

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin GSW über die Beschwerde des SRV, vertreten durch S u P Steuerberatungs GmbH, Fritschgasse 1, 5020 Salzburg gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 21.10.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer bezog im beschwerdegegenständlichen Jahr 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2011 beantragte der Beschwerdeführer die Anerkennung von Begräbniskosten in Höhe von 6.645,50 Euro als außergewöhnliche Belastung.

Die Einkommensteuer 2011 wurde erklärungsgemäß mit Bescheid vom 20. März 2013 veranlagt.

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2013 wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben und am selben Tag ein neuer Einkommensteuerbescheid 2011 erlassen. In diesem wurden die beantragten Begräbniskosten in Höhe von 6.645,50 Euro nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass Begräbniskosten primär aus dem Nachlass (Aktiva) zu bestreiten wären und nur die über den Wert der Aktiva hinauslaufenden Kosten bis zu einer maximalen Höhe von 4.000,00 Euro eine

außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die Begräbniskosten würden daher nicht anerkannt werden können.

Dagegen richtete der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerde mit der Begründung, er hätte vom Nachlassvermögen einen Betrag von 2.243,56 Euro erhalten. Er hätte die Begräbniskosten in Höhe von 7.641,50 Euro zu tragen gehabt und diese auch nachweislich bezahlt. Diese wären daher als zwangsläufig anzusehen. Die Kosten wären in Höhe von 5.397,94 Euro (7.641,50 Euro abzüglich 2.243,56 Euro) anzuerkennen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Juni 2014 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, dass sich laut Notariatsakt (Übergabsvertrag) die Übernehmer (Beschwerdeführer und seine Ehegattin) bereit erklärt hätten, den Übergebern (Eltern des Beschwerdeführers) ein ortsübliches standesgemäßes Leichenbegräbnis mit den üblichen Seelengottesdiensten zu bereiten. Außerdem würde die Belastung - die Bezahlung der Begräbniskosten - im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz Deckung finden. Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit könnte demnach nicht gesprochen werden.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer am 25. Juli 2014 den Antrag, die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 21. Oktober 2013 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründend führte er aus, dass die Liegenschaftsübertragung im Jahr 1990 erfolgt wäre. Im Übergabsvertrag vom 30. Oktober 1991 würde sich der Übernehmer bereit erklären, den Übergebern ein ortsübliches standesgemäßes Leichenbegräbnis mit den üblichen Seelengottesdiensten zu bereiten. Laut einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 14. August 2012, RV/3353-W/11) wäre kein zeitlicher Zusammenhang zwischen Liegenschaftsübertragung und Übernahme der Begräbniskosten zu sehen, wenn zwischen diesen beiden Ereignissen ein Zeitraum von mehr als sieben Jahren liegen würde. Nach dieser Entscheidung wäre die Übernahme der Begräbniskosten als „zwangsläufig“ anzusehen und könnten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Die Bezahlung der Begräbniskosten würde nicht zur Gänze im Nachlassvermögen Deckung finden. Er habe aus dem Nachlassvermögen ein Viertel, sohin 2.243,56 Euro erhalten. Aufgrund des Übergabsvertrages hätte er die Begräbniskosten zur Gänze zu tragen gehabt. Diese würden sich auf einen Betrag von 4.885,11 Euro inklusive 199,00 Euro Überführungskosten (Rechnung und Zahlungsbestätigung lagen diesem Schreiben bei) belaufen und wären als zwangsläufig anzusehen. Die maximal geltend zumachenden 4.000,00 Euro an Begräbniskosten zuzüglich 199,00 Euro an Überführungskosten würden einen Gesamtbetrag von 4.199,00 Euro ausmachen. Hievon wäre ein Viertel des Erbanteiles (2.243,56 Euro) abzuziehen, sodass außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.955,44 Euro anzuerkennen wären.

Über ein Ergänzungssuchen vom 05. Dezember 2013 durch die Abgabenbehörde wurde der vollständige Übergabsvertrag vorgelegt.

Die maßgeblichen Bestimmungen des zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Eltern am 30. Oktober 1991 abgeschlossenen Übergabsvertrages (Punkt Erstens und Drittens) stellen sich wie folgt dar:

Erstens: SJR übergeben hiermit je zur Hälfte ihrem Sohn SR Liegenschaften im Grundbuch XX ... mit allen Rechten und Befugnissen gegen Einräumung nachstehender Austragsrechte.

... Drittens:

B) FÜR SONTIGE BEDÜRFNISSE:

.....
Im Ablebensfalle ist den Übergebern ein ortsübliches standesgemäßes Leichenbegräbnis mit den üblichen Seelengottesdiensten zu bereiten, und ein Grabstein beizustellen....

Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:

Das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen geht von folgendem festgestellten Sachverhalt aus:

Dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin wurde von dessen Eltern mit Übergabsvertrag vom 30. Oktober 1991 das Eigentum an zum Teil bebauten Liegenschaften übertragen. Als Gegenleistung dafür verpflichteten sich der Beschwerdeführer und seine Ehegattin unter anderem, im Ablebensfall der Eltern die Kosten eines ortüblichen standesgemäßen Leichenbegägnisses mit den üblichen Seelengottesdiensten und die Kosten für einen Grabstein zu übernehmen.

Im Jahr 2011 ist der Vater des Beschwerdeführers verstorben. Der Nachlass wurde auf die vier Kinder des Verstorbenen aufgeteilt, sodass der Beschwerdeführer einen Betrag in Höhe von 2.243,56 Euro aus dem Verlassenschaftsvermögen erhielt.

Die Begräbniskosten wurden vom Beschwerdeführer getragen.

Die Begräbniskosten beliefen sich auf einen Betrag von 4.885,11 Euro inklusive Überführungskosten in Höhe von 199,00 Euro.

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens besteht darüber, ob die vom Beschwerdeführer getragenen Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Einkommensteuergesetz 1988 abzugsfähig sind.

Beweiswürdigung:

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde aufgenommenen Beweise und den Inhalt des Verwaltungsaktes.

Rechtslage:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2 EStG), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3 EStG) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4 EStG).

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Außergewöhnlich ist die Belastung gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 dann, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisses erwächst.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann, 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 die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Erwägungen:

Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen. Von einer solchen Beeinträchtigung kann nicht gesprochen werden, wenn und soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet.

Für die Begräbniskosten haftet in erster Linie der Nachlass (§ 549 ABGB). Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmals (Grabstein mit Grabeinfassung) kommen nach ständiger Rechtsprechung als außergewöhnliche Belastung nur dann in Betracht, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Bestellers des Begräbnisses belasten (VwGH 25. September 1984, 84/14/0040).

Soweit die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Sachen übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie im Ausmaß der Kosten eines einfach

gestalteten Begräbnisses sowie Grabmals eine außergewöhnliche Belastung (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm 78).

Werden daher zB Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Sachen) übernommen (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, liegt insoweit keine Belastung vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201), sondern eine bloße Vermögensumschichtung. Hierbei ist freilich zu beachten, dass ein konkreter Zusammenhang zwischen Vermögensübertragung und Belastung bestehen muss (etwa Pflegeverpflichtung auf Grund eines Ausgedinges, *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm 11).

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt ein solcher konkreter, vertraglicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der Begräbniskosten und der Übertragung des Eigentums an den Liegenschaften an den Beschwerdeführer und seine Ehegattin vor:

Dem Übergabsvertrag vom 30. Oktober 1991 zufolge verpflichteten sich die Übernehmer (Beschwerdeführer und seine Ehegattin) ausdrücklich unter anderem zur Tragung der Begräbniskosten der Eltern (vgl. Punkt Drittens B) des Vertrages). Die Übergabe erfolgt nur „gegen Einräumung nachstehender Austragsrechte: ... Im Ablebensfalle ist den Übergebern ein ortsübliches standesgemäßes Leichenbegräbnis mit den üblichen Seelengottesdiensten zu bereiten, und ein Grabstein beizustellen.“.

Der Beschwerdeführer als Übernehmer hat sich zugunsten seines Vaters als Übergeber verpflichtet, für die Übergabe der Liegenschaft unter anderem auch die Kosten für das Begräbnis zu tragen, weshalb insoweit keine Belastung, sondern eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt. Dass der gegenständliche Übergabsvertrag rund 20 Jahre vor dem Tod des Vaters des Beschwerdeführers abgeschlossen wurde, ändert nichts an dieser Beurteilung (vgl. UFS 27.11.2008, RV/0648-I/08; UFS 21. Oktober 2013, RV/2366-W/13).

Aus der im Vorlageantrag vom 25. Juli 2014 zitierten Entscheidung (UFS 14. August 2012, RV/3353-W/11) kann für den beschwerdegegenständlichen Fall nichts gewonnen werden, da dieser Sachverhalt nicht mit dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt deckungsgleich ist.

Dem dortigen Beschwerdeführer wurde zwar auch Eigentum an der Liegenschaft seiner Eltern übertragen, der Übergabsvertrag enthielt aber keine vertragliche Verpflichtung zur Übernahme von Begräbniskosten. Nach Ansicht des zuständigen UFS bestand kein mittelbarer konkreter zeitlicher Zusammenhang zwischen der Übertragung der Liegenschaft und der Übernahme der Begräbniskosten mehr, da der in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis angenommene Zeitraum von sieben Jahren überschritten wurde.

Wie die Abgabenbehörde jedoch treffend ausführte, liegt im verfahrensgegenständlichen Fall eine unmittelbare Verpflichtung aus dem Übergabsvertrag vom 30. Oktober 1991 vor.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG 1985) ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur die des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 6. Oktober 2014