

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Mag. (FH) Gudrun Kleißner, Kapellenweg 3, 8750 Judenburg, über die Beschwerde vom 20. Februar 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 19. Februar 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, beantragte bei der Arbeitnehmerveranlagung 2015 ua. die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen für Krankheitskosten in Höhe von 1.193,63 € und für Begräbniskosten von 4.546,51 €.

Das Finanzamt forderte den Bf. daraufhin auf, die Aufwendungen nachzuweisen und das Verlassenschaftsprotokoll vorzulegen.

Nach Vorlage der Unterlagen erging am 19. Februar 2016 der Einkommensteuerbescheid 2015, der die geltend gemachten Begräbniskosten mit der Begründung nicht berücksichtigte, dass Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten und demnach vorrangig aus dem vorhandenen Nachlassvermögen zu bestreiten wären. Mangels Zwangsläufigkeit könnten sie daher nicht berücksichtigt werden. Die Krankheitskosten seien unter dem Selbstbehalt geblieben.

Gegen diese Entscheidung wurde Beschwerde eingebracht. Lt. dem Beschluss des Gerichtes sei in der Verlassenschaftssache festgehalten worden, dass der Hälfteanteil einer Liegenschaft mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall an den Bf. übertragen worden und dieser daher nicht nachlasszugehörig sei. Gemäß § 153 AußStrG unterbleibe mangels den Wert von 4.000 € übersteigenden Aktiven die Abhandlung. Die tatsächlichen Aktiven hätten lt. Beschluss tatsächlich 187,59 € betragen, welche er von den Begräbniskosten in Abzug gebracht habe.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 11. März 2016 wurde dem Begehren nicht entsprochen. Begründend wurde ausgeführt, dass die auf den Todesfall geschenkte Liegenschaft jedenfalls sowohl in die Nachlassaktiva als auch in die Nachlasspassiva aufzunehmen war. Daraus resultiere, dass die beantragten Begräbniskosten im Ausmaß von 4.565,28 € in den Nachlassaktiva in Höhe von 38.587,59 € (abzüglich der Verfahrenskosten von 168,82 €) Deckung finden und eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht komme.

Im rechtzeitig gestellten Vorlageantrag wurde nach einer auszugsweisen Darstellung der Lohnsteuerrichtlinien (Rz 890) ua. ausgeführt, dass der Schenkungsvertrag im Jahre 2002 unterzeichnet worden sei und keine Übernahme der Begräbniskosten enthalten habe. Die Prämissen der Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung sowie der mittelbare zeitliche Zusammenhang zwischen Übertragung und Übernahme der Begräbniskosten seien beide nicht erfüllt, weshalb die Nichtanerkennung als außergewöhnliche Belastung bekämpft würde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 7. März 2003 schenkte die Mutter des Bf. den Hälfteanteil einer nach dem Tod des Vaters bereits zur Hälfte im Eigentum des Bf. stehenden Liegenschaft auf ihren Todesfall an ihren Sohn. Eine Vereinbarung über die Tragung der Kosten für das Begräbnis wurde nicht getroffen (Einsichtnahme durch das BFG in den Notariatsakt, Erf.Nr. 1).

Die Mutter des Bf. verstarb am 4/2015. Lt. Beschluss des Bezirksgerichtes X (2) vom 13. Oktober 2015 idF des Beschlusses des Landesgerichtes Y vom 15. Dezember 2015 (3) bestand der Nachlass aus folgenden Aktiva

Liegenschaftsanteil (3-facher EW)	38.400 €
Forderungen, Wertpapiere, Einlagebücher	177,82 €
Guthaben	9,77 €
Summe	38.587,59 €

und folgenden Passiva

Forderung	117,85 €
Liegenschaftsanteil	38.400 €
Todfallskosten	4.908,08 €
Summe	43.425,93 €

Die Gebühren des Gerichtskommissärs wurden mit 168,82 € bestimmt.

Das Bezirksgericht führte weiter aus, dass die Liegenschaftshälfte mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall an den Bf. übertragen wurde und daher nicht nachlasszugehörig sei. Das Rekursgericht, das Landesgericht Y, stellte dazu fest, dass eine auf den Todesfall geschenkte Sache, die sich bis zum Tod im Besitz des Geschenkgebers befunden hat, in das Nachlassinventar aufzunehmen ist, und zwar sowohl unter die Aktiva als auch (als Forderung des Beschenkten) unter die Passiva.

