



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SHW, vom 15. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 09. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) – Frau SH – beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 die Berücksichtigung von Begräbniskosten in Höhe von 9.894,83 € als außergewöhnliche Belastung.

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2011 wurde die Bw vom Finanzamt ersucht, jene Belege, die im Zusammenhang mit den beantragten Begräbniskosten stünden und das Verlassenschaftsprotokoll zu übermitteln, das die Aktiva und Passiva ausweise.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2011 übermittelte die Bw einen Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt vom 13. Juli 2010 in der Verlassenschaftssache FB, geboren am XX.XX.XXXX, verstorben am YY.YY.YYYY aus dem hervorgeht, dass die nämliche Verlassenschaft aus Aktiva von insgesamt 6.953,97 € und Passiva von insgesamt 17.074,16 € bestehe und dass ein

Betrag von 4.000 € für ein einfaches Begräbnis (samt Nebenkosten) und ein Betrag von 3.000 € für zusätzliche Grabkosten (samt Steinmetzkosten) anerkannt werde. Weiters übermittelte die Bw Rechnungen über die Bestattungskosten in Höhe von 5.967 €, die Steinmetzkosten in Höhe von 8.980 € und die Grabentgeltkosten in Höhe von 1.666 € sowie eine Zahlungsanweisung hinsichtlich der Gebühr des Gerichtskommissärs in Höhe von 235,80 €.

Mit Bescheid vom 07. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wurden die außergewöhnlichen Belastungen erklärungsgemäß in Höhe von 9.894,83 € unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Höhe von 3.403,82 € in Abzug gebracht.

Mit Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 09. Juni 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 07. Juni 2011 gemäß § 299 BAO mit der Begründung aufgehoben, dass die Gewährung der gesamten Begräbniskosten trotz vorhandener Nachlassaktiva rechtlich nicht zulässig und der Bescheid daher als rechtswidrig aufzuheben sei. Mit Bescheid vom 09. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wurden außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 4.000 € unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Höhe von 3.403,82 € in Abzug gebracht. In der Begründung des Bescheides wies das Finanzamt daraufhin, dass die Begräbniskosten bzw die Kosten eines Grabmals nach Erfahrungssätzen höchstens mit 4.000 € als zwangsläufig anzuerkennen seien.

In ihrer Berufung vom 15. Juni 2011 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 09. Juni 2011 wies die Bw daraufhin, dass die Rechtsansicht des Finanzamt dem Gesetzestext nicht zu entnehmen sei und sich auf die Lohnsteuerrichtlinien stütze, in welchen angeführt werde, dass sich diese Kosten ab der Veranlagung für 2007 erfahrungsgemäß auf höchstens je 4.000 € beliefen. Entstünden höhere Kosten, so sei auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen. Sie liege zB bei besonderen Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabmals vor. Die Bw verwies auch darauf, dass dem Finanzamt der Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt vorliege, in welchem die Bestattungskosten mit 5.967 € und die Steinmetzkosten mit 8.980 € festgestellt würden. Ohne einen Nachweis der Zwangsläufigkeit der höheren Kosten seien somit je 4.000 €, insgesamt somit 8.000 € als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2011 wurden die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Aufwendungen in Höhe von 1.046,03 € nach Abzug des Selbstbehaltes mit 0,00 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Begräbniskosten bzw die Kosten eines Grabmals nach Erfahrungssätzen höchstens mit jeweils 4.000 € als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen seien. Begräbniskosten stellten jedoch nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten.

Die Aufwendungen der Bw hätten daher nur mit dem übersteigenden Betrag von 1.046,30 € berücksichtigt werden können. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.403,82 € nicht überstiegen.

Mit Schreiben vom 30. November 2011 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete diesen unter anderem damit, dass das Finanzamt die Tatsache nicht berücksichtige, dass die Verlassenschaft nach FB mit einem Betrag von 10.120,19 € überschuldet sei. Außerdem sei der in der Begründung der Berufungsvorentscheidung angeführte Betrag nicht nachvollziehbar.

