



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, Adresse, vertreten durch Tischendorf & Margreiter Steuerberatungs OG, 8010 Graz, Katzianergasse 2, vom 10. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 machte der Berufungswerber (Bw.) Sonderausgaben in der Höhe von € 1.088,48 und Begräbniskosten in der Höhe von € 3.942,69 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Bescheid vom 16. Oktober 2009 wurden die beantragten Sonderausgaben im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß in Abzug gebracht und als außergewöhnliche Belastung Aufwendungen in der Höhe von € 1.521,38 berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, die als außergewöhnliche Belastung berücksichtigten Aufwendungen seien nicht steuerwirksam geworden, da diese den Selbstbehalt nicht überstiegen hätten. Begräbniskosten stellten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Die geltend gemachten Aufwendungen hätten daher nur mit dem übersteigenden Betrag von € 1.521,38 berücksichtigt werden können.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 10. November 2009. Der Bw., vertreten durch Tischendorf & Margreiter Steuerberatungs OEG (nunmehr OG), brachte vor, aus dem vorge-

legten Beschluss des Bezirksgerichtes gehe hervor, dass es keinen positiven Nachlass gegeben habe. Den Aktiven sei eine höhere Forderung des Magistrats Graz gegenüber gestanden. Der Magistrat Graz sei daher berechtigt worden, das gesamte positive Verlassenschaftsvermögen zu übernehmen. Somit sei dem Bw. bzw. seiner Gattin überhaupt kein Nachlassvermögen zugekommen, sodass die angefallenen Begräbniskosten der Mutter bzw. der Schwiegermutter in der beantragten Höhe von € 3.942,69 zur Gänze eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Abschließend wurde um Berücksichtigung dieser außergewöhnlichen Belastung abzüglich der zumutbaren Belastung ersucht.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, gemäß § 549 ABGB gehörten Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie seien demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung komme nicht in Betracht, wenn die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung fänden. Insoweit fehle es an der Zwangsläufigkeit. Die Begräbniskosten in der Höhe von € 3.942,69 seien daher um die Nachlassaktiva in der Höhe von € 2.421,31 zu kürzen gewesen. Nur der übersteigende Betrag in der Höhe von € 1.521,38 habe somit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2010 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dieser führte aus, ihm seien keine Beträge aus den vorhandenen Nachlassaktiven zugekommen. Der Magistrat Graz habe diese Nachlassaktiven von vornherein einbehalten. Als bevorrechteter Gläubiger sei er dazu auch berechtigt gewesen. Ob der Bw. einen theoretischen Anspruch auf einen Teil der Nachlassaktiven gehabt hätte, den er erst in einem Rechtsverfahren geltend machen hätte können, sei insofern unbeachtlich, als ihm nachweislich und tatsächlich kein Anteil aus den Nachlassaktiven zugekommen sei. Daher sei eine Gegenverrechnung von nur allenfalls theoretischen Ansprüchen mit den tatsächlichen Aufwendungen nicht zulässig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin getroffenen Feststellungen steht folgender Sachverhalt fest:

Die Schwiegermutter des Bw. ist am aa verstorben. Mangels den Wert von € 4.000,- übersteigenden Aktiven unterblieb die Abhandlung der Verlassenschaft. Dem Magistrat Graz wurde die Ermächtigung erteilt, das bestehende Verlassenschaftsvermögen in der Höhe von € 2.421,31, abzüglich der Gebühren des Gerichtskommissärs in der Höhe von € 62,40, zu übernehmen. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen erachtet es der Unabhängige Finanzsenat auch als er-

wiesen, dass die Gattin des Bw. für die Aufwendungen für das Begräbnis ihrer Mutter und für die Gestaltung der Grabanlage aufgekommen ist. So sind nicht nur die Rechnungen des Bestattungsunternehmens und des Steinmetzbetriebes auf den Namen der Gattin ausgestellt, auch aus den, den Rechnungen entsprechenden Zahlungsbestätigungen lässt sich ableiten, dass die Gattin diese Rechnungen bezahlt hat. Die Gattin des Bw. erzielte im Veranlagungsjahr Einkünfte in der Höhe von € 8.023,42 (Lohnzettel KZ 245).

