



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/0473-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 beantragte der Berufungswerber (idF Bw.) u.a. die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 in Höhe von insgesamt S 65.424,00. Diese Ausgaben setzten sich einerseits aus Kosten für Eigenblutvorsorge für seine am 22.4.1998 verstorbene Ehegattin in Höhe von S 3.960,00, andererseits aus durch das anschließende Verlassenschaftsverfahren verursachten Gerichts- und Notariatskosten in Höhe von insgesamt S 8.102,00 sowie schließlich aus

Begräbniskosten und Kosten für eine Grabinschrift in Höhe von insgesamt S 53.362,00 zusammen.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 wurden die Aufwendungen für die Eigenblutvorsorge in Höhe von S 3.960,00 wegen Nichtübersteigens des Selbstbehaltens, der S 30.954,00 betrage, nicht berücksichtigt. Hinsichtlich der durch das Verlassenschaftsverfahren sowie durch das Begräbnis der verstorbenen Ehegattin verursachten Kosten einschließlich der Aufwendungen für die Grabinschrift in Höhe von insgesamt S 61.464,00 führte das Finanzamt unter Hinweis auf § 549 ABGB begründend aus, dass Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten und demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen zu bestreiten seien. Da die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung fänden, käme die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht, zumal es insoweit an Zwangsläufigkeit fehle. Wenn nämlich eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todeswegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, könne nach Ansicht des Finanzamtes von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet sich der Bw. gegen die Nichtberücksichtigung der Begräbniskosten und führt weiters aus, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25.9.1984, Zl. 84/14/0040 lediglich feststellt, dass das Nachlassvermögen mit den Verkehrswerten angesetzt werden müsse und dass eine außergewöhnliche Belastung dann vorliege, wenn die Begräbniskosten im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz keine Deckung fänden. Bei Unzulänglichkeit des Nachlasses würden allerdings für die Begräbniskosten die Unterhaltpflichtigen haften, das Vorhandensein von Nachlassaktiven bedeute nicht, dass der Abzug der Begräbniskosten vor Berücksichtigung der Nachlasspassiven erfolge. Da im vorliegenden Fall ein überschuldeter Nachlass vorliege, stellten die Begräbniskosten tatsächlich eine außergewöhnliche Belastung für den Steuerpflichtigen dar. Würde nämlich das Argument der bevorzugten Behandlung der Begräbniskosten im Nachlass für das Nichtvorliegen einer außergewöhnlichen Belastung sprechen, so stelle sich für den Bw. die Frage, wann dann überhaupt eine außergewöhnliche Belastung vorläge und der § 34 EStG zur Anwendung käme.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und unter neuerlicher Zitierung des § 549 ABGB und nach genauer Darlegung der hiezu herrschenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass im vorliegenden Fall die Begräbniskosten in den zu Verkehrswerten bewerteten Nachlassaktiva – laut

Gerichtsbeschluss handelt es sich um Sparguthaben, über die der Abgabepflichtige frei verfügen kann – durchaus Deckung fänden, und daher die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht komme.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertritt der Bw. die Auffassung, dass dem Abgabepflichtigen eine seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigende Belastung erwachse, wenn die Kosten in ihrer tatsächlich aufgelaufenen Höhe dem realisierbaren Wert des Nachlasses und nicht – wie das Finanzamt fälschlicherweise meine – den übernommenen Nachlassaktiven allein gegenüber gestellt würden. Da die übernommene Vermögenssubstanz negativ gewesen sei, liege seines Erachtens eine außergewöhnliche Belastung vor.

Festgestellt wird, dass laut Beschluss des BG Josefstadt vom 11.8.1998, Zl. 2 A 209/98 p das vom Bw. erstattete eidesstättige Vermögensbekenntnis Aktiva von S 62.734,99 ausweist.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt gemäß Abs. 4 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

---

mehr als S 100.000,00 bis S 200.000,00	8 %
mehr als S 200.000,00 bis S 500.000,00	10 %
mehr als S 500.000,00	12 %

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt u.a.:

- für jedes Kind (§ 106).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind gemäß Abs. 5 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.

Die Höhe des Selbstbehaltes wurde durch das Finanzamt gemäß den vorzitierten gesetzlichen Bestimmungen durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes (im Berufungsfall- 10 %) auf die Bemessungsgrundlage gemäß § 34 Abs. 4 EStG mit S 30.954,-- richtig ermittelt und ausgeführt, dass die geltend gemachten medizinischen Aufwendungen (für Eigenblutvorsorge) eben unter diesen Selbstbehalt fallen.

Strittig ist im Berufungsfall somit noch die Frage, ob die Begräbnis- und Grabinschriftenkosten sowie die Nachlassverfahrenskosten nach dem Tod der Ehegattin des Bw. diesem zwangsläufig erwachsen sind.

Wie bereits vom Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid völlig richtig dargelegt, gehören gemäß § 549 ABGB Begräbniskosten zu den sogenannten bevorzugten Nachlassverbindlichkeiten. Diese werden vom Gesetz so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht und es fehlt insoweit an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann nach herrschender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, § 34 Tz 78 sowie VwGH 21.10.1999, ZI. 98/13/0057). Da nach der festgestellten Aktenlage die berufungsgegenständlichen Begräbniskosten in den zu Verkehrswerten

bewerteten Nachlassaktiven in Höhe von S 62.734,98 ihre Deckung finden, kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

Zu den geltend gemachten Verlassenschafts-Gerichts- und Notariatskosten ist ergänzend auszuführen, dass es diesen Zahlungen schon deshalb am Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt, weil sie eine Verhaltensfolge aus der freiwilligen Annahme der Erbschaft sind, zumal die Abgabe der unbedingten Erbserklärung durch den Bw. aus freien Stücken erfolgt ist. Denn aus der Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich, dass freiwillig getätigte Aufwendungen ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat ( vgl. VwGH vom 19.12.2000, 99/14/0294, vom 23.5.1996, 95/15/0096 u. 0097, vom 29.3.1993, 92/15/0052 und vom 22.2.1993, 92/15/0048 ).

Die Berufung erweist sich damit als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzuweisen.

Wien, 30. September 2003