Mit Vorhalt vom 10. September 2012 wurde der Bw mitgeteilt, dass Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten und demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen zu bestreiten seien. Sollten die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung finden, komme die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht; insoweit fehle es an der Zwangsläufigkeit. Die im gegenständlichen Verlassenschaftsfall vorhandenen Aktiva in Höhe von 6.953,97 € seien vorrangig für die Begleichung von Begräbniskosten zu verwenden. Da Begräbniskosten bzw Kosten eines Grabmals nach Erfahrungssätzen höchstens mit jeweils 4.000 € als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen seien ($2 \times 4.000 \text{ €} = 8.000 \text{ €}$), die Begräbniskosten im gegenständlichen Fall jedoch nur in Höhe der Aktiva, ds 6.953,97 € haben bestritten werden können, seien die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Aufwendungen in Höhe der Differenz ($8.000 \text{ €} - 6.953,97 \text{ €} = 1.046,30 \text{ €}$) in Ansatz gebracht worden. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass sich der Unabhängige Finanzsenat der Auffassung des Bezirksamtsgerichts Donaustadt vom 13. Juli 2010 anschließe, wonach ein Betrag von 4.000 € für ein einfaches Begräbnis (samt Nebenspesen) und ein Betrag von 3.000 € für zusätzliche Grabkosten (samt Steinmetzkosten) anerkannt werde, gesamt somit 7.000 € und in gegenständlicher Berufungssache die Begräbniskosten in Höhe von 4.000 € und die Kosten eines Grabmals in Höhe von 3.000 €, somit mit insgesamt 7.000 € als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen werde. Da aber Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten, würden im gegenständlichen Berufungsfall 46,03 €, ds $7.000 \text{ €} - 6.953,97 \text{ €}$ (Summe der Aktiva) als Kosten einer außergewöhnlichen Belastung in Ansatz gebracht. Im Hinblick darauf, dass von den Kosten von 46,03 € ein diese übersteigender Selbstbehalt abzuziehen sei, könnten die Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 05. Oktober 2012 führte die Bw aus, dass sie nicht einsehe, dass immer von Pauschalbeträgen ausgegangen werde, da die Zwangsläufigkeit

eines Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen sei. Eine wirtschaftliche oder typisierende Betrachtungsweise sei ausgeschlossen. Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals seien daher eine außergewöhnliche Belastung, soweit sie nicht aus den Nachlassaktiva gedeckt werden könnten. Wenn hier die vom Gericht angeführten 7.000 € angesetzt würden, die eine bevorrechtete Forderung darstellten, habe das nichts mit den tatsächlich angefallenen Kosten zu tun (insgesamt 16.848,80 €). Die Bw wies daraufhin, dass dieser Betrag sie wirtschaftlich belastet habe, abzüglich der Aktiva von 6.953,97 €. Sie habe daher insgesamt 9.894,83 € aufbringen müssen. Dass davon eine zumutbare Belastung abgezogen werde, sehe sie ein. Was sie nicht einsehe sei die Anwendung von Pauschalsätzen, die schon wieder einige Jahre alt seien und somit nicht mehr der Wirklichkeit entsprechen. Die Bw forderte den Unabhängigen Senat auf, bei einigen Bestattungsunternehmen nachzufragen, wie viel derzeit ein würdiges Begräbnis und ein würdiger Grabstein samt Gravur koste, was für die Bw bedeute, dass man nicht das Billigste aber auch nichts Luxuriöses nehme. Es wäre erkennbar, dass sich die Bw mit ihren Kosten in dieser Größenordnung bewege. Die Bw vertritt die Auffassung, dass sie ihrem Lebensgefährten ein würdiges Begräbnis schuldig gewesen sei und sie sich daher diesen Kosten nicht habe entziehen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 die Berücksichtigung von Begräbniskosten für ihren verstorbenen Lebensgefährten FB in Höhe von 9.894,83 € als außergewöhnliche Belastung. Die Bw übermittelte Rechnungen über die Bestattungskosten in Höhe von 5.967 €, die Steinmetzkosten in Höhe von 8.980 € und die Grabentgeltkosten in Höhe von 1.666 € sowie eine Zahlungsanweisung hinsichtlich der Gebühr des Gerichtskommissärs in Höhe von 235,80 €. Aus dem Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt vom 13. Juli 2010 in der Verlassenschaftssache FB, geboren am XX.XX.XXXX, verstorben am YY.YY.YYYY geht hervor, dass die nämliche Verlassenschaft aus Aktiva von insgesamt 6.953,97 € und Passiva von insgesamt 17.074,16 € besteht und dass ein Betrag von 4.000 € für ein einfaches Begräbnis (samt Nebenkosten) und ein Betrag von 3.000 € für zusätzliche Grabkosten (samt Steinmetzkosten) anerkannt wird.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010, den Beilagen des Schreibens vom 30. Mai 2011 und dem Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt vom 13. Juli 2010 in der Verlassenschaftssache FB.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Nach § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs 2 EStG 1988).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs 3 EStG 1988).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs 4 EStG 1988).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Dazu bestimmt Abs 2 der genannten Gesetzesstelle, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst nach Abs 3 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach Abs 4 wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten einschließlich der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Grabstätte als außergewöhnliche Belastung ist im § 34 EStG 1988 nicht explizit geregelt. Diese ergibt sich vielmehr als Anwendungsfall der oben angeführten gesetzlichen Regelungen. Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis vertreten einhellig unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen im jeweiligen Einzelfall die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung, da diese dem Grund nach jedenfalls außergewöhnliche und zwangsläufig erwachsende Aufwendungen darstellen. In dieser Ansicht stimmen sowohl Literatur als auch Judikatur überein, weshalb diesbezüglich weitergehende Ausführungen unterbleiben können.

