



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch L & M Steuerberatungsges. mbH., 2512 Oeynhausen, Sochorgasse 3, vom 20. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 27. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit bleibt aufrecht.

Entscheidungsgründe

A) Die Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers (= Bw.) langte am 11. Juli 2007 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. Darin gab der Bw. zwei bezugsauszahlende Stellen an, beantragte als Werbungskosten Gewerkschaftsbeiträge (€ 140,00), Fachliteratur (€ 156,80), Reisekosten (€ 81,60), Aus- und Fortbildungskosten (€ 757,44) sowie die pauschalierten Werbungskosten für Politiker vom 8. November bis 31. Dezember 2006. Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte der Bw. € 28,43, an Prämien und Beiträgen zu freiwilligen Personenversicherungen € 717,49 an Kirchenbeiträgen € 100,00. Als außergewöhnliche Belastung erklärte der Bw. Begräbniskosten in Höhe von € 5.636,28.

B) Der Einkommensteuererstbescheid vom 13. Juli 2007 wurde erklärungsgemäß, jedoch vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erstellt. Von der außergewöhnlichen Belastung wurde ein Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von € 3.031,74 abgezogen. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von € 6.451,72 errechnete sich eine Abgabengutschrift von € 1.520,00. Zur Begründung dieses Bescheides wurde aus-

geführt: Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei, erfolge die Veranlagung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

C) Mit Schreiben vom 15. November 2007 (OZ 1 ff./2006) wurden seitens des Bw. die Einantwortungsurkunde, das Protokoll der Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung sowie die Rechnungskopien der angefallenen Begräbniskosten übermittelt.

Aufgrund des überschuldeten Nachlasses und der Tatsache, dass die Mutter des Bw., Frau G., im Jahr 2006 über kein entsprechendes Einkommen verfügt habe, um für die Begräbniskosten aufzukommen, seien sämtliche Rechnungen vom Bw. beglichen worden. Diesem Umstand habe er sich verständlicherweise aus sittlichen Gründen nicht entziehen können.

Folgende Beilagen sind diesem Schreiben in Kopie angeschlossen:

- a) Beschluss des Bezirksgerichtes E. vom 21. Mai 2007 (OZ 2/2006), worin festgehalten wird, dass erstens der Bw. und sein Bruder zugunsten ihrer Mutter eine Erbsentschlagungserklärung abgeben würden und zweitens die Mutter des Bw. eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben habe.
- b) Protokoll des öffentlichen Notars Mag. H. samt Inventur vom 12. Juli 2007 (OZ 3 ff./2006).
- c) Rechnung vom 1. September 2006 (OZ 11/2006) des Bestattungsunternehmens H.R. OHG., F., über € 3.575,87 brutto. Die Rechnung ist an die Mutter des Bw. adressiert.
- d) Rechnung vom 7. September 2006 (OZ 12/2006) des Steinmetzbetriebes J.S., S., über € 786,00 brutto.
- e) Kassabon der Fa. Billa vom 1. September 2006 (OZ 13/2006) über € 14,95 für fünf Rosen.
- f) Kassabon der Fa. Penny Markt vom 1. September 2006 über € 5,98 für Schnittblumen.
- g) Rechnung der Österreichische Post AG. vom 25. August 2006 über € 20,50 für Briefmarken.
- h) Rechnung der Österreichische Post AG. (OZ 14/2006) vom 6. September 2006 über € 21,60 für Briefmarken.
- i) Rechnung des Heurigenlokales G.Z., B. vom 1. September 2006 über € 419,10 für Speisen und Getränke anlässlich des Begräbnisses von J.G.. Diese Rechnung ist nicht adressiert.
- j) Rechnung des Cafe-Restaurant H., B., vom 1. September 2006 über € 408,10 für Speisen und Getränke anlässlich des Begräbnisses von J.G.. Diese Rechnung ist nicht adressiert.
- k) Rechnung der Fa. M.H., W.N., (OZ 15/2006) vom 31. August 2006 über € 70,00 für einen Kranz von Herrn Hu. in T..

I) Rechnung der Fa. M.H., W.N., vom 31. August 2006 über € 310,00 für einen Kranz von Frau G., B..

D) Mit Bescheid vom 27. November 2007 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 13. Juli 2007 seitens des Finanzamtes gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben; dies deshalb, weil sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides als nicht richtig erwiesen habe.

