



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vom 25. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 6. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist verheiratet, hat Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 vom 10. Februar 2009 machte er u.a. unter der Rubrik „Außergewöhnliche Belastungen“ und den Titeln a) Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz) [KZ 730] den Betrag von € 2.709,41 und b) Begräbniskosten (soweit im Nachlass nicht gedeckt) [KZ 731] einen Betrag in Höhe von € 7.112,13 geltend. Bezüglich der geltend gemachten Begräbniskosten waren der Erklärung eine Aufstellung über Beerdigungskosten in Summe von € 3.112,13 (Bestattung € 2.605,88, Kränze € 490,-- und Briefporto € 16,25) und zwei Belege über Einzahlungen an einen Steinmetzbetrieb über € 4.000,-- (Überweisungsbeleg vom 17.12.2008: € 3.000,-- und ein Barbeleg vom 31.12.2008: € 1.000,--) beigelegt.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. zur Nachweisführung der Tragung von Begräbniskosten für seinen am 9.1.2008 verstorbenen Schwiegervater eine Kopie der

Verhandlungsschrift des öffentlichen Notars, als Gerichtskommissär, datiert in Spittal/Drau, am 28.2.2007 (richtig wohl: KJ. 2008) und dem AZ x, über die durchgeführte Verlassenschaftsabhandlung vor. Aus Punkt II des diesbezüglichen Verhandlungsprotokolls ergibt sich, dass sich sowohl die Ehegattin (T.L.) des Bw. als auch ihre zwei Schwestern, jeweils als erbberechtigt gewesene Töchter nach dem verstorbenen Vater zugunsten ihrer Mutter, der erblichen Witwe (H.C.), gegen Zahlung eines Entfertigungsbetrages von je € 3.500, mit Wirkung auch für ihre Nachkommen des Erb- und Pflichtteilsrechts entschlagen haben. Ferner wird ausgeführt, dass die Witwe (nunmehr Alleinerbin) diese Erbentschlagung annahm und dass die vereinbarten Entfertigungsbeträge (ohne Verzinsung, Wertsicherung und ohne grundbücherliche Sicherstellung) mit dem Ableben der Mutter (Alleinerbin) fällig werden würden. Laut Punkt IV des Protokolls beträgt das Nachlassvermögen:

A K T I V A

1) Liegenschaftsvermögen:

1/2 Anteil an der Liegenschaft EZ 2279, Grundbuch 73419, mit Wohnhaus im erbl. steuerlichen Einheitswertanteil von € 5.486,80, bewertet gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG soweit § 167 AußStrG im Wert von € 16.460,40

2) Forderungen gegen Kreditinstitute:

Pensionskontoguthaben € 245,85

Summe der Aktiva € 16.706,25

P A S S I V A

1) Todfallskosten, zur Zahlung übernommen vom erbl. Schwiegersohn Herrn Bw. ,
Adr.1:

a) Bestattung Spittal/Drau € 2.121,98

b) Friedhofsverwaltung Spittal/Drau € 483,90

c) Trauerbinderei € 490,00

d) Parte € 16,25

e) Trauermahl € 60,36

Summe der Passiva € 3.172,49

Aus dem vorgelegten Verlassprotokoll zeigt sich weiters, dass der ausgewiesene reine Nachlass den Betrag von € 13.533,76 (= Gegenüberstellung: Nachlass-Aktiva € 16.706,25 mit Nachlass-Passiva € 3.172,45) ergibt, welcher noch mit anzufallenden Notars- und Gerichtskommissionsgebühren zu belasten wäre, zur Gänze mit Beschluss an die erbliche Witwe (Alleinerbin, nach Erbentschlagung der drei erblichen Töchter) einzuantworten gewesen sei.

Neben dem vorgenannten Gerichtskommissärprotokoll fügte der Bw. der Vorhaltsbeantwortung des Weiteren einen im Februar 2009 zwischen ihm und dem Bürgerservice des Bundesministeriums für Finanzen abgeführten E-Mail-Verkehr bei:

Anfrage des Bw. vom 7. 2. 2009:

„Ich habe im Jahre 2008 anlässlich des Ablebens meines 89jährigen Schwiegervaters die Begräbniskosten (€ 3.180,--) sowie die Kosten für die Errichtung einer Grabstätte (€ 6.200,--) übernommen, da mein Schwiegervater, Mindestrentner, keine Ersparnisse hatte. Meine Schwiegermutter erbt den Hausanteil (beide Eheleute waren je zur Hälfte Eigentümer), der mit € 16.000,- notariell festgestellt wurde. Meine Schwiegermutter, Mindestpensionistin, kann doch das Haus nicht verkaufen (wo dann wohnen?), um die vorerwähnten Kosten zu bestreiten.