Nach § 153 AußStrG unterblieb eine Abhandlung und wurden dem Bf. die Aktiva in Abschlag auf die von ihm bezahlten Passiva überlassen.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung eines Grabmals können insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Vermögen nicht gedeckt sind (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Für die Begräbniskosten haftet in erster Linie der Nachlass (§ 549 ABGB). Ist kein ausreichender Nachlass vorhanden, haften grundsätzlich die Unterhaltsverpflichteten des Verstorbenen. Dass der Reinnachlass überschuldet ist, genügt nicht. Die Begräbniskosten müssen die Summe der - nach den zuvor abzuziehenden Verfahrenskosten - verbleibenden Nachlassaktiva übersteigen (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm. 78).

Primäre Tatbestandsvoraussetzung für § 34 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Belastung, also einer Vermögensminderung beim Bf. Eine außergewöhnliche Belastung liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenübersteht (VwGH 27.2.1990, 87/14/0004) bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Begräbniskosten sind daher nicht abzugsfähig, soweit sie mit einem sonstigen Vermögenserwerb (Auszahlungsbetrag aus einer Lebensversicherung, Grundstücksübertragung etc) in rechtlichem oder ausreichendem zeitlichen Zusammenhang stehen (Vock in JAKOM, EStG¹⁰, § 34 Rz 90). Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, zB bei einer - ggf. auch lange zurückliegenden vertraglichen Verpflichtung zur Pflegeleistung bzw. zur Übernahme der Begräbniskosten oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges zwischen der Übertragung von Vermögenswerten und der Übernahme von Aufwendungen, der nach der Verwaltungspraxis bis zu sieben Jahre betragen kann (Vock w.o. Rz 27 verweist dabei auf die LStR 823 und 890).

Wenn auch im gegenständlichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall keine Übernahme der Begräbniskosten vereinbart wurde, so besteht doch ein zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und den Aufwendungen im Sinne des oben zitierten Erkenntnisses des VwGH. Das Argument, dass der Schenkungsvertrag bereits im Jahre 2002 unterzeichnet worden ist und dafür Schenkungssteuer bezahlt wurde, spricht nicht dagegen. Eine Schenkung auf den Todesfall entfaltet ihre Wirkung erst mit dem Tod des Erblassers. Der Erblasser bleibt Eigentümer der Wirtschaftsgüter bis zu seinem Tod, der Begünstigte kann sein Recht erst danach durchsetzen (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II, ¹³ S 542 f.). Eine Schenkung auf den Todesfall wurde vor dem ErbRÄG 2015 als ein Geschäft von Todes wegen betrachtet und war nach der ständigen Rechtsprechung des OGH nach dem Tod des Erblassers wie ein Vermächtnis zu behandeln (zB OGH 3Ob175/08v). Die Übertragung des Liegenschaftsanteiles erfolgte somit erst im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin, weshalb eine unmittelbare zeitliche Nahebeziehung zu den Aufwendungen für das Begräbnis besteht. Zur Feststellung, ob eine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt, ist der Wert der mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall übergebenen Liegenschaft maßgeblich und bleibt zu ermitteln, ob die geltend gemachten Begräbniskosten den Verkehrswert der Liegenschaft überschreiten.

Im gegenständlichen Fall überschreitet bereits der Einheitswert des erhaltenen Liegenschaftsanteiles in Höhe von 12.800 € die geltend gemachten Begräbniskosten in Höhe von 4.546,51 € um ein Vielfaches. Eine tatsächliche Belastung nach § 34 EStG 1988 liegt somit nicht vor und war der Beschwerde keine Folge zu geben. Von der Durchführung einer Bewertung mit dem Verkehrswert (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040) konnte in Anbetracht des Ergebnisses bei Zugrundelegung des geringeren Einheitswertes Abstand genommen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da das Erkenntnis in seiner rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes der im Erkenntnis des VwGH (21.10.1999, 98/15/0201) aufgezeigten Judikaturlinie folgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. August 2017