E) Am 27. November 2007 wurde ein neuerlicher, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid erstellt. Dieser Bescheid unterscheidet sich vom Einkommensteuerbescheid vom 13. Juli 2007 durch die Nichtanerkennung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Begräbniskosten. Die festgesetzte Einkommensteuer errechnet sich nunmehr mit € - 482,00, sodass dem Bw. eine Abgabennachforderung von € 1.038,00 vorgeschrieben wurde. Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt:

- Gemäß § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufzuhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2006 vom 27. November 2007 (richtig: 13. Juli 2007), sei die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich geworden.
- Laut übermitteltem Beschluss vom 21. Mai 2007 des Bezirksgerichtes E. habe der Bw. eine Erbsentschlagungserklärung zugunsten seiner Mutter, Frau G., abgegeben. Das Argument des Bw., aus sittlichen Gründen gegenüber seiner Mutter, die Begräbniskosten übernommen zu haben, könne keine Berücksichtigung finden, da es nicht ausreichend sei, dass der Bw. sich aufgrund der Einkommenssituation seiner Mutter im Jahr 2006 verpflichtet gefühlt habe, die Begräbniskosten zu tragen. Überdies stellten nicht durch den Nachlass gedeckte Kosten eines Begräbnisses bis max. € 3.000,00 eine außergewöhnliche Belastung dar. Gemäß § 549 ABGB gehörten Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmales, seien insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen (Nachlassaktiva) gedeckt werden könnten. Es werde in diesem Zusammenhang auf das heute mit dem Bw. geführte Telefonat verwiesen.

F) Mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 (OZ 18 ff./2006) wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid vom 27. November 2007 **Berufung** erhoben. Als Sachverhaltsdarstellung wird ausgeführt:

Mit vorgenanntem Bescheid seien die als außergewöhnliche Belastung abgesetzten Begräbniskosten vom Begräbnis des Vaters des Bw. vom Finanzamt nicht anerkannt worden. Diese Vorgehensweise sei mit der Tatsache begründet worden, dass die Begräbniskosten im Nachlassvermögen Deckung fänden und damit, dass keine sittlichen Gründe zur Begleichung der Begräbniskosten (durch den Bw.) vorgelegen hätten.

Es werde der Antrag gestellt, die Veranlagung des Jahres 2006 wie folgt abzuändern:

Für die Bezahlung an das Bestattungsunternehmen Ramoser sowie für den Steinmetzbetrieb Josef Schulter seien außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von € 4.361,87 anzuerkennen. Dieser Antrag wird wie folgt begründet:

- sittliche Gründe:

In dem oben erwähnten Bescheid werde zunächst ausgeführt, dass eine Erbsentschlagserklärung zugunsten der Mutter stattgefunden habe. Laut Finanzamt lägen keine sittlichen Gründe für die Bezahlung der Begräbniskosten vor, selbst dann nicht, wenn die Mutter über kein entsprechendes Einkommen zur Begleichung der notwendigen Begräbniskosten verfüge. Dieser Auslegung könne nicht gefolgt werden. Die LStR zu § 34 Rz 832 legten fest, dass eine sittliche Verpflichtung nur dann vorliege, wenn die Übernahme von Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen durch die Sittenordnung geboten erscheine. Vorweg sei dem Finanzamt zwar zuzustimmen, dass eine sittliche Verpflichtung zur Kostentragung in erster Linie die Erben träfe. Eine Einschränkung auf den Kreis der Erben sei jedoch abzulehnen (siehe auch Quantschnigg/Schuch, § 34 Tz 38 "Begräbniskosten"). Eine Erbsentschlagung sei also nicht gleichzusetzen mit einem Verbot zur Absetzung von außergewöhnlichen Belastungen. Die Erbsentschlagung ändere jedoch nichts an dem persönlichen Naheverhältnis sowohl zum Verstorbenen (Vater) als auch zur Alleinerbin (Mutter). Da die Erbin finanziell nicht in der Lage gewesen sei, für ein angemessenes Begräbnis zu sorgen und sie auch keine Möglichkeit der zwischenzeitlichen Kreditfinanzierung dieser Ausgaben gehabt habe, sei es als Sohn eine sowohl menschliche als auch sittliche Verpflichtung gewesen, seinem Vater ein angemessenes Begräbnis zukommen zu lassen. Zu diesem Schluss führe auch die Auslegung der oben zitierten Randziffer.

