

GZ. RV/0409-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berechnung am Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit undatierter Eingabe, beim Finanzamt eingelangt am 22. Juli 2002, beantragte die Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001. Neben in der Folge unbestritten gebliebenen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen auf Grund einer Behinderung begehrte sie die Anerkennung von Krankheits- und Begräbniskosten als zusätzliche außergewöhnliche Belastungen.

Mit Bescheid vom 3. Feber 2003 führte das Finanzamt nach Durchführung weiterer Ermittlungen die Arbeitnehmerveranlagung durch und wich bei den Begräbniskosten (Kosten eines Grabsteines, von Grabpflege und Notariatskosten) vom Anbringen der Steuerpflichtigen ab. Begründend führte das Finanzamt aus, Begräbniskosten könnten nur insoweit als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Es wäre daher nur ein Betrag von S 16.006,00 zu berücksichtigen. Aus dem Einkommensteuerbescheid ist weiters ersichtlich, dass außergewöhnliche Belastungen wie folgt anerkannt wurden:

Außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltens	S	33.309,00
Selbstbehalt	S	- 32.425,00
Freibetrag wegen eigener Behinderung	S	1.332,00
Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche		
Belastungen wegen eigener Behinderung	S	8.400,00

Der Betrag von S 33.309,00 errechnete sich, wie dem Verwaltungsakt zu entnehmen ist, aus unbestritten gebliebenen Krankheitskosten und aus Aufwendungen für einen Grabstein abzüglich der Nachlassaktivita.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vertrat die Berufungswerberin die Ansicht, dass Begräbniskosten und die Kosten eines Grabsteines eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wenn die Verlassenschaft armutshalber abgetan oder an Zahlungsstatt überlassen worden wäre. Die Verlassenschaft ihres Gatten wäre an Zahlungsstatt überlassen worden. Eine entsprechende Verlassenschaftsabhandlung läge beim Finanzamt auf.

Mit abweisender Berufungvorentscheidung führte das Finanzamt aus, die Kosten der Grabpflege wären grundsätzlich nicht abzugsfähig. Aufwendungen für ein würdiges Begräbnis und ein einfaches Grabmal wären grundsätzlich absetzbar, jedoch nur insoweit, als sie nicht aus dem Nachlass gedeckt wären.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies wiederum darauf, dass die Verlassenschaft an Zahlungsstatt überlassen worden wäre.

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.

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

Letztlich wird in Abs. 4 ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie einen von Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Von der Berufungswerberin wurden nach den aus dem Verwaltungsakt zu entnehmenden Informationen im Jahr 2000 Aufwendungen für das Begräbnis ihres im Jänner dieses Jahres verstorbenen Ehegatten und im Jahr 2001 Aufwendungen für einen Grabstein, für Grabpflege und Notariatskosten getragen. Vom Finanzamt wurde grundsätzlich nicht in Abrede gestellt, dass Kosten für ein Begräbnis und einen Grabstein als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen sind. Aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung kann allerdings

geschlossen werden, dass derartige Kosten lediglich bis zu einer Höhe von (im Streitjahr) S 40.000,00 absetzbar wären.

Aufwendungen für ein Begräbnis und die Anschaffung eines Grabsteines stellen dem Grund nach jedenfalls außergewöhnliche und zwangsläufig erwachsende Aufwendungen dar. 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 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 (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 und einen besonderen Grabstein 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 und einen besonderen Grabstein anfertigen zu lassen. Das bedeutet wiederum, dass Begräbnis- und Grabsteinkosten 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 Richtwerte für ein ortsübliches Begräbnis und einen angemessenen Grabstein festgelegt. Dabei handelt es sich (im Streitjahr) um jeweils S 40.000,00 für das Begräbnis und den Grabstein. Diesen Zahlen wurde von der Berufungswerberin im Vorlageantrag auch nicht widersprochen (*"Meines Wissens bestehen für Begräbniskosten und für die Kosten des Grabsteines einen bundeseinheitlichen Höchstbetrag von je ATS 40.000.- (€ 2.906,91)."*) und es wurden keinerlei Argumente vorgebracht, welche auf Besonderheiten des Einzelfalles und dadurch auf eventuell höher zu bemessende orts- und standesübliche Kosten hindeuten würden.

