-- zum Tragen. Daher ersuche der Bw. seine nachgewiesenen Begräbniskosten von € 4.278, sowie die zusätzlichen Kranzkosten von € 270,-- zu berücksichtigen.

Am 25. Februar 2011 übermittelte der Bw. dem UFS die beiden o. e. Gerichtsbeschlüsse. Im Zuge eines diesbezüglichen Telefonates gab der Bw. dem Referenten telefonisch bekannt, dass er eine bedingte Erbserklärung abgegeben habe und dass er lediglich die beiden Beträge in Höhe € 142,32 und € 626,39 erhalten habe.

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 (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Dazu bestimmt Abs. 2 der genannten Gesetzesstelle, dass eine Belastung außergewöhnlich

ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst nach Abs. 3 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach Abs. 4 wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten einschließlich der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Grabstätte als außergewöhnliche Belastung ist im § 34 EStG 1988 nicht explizit geregelt. Diese ergibt sich vielmehr als Anwendungsfall der oben angeführten gesetzlichen Regelungen. Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis vertreten einhellig unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen im jeweiligen Einzelfall die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung da diese dem Grund nach jedenfalls außergewöhnliche und zwangsläufig erwachsende Aufwendungen darstellen. In dieser Ansicht stimmen sowohl Literatur als auch Judikatur überein, weshalb diesbezüglich weitergehende Ausführungen unterbleiben können. Weiters bestimmt jedoch § 549 ABGB, dass die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten gehören. Das bedeutet, dass derartige Kosten in erster Linie aus dem Nachlassvermögen zu bestreiten sind, das zu diesem Zweck mit den Verkehrswerten zu bewerten ist (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Eine Verpflichtung des Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, kann daher nur in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck ausreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist (VwGH 27.9.1995, 92/13/0261). Trifft dies zu, kann vom Erben jedoch nicht verlangt werden und ist er auch dazu weder rechtlich noch sittlich verpflichtet, ein über den Ortsgebrauch und den Stand des Verstorbenen hinausgehendes Begräbnis zu finanzieren. Vielmehr vermindert sich der ortsübliche Aufwand in Relation zum Nachlassvermögen, da es nicht üblich (und somit nicht von einer sittlichen Verpflichtung umfasst) ist, bei geringem Nachlass ein besonderes Begräbnis auszurichten. Das bedeutet wiederum, dass Begräbniskosten immer nur in einem mehr oder weniger bescheidenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, weil alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, nicht mehr als zwangsläufig anzusehen sind (VwGH 16.12.1955, 590/55; VwGH 4.2.1963, 359/62). Die Verwaltungspraxis hat auf Grund von Erhebungen und Beobachtungen des Marktes einen Richtwert für ein ortsübliches Begräbnis festgelegt. Dabei handelt es sich für das Streitjahr um maximal € 4.000,-- für das Begräbnis.

Der Bw. übernahm im Jahre 2009 nach der Aktenlage die durch den Todesfall seiner Mutter angefallenen Aufwendungen. Laut Beschluss des Bezirksgerichtes G vom 15. September 2009, Gz , war die Verlassenschaft iHv von € 24.550,38 überschuldet. Gemäß diesem beliefen sich die Nachlassaktiva auf € 142,32 und die Bestattungskosten und Nebenauslagen auf € 4.866,40, resultierend aus Aufwendungen für die Gerichtskommissionsgebühr iHv € 36,--, für die Bestattung Wien iHv € 4.276,--, für Blumen und Kränze iHv € 270,--, für das Trauermahl iHv € 64,40 sowie für Trinkgelder und unbelegbare Nebenauslagen iHv € 220,--. Die Aktiven wurden dem Bw. mit dem o. a. Beschluss gegen Bezahlung der Passiva iHv € 4.866,40 gemäß §§ 154 AußStrG an Zahlungsstatt überlassen.