- Deckung der Begräbniskosten im Nachlass:

Die Einkommensteuerrichtlinien stellten in Bezug auf die Absetzbarkeit von Begräbniskosten darauf ab, ob diese Deckung im zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen fänden. Weiters werde ausgeführt, dass die Begräbniskosten vorrangig zu begleichen seien (§ 549 ABGB). Die Richtlinien wendeten hier das sogenannte Leistungsfähigkeitsprinzip und in weiterer Folge die Gegenwerttheorie an. Demnach sollten nur Belastungen des Einkommens des Steuerpflichtigen zu einer Steuerermäßigung führen. Auf diese Tatsache weise auch § 34 EStG (1988) hin, indem mehrmals der Wortlaut "Belastung" verwendet werde. Eine Belastung liege demzufolge nur dann vor, wenn Aufwendungen endgültig aus eigenem getragen werden müssten (VwGH 9.9.2004). Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung führten, sondern bloß zu einer Vermögensumschichtung könnten also entsprechend der Gegenwerttheorie grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Es scheine

jedoch sehr zweifelhaft, im vorliegenden Fall von einem erhaltenen Gegenwert zu sprechen. Laut Verlassenschaftsprotokoll seien folgende Aktiva im Erbwege übertragen worden:

- a) Hälfteanteil der Liegenschaft EZ xxx KG 04042 B-N;
- b) eine Waffe mit einem Verkehrswert von € 50,00;
- c) Geschäftsanteil an der RAIKA E. mit einem Wert von € 80,00;
- d) Gesellschaftsanteil an der M. Ges. mbH. im Wert von € 1,00.

Als einzig verwertbare Vermögenswerte zum Todeszeitpunkt stünden im vorliegenden Fall nur die Waffe mit € 50,00 sowie der Raika-Anteil mit einem Wert von € 80,00 zur Verfügung. Der Geschäftsanteil an der M. Ges. mbH. sei von einem unabhängigen Gutachter mit einem Verkehrswert von € 1,00 bewertet worden und sei praktisch nicht veräußerbar. Dies erkläre sich damit, dass es sich bei dem vorliegenden Betrieb um einen Insolvenzbetrieb handle. Auch bei dem Hälfteanteil der oben erwähnten Liegenschaft fehle die Möglichkeit einer Verwertung. Einem Verkehrswert von € 221.939,00 und von € 99.900,00 für den Hälfteanteil (siehe Gutachten) stünden hypothekarisch besicherte, im Erbswege übernommene Verbindlichkeiten von € 333.445,35 gegenüber. Selbst wenn nach dem Todesfall das sämtliche Nachlassvermögen veräußert worden wäre, würde für die Begleichung der Begräbniskosten kein Kapital zur Verfügung stehen. Bei einem Verkauf der Liegenschaft würde der gesamte Erlös an die berechtigten Kreditinstitute fließen und kein einziger Cent in die Tasche der Alleinerbin. Weiters sei auch, gemessen an der Einkommenssituation der Erbin, noch nicht einmal sicher, ob die Hypotheken zu Lebzeiten der Erbin noch getilgt werden können, oder ob es in naher Zukunft zu einer Zwangsversteigerung der Liegenschaft kommen werde. In einem solchen Fall, begründet mit der Gegenwerttheorie, die Absetzung der Begräbniskosten zu versagen, da sie im Nachlassvermögen Deckung fänden, entbehre jeglicher Logik und sei aus der Sicht des Bw. nicht vertretbar. Es böten sich der Erbin keine Verwertungsmöglichkeiten der geerbten Liegenschaft, was in weiterer Folge dazu führe, dass die Begräbniskosten im Nachlassvermögen keine Deckung fänden.

Diesem Berufungsschreiben ist eine Kopie des Bewertungsgutachtens (OZ 24 ff./2006) vom 27. August 2007 von Herrn Dipl.Ing. O. zur Liegenschaft EZ xxx, GB 04042 B-N, beigelegt. In diesem Gutachten wird der Hälfteanteil für den verstorbenen J.G. mit € 111.000,00 abzüglich 10% wegen Abzug für Hälfteanteil in Höhe von € 11.100,00 ausgewiesen. Der Verkehrswert für den Hälfteanteil beträgt nach diesem Gutachten € 99.900,00.

G) Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2008 (OZ 29 f./2006) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung derselben wurde ausgeführt:

Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988 sei außergewöhnlich, soweit sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachse.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachse dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Eine Belastung erwachse nicht zwangsläufig, wenn sie unmittelbare Folge eines Verhaltens sei, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen habe. Weiters reiche es nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tötung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühle. Ebenso sei es nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen möge. Da die Gattin des Verstorbenen als Erbin eingesetzt worden sei, habe sie daher für ein angemessenes Begräbnis zu sorgen gehabt. Es könne nicht damit argumentiert werden, dass für den Bw. als Sohn aus sittlichen Gründen eine außergewöhnliche Belastung entstanden wäre.

Ebenso sei der Bw. durch das Begräbnis nicht höher belastet als die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Dass der Bw. im Jahr 2006 besondere Verhältnisse im Vergleich zu den Verhältnissen der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gehabt habe, sei sachverhaltsmäßig nicht erkennbar.

