



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Angestellte, 1000 Wien, A.Gasse, vom 22. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 13. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) machte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung neben anderen dem Grunde nach nicht strittigen außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten) die Kosten der Errichtung eines Grabmales (Anschaffung eines Grabsteines, Gravur, Errichtung eines Fundamentes usw.) für ihren im Vorjahr verstorbenen Gatten in Höhe von € 4.877,00 geltend. (Sie legte eine Kopie der Steinmetzrechnung vom 27.07.2005 über € 4.976,40 sowie einen Zahlungsbeleg über die Begleichung der Rechnung - offenbar abzüglich eines Nachlasses - € 4.876,60 der Erklärung bei.)

Das Finanzamt ersuchte die Bw. um Vorlage des Verlassenschaftsbeschlusses mit der Aufstellung de Aktiva und Passiva.

Aus dem vom zuständigen Bezirksgericht am 10.03.2005 erlassenen Beschluss geht hervor, dass auf Grund des vom Gerichtskommissär erstellten Inventars Nachlassaktiven in Höhe von € 44.211,82 und Nachlasspassiven in Höhe von € 111.512,27 festgestellt wurden.

Nach der Schlussrechnung der Verlassenschaftskuratorin ergaben sich schließlich Nachlassaktiva in Höhe von € 45.070,43. Auf Grund der Überschuldung des Nachlasses seien die Aktiva kridamäßig aufgeteilt worden. An Massekosten seien die Gebühr des Gerichtskommissärs (€ 2.269,10), die Entschädigung der Verlassenschaftskuratorin (€ 2.000,00) sowie die Forderung der Bw. wegen Begräbniskosten samt Nebenauslagen in insgesamt € 8.202,56 mit einem Betrag von € 4.814,00 von den Nachlassaktiven abgezogen worden. Die verbliebenen Nachlassaktiven seien mit einem Prozentsatz von 33,7275% auf die restlichen Verbindlichkeiten aufgeteilt worden. Auch die von der Bw. getätigten Nebenauslagen beim Begräbnis in Höhe von € 3.388,58 sind der Bw. mit diesem Prozentsatz zugesprochen worden.

Das Finanzamt wies in der Begründung des Einkommensteuerbescheides darauf hin, dass Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellten, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können. Diese Aufwendungen seien daher nicht zu berücksichtigen gewesen. Die übrigen (Anmerkung: nicht strittigen) außergewöhnlichen Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 1.423,64 nicht überstiegen.

Die Bw. erhob Berufung:

„Ich habe in meinem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung vom 25.04.2006 Kosten für den Grabstein nach meinem verstorbenen Mann in der Höhe von € 4.877,00 geltend gemacht. Die Berücksichtigung dieses Betrages als außergewöhnliche Belastung wurde mit der Begründung abgelehnt, dass diese Ausgabe im Nachlass Deckung findet. Das war nicht der Fall. Laut dem Gerichtsbeschluss vom 10.03.2005 war der Nachlass von Mag.W.M. mit € 67.302,45 überschuldet. Ich möchte betonen, dass ich selbst für gerichtlich bestätigte Begräbniskosten (inkl. Grabstein) von 8.202,56 nur 4.814,00 erhalten habe. Zusätzlich habe ich für Begräbniskosten von € 3.388,58 nur 1.142,88 aus dem Nachlass erhalten. Die relativ hohen Begräbniskosten sind nicht aus einem Luxusbedürfnis entstanden, sondern wir haben die billigste Sargvariante und die einfachste Begräbniskategorie gewählt. Die Kostenerhöhungen sind zwangsläufig durch folgende Faktoren entstanden:

Mein Mann wurde im Pflegeheim MP gepflegt und ist im Krankenhaus von St. Pölten verstorben, ich selbst wohne mit den Kindern in Wien, das Begräbnis fand in Sch statt, weil das sein Heimatsort war. Allein dadurch sind höhere Überstellungskosten und Fahrspesen für die Angehörigen entstanden.

Weil in der Osterwoche nach katholischen Ritus keine Beerdigung mit Messe möglich ist, musste der Tote über 10 Tage gekühlt werden, was zu deutlich höheren Kosten führte. Es war der ausdrückliche Wunsch des Verstorbenen eine Totenmesse zu haben.

Weil in Sch der Friedhof eine starke Hanglage aufweist, musste die Fundamentierung des Grabes verstärkt werden; ansonsten wurde für den Grabstein eine einfache Ausführung gewählt.

