



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/2676-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 25. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, erzielte im Jahre 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und brachte am 8. Jänner 2009 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung des Jahres 2008 beim Finanzamt ein. In dieser machte die Bw. u. a. Begräbniskosten iHv € 14.097,70 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 12. Februar 2009 forderte das Finanzamt die Bw. u. a. um Bekanntgabe des Verwandtschaftsverhältnisses zur verstorbenen Person sowie um deren Namen, Geburtsdatum und letzter Wohnanschrift auf. Weiters erging an die Bw. die Aufforderung um Vorlage eines Nachweises über die Aktiva der Verlassenschaft.

Am 19. Februar 2009 brachte die Bw. Kopien der Sterbeurkunde und des Testaments ihrer Tante beim Finanzamt ein und gab diesem bekannt, dass sie einen Nachweis über die Aktiva noch nicht erbringen könne, da sich diese beim Notar befänden.

Angemerkt wird, dass die Bw. in diesem Testament als Alleinerbin eingesetzt wurde und dem Ehegatten der Verstorbenen lediglich ein Pflichtteilsrecht sowie ein lebenslanges Wohnrecht eingeräumt wurde.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 am 25. März 2009 und versagte in diesem den von der Bw. geltend gemachten Begräbniskosten die Anerkennung mit der Begründung, dass die Bw. trotz diesbezüglicher Aufforderung die noch benötigten Unterlagen – Verlassenschaftsbeschluss mit der Aufstellung der Aktiva und Passiva – nicht beigebracht habe.

In der mittels Schreibens vom 8. April 2009 als Einspruch bezeichneten – rechtzeitig erhobenen - Berufung gegen den im vorigen Absatz erwähnten Einkommensteuerbescheid brachte die Bw. vor, dass sie keinen Beschluss vorlegen habe können, da die Verlassenschaft noch nicht erledigt sei. Sobald diese abgeschlossen sei, werde sei einen zweiten Antrag stellen und die erforderlichen Unterlagen beilegen.

Mittels Ergänzungsersuchens vom 16. September 2009 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass eine zweite Antragstellung bezüglich der Begräbniskosten nicht möglich sei, da die Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung eingelegt habe.

Diese könnten nur im Zuge der Berufung erledigt werden. Die Bw. werde daher ersucht, eine Kopie des Verlassenschaftsbeschlusses mit den ausgewiesenen Aktiva einzubringen. Für den Fall, dass die Verlassenschaft noch nicht beendet sein sollte, ersuchte das Finanzamt die Bw. um Mitteilung, bis wann diese abgeschlossen sei.

Mittels Schreibens vom 7. Mai 2010, eingelangt beim Finanzamt am 11. Mai 2010, gab die Bw. dem Finanzamt bekannt, dass sie nunmehr im Besitz des erforderlichen Beschlusses sei und legte diesem eine Kopie des Einantwortungssbeschlusses, GZ, des Bezirksgerichtes bg vom 1. bei.

Angemerkt wird diesbezüglich, dass die in Rede stehende Verlassenschaft laut diesem Verlassenschaftsbeschluss der Bw. zur Gänze eingeantwortet wurde.

In diesem Einantwortungsbeschluss wurde ausgeführt, dass im Grundbuch folgende Eintragung vorzunehmen sei:

„Auf der der Verstorbenen zur Gänze gehörigen Liegenschaft EZ, bestehend aus dem Grundstück Nr. 1 Baufl. (Gebäude), Baufl. (begrünt), Grundstück Nr. 2 (Straßenlage) und Grundstück Nr. 3 (Baufl. Gebäude), Baufl. (begrünt),straße, die Teilung des Grundstücks Nr. 1 in Teilfläche 1 (Bauplatz 1) und die verbleibende Teilfläche 2 im Ausmaß von 1762 m²,

Bauplatz 2), die Abschreibung der Teilfläche 1 und Zuschreibung zum Gutsbestand der Nachbarin, zur Gänze gehörigen Liegenschaft ez unter Vereinigung mit dem Grundstück Nr. 4."