Da ich darüber hinaus auch Krankheitskosten in der Höhe von € 2.709,- zu tragen hatte, war meine finanzielle Belastung außerordentlich groß. Welche steuerrechtliche Nutzung evtl. auch in einem Nachsichtsweg, wäre mir gegeben?

Mit der Bitte um Beantwortung verbleibe ich mit freundlichen Grüßen ..."

Antwort eines Sachbearbeiters des BMFF vom 9.2.2009:

„Sehr geehrter Herr Name!

Begräbniskosten sind primär aus dem verwertbaren Nachlass (Aktiva) zu bestreiten. Das Wohnhaus, das dem Erben als Wohnsitz dient, ist kein verwertbarer Nachlass.

Wenn das Einkommen pflegebedürftigen oder kranken Personen für die Kostentragung von Krankheits- oder Pflegekosten nicht ausreicht, können die unterhaltsverpflichteten Personen (zB Ehepartner, Kinder) ihre Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Eine Kürzung um eventuelle Kostenersatzes hat zu erfolgen, es erfolgt jedoch eine Kürzung der Aufwendungen um den Selbstbehalt.

Mit freundlichen Grüßen ..."

Das Finanzamt erließ am 6. Mai 2009 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 und anerkannte darin die vom Bw. beantragten Kosten von € 7.112,13 für Begräbnis- und Grabmalkosten seines verstorbenen Schwiegervaters nicht als außergewöhnliche Belastung. Zur Nichtanerkennung führte das Finanzamt drei Begründungselemente an, wobei darauf verwiesen wurde, dass bereits einer der angeführten Gründe für die Nichtberücksichtigung ausreichend sei:

- „1. Ein Wohnhaus stellt einen verwertbaren Nachlass dar, außer die Veräußerung ist durch bestimmte Gründe (Denkmalschutz, Wohnrecht, etc.) nicht möglich.
2. Fehlt die Zwangsläufigkeit – ein Schwiegenerkind ist nicht verpflichtet, für die Begräbniskosten der Schwiegereltern aufzukommen – in diesem Falle ist auch ein erbl. Kind mit eigenem Einkommen vorhanden, das die Begräbniskosten tragen hätte können!
3. Durch die Erbentschlagung bekommt jedes Kind € 3.500,00.“

Zu den übrigen vom Bw. unter dem Titel außergewöhnliche Belastungen beantragten Aufwendungen (€ 2.709,41) führte das Finanzamt ergänzend begründend aus, dass diese mangels Überschreitung bzw. zufolge des Abzugs des Selbstbehaltes (€ 5.213,21) zu keiner steuerlichen Berücksichtigung führen konnten.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2009 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 Berufung und beantrage darin die im Zuge des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Aufwendungen für das Begräbnis und die Errichtung einer Grabstätte seines Schwiegervaters als außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung seines steuerpflichtigen Einkommens anzuerkennen. Begründend führte der Bw. dazu Folgendes aus:

„Die Nichtberücksichtigung dieser Aufwendungen im angefochtenen Bescheid ist aus folgenden Gründen rechtswidrig.

Die in meiner Arbeitnehmerveranlagung 2008 ausgewiesenen außergewöhnlichen Belastungen, welche mir anlässlich des Ablebens meines Schwiegervaters als Begräbniskosten und Errichtung einer Grabstätte entstanden sind, wurden steuerlich nicht berücksichtigt.

ad 1. Meine Schwiegermutter wohnt nach dem Ableben des Schwiegervaters wie schon bisher auch weiterhin in ihrem Haus, wodurch im Sinne der ergangenen Rechtsauskunft des BMfF vom 9.2.09 wie auch meiner eigenen Auffassung eine Verwertbarkeit des Nachlasses (Aktiva) nicht zu sehen ist.

ad 2. Das in der Begründung dargelegte Fehlen der Zwangsläufigkeit zur Tragung der Begräbniskosten betrachte ich nicht so und muss wohl auch unter dem Gesichtspunkt gesehen werden, dass meine Ehefrau nach Kindesgeburt seit über 30 Jahren keine Einkünfte hat und ich mit Ersparnissen sehr wohl helfend wirken kann und auch soll.

