

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Verl.n.F.M., vom 6. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 13. Mai 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 anerkannte das Finanzamt die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Begräbniskosten für die verstorbene Gattin des Bw nicht an.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 6. Juni 2002 wurde vorgebracht, dass die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten, da sich in der Verlassenschaftssache nach der verstorbenen Ehegattin eine Überschuldung ergeben habe. Zur Bestätigung wurde die Einantwortungsurkunde und den Beschluss des BG Radstadt vom 19. Jänner 2001 vorgelegt.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurde der Abgabenbehörde das Protokoll über die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung und damit eine Auflistung der Aktiva und Passiva vorgelegt. Die Gegenüberstellung der Aktiva mit den Passiva ergab eine nominelle Überschuldung von S 372.545,04.-.

Mit Berufungvorentscheidung vom 6. August 2002 wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung ab, dass Begräbniskosten nur insofern eine ag. Belastung sind, als sie im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz nicht Deckung fänden, wobei nicht der Einheitswert sondern der Verkehrswert entscheidend wäre.

Es wurde daraufhin der Antrag gestellt, die Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Die Erbschaft des Liegenschaftsanteiles nach der Ehegattin wäre mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot belegt. Es könnte zur Abdeckung der Kosten daher kein Geld aus dem Nachlass entnommen werden, auch wäre es nicht möglich, den Nachlass zu Besicherung eines Kredites zu verwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Jeder unbeschränkt Steuerpflichtige kann beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs 2 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Außergewöhnliche Belastungen sind an sich Aufwendungen der Lebensführung, die aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen und aus diesem Grund steuerlich abzugfähig sind.

Der Anspruch auf Steuerermäßigung nach dieser Gesetzesstelle hängt davon ab, dass die dem Steuerpflichtigen erwachsenden Aufwendungen

außergewöhnlich sind,

zwangsläufig entstanden sind und dass sie

die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich** beeinträchtigen.

Ist nur eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, besteht kein Anspruch auf eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist **außergewöhnlich**, wenn sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes entspricht.

Um einen Aufwand als außergewöhnlich bezeichnen zu können, muss dieser größer sein als die Aufwendungen bei der überwiegenden Mehrzahl vergleichbarer Steuerpflichtiger, wobei

als Maßstab die oben genannten Einkommensverhältnisse, Vermögensverhältnisse und der Familienstand heranziehen sind. Außergewöhnlich ist nämlich ein Aufwand dann, wenn er über die regelmäßig wiederkehrenden Kosten der Lebensführung hinausgeht.

Krankheitskosten stellen zweifellos keinen Normalaufwand der Lebensführung dar. Sie erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig.

Die Belastung entsteht dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein.

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen.

Zu den rechtlichen Gründen zählen jene, die aus dem Verhältnis zu einer anderen Person entspringen und damit rechtlich erzwingbar sind. Sie können auf Gesetz, Urteil, Verwaltungsakt oder privater Anordnung beruhen.

Auch hier muss beachtet werden, dass die Rechtsverbindlichkeit eines Aufwandes nicht freiwillig herbeigeführt werden darf, um Zwangsläufigkeit im steuerlichen Sinn zu bewirken.

Sittliche Gründe, denen sich der Steuerpflichtige unter Umständen nicht entziehen kann, entspringen aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Sie fordern eine im Einzelfall bestehende besondere Beziehung, die eine sittliche Notwendigkeit von Aufwendungen begründet.

Nach Absatz 4 der genannten Bestimmung beeinträchtigt die Belastung die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs.5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Der Gesetzgeber versteht unter Selbstbehalt bei bestimmten ag. Belastungen jenen Betrag, der vom Steuerpflichtigen aus eigenen Mitteln getragen werden muss. Dieser Betrag ist abhängig

- a) von der Höhe des Einkommens im Kalenderjahr, in dem die ag. Belastung erfolgt,
- b) vom zustehenden Alleinverdiener-oder Alleinerhalterabsetzbetrag und
- c) von der Anzahl der Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988.

Eine ag. Belastung kann daher, wenn ein Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen als ag. Belastung grundsätzlich besteht, nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führen, wenn der Selbstbehalt überschritten wird.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst.

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt.

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet wurden.

Gemäß § 549 des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und Vermögen der Verstorbenen angemessene Begräbnis.

Begräbniskosten sind insofern keine ag. Belastungen, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040).

