



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 8. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 neben Krankheitskosten (€ 382) und Kosten für die Heimunterbringung seiner Eltern (€ 4.776) auch Kosten im Zusammenhang mit dem Todesfall seines im April des Jahres 2007 verstorbenen Vaters im Betrag von € 5.224 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens brachte der Bw. auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes betreffend die Begräbniskosten vor, ein Betrag von € 3.206 sei durch eine Sterbeversicherung seines Vaters abgedeckt worden. Dieser Betrag sei jedoch vom Sozialhilfeverband nicht anerkannt worden, da der Übergabevertrag vom 13. Mai 1987 eine Verpflichtung für ein ortsübliches Begräbnis vorsehe. Im Zuge der Beantwortung eines Vorhalts legte der Bw. diesbezüglich folgende Unterlagen vor:

- Beschluss des Bezirksgerichtes AA

- Vergleich, abgeschlossen zwischen dem Bw. und dem Sozialhilfeverband BB
- Rechnung des Steinmetzbetriebes CC vom 13. Juni 2007 über € 882
- Rechnung der Blumen DD vom 18. Mai 2007 über € 535 betreffend Sarggesteck
- Rechnung des Gasthofes EE vom 2. Mai 2007 über € 601,60

Mit Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2008 wies das Finanzamt den Abzug der Begräbniskosten ab. In der Begründung wurde ausgeführt, der Bw. habe laut Übergabevertrag vom 13. Mai 1987 die Verpflichtung gehabt, für ein ortsübliches Begräbnis zu sorgen. Die Aufwendungen würden somit keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Da die übrigen Kosten in der Höhe von insgesamt € 5.158 den Selbstbehalt nicht übersteigen, hätten diese nicht berücksichtigt werden können.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 8. Dezember 2008. Der Bw. brachte vor, es habe kein Nachlassvermögen gegeben und der mehr als zwanzig Jahre alte Übergabevertrag beziehe sich nicht auf den Todesfall. Durch die Scheidung im Jahr 2003 sei die Hälfte der übertragenen Liegenschaft auf die studierenden Kinder übergegangen, für die Verpflichtungen aus dem Übergabevertrag sei allein der Bw. zuständig. Die Begräbniskosten würden eine außergewöhnliche Belastung darstellen, aus der übernommenen Liegenschaft sei keinerlei Wertschöpfung möglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, gemäß § 549 ABGB würden Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören. Sie seien daher vorrangig aus einem verwertbaren Nachlassvermögen zu bestreiten. Es fehle an der Zwangsläufigkeit, wenn Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung finden. Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit könne nicht gesprochen werden, wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen stehe und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz Deckung finde.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2009 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. führt aus, die Nichtanerkennung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung sei nicht nachvollziehbar. Der Sozialhilfeverband betrachte die Begräbniskosten nicht als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten. Das verwertbare Nachlassvermögen sei von der unversorgten Witwe zur Bestreitung der Lebenskosten verwendet worden und der Rest sei vom Sozialhilfeverband zur Abdeckung der Heimunterbringung einbehalten worden. Der von der Sterbeversicherung ausbezahlte Betrag habe nicht zur Begleichung der Begräbniskosten herangezogen werden

können, dieser habe zur Gänze an den Sozialhilfeverband weitergeleitet werden müssen. Da kein verwertbares Nachlassvermögen zur Deckung der Begräbniskosten zur Verfügung gestanden sei und durch die Zuzahlungen zur Heimunterbringung des verstorbenen Vaters erhebliche Aufwendungen entstanden seien, würden die erbrachten Leistungen sehr wohl eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Abschließend ersucht der Bw. um Anerkennung der Ausgaben als außergewöhnliche Belastung.

In Beantwortung eines Vorhalts legte der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat den Notariatsakt vom 13. Mai 1987 vor und teilte mit, aufgrund seiner Scheidung im Jahr 2003 müsse er allein für die Verpflichtungen aus diesem Vertrag aufkommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 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 (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.

Die in § 34 Abs. 1 Ziffern 1 bis 3 EStG genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Es bedarf daher keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt.