§ 549 ABGB bestimmt, dass die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis und Aufwendungen für die Errichtung eines Grabmals zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten gehören. Das bedeutet, dass derartige Kosten in erster Linie aus dem Nachlassvermögen zu bestreiten sind, das zu diesem Zweck mit den Verkehrswerten zu bewerten ist (VwGH 25.09.1984, 84/14/0040). Eine Verpflichtung des Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, kann daher nur in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck ausreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist (VwGH 27.09.1995, 92/13/0261). Trifft dies zu, kann vom Erben jedoch nicht verlangt werden und ist er auch dazu weder rechtlich noch sittlich verpflichtet,

ein über den Ortsgebrauch und den Stand des Verstorbenen hinausgehendes Begräbnis und einen besonderen Grabstein zu finanzieren. Vielmehr vermindert sich der ortsübliche Aufwand in Relation zum Nachlassvermögen, da es nicht üblich (und somit nicht von einer sittlichen Verpflichtung umfasst) ist, bei geringem Nachlass ein besonderes Begräbnis auszurichten und einen besonderen Grabstein anfertigen zu lassen. Das bedeutet wiederum, dass Begräbnis- und Grabsteinkosten immer nur in einem mehr oder weniger bescheidenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, weil alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, nicht mehr als zwangsläufig anzusehen sind (VwGH 16.12.1955, 590/55; VwGH 04.02.1963, 359/62; UFS RV/0598-I/10 vom 14.01.2011).

Aus Punkt I. und Punkt II. des Beschlusses des Bezirksgerichts Donaustadt vom 13. Juli 2010 geht hervor, dass die Verlassenschaft nach FB, geb. XX.XX.XXXX neben Passiva in Höhe von 17.074,16 € aus Aktiva in Höhe von 6.953,97 € bestand und dass ein Betrag von 4.000 € für ein einfaches Begräbnis (samt Nebenspesen) und ein Betrag von 3.000 € für zusätzliche Grabkosten (samt Steinmetzkosten) anerkannt wurde, gesamt somit 7.000 €.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der Auffassung des Bezirksgerichts Donaustadt vom 13. Juli 2010 an und erkennt Begräbniskosten in Höhe von 4.000 €, Kosten eines Grabmals in Höhe von 3.000 € und die Gebühren des Gerichtskommissärs in Höhe von 235,80 €, somit insgesamt 7.235,80 € als zwangsläufig erwachsen an. Da aber wie bereits oben ausgeführt gemäß § 549 ABGB Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören, sind von den zwangsläufig erwachsenen Aufwendungen in Höhe von 7.235,80 € die Aktiva laut Gerichtsbeschluss in Höhe von 6.953,97 € in Abzug zu bringen. Die sich dabei ergebende Differenz von 281,83 € wird als außergewöhnliche Belastung in Ansatz gebracht:

Begräbniskosten laut Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt	4.000,00 €
+ Grabkosten laut Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt	3.000,00 €
+ Gebühren des Gerichtskommissärs laut Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt	235,80 €
	<hr/>
	7.235,80 €
- Aktiva laut Beschluss des Bezirksgerichts Donaustadt	6.953,97 €
	<hr/>
außergewöhnliche Belastungen laut Berufungsentscheidung	281,83 €

Gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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 mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %.

Abs 5 leg cit lautet: 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 wird daher wie folgt berechnet:

Gesamtbetrag der Einkünfte	29.861,26 €
+ sonstige Bezüge vor Abzug d SV-Beiträge (220)	5.615,83 €
– SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	959,68 €
– Sonderausgaben	351,76 €
– Sonderausgaben	127,50 €
	<hr/>
	34.038,15 €
Selbstbehalt (10 %)	3.403,82 €

Im Hinblick darauf, dass von der außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 281,30 € ein die außergewöhnliche Belastung übersteigender Selbstbehalt abzuziehen ist, können die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 nicht berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. November 2012