Ihre Schwester S.O. ist nicht berufstätig und hat auch sonst keinerlei Einkommen. Ihre Schwester T.T. ist Altenpflegerin, nunmehr geschieden, hat ein geringes Einkommen, muss ihre Wohnung erhalten und hat für ein minderjähriges Kind zu sorgen und wäre auf keinen Fall in der Lage gewesen, für die Begräbniskosten aufzukommen.

Da somit weder die Witwe des Verstorbenen noch eines der Kinder in der Lage waren, die Begräbniskosten und die Kosten für das Grabmal zu tragen, konnte ich mich aus sittlichen Gründen der Übernahme der Kosten keinesfalls entziehen. In Anbetracht der Einkommensrelationen war die Übernahme der Aufwendungen durch mich als Schwiegersohn objektiv durch die Sittenordnung geboten (RZ 832 der Lohnsteuerrichtlinien). Auch in RZ 829 ist ganz eindeutig ausgesprochen, dass die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen ist.

ad 3. Die in der Verlassenschaftsabhandlung notariell vereinbarte Erbsentschlagung von € 3.500,-- je Kind wird erst mit dem Ableben meiner Schwiegermutter finanziell wirksam. Bei der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen spielt das Abflussprinzip eine wesentliche Rolle. Deshalb ist wohl auch der Umkehrschluss zulässig, dass es hinsichtlich der Entfertigungsbeträge für die Erbsentschlagung maßgeblich auf den Zufluss ankommt.

Die entsprechende Regelung wurde aus nicht mehr ganz nachvollziehbaren Gründen im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens getroffen. Vereinbart wurde unter anderem, dass „die Entfertigungsbeträge mit dem Ableben der Witwe H.C. fällig werden. Eine

Verzinsung sowie Wertsicherung unterbleibt, ebenso die grundbücherliche Sicherstellung."

Weder meine Gattin noch meine Schwägerinnen gehen davon aus, dass sie den Entfertigungsbetrag jemals vereinnahmen werden können. Es liegt sohin ebenso wie bei der vererbten Liegenschaft, die der Erbin als Wohnhaus dient, auch hinsichtlich der Entfertigungsbeträge de facto kein verwertbares Aktivum vor.

Meine Schwiegermutter ist Mindestrentnerin, muss für ihren Lebensunterhalt aufkommen, hat das kleine alte renovierungsbedürftige und abgewohnte Haus zu erhalten. Da auch meine Ehefrau keinerlei Einkünfte hat, habe ich mich zur gänzlichen Kostentragung verpflichtet gefühlt.

Ich ersuche die Finanzbehörde höflich, gegenständlich einen Ablebens- bzw. Trauerfall zu sehen und die entstandenen doch beträchtlichen Kosten steuermindernd anzuerkennen."

Mit Bericht vom 16. Juli 2009 legte das Finanzamt Spittal Villach die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Da vom Finanzamt gegenständlich keine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde, stellte es im Bericht unter Bezugnahme auf Judikatur- und Schrifttumverweisen den Antrag die Berufung des Bw. aus nachstehenden Gründen und Schlussfolgerungen als unbegründet abzuweisen:

„Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung eines Grabmals können insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind (vgl. VwGH 25. September 1984, 84/14/0040 und Doralt, EStG, § 34 Tz 78). Der VwGH führt im Erkenntnis vom 25. September 1984, Zl. 84/14/0040 wie folgt aus: „Dass Aufwendungen wie die hier in Rede stehenden als außergewöhnliche Belastung nur dann in Betracht kommen, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Erben belasten, d.h. wenn sie im Werte der übernommenen Vermögenssubstanz nicht Deckung finden, ist ständige Rechtsprechung dieses Gerichtshofes (vgl. die Erkenntnisses vom 9. Juni 1982, Zl. 13/3814/70, ...) und entspricht auch der Meinung des einschlägigen österreichischen Schrifttums (vgl. UFS, 18.4.2006, GZ. RV/2031-W/05 mwN; LStR 2002, RZ 890).

