

GZ. RV/0371-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 10.9.2003 teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung vom 10.9.2003 ergibt sich keine Änderung. Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

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

Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 beantragte die Berufungswerberin die Aufwendungen in Höhe von € 7.141,10 für das

Begräbnis ihres Ehegatten als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Das Finanzamt setzte einen Betrag von € 3.000,- an und wies das Begehrten mit der Begründung ab, dass die Aufwendungen nicht berücksichtigt hätten werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 3.240,91 nicht übersteigen würden.

Die Berufungswerberin warf dem Finanzamt in der dagegen erhobene Berufung vor, auf die in der Erklärung beantragten Kosten in Höhe von € 7.141,10 überhaupt nicht eingegangen zu sein. Sie erlaubt sich die Frage danach, warum einfach € 3.000,- als Aufwendungen anerkannt und als Selbstbehalt aufhebend abgezogen worden seien, noch dazu, wenn der zu berücksichtigende Selbstbehalt mit € 3.240,91 angeführt werde, der schon seine Richtigkeit haben werde. Nach Abzug von Gasthausrechnungen und schwarzer Kleidung, um die sie nicht zu streiten gedenke, wenn die Finanzverwaltung beim sogenannten "kleinen Bürger" päpstlicher sei als der Papst, würden nach Abzug der zumutbaren Belastung noch € 3.384,95 anzuerkennende Kosten verbleiben.

In der Berufungsvorentscheidung berücksichtigte das Finanzamt neben dem Betrag von € 3.000,- weitere außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 469,20 und € 99,84. In der Begründung wurde angeführt, dass die Begräbniskosten bzw. die Kosten eines Grabmals nach den Erfahrungssätzen höchstens mit € 3.000,- als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen gewesen seien. Kosten für die Trauerkleidung, für Blumen und für die Bewirtung von Trauergästen sowie die Kosten für die Grabpflege würden keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellen. Zusätzlich zu den Begräbniskosten seien die Kosten für die Gravur und Vergoldung der Inschrift am Grabstein gewährt worden. Ebenso sei der einbezahlte Selbstbehalt an die Stmk Krankenanstalten GesmbH berücksichtigt worden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde das Begehrten auf Berücksichtigung der Beerdigungskosten in Höhe von € 6.625,86 aufrecht erhalten. Sinngemäß ist der ergänzenden Begründung zu entnehmen, dass die Berufungswerberin als pensionierte Schulleiterin und ihr verstorbener selbstständiger Ehegatte allen Vereinen angehört hätten bzw. sogar teilweise vorgestanden seien. Sie sei somit sittlich verpflichtet dem Gatten ein Gruftbegräbnis zu gewähren. Ganz abgesehen von der sittlichen Verpflichtung der Familie sei sie schon damit gestraft genug, dass der Totenmahlkosten-Bewirtungsaufwand (stark erhöht) vom Gesetz her grundsätzlich nicht absetzbar sei (was genug belaste). Die Bestattungskosten im Rahmen eines Gruftbegräbnisses seien ganz normal, zumal 2 Särge nötig seien. Die in der Begründung des Finanzamtes genannten € 3.000,- würden nach Auskunft des Bestatters für ein

sogenanntes Erdbegräbnis gelten und sei ein Gruftbegräbnis (zwangsläufiges vorhandenes Familienmerkmal der Familie der Berufungswerberin) mindestens doppelt so teuer.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die betreffende Bestimmung des Einkommensteuergesetzes für außergewöhnliche Belastungen lautet:

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die 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.

(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 einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300 Euro 6%.

mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8%.

mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10%.

mehr als 36.400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt - wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, - für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Der Selbstbehalt wurde vom Finanzamt gemäß der vorzitierten gesetzlichen Bestimmung durch Anwendung des gegenständlich zutreffenden Prozentsatzes in Höhe von 10 % auf die Bemessungsgrundlage gemäß § 34 Abs. 4 EStG mit € 3.240,91 richtig ermittelt und von der Berufungswerberin auch nicht angezweifelt.

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. Nur wenn diese aus dem Nachlass (angesetzt zum Verkehrswert, VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040) nicht bestritten werden können, weil ein solcher überhaupt nicht oder nicht ausreichend vorhanden ist, wird eine sittliche (im Hinblick auf eine mögliche Erbsentschlagung aber nicht rechtliche, vgl. z.B. BFH BStBl 1987, 715) Verpflichtung der Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, gegeben sein, die in diesem eingeschränkten Umfang zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können (VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040; BFH BStBl 1989, 779, (in diesem Sinn auch VwGH v 27. 9. 1995, ZI 92/13/0261)).