Nur wenn diese aus dem Nachlass nicht bestritten werden kann, weil ein solcher überhaupt nicht oder nicht ausreichend vorhanden ist, wird eine sittliche Verpflichtung der Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, gegeben sein, die in diesem Umfang zu einer ag. Belastung führen können.

Nachlassvermögen ist die Gesamtheit der in Geld schätzbarer Güter eines Menschen. Ausschlaggebend ist das wirtschaftlich verfügbare Gebrauchtvermögen. Nur dieses erlaubt eine verlässliche Beurteilung darüber, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigt wird.

Liegt daher eine rechtliche Verfügungsbeschränkung in Bezug auf einen vorhandenen Nachlass vor (zB ein lebenslängliches, grundbürgerlich verankertes Wohnrecht, Veräußerungsverbot und dgl), die eine Verwertung des vorhandenen Nachlasses nicht gestatten, haben die Begräbniskosten im Nachlassvermögen insofern keine Deckung gefunden.

Die Erblasserin verstarb unter Hinterlassung eines wechselseitigen Testamente, in welchem sie ihren Ehemann F.M. als Universalerben eingesetzt hat und ihren Hälfteanteil an der Liegenschaft XY, im Wege der fideikommissarischen Substitution gleichzeitig ihren ehelichen Kindern vermachte und zur grundbürgerlichen Absicherung dieses Nachlegates ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Kinder verfügte.

Der - der Behörde - vorliegenden Einantwortungskunde bzw dem Beschluss des BG Radstadt vom 19. Oktober 2001 sowie dem Protokoll über die am 21. September 2001 von

Notar Dr. M.S. durchgeführte Verlassenschaftsabhandlung ist eine Auflistung der Aktiva und Passiva zu entnehmen, deren Gegenüberstellung eine nominelle Überschuldung ergibt.

Fest steht nach obigen Feststellungen auch, dass auf der Liegenschaft EZ XX, eine rechtliche Verfügungsbeschränkung, nämlich ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der vier Kinder der Verstorbenen einverlebt wurde. Das Veräußerungs- und Belastungsverbot lässt rechtlich eine Verwertung der Liegenschaft nicht zu. Damit war für den Bw das Nachlassvermögen nicht verwertbar.

Die Begräbniskosten finden daher keine Deckung im Nachlassvermögen.

Im Hinblick darauf, dass auch das Ausmaß der Aufwendungen vom Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit umfasst sein muss, ist eine Art Angemessenheitsprüfung für die Kosten für das Begräbnis anzustellen.

Nur jener Teil der Kosten kann als ag. Belastung anerkannt werden, der im Durchschnitt für ein einfaches, würdiges Begräbnis aufgewendet werden muss. Bundeseinheitlich belaufen sich die Kosten eines würdigen Begräbnisses und eines einfachen Grabmals erfahrungsgemäß auf ca. S 40.000.-.

Zu den Begräbniskosten zählen die Aufwendungen zur Beerdigung sowie die Auslagen für die Errichtung eines Grabmals.

Die Errichtung einer Grabanlage für den Steuerpflichtigen selbst ist mangels Zwangsläufigkeit nicht absetzbar. Wird anlässlich des Todes eines Familienangehörigen ein mehrteiliges Grab (Familiengruft) angelegt, so führen nur die Kosten für ein Einzelgrab zu einer Steuerermäßigung.

Nicht absetzbar sind hingegen die Kosten für das vom Bw geltend gemachte Totenessen für die Trauergäste (VwGH 17.3.1971, 2130/70), die Auslagen für Blumen, Kränze und Trauerkleidung sowie Aufwendungen für die Grabpflege.

Die in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr geltend gemachten Krankheitskosten für die Ehegattin wurden im beantragten Ausmaß von S 5.514.- bereits im erstinstanzlichen Verfahren als ag. Belastung anerkannt, blieben aber unter der Selbstbehaltsgrenze.

Die Rechtskosten in Höhe von S 5.874.- bleiben steuerlich unberücksichtigt, weil sie eine Verhaltensfolge aus der Annahme der Erbschaft sind.

Zusammenfassend kann sohin festgestellt werden, dass der Berufung teilweise insoweit stattgegeben wird, als die beantragten Todfallskosten in einem Ausmaß von S 40.000.- und die Krankheitskosten in Höhe von S 5.514.- als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 7. Dezember 2005