Der Schwiegervater des Bw. ist am 9.1.2008 verstorben. Als Alleinerbin wurde lt. Verlassenschaftsabhandlung die erbl. Witwe (= Schwiegermutter des Bw.) unter Abgabe einer unbedingten Erbsantrittserklärung eingewantwortet. An Nachlassaktiva waren Liegenschaftsvermögen und Forderungen gegen Kreditinstitute iHv. € 16.706,25 vorhanden. Die Nachlasspassiva betrugen € 3.172,49. An reinem Nachlass fiel der Erbin somit ein Vermögen von € 13.533,76 zu. Da die Begräbniskosten iHv. € 7.112,13 im Nachlass Deckung finden, ist die Schwiegermutter des Bw. gesetzlich zur Kostentragung verpflichtet. Der Bw. hat zwar unbestritten die Begräbniskosten für seinen Schwiegervater übernommen, war aber nach tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht dazu verpflichtet, da die Begräbniskosten im Nachlass Deckung fanden. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht. Wenn sich der Bw. auf die ihm mittels E-Mail erteilte „Rechtsauskunft des BMFF“ beruft, so ist darauf hinzuweisen, dass diese Auskunft nicht von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt wurde (vgl. z.B. VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196)."

Mit Schriftsatz vom 19. Juli 2010 ist vom Bw. die Erledigung des vorliegenden Berufungsfalles beim Unabhängigen Finanzsenat urgirt worden. Ein ergänzendes Berufungsvorbringen wurde vom Bw. darin nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Ausführung des Berufungsbegehrens erachtet sich der Bw. im gegenständlichen Berufungsfall ausschließlich in seinem Recht auf Berücksichtigung von Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung einer Grabstätte für seinen am 9. Jänner 2008 verstorbenen Schwiegervater im Betrag von € 7.112,13 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 verletzt. Insoweit geht es auch um die Beurteilung der Rechtsfrage, ob die in Streit stehenden Aufwendungen beim Bw. als zwangsläufig erwachsen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 angesehen werden können.

Nach dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes des Finanzamtes Spittal Villach steht folgender Sachverhalt fest:

- Aus dem zur Verlassenschaftssache des verstorbenen Schwiegervaters des Bw. aufgenommenen Gerichtskommissärsprotokolls vom 28.02.2008, AZ x, geht aus der Nachlassvermögenserklärung die Tatsachenfeststellung hervor, dass den Nachlassaktiven von € 16.706,25 die Nachlasspassiven von € 3.172,49 gegenüberstehen und somit einen Reinnachlass von € 13.533,76 ergeben.
- Die Nachlassaktiva ergibt sich ua. aus erblichen Liegenschaftsvermögen (Hälfteleigenschaft mit Wohnhaus), welche mit einem unstrittigen Schätzwert (objektiv wirtschaftlicher Verkehrswert) in Höhe von € 16.460,40 bewertet worden war.
- Im Verlassenschaftsprotokoll ist ausdrücklich festgehalten, dass die Nachlasspassiven ausschließlich Todfalls- bzw. Beerdigungskosten in Höhe von € 3.172,49 betreffen, die vom Bw. (Schwiegersohn) bezahlt worden waren.
- Evident ist die Tatsachenfeststellung, dass die Schwiegermutter des Bw., nach Erbentschlagung ihrer drei Töchter, also auch der erbberechtigt gewesenen Ehegattin des Bw., zum gesamten Nachlass ihres verstorbenen Gatten als erbliche Witwe eine unbedingte Erbsantrittserklärung abgegeben hat und somit als Alleinerbin für sämtliche Nachlassverbindlichkeiten (freiwillig) die Haftung übernommen hat.
- Eine rechtliche Verfügungsbeschränkung des von der erblichen Witwe (Schwiegermutter des Bw.) geerbten reinen Nachlasses ist nicht aktenkundig und

wurde vom Bw. auch nicht eingewandt.

- Der behördlichen Grundbuchabfrage vom 28.7.2010 ist zu entnehmen, dass der erblichen Witwe mit Einantwortungsbeschluss vom 6.3.2008 das Eigentumsrecht für den geerbten Hälfteliegenschaftsanteil grundbücherlich einverleibt worden war. Frau H.C. ist somit Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 123 (Wohngrundstück). Evident ist auch, dass diese Gesamtliegenschaft grundbücherlich weder mit einem Pfandrecht noch mit einem Belastungs- oder Veräußerungsverbot behaftet ist.
- Fest steht, dass sich sowohl die Ehegattin (T.L.) des Bw. als auch ihre zwei Schwestern, jeweils als erbberechtigt gewesene Töchter nach dem verstorbenen Vater zugunsten ihrer Mutter, der erblichen Witwe (H.C.), gegen Zahlung eines Entfertigungsbetrages von je € 3.500, mit Wirkung auch für ihre Nachkommen des Erb- und Pflichtteilsrechts entschlagen haben.
- Unstrittig ergibt sich, dass der Bw. im Kalenderjahr 2008 sowohl die Kosten für das Begräbnis (€ 3.112,13) als auch die Kosten für die Grabstätte (€ 4.000,00) seines im Jänner 2008 verstorbenen Schwiegervaters getragen hat.
- Aktenkundig ist, dass die Schwiegermutter des Bw. im Kalenderjahr 2008 eine Nettopension in Höhe von € xx,xx bezogen hat.