Im gegenständlichen Verfahren war strittig, ob die vom Bw. im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 geltend gemachten Kosten für das Begräbnis seines Vaters in der Höhe von € 5.224 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG steuerlich zu berücksichtigen sind. Betreffend die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen ist fest zu halten, dass der Bw. für einen Teil der geltend gemachten Aufwendungen (€ 3.206) keine Unterlagen vorgelegt hat.

Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis. Die Aufwendungen für ein Begräbnis sind also in erster Linie aus dem Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten, das zu diesen Zwecken mit den Verkehrswerten (und nicht den Einheitswerten) zu bewerten ist. Eine Verpflichtung des Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, kann daher nur dann in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck hinreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist (*Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer § 34 Einzelfälle Rz 1).

Dem Beschluss des Bezirksgerichtes AA vom 21. August 2008 zufolge betrugen die Nachlassaktiva € 5.724,39, die Nachlasspassiva € 10.818,42. Der Reinnachlass war somit mit einem Betrag in der Höhe von € 5.094,03 überschuldet. Nach Abzug der vorrangig zu berücksichtigenden Verfahrenskosten (Gebühren Gerichtskommissar, etc.) in der Höhe von € 1.410,84 verbleiben Nachlassaktiva in der Höhe von € 4.313,55. Abzugsfähig sind nur jene Begräbniskosten, die die verbleibenden Nachlassaktiva übersteigen; es genügt nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG § 34 Rz 78).

Betreffend die Höhe der beantragten Kosten ist fest zu stellen, dass es nach Lehre und Rechtsprechung bei Aufwendungen für die Bewirtung der Trauergäste und bei Ausgaben für Blumen und Kränze am Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit mangelt (z.B. *Doralt*, EStG § 34 Rz 78). Die geltend gemachten Begräbniskosten waren daher um die Position Totenmahl (€ 601,60) und um jene für das Sarggesteck (€ 535) auf einen Betrag in der Höhe von € 4.087,40 zu berichtigen. Die berichtigten Begräbniskosten finden in den (nach Abzug der Verfahrenskosten) vorhandenen Nachlassaktiva (€ 4.313,55) Deckung. Da es somit auch hinsichtlich der berichtigten Begräbniskosten an der Zwangsläufigkeit fehlt, kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht. Von der Vorlage von Unterlagen betreffend des geltend gemachten Betrages in der Höhe von € 3.206 konnte daher Abstand genommen werden.

Aufgrund des Notariatsaktes vom 13. Mai 1987 und aufgrund der Ausführungen des Bw. steht fest, dass dieser und seine damalige Gattin näher bezeichnete Liegenschaften von den Eltern

des Bw. übernommen haben und aufgrund der Zustimmung der Übergeber das Eigentumsrecht des Bw. und seiner damaligen Gattin einverleibt worden ist. Als Gegenleistung durch die Übernehmer und ihre Rechtsnachfolger wurde neben dem Wohnungsgebrauchsrecht und der Pflege im Falle einer Erkrankung oder eines Gebrechens der Übergeber im Todesfall der Übergeber die Übernahme der Kosten für das ortsübliche Begräbnis samt Errichtung und Erhaltung der Familiengrabstätte vereinbart. Im Notariatsakt wird das Vertragsobjekt in Entsprechung des Einheitswertes vom 1. Jänner 1983 mit ATS 425.000 (€ 30.885,96) bewertet.

Die Übernahme der Begräbniskosten durch den Bw. erfolgte somit als Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaften. Es mangelt daher im gegenständlichen Fall an der für die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung zwingend verlangten Voraussetzung der Zwangsläufigkeit (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG § 34 Rz 29).

Weiters ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. durch die Bezahlung der Kosten des Begräbnisses im Jahr 2007 nicht beeinträchtigt, da ihm im Gegenzug im Vorhinein im Jahr 1987 im Vertrauen auf die Erfüllung seiner Pflichten als Übernehmer die Liegenschaften übereignet wurden, deren damaliger Einheitswert (und auch dessen Hälfte) schon die Kosten des Begräbnisses bei weitem übersteigt. Von der Ermittlung des Verkehrswertes konnte daher Abstand genommen werden. Die im Zuge des später erfolgten Scheidungsverfahrens getroffenen Vereinbarungen änderten nichts am Inhalt der im Jahr 1987 durch den Bw. übernommenen Verpflichtungen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Notariatsakt v. 13.5.1987 (Kopie)

Graz, am 8. Februar 2010