Zu den Begräbniskosten zählen die Kosten der Beerdigung sowie die Aufwendungen für die Errichtung eines Grabdenkmals (zB Grabstein mit Grabeinfassung). Im Hinblick darauf, dass auch das Ausmaß der Aufwendungen vom Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit umfasst sein muss, ist eine Art Angemessenheitsprüfung für die Kosten anzustellen (BFH BStBl 1979, 558). Es werden demnach in der Regel nur die Kosten für ein durchschnittliches Begräbnis und die Auslagen für einen im Durchschnitt verwendeten Grabstein anzuerkennen sein (VwGH 4. 2. 1963, 359/62). Eine Verpflichtung der Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, kann daher nur dann in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck hinreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist. Aber auch dann kann diese Verpflichtung der Erben keinesfalls weiter reichen, als der Aufwand, der dem Ortsgebrauch und dem Stand des Verstorbenen entspricht. Dabei ist als Stand nicht der besondere Berufsstand des

Verstorbenen, sondern die soziale Gruppe anzusehen, der der Verstorbene angehört hat. Der nach der sozialen Stellung des Erblassers im Allgemeinen ortsübliche Aufwand an Begräbniskosten vermindert sich jedoch nach Sitte und Herkommen, wenn weder im Nachlass noch bei den Erben ein entsprechendes Vermögen zu seiner Deckung vorhanden ist und die Erben auch nicht über ein Einkommen verfügen, aus dem sie die entsprechenden Kosten unschwer bestreiten können. Daraus ergibt sich aber, dass Begräbniskosten immer nur in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können; denn alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, sind nicht mehr als zwangsläufig anzusehen (VwGH v 16. 12. 1955, ZI 590/55, v 4. 2. 1963, ZI 359/62, § 33 EStG 1967 E 54, 204). Dazu kommt, dass allfällige Ersatzleistungen, so der Bestattungskostenbeitrag aus der gesetzlichen Sozialversicherung oder die Versicherungssumme aus einer Bestattungskostenversicherung in jedem Fall auf Begräbniskosten anzurechnen sind (siehe bei § 34 Abs 1 Tz 4).

Wie den Angaben der Berufungswerberin zu entnehmen ist, handelt es sich beim Begräbnis für ihren verstorbenen Ehegatten nicht um eine Erd-, sondern um eine Gruftbestattung. Dafür würden 2 Särge benötigt werden und sei ein Gruftbegräbnis mindestens doppelt so teuer wie ein Erdbegräbnis. Wie oben dargestellt, sind Begräbniskosten in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig, wenn weder im Nachlass noch bei den Erben ein entsprechendes Vermögen zu seiner Deckung vorhanden ist und die Erben auch nicht über ein Einkommen verfügen, aus dem sie die entsprechenden Kosten unschwer bestreiten können. Ein Gruftbegräbnis entspricht, nachdem es nach den Angaben der Berufungswerberin mindestens doppelt so teuer ist wie ein Erdbegräbnis, nicht einem Begräbnis in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß. Die Aufwendungen für ein doppelt so teures Gruftbegräbnis erwachsen der Berufungswerberin daher nicht mehr zwangsläufig und stellen in dem beantragten Ausmaß keine außergewöhnliche Belastungen dar.

Der Rechnung der Friedhofsverwaltung ist weiters zu entnehmen, dass es sich um einen Graberwerb handelt, der aus einer dreistelligen Gruft mit sechs Sargstellen besteht. Quatschnigg, dem vollinhaltlich zu folgen ist, führt in ÖStZ 1992, 337, diesbezüglich aus: "Wird anlässlich des Todes eines Familienangehörigen ein mehrteiliges Grab angelegt, so werden nur die Kosten für ein Einzelgrab zu einer Steuerermäßigung führen. Dasselbe hat für die Errichtung und Ausgestaltung einer Familiengruft zu gelten. Der Grund für diese Beschränkung ist darin zu sehen, dass andernfalls den Nachlass des künftig Ablebenden

treffende Kosten auf diese Weise einer künftigen Nachlassverbindlichkeit entzogen und vom Errichter im gesamten Ausmaß geltend gemacht werden könnten. Darüber hinaus könnte zB der Tod eines nahen, aber mittel- oder vermögenslosen Angehörigen zum Anlass genommen werden, eine künftige Grabstätte für die übrigen Verwandten zu schaffen, wodurch die dem Nachlass zugesetzten Kosten zumindest teilweise der Allgemeinheit angelastet würden.“ Daraus ergibt sich, dass diese Aufwendungen ebenfalls nur anteilmäßig anzuerkennen wären.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid einen Betrag in Höhe von € 3.000,- als außergewöhnliche Belastungen für die Bestattungskosten berücksichtigt und in der Berufungsvorentscheidung einen weiteren Betrag in Höhe von € 469,20 für die Nachschrift am Grabstein angesetzt. Dieser vom Finanzamt berücksichtigte Betrag stellt keine Pauschalierung dar, sondern beschreibt die Obergrenze auf Grund gewonnener Erfahrungen und wird dadurch bestätigt, dass die Berufungswerberin selbst bei den Kosten für ein Erd begräbnis von der Hälfte der ihr erwachsenen Aufwendungen für ein Gruftbegräbnis ausgeht. Das Finanzamt hat aber mit einem Betrag von € 3.469,20 bereits mehr als die Hälfte des im Vorlageantrag geltend gemachten Betrages in Höhe von € 6.625,86 als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Dem über den Betrag von € 3.469,20 hinausgehenden Mehrbegehren kommt daher keine Berechtigung zu, weswegen das Finanzamt dieses Mehrbegehren zu Recht abgewiesen hat. Es war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, 13.1.2004