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 14. Mai 2010 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass diese mit Vorhalt vom 16. September 2009 um die Nachrechnung des Beschlusses betr. der Verlassenschaft nach deren verstorbener Tante hinsichtlich der ausgewiesenen Aktiva aufgefordert worden sei. Damit sei jener Gerichtsbeschluss gemeint gewesen, bei dem das Vermögen (Aktiva) den Schulden (Passiva) der Verlassenschaft gegenüber gestellt werde. Dies sei deshalb erforderlich, damit das Finanzamt feststellen könne, ob die Begräbnis- und Grabsteinkosten durch das Vermögen gedeckt seien. Wenn dies der Fall sei, stellten die Begräbnis- und Grabsteinkosten keine außergewöhnliche Belastung dar, weil diese gem. § 549 ABGB bevorrechtete Schulden der Verlassenschaft seien. Bei Grundstücken sei nicht der Einheits-, sondern der Verkehrswert maßgeblich. Auf Grund der Grundstücksbeschreibung im nachgereichten Einantwortungsbeschluss gehe das Finanzamt auf Grund von Erfahrungssätzen davon aus, dass die iHv rund € 14.000,-- geltend gemachten Kosten durch den Verkehrswert der Liegenschaft mehr als abgedeckt seien. Außerdem seien Begräbnis- und Grabsteinkosten auf Grund von Erfahrungssätzen nur im Ausmaß von jeweils € 4.000,-- als zwangsläufig anzuerkennen. Um Stellungnahme werde gebeten.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab die Bw. mit Schreiben vom 25. Mai 2010 u. a. bekannt, dass es richtig sei, dass sie das in Rede stehende Grundstück geerbt habe und dass sie von ihrer verstorbenen Patentante als Alleinerbin eingesetzt worden sei. Bis zum Tod von deren Ehemann könne sie jedoch über dieses Grundstück nicht verfügen. Dieser wolle seinen Pflichtteil einklagen, die Bw. dürfe ohne dessen Zustimmung nicht verkaufen. Außerdem handle es sich bei diesem Grundstück um einen Fahnengrund. Weiters habe die Nachbarin einen Teil dieses Grundstückes – 500m² – geerbt.

Die Bw. schloss diesem Schreiben eine Gegenüberstellung der Aktiven und Passiven des in Rede stehenden Nachlasses an.

Angemerkt wird, dass in dieser die Summe der Aktiven mit € 165.994,56, davon entfallend auf das gegenständliche Grundstück € 163.641,79 – bewertet mit dem dreifachen Einheitswert im Ausmaß von € 54.213,93 – verzeichnet ist. Die Summe der Passiven beträgt € 16.998,821, der Reinnachlass beträgt € 148.995,75.

Die Bw. legte ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 25. Mai 2010 außerdem ein Schreiben des Rechtsanwaltes des Ehemanns der verstorbenen Person vom 23. April 2010 betreffend dessen Pflichtteilsanspruch bei. In diesem wurde die Bw. darüber belehrt, dass diese auf Grund des

Umstandes, dass sie eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben habe, darüber aufgeklärt worden sei, dass diese für sämtliche Pflichtteilsansprüche unbeschränkt mit deren gesamtem Vermögen hafte.

Weiters wurde in diesem Schreiben u. a. ausgeführt, dass sich aus den bisherigen Unterlagen ergebe, dass die Verlassenschaft im Wesentlichen aus der in Rede stehenden Liegenschaft sowie aus einem Bankguthaben iHv € 1.850,-- bestehe. Für die Berechnung sei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft, sohin inklusive jenes Teiles der Liegenschaft, der vom Vermächtnis an Frau Nachbar betroffen sei, heranzuziehen.