Damit steht aber fest, dass dem Grunde nach für das Begräbnis und den Grabstein des verstorbenen Ehegatten insgesamt Aufwendungen von S 80.000,00 (2 x S 40.000,00) als angemessen anzusehen sind. Höhere Kosten sind nicht zwangsläufig und demnach nicht abzugsfähig. Von diesen angemessenen Kosten sind jedoch die Nachlassaktiva 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). An Nachlassaktiva wurden der Berufungswerberin mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 17. April 2000 S 63.994,42 an Zahlungsstatt überlassen. Aus dem Beschluss geht explizit hervor, dass diese Überlassung "*zur Abgeltung der von ihr getragenen Todfallskosten*" erfolgte. Somit ist ohne jeden Zweifel davon auszugehen, dass dieser Betrag die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Begräbniskosten mindert, weil in diesem Ausmaß die angemessenen Begräbniskosten durch den Nachlass gedeckt sind und daher von der Berufungswerberin nicht aus Eigenem zu tragen waren.

Die Berufungswerberin hat in den Jahren 2000 und 2001 im Zusammenhang mit dem Begräbnis und der Errichtung des Grabsteines stehende Kosten beglichen. Von insgesamt als angemessen zu beurteilenden Kosten von insgesamt S 80.000,00 waren S 16.006,00 nicht aus den Nachlassaktiva zu decken und mussten von der Berufungswerberin aus Eigenem getragen werden, wobei diese ungedeckten Kosten erst im Jahr 2001 anfielen, weshalb ein Betrag von S 16.006,00 im Jahr 2001 vor Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden kann.

Als weitere außergewöhnliche Belastungen wurden Krankheitskosten geltend gemacht, welche seitens des Finanzamtes mit Ausnahme eines Zahlensturzes in der Berechnung der Berufungswerberin antragsgemäß anerkannt wurden. Diese betrugen laut den vorgelegten Rechnungen im Streitjahr S 18.140,00. Offensichtlich auf Grund eines Rechenfehlers anerkannte das Finanzamt vor Abzug des Selbstbehaltes lediglich S 33.309,00 als außergewöhnliche Belastung, richtigerweise ergibt die Addition jedoch S 34.146,00. Von diesem Betrag ist ein nach § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ein gegenüber dem Erstbescheid unveränderter Selbstbehalt in Höhe von S 32.425,00 in Abzug zu bringen, sodass sich die bemessungsgrundlagenwirksam werdenden außergewöhnlichen Belastungen wie folgt berechnen:

• Außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes	S	34.146,00
• - Selbstbehalt	S	- 32.425,00

• Freibetrag wegen eigener Behinderung	S	1.332,00
• Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	S	8.400,00
gesamt	S	11.453,00
bisher berücksichtigt	S	- 10.616,00
zusätzliche Bemessungsgrundlagenminderung	S	837,00

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 berechnet sich demnach wie folgt:

Einkommen lt. Erstbescheid	S	266.318,00
abzüglich zusätzliche ag. Belastung lt. BE	S	- 837,00
Einkommen lt. BE	S	265.481,00

Die Einkommensteuer beträgt:

0% für die ersten 50.000	S	0,00
21% für die weiteren 50.000	S	10.500,00
31% für die restlichen 165.500	S	51.305,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	S	61.805,00
Allgemeiner Absetzbetrag	S	- 9.100,00
Pensionistenabsetzbetrag	S	- 2.712,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	S	49.993,00
Steuer sonstige Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988	S	2.329,08
Einkommensteuer	S	52.322,08
anrechenbare Lohnsteuer	S	- 60.113,80
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) gerundet	S	- 7.792,00
bisher festgesetzte Gutschrift	S	- 7.463,00

zusätzliche Gutschrift lt. BE	S	- 329,00
-------------------------------	---	----------

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 10. August 2004