Insbesondere aus diesen Gründen ist es zwangsläufig zu höheren Begräbnis- und Grabsteinkosten als die von der Finanzverwaltung jedenfalls anerkannten Kosten von je € 3.000,00. Schon durch meine angespannte finanzielle Lage ist klar, dass ich mir besonders hohe Begräbniskosten nicht leisten kann, sondern alle tatsächlich erwachsenen Kosten waren zwangsläufig verursacht. Ich stelle deshalb den Berufungsantrag: Das Finanzamt möge die Einkommensteuerveranlagung 2005 unter Berücksichtigung der Grabsteinkosten von € 4.877,00 als außergewöhnliche Belastung neu erstellen.“

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung keine Folge:

„Gemäß § 549 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches gehören Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmales zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind daher vorrangig aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hierfür die zum Unterhalt der verstorbenen Person Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 Einkommensteuergesetz 1988 nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.“

Im ggst. Falle sind Aktiva in Höhe von € 44.211,82 vorhanden (kridamäßige Aufteilung Begräbniskosten € 4.814,00). Bei der Erledigung des Einkommensteuerbescheides 2004 wurden bezüglich des Begräbnisses keine Aktiva abgezogen, von den nun beantragten Kosten zur Errichtung des Grabmales (€ 3.000,00 können gemäß § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden) sind deshalb die Aktiva in Abzug zu bringen und die geltend gemachten Ausgaben finden daher keine steuerliche Anerkennung.“

Die Bw. beantragte daraufhin die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz:

„Ich bekräftige meine in der Berufung ausgeführte Begründung und weise nochmals daraufhin, dass der Nachlaß überschuldet war und ich anteilig für den Grabstein und das Begräbnis 4.814,00 € erhalten habe und für Begräbnisnebenkosten 1.142,88 €. Die gerichtlich

anerkannten Kosten für Grab und Begräbnis betragen 8.202,56 € und für Begräbnisnebenkosten betragen 3.388,58 €. Die Differenz von:

+8.202,56

+3.388,58

-4.814,00

-1.142,88

= 5.634,26 € habe ich aus dem eigenem, geringen Einkommen leisten müssen. Mit diesem Betrag bin ich außergewöhnliche belastet. (Ich habe davon nur 4.877,00 € geltend gemacht, weil ich einige nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Beträge ausgeschieden habe.)

Der Hinweis in RZ 890 LStR 2002, daß Begräbniskosten nicht anerkannt werden können, wenn sie in den Nachlaßaktiven gedeckt sind, führt nur dann zu einem richtigen Ergebnis, wenn die Ursache der Überschuldung nicht selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellt. Die Ursache der Überschuldung des Nachlasses war eine Forderung des Magistrats K. (Pflegeheimkosten für meinen verstorbenen Mann).

Man kann es nun auf zwei Seiten sehen:

Entweder man anerkennt jene Teile der Begräbniskosten, die ich aus eigenem getragen habe, als außergewöhnliche Belastung oder man sieht im Umstand, daß die gerichtlich anerkannten Begräbniskosten aus dem Nachlaß nicht voll refundiert wurden, eine teilweise Übernahme der Pflegeheimschuld. In diesem Fall läge außergewöhnliche Belastung in Höhe von 5.634,26 € vor. Dass die Tragung von Pflegeheimkosten für einen vollständig gelähmten Ehegatten außergewöhnliche Belastungen sind dürfte unstrittig sein.

Im Falle, dass Teile der Aufwendungen für Grab und Begräbnis als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, möchte ich darauf hinweisen, daß der Richtwert von jeweils 3.000,00 € für anzuerkennende Grabstein und Begräbniskosten nach RZ 890 der LStR 2002 eben nur ein Richtwert ist, der bei außergewöhnlichen Bedingungen auch höher liegen kann. Ich habe diese Bedingungen in meiner Berufung ausgeführt, darauf wurde in meiner Bescheidbegründung in keiner Weise eingegangen."

Aus den über Anforderung des UFS vorgelegten Unterlagen betr. das Jahr 2004 geht hervor, dass die Bw. für das Vorjahr neben (eigenen) Krankheitskosten in Höhe von € 280,00 Begräbniskosten in Höhe von € 3.384,56 (das ist die Differenz zwischen den gesamten Begräbniskosten in Höhe von € 8.202,56 samt „Nebenauslagen beim Begräbnis“ lt. Gerichtsbeschluss) als außergewöhnliche Belastung beantragte. Während die Begräbniskosten

in voller Kosten aus den vorhandenen Aktiva der Bw. ersetzt wurden, erhielt sie von den „Nebenauslagen beim Begräbnis“ auf Grund der Überschuldung der Verlassenschaft nur einen entsprechenden Teil der Kosten ersetzt. Abgesehen von einer geringfügigen Differenz von € 4,02 entspricht dies den „Nebenauslagen“ laut Gerichtsbeschluss vom 10.03.2005. Die für 2004 geltend gemachten Begräbniskosten wurden im Zuge der Berufungsvorentscheidung antragsgemäß mit € 3.384,56 neben weiteren Kosten in Höhe von € 280,00, jedoch abzüglich des gesetzlichen Selbstbehaltes berücksichtigt.