Es sei ohne Berücksichtigung des Wertes der Baulichkeit von einem groben Schätzwert der Liegenschaft von ca. € 1.300.000,-- auszugehen. Dazu komme die Baulichkeit, die mit einem Wert von zumindest € 60.000,-- anzusetzen sei. Zuzüglich der restlichen Aktiva ergebe sich sohin ein Wert von € 1.362.352,77. Davon in Abzug zu bringen seien die in der Vermögenserklärung angeführten Passiven iHv € 16.998,81. Es ergebe sich daher ein verbleibender Wert von € 1.345.353,96.

Die Bw. wurde in diesem Schreiben weiters darauf hingewiesen, dass der Ehegatte der verstorbenen Person nach dem Gesetz Alleinerbe wäre. Dessen Pflichtteilsanspruch belaufe sich daher auf die Hälfte des Reinnachlasses, sohin auf mehr als € 650.000,--.

Davon sei das Vorausvermächtnis, das mit maximal € 50.000,-- zu bewerten sei, in Abzug zu bringen.

Weiters wurde in diesem Schreiben ausgeführt, dass der Ehegatte der verstorbenen Person bereit wäre, auf seine darüber hinausgehenden Ansprüche aus dem Pflichtteilsanspruch zu verzichten, sofern die Bw. bereit wäre, einen Betrag von € 550.000,-- bis zum 17. Mai 2010 zu leisten. Für den Fall dass dieser Betrag nicht innerhalb dieser Frist beglichen werde, sei der Rechtsanwalt beauftragt, ohne weitere Korrespondenz den Pflichtteilsanspruch des Ehegatten der verstorbenen Person gerichtlich zu betreiben.

Das Finanzamt erließ am 7. Juli 2010 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte in dieser aus, dass die Begräbniskosten, wie bereits im Ersuchen um Ergänzung vom 14. Mai 2010 näher ausgeführt, durch das vorhandene Vermögen (Liegenschaftseigentum mit einem Einheitswert von etwas mehr als € 54.000,--) gedeckt seien. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH v. 25.9.1984, 84/14/0040 und v. 21.10.1999, 98/15/0201) sei nur die Deckung erforderlich, nicht die zeitnahe tatsächliche Möglichkeit der Verwertung. Auch wenn die Bw. im Zusammenhang mit dem Ableben von deren Patentante und der von dieser (Bw.) abgegebenen Erbserklärung verschiedene Kosten hätte tragen

müssen, habe die Bw. im Gegenzug dafür ein Grundstück, dessen Verkehrswert die Begräbnis- und Grabsteinkosten bei Weitem übersteige, erworben. Die Begräbnis- und Grabsteinkosten stellten somit keinen endgültigen Vermögensabfluss ("Belastung") des Einkommens der Bw. dar. Eine zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung liege nach der Rechtslage nicht vor, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen sei.

Mittels Schreibens vom 12. Juli 2010 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in diesem aus, dass es richtig sei, dass die Begräbnis- und Grabsteinkosten - vielleicht irgendwann einmal – vom Verkehrswert der Liegenschaft gedeckt seien. Zur Zeit könne die Bw. jedoch über die Liegenschaft weder verfügen noch diese verkaufen. Der Ehemann ihrer verstorbenen Tante habe auch eine Pflichtteilsklage bei Gericht eingebracht. Daher hätten die Begräbnis- und Grabsteinkosten zum gegebenen Zeitpunkt einen Vermögensabfluss bzw. eine Belastung ihres Einkommens dargestellt.

Am 23. August 2010 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

Mittels Ergänzungsersuchens vom 8. März 2011 ersuchte der UFS die Bw. um Vorlage eines Grundbuchsauzuges betreffend der gegenständlichen Liegenschaft. Die Bw. wurde weiters um Bekanntgabe, ob der Ehegatte der verstorbenen Person den im o. a. Schreiben vom 23. April 2010 erwähnten Pflichtteilsanspruch tatsächlich gerichtlich geltend gemacht habe oder ob dieser Rechtsstreit bereits beigelegt worden sei, sowie um die Vorlage der diesbezüglichen Unterlagen ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab die Bw. dem UFS mittels Telefax vom 11. März 2011 bekannt, dass die Grundbuchseintragung bis dato nicht erfolgt sei. Weiters gab die Bw. bekannt, dass die Pflichtteilsklage im Herbst 2010 eingebracht worden sei und dass ein Sachverständiger mit der Aufnahme betraut worden sei.

