



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Viehhändler und Landwirt, geb. 999999, Adr, vertreten durch Stb, vom 31. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 26. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 beantragte der Berufungswerber die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung für die Begräbniskosten des am 22. Juli 2005 verstorbenen Vaters. Die Verlassenschaftsabhandlung sei mangels Vermögens abgewiesen worden, 1.500,00 € habe die Witwe (Mutter des Berufungswerbers) geerbt. In einem Übergabsvertrag der Witwe und des Verstorbenen seien die Begräbniskosten mit 4.400,00 € einbekannt worden. Die Begräbnisrechnungen würden alle auf den Berufungswerber lauten und wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

Art der Aufwendungen

Art der Aufwendung	
Bestattung B	1.888,53 €
Vorbeten KMW	20,00 €

Totenzehrung D	762,80 €
Friedhofgebühr	140,00 €
Totenzehrung S	845,60 €
Grabarbeiten E	357,00 €
Musik und Kirchenchor	200,00 €
Gestecke, Kränze	350,00 €
Sterbebuch	8,60 €
Summe	4.572,53 €
Grabanlage	6.200,00 €
Gesamt	10.772,53 €
Durch Übergabsvertrag abgegolten	- 4.400,00 €
Absetzbare Kosten	6.372,53 €
Maximal jedoch	6.000,00 €

Folgende Unterlagen wurden vorgelegt: Schreiben des öffentlichen Notars Dr. Franz Holzinger vom 12. September 2005, Beschluss des Bezirksgerichtes Sch vom 26. September 2005 zur Zahl 123, Notariatsakt vom 9. September 2005, Kopie aus dem Sterbebuch vom 26. Juli 2005, ein Angebot über die Errichtung einer Doppelgrabanlage aus Paradiso Granit poliert vom 24. August 2005, eine Rechnung der Bestattung B KEG vom 26. Juli 2005 über den Betrag von 1.888,53 €, eine Auflistung der Aufwendungen für Musik, Kirchenchor und Kränze, eine Rechnung von Christian S, Gasthaus, eine Rechnung von Josef E vom 26. Juli 2005 für Grabarbeiten und dergleichen, eine Spendenempfehlung der Katholischen Männerbewegung vom 19. August 2005, eine Rechnung des Katholischen Pfarramtes Db vom 19. August 2005 über Begräbniskosten in Höhe von 140,00 €, eine Gasthausrechnung vom 28. Juli 2005 über den Betrag von 762,80 €, eine Pflege- (Sonder-) gebührenrechnung des Krankenhauses Sch betreffend HR über den Betrag von 32,52 € sowie diverse Zahlungsbelege lautend auf den Berufungswerber.

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 26. Jänner 2005 wurde die beantragte außergewöhnliche Belastung mit der Begründung nicht anerkannt, dass sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.818,70 € nicht übersteigen würde. Begräbniskosten seien mit 6.000,00 €

begrenzt. Ausgaben für Totenzehrung, Gestecke und Kränze seien nicht abzugsfähig. Die Bemessungsgrundlage würde daher für das Grabmal 3.000,00 € und für die Begräbniskosten 2.614,13 € betragen. Durch den Übergabevertrag sei ein Betrag von 4.400,00 € abgegolten, es würden abzugsfähige Kosten in Höhe von 1.214,13 € verbleiben.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2007 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 26. Jänner 2007 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Es werde beantragt, bei den außergewöhnlichen Belastungen einen Betrag von 4.414,13 € an Begräbniskosten anzusetzen. Der Berufungswerber hätte im Jahr 2005 Begräbniskosten sowie Kosten für ein Grabmal in Höhe von (dem Grunde nach abzugsfähigen Kosten) von 8.814,13 € zu tragen gehabt. Von diesen tatsächlichen Kosten seien allfällige Vergütungen (zB. von einer Sterbeversicherung und der Wert des Nachlasses) abzuziehen. Von den verbleibenden Kosten könnten bis zu je 3.000,00 € als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Diese Rechtsansicht sei aus dem SWK Heft 4/5 vom 5. Februar 2007 ersichtlich. Dies würde bedeuten, dass die Nachlass-Aktiva vor Angemessenheitsprüfung laut unserer Berechnung und nicht nach Angemessenheitsprüfung (laut Berechnung der Finanzverwaltung) abzuziehen seien. Dem Schriftsatz beigelegt wurde eine Kopie aus dem SWK Heft 4/5 vom 5. Februar 2007, Seite 216.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmals insoweit keine außergewöhnlichen Belastungen seien, als sie aus dem Nachlassvermögen gedeckt werden könnten. Soweit sie nicht gedeckt werden könnten und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen würden (zB. Übergabsverträge, Schenkungsverträge) seien sie eine außergewöhnliche Belastung. Da der Berufungswerber laut Übergabsvertrag vom 9. September 2005 die Beistellung eines ortsüblichen und standesgemäßen Begräbnisses sowie einer allenfalls erforderlichen entsprechenden Grabanlage übernommen hätte, wäre das Begehren abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 16. Februar 2007 wurde die Berufungsvorlage an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt. Es sei kein Nachlassvermögen vorhanden. Als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Übergabsvertrag) wäre einerseits die Übernahme der Begräbniskosten sowie der Kosten des Grabmals für den Übergeber und für die Übergeberin vereinbart worden. Über die Art und Höhe der Kosten wie in der Bescheidebegründung angeführt (ortsüblich, standesgemäß, entsprechend) gebe es in Bezug auf den Übergeber keinerlei Angaben im Übergabsvertrag. Als weitere Gegenleistung für die Übertragung wären vereinbart: das Wohnrecht der Übergeberin, Pflege- und Dienstleistungen an die Übergeberin,