In rechtlicher Hinsicht ist dieser Sachverhalt, wie folgt, zu würdigen:

Nach der Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Eine außergewöhnliche 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.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG).

Gemäß Abs. 3 der genannten Norm erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sein. Es bedarf daher keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Zwangsläufigkeit des geltend gemachten Aufwandes mangelt (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 28.11.2002, 2002/13/0077).

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können Begräbniskosten und die Kosten der Errichtung eines Grabmals nur dann mit Erfolg als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, soweit sie nicht im reinen Nachlass Deckung finden und dem Ortsgebrauch sowie dem Stand des Verstorbenen - der sozialen Gruppe, der der Verstorbene angehört hat - entsprechen (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270; 25.9.1984, 84/14/0040 u.a.). Steht eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen und findet die Erbgangsbelastung (ua. Begräbniskosten) im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62). Finden Begräbniskosten und die Errichtungskosten eines Grabmals in den vorhandenen reinen Nachlassaktiven

Deckung, so kommt eine Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung bereits dem Grunde nach, mangels Zwangsläufigkeit, nicht in Betracht, weil sie wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, gemäß § 549 ABGB "auf der Erbschaft haften" und daher „Erbgangsschulden sind" und insoweit aus den Nachlassaktiven zu decken sind (VwGH 4.2.1963, 359/62).

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

Die Begräbniskosten werden vom Gesetz daher so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; dh. die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen, der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht (§ 1042 ABGB) gegen die Verlassenschaft. Zivilrechtlich haften die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten (vor allem Kinder gegenüber Eltern und Großeltern und umgekehrt) für die nicht im Nachlass gedeckten Begräbniskosten (siehe Dittrich-Tades, Kommentar zum ABGB, § 549).

Da Begräbniskosten, wie ausgeführt wurde somit die Erbschaft belasten, vermindern sie das erblasserische Vermögen bereits bevor dieses auf den/die Erben übergeht. Erst wenn diese abgegolten sind, dürfen andere Nachlassgläubiger befriedigt werden bzw. geht das verbleibende Nachlassvermögen auf den/die Erben über. Die Begräbniskosten, die Grabmalerrichtungskosten und die Kosten des Verlassenschaftsverfahrens sind daher vorrangig aus der Nachlassaktiva des Erblassers zu bestreiten und schmälern insoweit das auf den/die Erben übertragbare Vermögen.

Zu einer außergewöhnlichen Belastung können Bestattungskosten bei den Hinterbliebenen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher nur insoweit führen, als der reine Nachlass (Erbschaft) zu deren Abdeckung nicht ausreicht. Wie das Finanzamt im Vorlagebericht unter Darlegung der entscheidungsrelevanten Sachverhaltsumstände zutreffend ausgeführt hat, trifft dies auf den Berufungsfall nicht zu. Begräbniskosten gehören - und dazu zählen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch die Errichtungskosten eines Grabmals (Grabstein und Grabeinfassung) - zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten (Erbfallsschulden) und es sind diese daher vorrangig aus vorhandenen Nachlassaktiven zu bestreiten.

Übersteigt der Wert des reinen Nachlasses, wie im gegenständlichen Berufungsfall gegeben, die bevorrechteten Erbfallsschulden so liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insoweit, wie das Finanzamt zu Recht erkannt hat, weder bei der Alleinerbin (Schwiegermutter