Laut einer Auskunft der Wirtschaftskammer Wien, waren im Jahre 2008 im a. in Wien die Preise für Grundstücke für freistehende Einfamilienhäuser bei einer Grundstücksgröße von 600 bis 800 m² in einer sehr guten Wohnlage mit € 503,-- und mit € 382,-- in einer guten Wohnlage pro m² anzusetzen. Hinsichtlich größerer Grundstücke lagen der Wirtschaftskammer Wien keine Preise vor. Diese gab jedoch bekannt, dass die genannten Preise bei größeren Grundstücken als Untergrenze anzusehen seien.

Eine am 9. Oktober 2012 von der erkennenden Behörde durchgeföhrte Grundbuchsabfrage ergab, dass der Bw. auf Grundlage des Einantwortungsbeschlusses vom 1. April 2010 das

Eigentum an der Liegenschaft EZ., bestehend aus den Grundstücken Nr. 1 im Ausmaß von 1.760 m², Nr. 2 im Ausmaß von 88 m² und Nr. .3. im Ausmaß von 220 m² – Gesamtfläche 2.068 m² - eingeräumt wurde.

Weiters ist im Grundbuch hinsichtlich der in Rede stehenden Liegenschaft die Dienstbarkeit des Rechtes über die – im Teilungsplan violett angezeichneten Flächen – der Grundstücke 2 und 1 zu gehen und zu fahren verzeichnet.

Außerdem ist im Grundbuch die Einleitung des Versteigerungsverfahrens zur Hereinbringung von vollstreckbaren € 298.807,40 je 4 % Zinsen aus dem genannten Betrag ab 13. Oktober 2011, Kosten in Höhe von € 28.145,07 samt 4 % Zinsen seit dem 19. Juli 2012 sowie von Antragskosten in Höhe von € 2.369,59 für Ehegatte – Ehegatte der Verstorbenen – angemerkt.

Einem von der erkennenden Behörde hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Liegenschaft beigeschafften und am 17. Dezember 2010 mit Stichtag 10. Oktober 2008 – Todestag der Erblasserin – erstelltem Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen auf dem Fachgebiet Immobilien ist u. a. Folgendes zu entnehmen:

die Wohnlage ist insgesamt als gut einzustufen,

der Freigrundwert beträgt € 500,-- pro m² Nutzfläche,

die erzielbare Nutzfläche beträgt 1.510 m²

daraus ergibt sich ein Freigrundwert von € 755.000,--.

Von diesem sind Abbruchkosten in Höhe von € 9.600,-- in Abzug zu bringen.

Daraus ergibt sich ein Verkehrswert ohne Wohnrecht in Höhe von € 745.400,--.

Der Wert des Wohnrechtes des Ehegatten der Erblasserin beträgt € 115.500,--.

Daraus ergibt sich ein Verkehrswert mit Wohnrecht in Höhe von € 629.900,--.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

