



GZ. RV/1849-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Ulrike Schwanzer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mistelbach betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Streitjahr 1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 214.528,- und Einkünfte aus Verpachtung in Höhe von S 57.442,-. In Ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 beantragte die Bw. einen Betrag in Höhe von S 55.957,59 als außergewöhnliche Belastung für die von ihr übernommenen Begräbniskosten

für ihre Tochter anzuerkennen. Aus den vorgelegten Beilagen ergibt sich, dass diese beantragten Aufwendungen sich wie folgt zusammensetzen:

Art der Aufwendung:	Betrag in Schilling:
Beerdigungsgebühr Gemeinde Rabensburg	6.500,-
Grabstellenbenutzung Gemeinde	100,-
Bestattung, Überführung, Parten	34.510,59
Totenmahl	10.913,-
Briefmarken f. Parten	1.064,-
Dankkarten Bestattung	120,-
Ortsmusik Kapelle	2.750,-
Summe	55.957,59

Die Bw. begründete die Geltendmachung der Kosten durch sie insofern, als der Ehegatte ihrer verstorbenen Tochter seit Jahren arbeitslos sei und von der Sozialhilfe lebe, daher nicht in der Lage gewesen sei für die Kosten eines einfachen Begräbnisses aufzukommen. Aus diesem Grund habe die Bw. als Mutter aus moralischen Gründen die Kosten des Begräbnisses übernommen.

Das Finanzamt erließ am 10. Mai 2000 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 und berücksichtigte die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht. Als Begründung wurde angeführt, dass Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können.

Die Bw. erhob daraufhin Berufung und legte dar, dass es richtig sei, dass sie von ihrer Tochter einen Anteil von 1/12 des nun mehr von ihrem Schwiegersohn bewohnten Hauses geerbt habe. Dieser Hausanteil in Rabensburg sei aber nicht verwertbar, es sei ihr nicht möglich und zumutbar die Verwertung des gesamten Hauses zu betreiben. Der faktische Verkehrswert des Teiles des Nachlasses sei daher mit Null zu beziffern, auch wenn der Liegenschaftsanteil einen positiven Einheitswert habe.

Die Bezahlung der Erbschaftssteuer sei bereits ein Liquiditätsproblem gewesen, die Kosten des Begräbnisses habe sie aus ihrem persönlichen Vermögen bezahlt und aus dem Nachlass seien ihr nur Kosten entstanden.

Da in der Bescheidbegründung nicht auf die Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Bezug genommen worden sei, gehe sie auch in ihrer Berufung nicht darauf ein, sondern beantragte nochmals die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von S 55.958,- für die Begräbniskosten ihrer Tochter.

Als Beilage zur Berufung legte die Bw. die Ablichtung der Einantwortungsurkunde vom 23. November 1999 des Bezirksgerichtes Poysdorf vor, aus der hervorgeht, dass der Nachlass ihrer ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung am 10. 9. 1999 verstorbenen Tochter dem erblichen Witwer zu zwei Drittel, dem erblichen Bruder zu einem Sechstel und der erblichen Mutter (der Bw.) ebenfalls zu einem Sechstel eingeantwortet werde. In der Einantwortungsurkunde ist auch vermerkt, dass ob der erblichen ideellen Hälfte der Liegenschaft Hauptstraße XX die Einverleibung der Eigentumsanteile der genannten Erben mit den angeführten Anteilen vorzunehmen sein wird.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte zur Begründung aus, dass Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmahles insoweit keine außergewöhnliche Belastung seien, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25. 9. 84, 84/14/0040). Soweit sie nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden, sind sie im Ausmaß der Kosten eines einfachen Begräbnisses sowie Grabmals eine außergewöhnliche Belastung.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihre bisherigen Ausführungen insofern, als sie mitteilte, dass der Nachlass im Verlassenschaftsverfahren ihrer Tochter mit S 20.777,- überschuldet gewesen sei und aus dem Hälfteanteil des Hauses bestanden habe, welches die verstorbene Tochter mit ihrem Mann bewohnt habe und aus Verbindlichkeiten in Höhe von S 78.777,-. Zum Nachweis dieser Angaben legte die Bw. eine Kopie des Beschlusses des zuständigen Bezirksgerichtes vom 23. 11. 1999 vor, in welchem die Aktiva der Verlassenschaft mit S 58.000,- abgegeben sind. Dieser Wert von S 58.000,- sei der Wert des Hälfteanteiles des Hauses, welcher den Verhältnissen im Wohnort der Tochter Rechnung trage und daher nach Meinung der Bw. als Verkehrswert anzusehen sei. Aus dem ebenfalls in Ablichtung vorgelegten Einheitswertbescheid zum 1. 1. 2000 ergebe sich ein Einheitswert des halben Hauses von S 42.500,-. Die Gemeinde in der das Haus stehe sei eine Grenzgemeinde, welche im Jahr 1999 an der EU-Außengrenze gelegen gewesen sei, es gebe kaum Arbeitsplätze, die Einwohner müssen pendeln und aufgrund der nahen Thaya und der damit