Die von der Bw. für das Jahr 2005 geltend gemachten Kosten für die Anschaffung eines Grabsteines samt Beschriftung, Gravur und Fundamentierungsarbeiten fielen lt. Rechnung (vom 27.07.2005) und Zahlscheinabschnitt (betr. Einzahlung vom 19.08.2005) erst einige Zeit nach rechtskräftiger Verteilung des Nachlasses nach ihrem verstorbenen Gatten an. Diese Kosten der Grabmalerrichtung etc. sind daher offenbar – entgegen den Berufungsangaben der Bw. - in den im Beschluss über die Verteilung des Nachlasses angeführten Begräbniskosten nicht enthalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Geltendmachung von Graberrichtungskosten (Anschaffung eines Grabsteines, Gravur, Errichtung eines Fundamentes usw.) für den im Jahr 2004 verstorbenen Gatten durch die Bw. als außergewöhnliche Belastung.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens § 2 Abs. 2 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen gleichzeitig 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).

Abs. 2 bestimmt, 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.

In Abs. 4 wird ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Wie sich aus dem dargelegten Sachverhalt ergibt, war die Verlassenschaft – vor allem wegen der vom Magistrat der Stadt K. geltend gemachten hohen Pflegeheimkosten - erheblich überschuldet. Lt. der Schlussrechnung der Verlassenschaftskuratorin betragen die Nachlassaktiven € 45.070,43. Die Nachlasspassiven wurden mit € 111.514,27 festgestellt. Aus diesem Grund wurden nur die bevorrechteten Massekosten, neben den Kosten des Gerichtskommissärs (€ 2.269,10) und der Verlassenschaftskuratorin (€ 2.000,00) die Begräbniskosten in Höhe von € 4.814,00 zur Gänze, alle übrigen Ausgaben, darunter auch die „Nebenauslagen beim Begräbnis“ (€ 3.388,58) nur quotenmäßig befriedigt. Die für 2005 geltend gemachten Kosten für die Errichtung eines Grabsteines, Herstellung einer Gravur und die Verstärkung des Fundamentes usw. in Höhe von € 4.876,90) fielen erst nach dem Ende des Verlassenschaftsverfahrens (Beschluss vom 10.03.2005) bzw. nach erfolgter quotenmäßiger Aufteilung der festgestellten Vermögenswerte (Aktiven) an bzw. erfolgte die Begleichung lt. Zahlschein im August des Jahres 2005.

Für Begräbniskosten haftet in erster Linie der Nachlass (§ 549 ABGB). Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmals kommen nach ständiger Rechtsprechung (VwGH v. 16.12.1955, Zl. 0555/55, v. 18.05.1959, Zl. 0034/59, v. 04.02.1963, Zl. 0359/62 und v. 25.09.1984, 84/14/0040) als außergewöhnliche Belastung nur dann in Betracht, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Bestellers des Begräbnisses belasten. Abzugsfähig sind jedoch nur jene Begräbniskosten, die in den Nachlassaktiven nicht gedeckt sind, da - wie bereits ausgeführt - gemäß § 549 ABGB die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nachlasses gehören, die bevorzugt - aus dem vorhandenen (verwertbaren), zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen - zu bestreiten sind. Dass, wie im gegenständlichen Fall, der Reinnachlass überschuldet ist, genügt nicht, die Begräbniskosten müssen die Summe der Nachlassaktiven übersteigen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34, Anmerkung 78, Stichwort "Begräbniskosten").

Im gegenständlichen Fall betragen die Nachlassaktiven € 45.070,43, woraus folgt, dass die von der Bw. für 2005 geltend gemachten Graberrichtungskosten in der Höhe von € 4.876,90, wären sie in Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht worden, neben den festgestellten bevorrechteten Forderungen in den Nachlassaktiven jedenfalls Deckung gefunden hätten und zur Gänze aus den Nachlassaktiven befriedigt worden wären.

Die Frage, ob die strittigen Kosten, die die Richtwerte lt. den Lohnsteuerrichtlinien, RZ. 890, überstiegen, trotzdem steuerlich zu berücksichtigen sind, seien, konnte daher auf sich beruhen.

Der Hinweis der Bw. auf den hauptsächlichen Grund für die Überschuldung der Verlassenschaft, nämlich die hohen angefallenen Verpflegskosten für den verstorbenen Gatten kann an dieser Beurteilung nicht ändern, weil diese Kosten nicht durch die Bw. getragen und auch nicht als außergewöhnliche Belastung der Bw. geltend gemacht wurden.

Eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung kommt daher im gegenständlichen Verfahren nicht in Betracht.

Wien, am 18. Mai 2007