



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., R., K., vom 30. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15. September 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 unter anderem Krankheitskosten seiner Gattin in Höhe von 1.143,00 € sowie durch den Tod seiner Gattin verursachte Begräbniskosten in Höhe von 8.259,00 € als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit Bescheid vom 15. September 2008 wurden die Begräbniskosten mit der Begründung nicht anerkannt, eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung sei nicht möglich, weil diese aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Weiters würden die unter Ansatz eines Selbsthaltes zu berücksichtigenden Krankheitskosten den Selbstbehalt nicht übersteigen.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde die Anerkennung der Krankheits- und Begräbniskosten im erklärten Ausmaß mit der Begründung begehrt, diese Beträge könnten größtenteils nicht aus dem Nachlass bestritten werden. Die betreffende Verlassenschaftsabhandlung läge bis dato nicht vor, weil unter anderem die M.R. die

Zustimmung zur Grundtrennung noch nicht erteilt habe. Die Verlassenschaftsabhandlung werde aber nach Erhalt unverzüglich übermittelt.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 21. Jänner 2009 wurde der Bw. um belegmäßigen Nachweis der zu berücksichtigenden Krankheits- und Begräbniskosten ersucht. Weiters wurde er aufgefordert, die Verlassenschaftsabhandlung bzw. eine Bescheinigung, dass mangels Vermögens keine Verlassenschaftsabhandlung stattgefunden habe, vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 2. März 2009 wurden die angeforderten Kostenbelege übermittelt. Zudem wurde mitgeteilt, es läge noch immer keine Verlassenschaftsabhandlung vor. Da aber kaum Barmittel vorhanden gewesen seien, sei mit einem negativen Ergebnis zu rechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde unter Wiedergabe des Wortlautes des § 34 EStG 1988 bezüglich der Krankheitskosten ausgeführt, eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit läge insoweit vor, als die Belastung den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreite. Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes sei das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst. Seien im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 enthalten, so sei die Bemessungsgrundlage um diese Bezüge zu erhöhen. Die Höhe des Selbstbehaltes werde durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt. Danach betrage der Selbstbehalt bei einem Einkommen von 29.248,50 € 10%. Da die geltend gemachten Krankheitskosten den Selbstbehalt nicht übersteigen würden, ergebe sich diesbezüglich keine steuerliche Auswirkung.

Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals seien insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden könnten. Nachdem die verstorbene Ehefrau des Bw. zur Hälfte Eigentümerin der Liegenschaft in Rl., K., gewesen sei, seien die Begräbniskosten durch den Verkehrswert des Hälfteanteiles an diesem Grundstück abgedeckt und könnten somit steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde hinsichtlich der Begräbniskosten ergänzend ausgeführt, die Berufungsvorentscheidung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen geltendes EU-Recht. Begräbniskosten und die damit verbundenen Aufwendungen könnten nicht von einem Miteigentumsanteil an einem Grundstück beglichen werden. Es wäre unbillig, den Verkauf des Miteigentumsanteiles zu verlangen, um derartige außergewöhnliche Belastungen bezahlen zu können.

Bezüglich der Krankheitskosten wurde ergänzend vorgebracht, sofern der Berufung Folge gegeben würde, seien beide Aufwandsarten zusammenzurechnen, sodass sich eine Überschreitung des Selbstbehaltes ergebe und daher auch die Krankheitskosten anzuerkennen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für das Begräbnis seiner Ehegattin in Höhe von 8.259,00 € als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Im vorliegenden Fall wurde dem Unabhängigen Finanzsenat auf Verlangen seitens des Finanzamtes das zur Verlassenschaftssache der verstorbenen Ehegattin des Bw. aufgenommene Gerichtskommissärprotokoll vom 22. Mai 2009, der Einantwortungsbeschluss vom 30. Juli 2009 und der gegenüber dem Sohn des Bw. ergangene Erbschaftssteuerbescheid vom 2. Februar 2011 übermittelt. Aus den angeführten Unterlagen sowie aus dem vorgelegten Verwaltungsakt ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die Ehegattin des Bw. ist am tt.mm.2007 verstorben. Der Bw. hat sich seines gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechtes nach seiner verstorbenen Ehegattin zugunsten seines Sohnes und seiner beiden Töchtern entschlagen. Die auf Grund dieser Entschlagung zu je einem Drittel erbberechtigten Kinder des Bw. gaben eine bedingte Erbsantrittserklärung ab, wodurch sie nur bis zum Wert der ihnen zugekommenen Erbschaft persönlich für alle Verbindlichkeiten der Erblasserin mit ihrem gesamten Vermögen haften. Den Nachlassaktiven im Gesamtwert von 105.094,11 € (Fahrnisse im Wert von 1.000,00 €, Liegenschaften mit Einheitswerten von insgesamt 72.141,46 € und Bankguthaben von insgesamt 31.952,65 €) standen Nachlasspassiven von 112.387,52 € (Todfallkosten von 8.258,61 €, Krankheitskosten und Kosten für Heilbehelfe in Höhe von insgesamt 1.067,91 € sowie Bankverbindlichkeiten in Höhe von 103.061,00 €) gegenüber. Der Nachlass war somit einheitswertbedingt mit 7.293,41 € überschuldet. Hinzu kommen noch die Notars- und Gerichtskommissionsgebühren in Höhe von insgesamt 4.661,40 €. Nach Abschluss eines Erbteilungsübereinkommens wurde die Verlassenschaft zu je einem Drittel den Kindern des Bw. eingewantwortet.