Zinsgeld oder Ablöse für den Wegzugsfall der Übergeberin, Verpflichtungsübernahme des Pfandrechtes der Raiba P in Höhe von 28.000,00 €. Diese Gegenleistungen würden bei weitem den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes übersteigen, weshalb die Begräbnis- und Grabsteinkosten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Berufungswerbers wesentlich beeinträchtigt hätten. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung in keiner Weise auf die Ausführungen in der Berufung vom 2. Februar 2007 eingegangen sei, worin bemängelt worden sei, dass der Wert des Nachlasses von den tatsächlichen Kosten abzuziehen sei und nicht von den als angemessen erachteten Kosten. Erst nach Abzug eines etwaigen Nachlassvermögens sei von den verbleibenden Kosten eine Angemessenheitsprüfung durchzuführen.

Mit Schriftsatz vom 9. März 2007 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die betreffende Bestimmung des Einkommensteuergesetzes für außergewöhnliche Belastungen lautet:

§ 34 Abs. 1. Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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.

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

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

Abs. 4 die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm. Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300,00 € 6 %

mehr als 7.300,00 € bis 14.600,00 € 8 %

mehr als 14.600,00 € bis 36.400,00 € 10 %

mehr als 36.400,00 € 12 %.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentsatz – wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, – für jedes Kind (§ 106).

Abs. 5 Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Der Selbstbehalt wurde vom Finanzamt gem. der vorzitierten gesetzlichen Bestimmungen durch Anwendung des gegenständlich zutreffenden Prozentsatzes in Höhe von 10 % auf die Bemessungsgrundlage gem. § 34 Abs. 4 EStG mit 2.818,70 € richtig ermittelt und wurde diese Berechnung im Berufungsverfahren auch nicht angezweifelt.

Gem. § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbnis. Nur wenn dieser aus dem Nachlass (angesetzt zum Verkehrswert) nicht bestritten werden könne, weil ein solcher überhaupt nicht oder nicht ausreichend vorhanden ist, wird eine sittliche (im Hinblick auf eine mögliche Erbsentschlagung aber nicht rechtliche) Verpflichtung der Erben, für diese Kosten aus Eigenem aufzukommen, gegeben sein, die in diesem eingeschränkten Umfang zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können.

Zu den Begräbniskosten zählen die Kosten der Beerdigung sowie die Aufwendungen für die Errichtung eines Grabdenkmales (zB. Grabstein mit Grabeinfassung). Im Hinblick darauf, dass auch das Ausmaß der Aufwendungen vom Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit umfasst sein muss, ist eine Art Angemessenheitsprüfung für die Kosten anzustellen. Es werden demnach in der Regel nur die Kosten für ein durchschnittliches Begräbnis und die Auslagen für einen im Durchschnitt verwendeten Grabstein anzuerkennen sein. Eine Verpflichtung der Erben, für diese Kosten aus Eigenem aufzukommen, kann daher nur dann in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck hinreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist. Aber auch dann kann diese Verpflichtung der Erben keines Falls weiter reichen als der Aufwand, der dem Ortsgebrauch und dem Stand des Verstorbenen entspricht. Dabei ist als Stand nicht der besondere Berufsstand des Verstorbenen, sondern die soziale Gruppe anzusehen, der der Verstorbene angehört hat. Der nach der sozialen Stellung des Erblassers im Allgemeinen ortsübliche Aufwand an Begräbniskosten vermindert sich jedoch nach Sitte und Herkommen,

wenn weder im Nachlass noch bei den Erben ein entsprechendes Vermögen zur seiner Deckung vorhanden ist und die Erben auch nicht über ein Einkommen verfügen, aus dem sie die entsprechenden Kosten unschwer bestreiten können. Daraus ergibt sich aber, dass Begräbniskosten immer nur in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können. Denn alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, sind nicht mehr als zwangsläufig anzusehen. Aus § 549 ABGB ergibt sich, dass die Kosten für das dem Gebrauch des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis und Aufwendungen für die Errichtung eines Grabmales 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. Die Verwaltungspraxis hat aufgrund von Erhebungen und Beobachtungen des Marktes Richtwerte für ein ortsübliches Begräbnis und einen angemessenen Grabstein festgelegt. Dabei handelt es sich um jeweils 3.000,00 € für das Begräbnis und den Grabstein. Diesen Zahlen wurde vom Berufungswerber auch nicht widersprochen. Es wurden keinerlei Argumente vorgebracht, welche auf Besonderheit des Einzelfalles und dadurch auf eventuell höher zu bemessende orts- und standesübliche Kosten hindeuten würden.