verbundenen Gelsenplagen gäbe es auch keinerlei Fremdenverkehr, sodass viele Häuser im Ort leer stünden und nicht verkaufbar oder vermietbar seien. Das Haus, dessen Hälfte geerbt worden sei, verfüge über 133m² Wohnfläche, sei ebenerdig gelegen und ca. 80 Jahre alt. Es sei stark abgewohnt und eine Verwertung sei nicht möglich, da es der Schwiegersohn der Bw. bewohne, der aufgrund seiner Einkommens- und Vermögenssituation keine andere Wohnmöglichkeit bezahlen könnte.

Die Bw. erklärte, dass ihr Hausanteil im Zuge des Nachlasses 1/12 betragen habe und sie fast alle Nachlassschulden begleichen habe müssen, da der Schwiegersohn über keine Geldmittel verfügt habe und auch nicht kreditwürdig sei. Das Haus würde nach Angaben der Bw. keine Bank als Sicherheit für einen Kredit akzeptieren. Die zwischenzeitlich dem Schwiegersohn zugesprochene Witwerpension von S 5.474,50 decke nur seine Grundbedürfnisse.

Aufgrund der beschriebenen Situation sei es dem Schwiegersohn nicht möglich gewesen die Kosten des Begräbnisses zu tragen. Die Tochter der Bw. habe mit ihrem Gehalt auch den Schwiegersohn erhalten und nach ihrer langen Krankheit vor ihrem Tod seien auch alle Ersparnisse aufgebraucht gewesen.

Die Bw. beschrieb es als ihre moralische Verpflichtung für das Begräbnis ihrer Tochter aufgekomen zu sein und legte dar, dass die Kosten des Begräbnisses nicht im Nachlass gedeckt gewesen seien und daher für sie eine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten.

Aus dem Einheitswertakt des Finanzamtes ergibt sich, dass der gesamte Einheitswert des Hauses zum Todeszeitpunkt S 114.000,-, somit der auf den im Nachlass befindlichen Hälfteanteil entfallende Anteil S 58.000,- betrug.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für das Begräbnis ihrer Tochter in Höhe von S 55.958,- als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG anerkannt werden können.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2.) nach Abzug der Sonderausgaben (§18) 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).

Die Belastung darf weiters weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einem vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

höchstens 100.000,- S	6%
mehr als 100.000,- S bis 200.000,-S	8%
mehr als 200.000,-S bis 500.000,- S	10%
mehr als 500.000,- S	12%

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die Tochter der Bw. ist im Jahr 1999 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorben. Die Bw. hat die Kosten des Begräbnisses in der von ihr mit S 55.958,- angegebenen Höhe bezahlt und als außergewöhnliche Belastung im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1999 geltend gemacht. Aus den vorgelegten Belegen ist zu ersehen, dass von den beantragten Aufwendungen ein Betrag von S 10.913,- für die Kosten des Totenmahles verausgabt wurde.

Aus dem eidenstättigen Vermögensbekenntnis des Verlassenschaftsaktes ergibt sich, dass die Nachlassaktiva mit S 58.000,- und die Passiva mit S 78.777,- angesetzt wurden. Gemäß Einantwortungsurkunde haben sich die gesetzlichen Erben nach der verstorbenen Tochter der Bw., nämlich der Ehegatte der Tochter der Bw., der Bruder der Tochter der Bw. und die Bw. selbst ohne Vorbehalt der Rechtswohltat des Inventars, also unbedingt, zu Erben erklärt.

Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis. Die Begräbniskostenforderung ist privilegiert und gehört zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen und der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht gegen die Verlassenschaft (vgl. Manz-Kommentar zum ABGB, Ditttrich-Tades zu § 549).

Die Aufwendungen für das Begräbnis sind aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten, welches mit dem Verkehrswert anzusetzen ist (VwGH 25. 9. 84, 84/14/0040). Eine sittliche, jedoch in Hinblick auf eine mögliche Erbsentschlagung (vgl. BFH BStBl 1987,715) nicht rechtliche Verpflichtung der Bw. als Erbin für die Begräbniskosten aus eigenem aufzukommen und damit die Möglichkeit eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG zu beanspruchen käme nur in Betracht, wenn kein ausreichendes aktives Nachlassvermögen vorhanden ist.