Gemäß § 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 (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
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 (§ 34 Abs. 2 EStG).

Gemäß Abs. 3 der genannten Norm erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Die in § 34 Abs. 1 Ziffern 1 bis 3 EStG 1988 genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Es bedarf daher zum Beispiel keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt.

Im gegenständlichen Verfahren war strittig, ob die vom Bw. im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 geltend gemachten Kosten für das Begräbnis seiner Schwiegermutter in der Höhe von € 3.942,69 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 steuerlich zu berücksichtigen waren.

Festzuhalten ist, dass eine außergewöhnliche Belastung nur der Steuerpflichtige geltend machen kann, der die Ausgaben getätigt hat. Mangels einer mit § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 vergleichbaren Regelung waren daher beim Bw. die von ihm geltend gemachten, jedoch von seiner Gattin bezahlten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen.

Selbst wenn der Bw. für die von ihm geltend gemachten Begräbniskosten aufgekommen wäre, hätte dies aus nachfolgend angeführten Gründen nicht zum Erfolg der Berufung geführt:

Gemäß § 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. Die Aufwendungen für ein Begräbnis sind also in erster Linie aus dem Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten, das zu diesen Zwecken mit den Verkehrswerten (und nicht den Einheitswerten) zu bewerten ist. Eine Verpflichtung des Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, kann daher nur dann in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck hinreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist (*Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer § 34 Einzelfälle Rz 1*).

Dem Beschluss des Bezirksgerichtes Graz-West vom 31. Dezember 2007 zufolge betrugen die Nachlassaktiva € 2.421,31. Nach Abzug der vorrangig zu berücksichtigenden Verfahrenskosten (Gebühren Gerichtskommissar) in der Höhe von € 62,40 verblieben Nachlassaktiva in der Höhe von € 2.358,91. Abzugsfähig sind nur jene Begräbniskosten, die die verbleibenden Nachlassaktiva übersteigen. Gemäß § 549 ABGB wären daher Kosten in der zuletzt genannten Höhe aus den verbliebenen Nachlassaktiva zu tragen gewesen. Denn Kosten für eine einfache Bestattung sind gemäß § 154 Abs. 2 Außerstreitgesetz iVm § 46 Insolvenzordnung gegenüber (allgemeinen) Forderungen des Magistrats, sofern es sich um keine Absonderungs- oder Aufrechnungsansprüche handelt, vorrangig zu behandeln. Es lagen keine Hinweise vor, noch behauptete der Bw. nach Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, dass ein (vorrangiger) Absonderungs- oder Aufrechnungsanspruch des Magistrats Graz bestanden hatte. Der Betrag in der Höhe von € 2.358,91 fand somit in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung. Diesbezüglich fehlte es somit an der Zwangsläufigkeit. Es war nicht entscheidend, ob dem Bw. Nachlassaktiva zugekommen sind.

Darüber hinaus haften zivilrechtlich die zum Unterhalt der Verstorbenen Verpflichteten (vor allem Kinder gegenüber Eltern und Großeltern und umgekehrt) für die nicht im Nachlass gedeckten Begräbniskosten. Bei Vorhandensein Unterhaltspflichtiger ergibt sich Zwangsläufigkeit der Zahlung durch einen nicht unterhaltspflichtigen Besteller des Begräbnisses nur bei mangelnder Durchsetzbarkeit des Regressanspruches (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG*¹⁴ § 34 Rz 78).

Eine Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten traf somit die Gattin des Bw. Die Kosten für das Begräbnis ihrer Mutter hätte die Gattin des Bw. aus ihrem eigenen Einkommen bestreiten können. Der Bw. hat zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Juli 2012, er möge bekannt geben, warum nicht seine Gattin oder eine andere unterhaltspflichtige Person die Begräbniskosten getragen hat, keine Stellungnahme abgegeben. Selbst eine etwaige anderweitige Verwendung des Einkommens der Gattin kann nicht dazu führen, dass die Ausgaben für das Begräbnis ihrer Mutter nunmehr beim Gatten – auch wenn er die Kosten tatsächlich bezahlt haben mag (wofür jedoch keine Anhaltspunkte vorliegen) - steuermindernd berücksichtigt werden.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. August 2012