des Bw.) noch bei den unterhaltspflichtigen Hinterbliebenen, also auch nicht beim Bw., ein rechtlicher oder sittlicher Grund vor, die in Rede stehenden Begräbnis- und Grabmalkosten als „zwangsläufig erwachsen“ zu betrachten. Hinzu kommt, dass durch die Inbesitznahme des unbelasteten Liegenschaftshälfteanteils selbst bei der Alleinerbin (Schwiegermutter des Bw.), zufolge der erblich übertragenen Vermögenssubstanz, die im § 34 Abs. 4 EStG 1988 geforderte Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gegeben ist und bereits dadurch eine Anerkennung der in Rede stehenden Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich auszuschließen ist. Im Übrigen geht der Unabhängige Finanzsenat nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon aus, dass die Tragung sowie die Art der Finanzierung von Begräbnis- und Grabmalkosten zu einem „Gefüge von familiären Abreden“ gehört, die für vereinbarte (getroffene) Erbfolgen und Erbverzichtete geradezu typisch sind. Der Umstand, dass der Bw. die Finanzierung der Begräbnis- und Grabmalerrichtungskosten übernommen hat, beruht auf einem gegenseitigen Einvernehmen mit der Alleinerbin (Schwiegermutter des Bw.) der Erbvermögen eingeworben worden ist und seinem freien Willensentschluss. Die erbrechtliche Verpflichtung (§ 549 ABGB), die Begräbniskosten aus dem Nachlassvermögen zu tragen, steht gegenständlich daher der Abziehbarkeit der in Rede stehenden Kosten als außergewöhnliche Belastung entgegen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kommt für Erbfallsschulden (Begräbniskosten), die wie im gegenständlichen Fall (nur) die Vermögenssphäre der Alleinerbin (Schwiegermutter des Bw.) belasten, eine Steuerermäßigung im Rahmen des § 34 EStG 1988 - daher auch beim Bw. - nicht in Betracht.

Wie eingangs ausgeführt wurde, erfordert die Berücksichtigung von Begräbniskosten unter dem Titel außergewöhnliche Belastung jedoch in jedem Einzelfall auch das Vorliegen der Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 3 leg.cit.).

Es galt daher auch im vorliegenden Berufungsfall zu überprüfen, ob sich der Bw. den in Streit stehenden Belastungen (Begräbnis- und Grabmalkosten für seinen verstorbenen Schwiegervater), wie er in der Berufungsschrift argumentiert, weder aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen konnte.

Unter tatsächlichen Gründen sind nur solche Ereignisse zu verstehen, die in der Person des Steuerpflichtigen selbst liegen, die ihn also unmittelbar selbst betreffen (wie z.B. eigene Krankheitskosten) und die nicht - wie gegenständlichenfalls - durch die freiwillige Übernahme von Begräbnis- und Grabmalkosten nach einem verstorbenen nahen Angehörigen angefallen sind.

Zu den rechtlichen Gründen zählen jene, die aus dem Verhältnis zu einer anderen Person entspringen und damit rechtlich erzwingbar sind. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung

einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen. Infolgedessen ist eine Zwangsläufigkeit nicht schon gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige subjektiv moralisch verpflichtet fühlt einen Aufwand zu übernehmen. Vorausgesetzt wird vielmehr, dass der Steuerpflichtige keine Möglichkeit hatte, den Aufwendungen auszuweichen, sich ihnen zu entziehen.

Da der Erbanfall (reiner Nachlass) nach dem verstorbenen Schwiegervater des Bw. für die Begräbniskostendeckung sehr wohl ausreichend war, wäre die Schwiegermutter des Bw. als „Alleinerbin“ auch auf Grund ihrer unbedingt (freiwillig) abgegebenen Erbsantrittserklärung rechtlich (gesetzlich) zur Kostentragung derselben verpflichtet gewesen. Eine gesetzliche Verpflichtung des Bw. für die Übernahme bzw. Tragung der in Rede stehenden Begräbnis- und Grabmalkosten ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich und insoweit ist dadurch eine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen auch nicht gegeben.

Eine außergewöhnliche Belastung auf Grund sittlicher Verpflichtung zur Übernahme von Begräbniskosten durch einen nahen Angehörigen des Verstorbenen (Erblassers) kann im jeweiligen Einzelfall sehr wohl zutreffend sein (vgl. dazu Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2009], § 34 Anm 78 "Begräbniskosten" und Jakom/Baldauf, EStG 2010, § 34 Tz. 90 "Begräbniskosten" sowie die darin jeweils angeführten Judikaturhinweise).

Eine sittliche Verpflichtung des Bw. zur Tragung der in Rede stehenden Aufwendungen könne aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates allerdings nur dann in Betracht kommen, wenn die dadurch finanziell unterstützten nahen Familienangehörigen des Bw. (Schwiegermutter, Schwägerinnen und Ehegattin) nicht selbst in der Lage gewesen wären die Begräbnis- und Grabmalkosten aus eigenen Mitteln (zB. Einkommens-, Vermögens- und/oder Fremdmittel) zu bestreiten.