Die in § 34 Abs. 2 EStG gesetzlich geregelte Außergewöhnlichkeit sei schon deshalb nicht erfüllt, weil der Bw. nicht verpflichtet gewesen wäre, außergewöhnliche Belastungen zu tragen, die höher gewesen wären, als sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Die Mutter des Bw. habe die Erbschaft des Vaters des Bw. angetreten, womit diese gesetzliche Bestimmung nicht den Bw. treffe.

H) Mit Schreiben vom 7. April 2008 wurde seitens des Bw. der **Vorlageantrag** (OZ 33 ff./2006) gestellt. Darin werden hinsichtlich der sittlichen Gründe und der Deckung der Begräbniskosten im Nachlass im Wesentlichen die Berufungsausführungen wiederholt.

Der Argumentation in der Berufungsvorentscheidung, dass der Bw. durch die Begräbniskosten nicht höher belastet worden sei als die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse, könne nicht gefolgt werden. Eine Beurteilung der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit obliege wohl eher der Auslegung und Anwendung des Gesetzeswortlautes des § 34 Abs. 4 EStG (Höhe des Selbstbehaltes) als der Abgabenbehörde erster Instanz.

Diesem Vorlageantrag wurde ein Grundbuchsatzzug betreffend die Promenade 3 und Auszüge eines Bewertungsgutachtens beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung der Rechnung des Bestattungsunternehmens R. OHG. in der Höhe von € 3.575,87 und der Rechnung des Steinmetzbetriebes J.S. in der Höhe von € 786,00 (Summe: € 4.361,87) als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Mit Rechnung vom 1. September 2006 (OZ 11/2006) wurden die Leistungen des Bestattungsunternehmens im Todesfall J.G. mit oben angeführter Rechnungssumme abgerechnet. Diese Rechnung ist an die Mutter des Bw. adressiert worden.

b) Mit Rechnung vom 7. September 2006 (OZ 12/2006) wurden die Leistungen des Steinmetzbetriebes im Todesfall J.G. mit oben angeführter Rechnungssumme abgerechnet. Diese Rechnung ist an die Mutter des Bw. adressiert worden.

c) Laut Beschluss des Bezirksgerichtes E. vom 21. Mai 2007 (OZ 16/2006) haben die Söhne des verstorbenen J.G. , M.u.J.G., Erbsentschlagungserklärungen zugunsten ihrer Mutter, Frau G., abgegeben. Mit gleichem Beschluss ist auch die bedingte Erbantrittserklärung von Frau G. dokumentiert. Die Summe der Nachlassaktiva betrug € 30.653,60, die Summe der Nachlasspassiva € 883.077,16. Die Nachlassüberschuldung oder der Reinnachlass betrug demnach € - 852.423,56.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

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. Diese Begräbniskosten sind eine bevorrechtete Verbindlichkeit des Nachlasses und daher in erster Linie aus dem vorhandenen verwertbaren, zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen zu bestreiten (vgl. Dittrich-Tades, ABGB, I. Bd., 36. Aufl., E1 zu § 549).

Nach Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, Kommentar, II. Bd., Anm. 78 zu § 34, Stichwort: Begräbniskosten (Stand 1.11.2007), sind nur jene Begräbniskosten, die in den Nachlassaktiva nicht gedeckt sind, steuerrechtlich abzugsfähig. Im vorliegenden Fall bestehen die Nachlassaktiva laut dem vom Bw. beigebrachten Gutachten € 99.900,00. Dieser Betrag ist der Verkehrswert des bewerteten Hälfteanteiles der Mutter des Bw. an der Liegenschaft EZ xxx , KG 04042 B-N . Dieser Liegenschaftsanteil ist mit hypothekarisch besicherten Kreditverbindlichkeiten belastet. Die Begräbniskosten sind aber nach der eingangs angeführten Gesetzesstelle bevorrechtete Verbindlichkeiten, die aus den Nachlassaktiva hätten bestritten werden müssen. Dies bedeutete aber auch, dass eine sittliche Verpflichtung der Alleinerbin, für diese strittigen Begräbniskosten aus diesem Hälfteanteil der oben

bezeichneten Liegenschaft aus eigenem aufzukommen, gegeben war.

(vgl. Quantschnigg/Schuch: Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 38 zu § 34, Stichwort: Begräbniskosten). Im Fall des verstorbenen J.G. ist seine Witwe G. die Alleinerbin und somit die sittlich Verpflichtete zur Tragung der gegenständlichen Begräbniskosten. Sie hat offensichtlich diese Verpflichtung auch wahrnehmen wollen, denn beide beantragten Rechnungen betreffend die Leistungen des Bestattungsunternehmens und des Steinmetzbetriebes sind auf ihren Namen ausgestellt.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juli 2008