Rechtlich ist dieser Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst

(Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird. Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sein. Es bedarf daher keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Zwangsläufigkeit des geltend gemachten Aufwandes mangelt (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 28.11.2002, 2002/13/0077).

Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis. Diese Begräbniskosten sind eine bevorrechtete Verbindlichkeit des Nachlasses und daher in erster Linie aus dem vorhandenen (verwertbaren), zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen zu bestreiten. Der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht gegen die Verlassenschaft (vgl. Dittrich-Tades, ABGB, I. Bd., 36. Aufl., E1 zu § 549). Nur soweit die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können, stellen sie im Ausmaß der Kosten eines einfach gestalteten Begräbnisses sowie Grabmals eine außergewöhnliche Belastung dar (Jakom/Baldauf, EStG, § 34 Rz 90 "Begräbniskosten").

Dass die Begräbniskosten ebenso wie die Kosten des Grabdenkmales und des Verlassenschaftsverfahrens vorrangig aus den Nachlassaktiva des Erblassers zu bestreiten sind und insofern das auf die Erben übertragbare Vermögen schmälern, ist auch aus dem gegenüber dem Sohn des Bw. ergangenen Erbschaftssteuerbescheid vom 2. Februar 2011 zu ersehen. Denn in Entsprechung des Grundsatzes, dass das Nachlassvermögen erst nach Abzug der Begräbniskosten auf die einzelnen Erben übergeht, wurde bei der Bemessungsgrundlage für die gegenüber dem Sohn des Bw. festgesetzte Erbschaftssteuer, dem ein Drittel der Verlassenschaft eingewantwortet wurde, ein Drittel der Kosten der Bestattung und des Grabdenkmales in Abzug gebracht.

Im vorliegenden Fall verblieben nach Abzug der Verfahrenskosten (Notars- und Gerichtskommissionsgebühren) von 4.661,40 € Nachlassaktiva von 100.432,71 €. Damit ist klar, dass sämtliche im Zusammenhang mit der Bestattung angefallenen Kosten als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten (§ 579 ABGB) jedenfalls gedeckt sind. Ohne Belang ist auch, dass der Nachlass mit 7.293,41 € überschuldet war. Denn da die Begräbniskosten gemäß § 549 ABGB vorrangig zu befrieden sind, dürfen die Forderungen der anderen Nachlassgläubiger erst nach deren Abgeltung beglichen werden. Zudem war der Nachlass

lediglich einheitswertbedingt überschuldet. Das Nachlassvermögen ist aber zu Verkehrswerten anzusetzen. Da diese jedenfalls höher sind als die Einheitswerte, ist davon auszugehen, dass der Nachlass bei Ansatz objektiver wirtschaftlicher Werte für die Liegenschaften nicht überschuldet war.

Dass der Bw. die Begräbniskosten tatsächlich getragen hat, wird auf Grund des Umstandes, dass sämtliche diesbezüglichen Rechnungen und Überweisungsbelege den Namen des Bw. tragen, seitens des Unabhängigen Finanzsenates als glaubhaft erachtet. Weil aber, wie erwähnt, ausreichendes aktives Nachlassvermögen vorhanden war und sich der Bw. zudem seines gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechtes entschlagen hat, beruhte die Übernahme dieser Kosten weder auf einer rechtlichen noch sittlichen Verpflichtung, sondern auf einem freiwilligen Willensentschluss. Mangels Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Aufwendungen ist eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 daher nicht möglich.

Nicht gefolgt werden kann auch dem Einwand des Bw., eine Begleichung der Begräbniskosten und der damit verbundenen Aufwendungen von einem Miteigentumsanteil an einem Grundstück wäre unbillig und würde gegen den Gleichheitsgrundsatz sowie gegen geltendes EU-Recht verstoßen. Zum einen ist nach einhelliger Rechtsprechung und Lehre der Wert von Liegenschaften in die übernommene Vermögenssubstanz einzubeziehen (Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 34 Rz 90 Stichwort „Begräbniskosten“ und Doralt¹⁵, § 34 Tz 78 Stichwort „Begräbnis“ samt der dort angeführten Judikate), zum anderen waren im Nachlass ausreichend Barmittel zur Begleichung der Begräbniskosten vorhanden (nämlich Bankguthaben von insgesamt 31.952,65 €).

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. August 2011