- Laut dem zur Verlassenschaftssache GZ. aufgenommenen Gerichtskommissärsprotokoll beträgt der Reinnachlass € 148.995,75.
- In diesem wurde das erblichen Liegenschaftsvermögen mit dem dreifachen Einheitswert bewertet. Unter Berücksichtigung von zwei Bankguthaben iHv von € 7,27 bzw. € 1.845,50 sowie aus mit € 500,-- bewertetem Schmuck, der laut letztwilliger Anordnung auf Vermächtnisnehmerinnen aufgeteilt wurde, beträgt die Summe der Aktiven laut dem o. a. Gerichtskommissärsprotokoll € 165.994,56.
- Die Summe der Passiven beträgt lt. dem o. a. Gerichtskommissärsprotokoll € 16.998,81.
- Die Bw. gab zum gesamten Nachlass eine unbedingte Erbsantrittserklärung ab und übernahm somit als Alleinerbin (freiwillig) die Haftung für sämtliche Nachlassverbindlichkeiten.
- Der behördlichen Grundbuchsabfrage vom 9. Oktober 2012 ist zu entnehmen, dass der Bw. das Eigentumsrecht für die geerbte Liegenschaft grundbürgerlich einverleibt worden wurde. Hinsichtlich der weiteren die in Rede stehende Liegenschaft betreffenden Grundbuchseintragungen wird auf die diesbezüglichen obigen Ausführungen verwiesen.
- Der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft beträgt laut dem o. e. Gutachten vom 17. Dezember 2010 € 629.900,--. In diesem Wert ist das Wohnrecht des Ehegatten der verstorbenen Person enthalten. Die Ermittlung dieses Wertes erfolgte unter Zugrundelegung eines Freigrundwertes von € 500,-- pro m² Nutzfläche. Dieser wurde auf die laut Gutachten erzielbare Nutzfläche von 1.510 m² zur Anwendung gebracht.
- Das Ausmaß des Teiles der Liegenschaft, der vom Vermächtnis an Frau Nachbar betroffen war, beträgt laut den Angaben der Bw. 500 m².
- Dem Ehegatten der verstorbenen Person wurde testamentarisch der Pflichtteil sowie das lebenslange Wohnrecht am vormaligen Ehewohnsitz eingeräumt.

Rechtliche Würdigung:

Nach der Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben

außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Eine außergewöhnliche 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 1988).

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

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 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 Berücksichtigung derartiger Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 28.11.2002, 2002/13/0077).

Die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten einschließlich der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Grabstätte als außergewöhnliche Belastung ist im § 34 EStG 1988 nicht explizit geregelt. Diese ergibt sich vielmehr als Anwendungsfall der oben angeführten gesetzlichen Regelungen. Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis vertreten einhellig unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen im jeweiligen Einzelfall die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können Begräbniskosten und die Kosten der Errichtung eines Grabmals nur insoweit mit Erfolg als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, als diese nicht im reinen Nachlass Deckung finden und

dem Ortsgebrauch sowie dem Stand des Verstorbenen - der sozialen Gruppe, der der Verstorbene angehört hat - entsprechen (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270; 25.9.1984, 84/14/0040 u.a.).

Der Reinnachlass ist anhand der Verkehrswerte zu ermitteln, die (wesentlich unter dem Verkehrswert liegenden) Einheitswerte von Liegenschaften sind - anders als bei der Erbschaftsteuer - nicht maßgeblich (VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040).

Steht eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen und findet die Erbgangsbelaistung (ua. Begräbniskosten) im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Begräbniskosten einschließlich jener, die für die Errichtung eines Grabmales anfallen, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit diese nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), stellen diese eine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62). Finden Begräbniskosten und die Errichtungskosten eines Grabmals in den vorhandenen reinen Nachlassaktiven Deckung, so kommt eine Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung bereits dem Grunde nach, mangels Zwangsläufigkeit, nicht in Betracht, weil diese, wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, gemäß § 549 ABGB "auf der Erbschaft haften" und daher "Erbgangsschulden sind" und insoweit aus den Nachlassaktiven zu decken sind (VwGH 4.2.1963, 359/62).

Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Erbfallsschulden) auch die Kosten für das Gebrauch des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis.

Die Begräbniskosten werden vom Gesetz daher so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; dh. die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen.