Wenn nun der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Meinung vertritt, das Nachlassvermögen sei von den tatsächlichen Kosten abzuziehen und nicht von den angemessenen, ist entgegenzuhalten, dass im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung ausschließlich von den angemessenen Kosten auszugehen ist, da nur hinsichtlich derer das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit erfüllt ist. Alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, sind nicht mehr als zwangsläufig anzusehen.

Damit steht fest, dass dem Grunde nach für das Begräbnis und dem Grabstein des verstorbenen Vaters insgesamt Aufwendungen von 6.000,00 € (2 mal 3.000,00 €) als angemessen anzusehen sind. Höhere Kosten sind nicht zwangsläufig und demnach nicht abzugsfähig. Wie bereits dargelegt, fallen die Aufwendung für die Totenzehrung sowie für den Blumenschmuck nicht unter die Begräbniskosten, sodass sich in diesem Zusammenhang ein steuerlich berücksichtigungswürdiger Betrag von 2.614,13 € ergibt. Mangels höherer tatsächlicher Kosten kann der bundeseinheitliche Höchstbetrag von 3.000,00 € in diesem Fall nicht zur Anerkennung gelangen. Hinsichtlich des Grabmales wird der Höchstbetrag von 3.000,00 € anerkannt. In diesem Zusammenhang sollte jedoch nicht übersehen werden, dass aus der vorgelegten Rechnung hervorgeht, dass es sich um eine Doppelgrabanlage handelt. Quantschnigg, dem vollinhaltlich zu folgen ist, führt in ÖSTZ 1992, 337, diesbezüglich aus: "Wird anlässlich des Todes eines Familienangehörigen ein mehrteiliges Grab angelegt, so

werden nur die Kosten für ein Einzelgrab zu einer Steuerermäßigung führen. Dasselbe hat für die Errichtung und Ausgestaltung einer Familiengruft zu gelten. Der Grund für diese Beschränkung ist darin zu sehen, dass andernfalls den Nachlass des künftig Ablebenden treffende Kosten auf diese Weise einer künftigen Nachlassverbindlichkeit entzogen und vom Errichter im gesamten Ausmaß geltend gemacht werden könnten. Darüber hinaus könnte zB. der Tod eines nahen, aber mittel- oder vermögenslosen Angehörigen zum Anlass genommen werden, eine künftige Grabstätte für die übrigen Verwandten zu schaffen, wodurch die dem Nachlass zugedachten Kosten zumindest teilweise der Allgemeinheit angelastet würden."

Mangels steuerlicher Auswirkung kann im vorliegenden Fall eine detailliertere Sachverhaltsermittlung unterbleiben. Ansonsten wäre nämlich abzuklären, wie hoch der Anteil der Aufwendungen für das Grabmal für ein Grab ist.

Von den angemessenen bzw. tatsächlichen Kosten im Gesamtausmaß von 5.614,13 € sind die Nachlass-Aktiva abzuziehen, da die Begräbnis- und Grabsteinkosten jedenfalls als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten anzusehen und daher in erster Linie aus dem Nachlass zu bestreiten sind (siehe die obigen Ausführungen). Aus dem vorgelegten Übergabevertrag geht hervor, dass als Gegenleistung für die Übergabe und Übernahme sich die Übernehmer verpflichten, die anlässlich des Ablebens des Vaters bzw. Schwiegervaters der Übernehmer angefallenen bzw. noch anfallenden Kosten des Begräbnisses einschließlich der Kosten der Grabanlage zu bezahlen und diesbezüglich die Übergeberin vollkommen klag- und schadlos zu halten. Unter Punkt 8. dieses Vertrages wurde der Wert der von den Übernehmer übernommenen Kosten des Begräbnisses des Übergebers HR mit 4.400,00 € einbekannt. Dieser Betrag wurde weder von der Abgabenbehörde erster Instanz noch vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers im gesamten Verfahren in Frage gestellt. Mangels steuerlicher Auswirkung kann auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat eine diesbezügliche Sachverhaltsfeststellung unterbleiben. Nicht unerwähnt sollte jedoch bleiben, dass grundsätzlich eine Ermittlung des Verkehrswertes erfolgen hätte müssen. Da jedoch auszuschließen ist, dass dieser unter dem Betrag von 4.400,--€ liegt, konnte von einer Ermittlung des Verkehrswertes abgesehen werden.

Im vorliegenden Fall verbleibt jedoch nach Abzug des Betrages von 4.400,00 € von den tatsächlichen bzw. angemessenen Begräbniskosten und Kosten der Grabstätte in Höhe von 5.614,13 € lediglich der Betrag von 1.214,13 €. Wie eingangs dargestellt wurde, beträgt der zumutbare Selbstbehalt 2.818,70 €. Jene Aufwendungen, die der Berufungswerber als außergewöhnlich Belastung steuerlich gem. § 24 EStG geltend machen könnte, liegen deutlich unter dem zumutbaren Selbstbehalt, sodass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Berufungswerbers dadurch nicht wesentlich beeinträchtigt wird. Damit sind die kumulativ zwingenden Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 nicht erfüllt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Linz, am 30. März 2009