Gemäß Beschluss des Bezirksgerichtes G vom 27. Oktober 2009, GZ., wurde dem Bw. das weitere Nachlassvermögen iHv € 626,39 auf weiteren Abschlag der von ihm bezahlten Bestattungskosten und Nebenauslagen iHv € 4.866,40 an Zahlungsstatt überlassen. In diesem Beschluss wurden die Gebühren des Gerichtskommissärs mit € 45,60 bestimmt.

Nach herrschender Verwaltungspraxis (LStRL Rz 890) werden Aufwendungen für ein würdiges Begräbnis im Ausmaß von € 4.000,-- als angemessen angesehen. Höhere Kosten sind nicht zwangsläufig und demnach nicht abzugsfähig. Von diesen angemessenen Kosten sind jedoch die Nachlassaktiva abzuziehen, da Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören (§ 549 ABGB), die vorrangig aus vorhandenem Nachlassaktiven zu bestreiten sind. Steht eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen und findet die Erbgangsbelastung (u.a. Begräbniskosten) im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung, kann von keiner Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040, VwGH 27.9.1995, 92/13/0261). Es genügt nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen (Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 34 Rz. 90 Stichwort: Begräbniskosten). Zusammengefasst heißt dies, dass die steuerlich berücksichtigungswürdigen Begräbniskosten um die letztlich zur Verfügung stehenden Nachlass(Netto)Aktiva zu kürzen sind.

Dem Bw. wurden mit den o. e. Beschlüssen des Bezirksgerichtes G vom 15. September 2009 und vom 27. Oktober 2009 Nachlassaktiva iHv insgesamt € 768,71 überlassen. Somit steht unzweifelhaft fest, dass dieser Betrag die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Begräbniskosten mindert, weil in diesem Ausmaß die angemessenen Begräbniskosten durch den Nachlass gedeckt sind und daher vom Bw. nicht aus Eigenem zu tragen waren.

Die Aktiva des Nachlasses können nur in jenem Umfang zur teilweisen Bestreitung der Begräbniskosten herangezogen werden, in dem sie dem Bw. tatsächlich zugute kommen. Die Gebühren des Gerichtskommissärs iHv insgesamt € 81,60 werden sohin als Verfahrenskosten Teil der (steuerlich begünstigten) Begräbniskosten.

Die streitgegenständlichen, als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2009 steuerlich berücksichtigungswürdigen Aufwendungen für das Begräbnis berechnen sich demnach wie folgt:

Summe der Nachlassaktiva laut den o. e. Gerichtsbeschlüssen	768,71
Abzüglich den Gebühren des Gerichtskommissärs	- 81,60
Maximale Kosten der Bestattung	- 4.000,00
Außergewöhnliche Belastung für das Begräbnis	- 3.312,89

Die Nachlassaktiva decken sohin die Kosten für das Begräbnis iHv € 687,11 ab. Da nach der Verwaltungspraxis, w. o. ausgeführt, für ein Begräbnis an Kosten lediglich € 4.000,00 steuerliche Anerkennung finden dürfen, hatte der Bw. die darüber hinausgehenden, durch die Nachlassaktiva nicht abgegoltenen, Aufwendungen im Differenzbetrag von € 3.312,89 selbst tragen. Diese stellen damit in diesem Umfang vor Abzug des Selbstbehaltes eine außergewöhnliche Belastung dar.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Da Aufwendungen für Blumen und Kränze nach der Verwaltungspraxis als Teil der Begräbniskosten anzusehen sind, waren die o. e. Kranzkosten iHv € 270,-- im Sinne der vorstehenden Ausführungen nicht zusätzlich zu berücksichtigen.

Das im Vorlageantrag erstellte Vorbringen des Bw., wonach bei der Berechnung der Höhe der außergewöhnlichen Belastung ein Irrtum unterlaufen sei, geht in Ansehung des oben Gesagten ins Leere. Schlussendlich wird angemerkt, dass die vom Bw. zitierte Textstelle den Lohnsteuerrichtlinien entstammt und somit keinen Gesetzestext darstellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. März 2011