Die Bw. hätte bei Kenntnis der Tatsache, dass der Nachlass überschuldet sei, jederzeit von der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung Abstand nehmen können, sodass die unbedingte Annahme der Erbschaft als freiwillige Handlung anzusehen ist und keine rechtliche Verpflichtung zur Übernahme der Kosten gegeben ist.

Hinsichtlich der Höhe der beantragten Kosten muss beachtet werden, dass die im Betrag von S 55.958,- enthaltenen Kosten für das Totenmahl in Höhe von S 10.913,- in keinem Fall als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, da sie nicht zu den Kosten des Begräbnisses zählen (vgl. LStR RZ 890). Es muss daher richtigerweise von einer um diesen Betrag korrigierten beantragten außergewöhnlichen Belastung in Höhe von S 45.045,- ausgegangen werden.

Aufgrund der Tatsache, dass die Höhe der Nachlassaktiva mit S 58.000,- höher ist als die um den als Begräbniskosten nicht anzuerkennenden Teil in Höhe von S 10.913,- verminderten beantragten Begräbniskosten von S 45.045,- ist das Merkmal der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht gegeben, da die Begräbniskosten als bevorrechtete Forderung vorerst aus dem zu Verkehrswerten bewerteten aktiven Nachlassvermögen zu decken sind und derjenige der die Kosten getragen hat die Aufwendungen gegenüber dem Nachlass geltend machen kann. Es ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass der Wert der im eidesstättigen Vermögensbekenntnis aufgenommenen Vermögenssubstanz (Hälfteanteil des Grundstückes) zu Verkehrswerten bewertet die Begräbniskosten übersteigt. Insofern die Begräbniskosten im Wert der aktiven Vermögenssubstanz Deckung finden, kann auch von der Beeinträchtigung

der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21. 10. 1999, 98/13/0057).

Die von der Bw. angeführten Umstände, dass der Ehegatte der Verstorbenen das zum Teil vererbte Haus weiter bewohnt und über keine Geldmittel für eine andere Wohnung verfügt geben die Begründung dafür warum die Bw. aus moralischer Verpflichtung die Kosten des Begräbnisses übernommen hat, können aber nichts daran ändern, dass es bei der Beurteilung des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darauf ankommt, ob ausreichend aktives Nachlassvermögen vorhanden ist, um die Aufwendungen abzudecken. Im vorliegenden Fall ist ausreichend aktives Nachlassvermögen vorhanden, sodass keine die Zwangsläufigkeit auslösende sittliche Verpflichtung der Bw. vorliegt, die Begräbniskosten zu übernehmen.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ergibt sich aus der Bestimmung des § 34 Abs 3 EStG 1988, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebensowenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder sonst Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGh 19. 12. 2000, 99/14/0294). Die Bw. hat im vorliegenden Fall freiwillig eine unbedingte Erbserklärung trotz Vorhandenseins eines überschuldeten Nachlasses abgegeben.

Die im Nachlass vorhandenen Aktiva in Höhe von S 58.000,- übersteigen einerseits den beantragten Aufwendungsbetrag von S 45.045,-, andererseits sind die Aktiva im eidesstattigen Vermögensbekenntnis nur mit dem Einheitswert angesetzt. Die Frage des Ansatzes eines höheren Verkehrswertes stellt sich im vorliegenden Fall deshalb nicht, weil schon bei Ansatz des Einheitswertes des geerbten Grundstückanteiles dieser die Begräbniskosten übersteigt. Bei Ansatz des Verkehrswertes wäre dieser selbst unter Beachtung der von der Bw. vorgebrachten Argumente betreffend die schlechte Lage des Ortes, in welchem das Grundstück liegt, höher anzusetzen als der Einheitswert, der nach den Erfahrungen des täglichen Lebens selbst bei schlecht gelegenen Grundstücken über dem von der Bewertungsstelle des Finanzamtes jeweils bescheidmäßig festgestellten Einheitswert liegt.

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG genannten Voraussetzungen gegeben sein. Da im vorliegenden Fall aus den oben angeführten Gründen die als eine der vorgesehenen Voraussetzungen des § 34 Abs 1 EStG geforderte Zwangsläufigkeit nicht gegeben ist, liegt schon aus diesem Grund

keine außergewöhnliche Belastung vor und das Vorhandensein der Außergewöhnlichkeit und der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss daher nicht geprüft werden.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, 18. 12. 2004