Wie bereits vorstehend unter Bezugnahme auf die VwGH-Judikatur ausgeführt wurde, setzt der Abzug von Begräbnis- und Grabmalkosten als außergewöhnliche Belastung in jedem Fall voraus, dass diese nicht im sogenannten „Reinnachlass (verwertbares Vermögen)“ Deckung finden. Finden die bevorrechteten Erbgangsschulden im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz - im Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen ihre volle Deckung - kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr gesprochen werden (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Für den Unabhängigen Finanzsenat ergibt sich aus dem dargelegten entscheidungsrelevanten Sachverhalt somit die klare Tatsachenfeststellung, dass sowohl die vom Bw. vorweg getragenen Begräbniskosten (Nachlasspassiva: € 3.172,49) als auch die nach erfolgter Erbentschlagung seiner Ehegattin

bezahlten Grabmalkosten (€ 4.000,00) in den von der erblichen Witwe (Alleinerbin, Schwiegermutter) übernommenen Nachlassaktiven (€ 16.706,25) ihre volle Deckung finden. Dadurch traf im Gegenstandsfalle daher in erster Linie die Schwiegermutter des Bw. als „Alleinerbin“ die gesetzliche und wohl auch sittliche Verpflichtung die in Rede stehenden Begräbniskosten aus dem geerbten Nachlassvermögen zu bestreiten. Mangels Verfügungsbeschränkung des ererbten Hälfteliegenschaftsanteiles hätte sich der Vermögenszuwachs der Schwiegermutter des Bw. zweifelsohne für die Besicherung eines Darlehens - auch im Familienverband – und insoweit zur Finanzierung von Erbfallsschulden geeignet.

Aber auch der Einwand des Bw., seine Schwiegermutter bewohne nach dem Erbanfall weiterhin das Haus, welches nunmehr zur Gänze in ihrem Alleineigentum stehe und es sei bei ihr als Alleinerbin dadurch auch keine Verwertbarkeit des Nachlasses gegeben gewesen, ist nicht geeignet der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Mit dieser Argumentation übersieht der Bw. jedoch, dass der von der Alleinerbin (Schwiegermutter des Bw.) geerbte Hälfteliegenschaftsanteil mit Wohnhaus (Verkehrswert ca. € 16.460,40) mit keinem Veräußerungs- und Belastungsverbot behaftet ist und es bei ihr zufolge dieses Erbantrittes sehr wohl zu einem verwertbaren Vermögenszuwachs gekommen war, der die vom Bw. getragenen Begräbniskosten zweifelsohne betragsmäßig übersteigt. Zu Recht wird vom Finanzamt die im Erbweg von der Alleinerbin (Schwiegermutter des Bw.) übernommene Vermögenssubstanz (Hälfteliegenschaftsanteil) als „verwertbarer Nachlass“ angesehen. Dem Bw. wäre es folglich frei gestanden die Rückerstattung der Begräbnis- und Grabmalkosten von seiner Schwiegermutter – aus deren ererbten Vermögensanfall - zu fordern (sog. Bereicherungsregress iSd § 1042 ABGB), insoweit wäre er mit den in Rede stehenden Ausgaben auch nicht endgültig belastet.

Wenn der Bw. auch darauf hinweist, dass weder die Witwe des Verstorbenen noch eines der Kinder in der Lage gewesen seien, die Begräbniskosten und die Errichtungskosten für die Grabstätte zu tragen und er sich aus „sittlichen Gründen“ der Übernahme dieser Kosten nicht habe entziehen können, ist dieser Argumentation entgegenzuhalten, dass lobenswert erscheinende Motive, die jemanden zu einem freiwilligen und moralisch wünschenswerten Willensentschluss bewegen, nicht ausreichen, um eine sittliche Verpflichtung im Sinne des § 34 Abs. 3 leg.cit. anzunehmen und daher auch keine Zwangsläufigkeit dieses Entschlusses nach objektiven Maßstäben begründen können.