Da Begräbniskosten, w. o. ausgeführt, die Erbschaft belasten, vermindern sie das erblasserische Vermögen bereits bevor dieses auf den oder die Erben übergeht. Erst wenn diese abgegolten sind, dürfen andere Nachlassgläubiger befriedigt werden bzw. geht das verbleibende Nachlassvermögen auf den oder die Erben über. Die Begräbniskosten, die

Grabmalerrichtungskosten sowie die Kosten des Verlassenschaftsverfahrens sind daher vorrangig aus den Nachlassaktiva des Erblassers zu bestreiten und schmälern insoweit das auf den oder die Erben übertragbare Vermögen.

Zu einer außergewöhnlichen Belastung können Bestattungskosten bei den Hinterbliebenen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher nur insoweit führen, als der reine Nachlass (Erbschaft) zu deren Abdeckung nicht ausreicht.

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen ergibt sich diesbezüglich folgende Berechnung:

Pflichtteil des Ehegatten der verstorbenen Person:

Verkehrswert der Liegenschaft (beinhaltend das Wohnrecht) iHv € 629.900,-- zuzüglich der beiden Bankguthaben iHv insgesamt € 1.852,77 ergibt € 631.752,77, zuzüglich auf Vermächtnisnehmerinnen aufzuteilender Schmuck iHv € 500,-- ergibt € 632.252,77. Davon sind in Abzug zu bringen € 16.998,81 (Wert der Passiven) ergibt € 615.253,96 (Reinnachlass). Die Hälfte dieses Wertes ergibt einen Pflichtteil in Höhe von € 307.626,98.

Wert des von der Bw. übernommenen Nachlassvermögens:

Reinnachlass iHv € 615.253,96 vermindert um den Pflichtteil iHv € 307.626,98, um den auf Vermächtnisnehmerinnen aufzuteilenden Schmuck iHv € 500,-- sowie um € 250.000,-- für jenen Teil der Liegenschaft, der vom Vermächtnis an Frau Nachbar betroffen ist. Somit ergibt sich ein von der Bw. übernommenes Nachlassvermögen iHv insgesamt € 57.126,98.

Angemerkt wird diesbezüglich, dass der vom Vermächtnis betroffene Liegenschaftsteil von 500 m² in dieser Berechnung zur Gänze als Nutzfläche bewertet wurde. Laut Grundbuchsauszug beträgt die Gesamtfläche der in Rede stehenden Liegenschaft 2.068 m².

Da das von der Bw. übernommene Nachlassvermögen - € 57.126,98 - wesentlich höher ist als die von dieser geltend gemachten Begräbniskosten - € 14.097,70 - liegt eine tatsächliche Belastung nicht vor.

Mangels eingetretener Belastung der Bw. können die gegenständlichen Begräbniskosten nicht gemäß § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden.

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen geht das gesamte Berufungsvorbringen der Bw. ins Leere.

Somit war dem Berufungsbegehren der Erfolg zu versagen.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass die im o. e. Gutachten zum Ansatz gebrachten Werte in Ansehung der von der Wirtschaftskammer Wien für das Jahr 2008 betreffend den a in Wien bekanntgegebenen Preise für Grundstücke für freistehende Einfamilienhäuser sowie in Ansehung des Umstandes, dass sich unter Annahme eines im Zeitpunkt des Todes der verstorbenen Person mit € 2.000,-- monatlich bewerteten Mietzinses für die gegenständliche Liegenschaft gemäß § 16 Bewertungsgesetz nach dem Berechnungsprogramm auf der Homepage des BMF: Steuern/Berechnungsprogramme/Berechnungsprogramme betreffend Bewertung von Renten (§ 16), mit den Faktoren: Geschlecht: Mann, Geburtsdatum des Ehegatten der verstorbenen Person, Bewertungsstichtag = Todestag der verstorbenen Person, mtl. Zahlung € 2000,--, erste Zahlung 1. Oktober 2008, vorschüssig, ein Rentenbarwert des lebenslangen Wohnrechtes des Ehegatten der verstorbenen Person von € 117.380,24 ergibt, nach Ansicht der erkennenden Behörde als schlüssig zu beurteilen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Oktober 2012