Die Sachverhaltskonstellation für das Tatbestandsmerkmal einer „sittlichen Verpflichtung“ kann zwar verschiedenste Ursachen haben muss aber inhaltlich solche Indizien aufweisen, die es rechtfertigen den durch die Steuerermäßigung eintretenden Steuerausfall auf die

Allgemeinheit abzuwälzen. Dem Konzept der außergewöhnlichen Belastung liegt nämlich der Gedanke zugrunde, dass die inländischen Steuerpflichtigen eine Gemeinschaft bilden, die in Ausnahmefällen die Belastung Einzelner mitträgt (vgl. dazu Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer § 34 Abs. 1 EStG 1988, Rz 1, Stichwort: Leistungsfähigkeitsprinzip, persönlicher Anwendungsbereich). Eine sittliche Verpflichtung im Sinne des § 34 Abs. 3 leg.cit. bezüglich der Übernahme von Aufwendungen (zB. Krankheits- und Pflegekosten, Begräbniskosten) gegenüber finanziell in Not geratenen Angehörigen wird in der Regel nur dann anzunehmen sein, wenn die Aufwandsübernahme bzw. Kostentragung durch die Sittenordnung – also auf Grund besonderer Verhältnisse im Einzelfall „zwangsläufig“ – geboten ist. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates haben „sittliche bzw. moralische Beweggründe“ keinesfalls die Funktion, Vermögenszuwächse – wie gegenständlich durch einen Erbanfall geschehen - im Angehörigenbereich zu fördern. Soweit der Bw. zur „Zwangsläufigkeit“ vorbringt, dass in Anbetracht der Einkommensrelationen der betroffenen Angehörigen die Übernahme der Begräbniskosten durch ihn als Schwiegersohn objektiv wegen der Sittenordnung geboten gewesen sei, so kann diese Argumentation im Lichte der gesetzlichen Vorgaben des § 34 EStG 1988 den Standpunkt des Bw. deswegen nicht zum Erfolg verhelfen, weil es wie aufgezeigt wurde am „Element der „Außergewöhnlichkeit“ des in Rede stehenden Aufwandes bereits „grundsätzlich“ mangelt.

Abgesehen davon ist aktenkundig, dass sich sowohl die Ehegattin des Bw. (T.L.) als auch ihre zwei Schwestern, jeweils als erbberechtigt gewesene Töchter nach dem verstorbenen Vater zugunsten der Schwiegermutter des Bw., der erblichen Witwe (H.C.), gegen Zahlung eines Entfertigungsbetrages von je € 3.500,00 ihres gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechtes entschlagen haben. Selbst alleine dieser Umstand, wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zutreffend begründend ausgeführt hat, würde es rechtfertigen, die vom Bw. freiwillig übernommenen Begräbnis- und Grabmalkosten bei den erblichen Töchtern „anteilmäßig“ durch einen Rückerstattungsanspruch iSd § 1042 ABGB geltend zu machen, wodurch er auch insoweit mit den in Rede stehenden Ausgaben gleichfalls nicht endgültig belastet wäre.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates scheitert die Anerkennung der in Rede stehenden Kostenübernahme – ungeachtet der vom Bw. angesprochenen Einkommensverhältnisse der Schwiegermutter und jener der Schwägerinnen - daran, dass er auf Grund persönlicher familiärer Motive von einem Rückerstattungsanspruch der von ihm verausgabten Begräbniskosten bei den unterhaltspflichtigen Angehörigen des Erblassers (Witwe und ihren Töchtern) Abstand genommen hat. Wird jedoch aus persönlichen Motiven gegenüber einem Erben oder erbberechtigten Angehörigen von der Geltendmachung einer Rückerstattung von Begräbniskosten Abstand genommen, so ist darin ein Verhalten zu sehen,

zu dem sich der Bw. aus freien Stücken entschlossen hat und dem es dadurch an der gemäß § 34 Abs. 3 EStG erforderlichen „Zwangsläufigkeit“ der verausgabten Belastung mangelt.

Aus den dargelegten Erwägungen erübrigt es sich auf das weitere Vorbringen des Bw. näher einzugehen und es war daher das Berufungsbegehren auch mangels Zwangsläufigkeit die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zu versagen.

Der Vollständigkeit halber gilt anzumerken, dass dem Bw. für das Veranlagungsjahr 2008 beantragte Aufwendungen in Höhe von € 2.709,41 (Krankheitskosten) unter dem Titel außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 anzuerkennen gewesen waren, diese jedoch mangels Überschreitung bzw. zufolge des Abzugs des Selbstbehaltes iHv. € 5.213,21 zu keiner steuerlichen Berücksichtigung im angefochtenen Einkommensteuerbescheid führen konnten.

Somit war, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. August 2010