



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vom 11. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 11. Juni 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 2012 verwiesen und bilden diese einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Streitjahr 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 stellte der Bw. den Antrag als außergewöhnliche Belastung die Kosten für das Begräbnis seiner Schwiegermutter in Höhe von € 5.939,52 anzuerkennen. Aus der beigelegten Aufstellung geht hervor, dass sich die beantragten Kosten wie folgt zusammensetzen:

Bestattung	3.322,60
Steinmetz	570,00
Blumen	1006,00

Pensionsnachforderung	190,62
kmGeld	122,00
Gasthof	728,30
Summe	5.939,52

Außerdem legte der Bw. eine Ablichtung des Testamentes seiner verstorbenen Schwiegermutter vom 14. 12. 1999 vor. Aus diesem Schriftstück geht hervor, dass die Schwiegermutter des Bw. ihre beiden Enkel CE und RL gleichzeitig zu Erben ihres gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögens einsetzte. Als Legate vermachte sie laut Testament ihrer Enkelin CE zwei Grundstücke und ihrem Enkel RL Anteile an einem Grundstück(Wald).

Am 11. 6. 2012 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 und anerkannte für dieses Jahr als außergewöhnliche Belastung den Betrag von € 3.402,08 mit gleichzeitiger Berechnung eines Selbstbehaltes in Höhe von € 2.954,93. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Begräbniskosten nur außergewöhnliche Belastung darstellen, soweit sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können.

Der Bw. erhob Berufung und legte dar, dass seine Schwiegermutter im Oktober 2010 verstorben sei und vor ihrem Tod in einem Pflegeheim gewohnt habe. Zum Zeitpunkt ihres Todes habe sie ein landwirtschaftliches Grundstück, sowie vier Waldanteile besessen. Dieses unbewegliche Vermögen habe sie mittels Legat an ihre Enkel übertragen wollen.

Das Sozialamt habe vertreten durch die Bezirkshauptmannschaft die Kosten des Pflegeheimes in Höhe von € 10.746,40 in Rechnung gestellt.

Da der Notar den beiden Enkeln und Testamentserben die Überschuldung des Nachlasses mitgeteilt habe, hätten diese beiden erklärt, ihr Erbe nicht antreten zu wollen.

Aufgrund der Intervention des Notars wurde das unbewegliche Vermögen nicht versteigert, da der Bw. sich bereit erklärt habe, einen Teil der Forderung der Bezirkshauptmannschaft in Höhe von € 4.939,36 zu bezahlen und diese auch tatsächlich bezahlt habe.

Der Bw. habe im Verlassenschaftsverfahren den Antrag gestellt ihm die Aktiva an Zahlungs statt zu überlassen, sodass das unbewegliche Vermögen (landwirtschaftliches Grundstück und Waldanteile) in der Folge auf ihn übergegangen sei und er es dann an seine beiden Kinder (die Enkel der Verstorbenen) weitergegeben habe.

Der Bw. sieht sich nicht als Erbe und ersucht daher die von ihm bezahlten Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Die Verlassenschaft habe an Aktiva eine Liegenschaft samt Wald mit einem vom Sachverständigen geschätzten Wert von € 11.544, 80 und Geld auf dem Konto in Höhe von € 122,23, somit gesamt € 11.667,58 umfasst.

An Passiva seien Begräbniskosten in Höhe von € 5.626,90 und die Forderung der Bezirkshauptmannschaft in Höhe von € 10.746,40 angefallen.

Laut in Ablichtung vorgelegtem Protokoll vom 19. 4. 2011 beantragte der Bw. ihm die Verlassenschaft gegen Zahlung der Gerichtskommissärsgebühr in Höhe von € 1.061,28, der Sachverständigengebühr in Höhe von € 51,32 und der reduzierten Forderung der Bezirkshauptmannschaft in Höhe von € 4.939,36 zu überlassen.

Am 20. Juni 2012 wurde seitens des Finanzamtes eine abändernde Berufungsvorentscheidung erlassen, mit welcher die vom Bw. beantragte außergewöhnliche Belastung wegen Begräbniskosten nicht berücksichtigt wurde. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 549 ABGB Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören, welche vorrangig aus den vorhandenen Nachlassaktiva zu bestreiten seien. Laut Verlassenschaftsakt hätten im gegenständlichen Fall die vorhandenen Aktiva € 11.667,58 betragen.

Das Nachlassvermögen sei mit dem Verkehrswert zu bewerten (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040).

Nach der Verwaltungspraxis sei ein Betrag von höchstens je € 4.000,- für ein angemessenes Begräbnis und für die Grabsteinkosten im Streitjahr anzusetzen. Von diesen Kosten seien die Nachlassaktiva abzuziehen.

Im vorliegenden Fall sei die Berechnung wie folgt vorgenommen worden:

Aktiva	11.667,58
Zahlung Begräbnis und Grabstein	-4.570,00
Zahlung Pflegeheim	-4.939,36
Zahlung Notar	-1.061,28
Restbetrag	1.096,94

Da nach dieser Berechnung die Kosten des Begräbnisses, sowie die Pflegeheimkosten und Notarkosten durch die vorhandenen Aktiva gedeckt gewesen seien, liege keine außergewöhnliche Belastung vor.

Der Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte nochmals aus, dass testamentarisch seine Schwiegermutter 1999 verfügt habe, die Grundstücke den Enkelkindern zuzusprechen. Diese hätten aufgrund der Überschuldung ihr Erbe jedoch nicht angetreten.

Der Bw. erklärt, dass er nur für seine Kinder als Vermittler des Vermögens erscheinen habe wollen. Er selbst habe nie Erbe sein wollen. Das Eigentum an den Liegenschaften sei an seine Kinder übertragen worden. Der Bw. ersuchte die außergewöhnliche Belastung in gesetzlicher Höhe anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob und wenn ja in welcher Höhe die vom Bw. geltend gemachten Begräbniskosten für das Begräbnis seiner Schwiegermutter als außergewöhnliche Belastung im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 zu berücksichtigen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. hat im Jahr 2010 die Kosten des Begräbnisses seiner Schwiegermutter in Höhe von € 5.939,52, darin enthalten € 570,- Steinmetzkosten, getragen und als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Aus dem in der Verlassenschaftssache der verstorbenen Schwiegermutter des Bw. aufgenommenen Gerichtskommissärsprotokoll vom 19. 4. 2011 geht hervor, dass die Nachlassaktiva aus dem unbeweglichen Vermögen einer landwirtschaftlichen Liegenschaft samt Waldanteilen mit einem vom Sachverständigen geschätzten Verkehrswert von € 11.544,80, sowie einem Kontoguthaben von € 122,78 sich zusammensetzen, der Wert der Aktiva beträgt € 11.667,58.

Die testamentarisch zu Erben berufenen beiden Enkel der Verstorbenen haben aufgrund der Mitteilung betreffend die Überschuldung des Nachlasses keine Erbantrittserklärung abgegeben.

Die Gerichtskommissärsgebühr betrug € 1.061, 28. Die Sachverständigenkosten beliefen sich auf € 51,32.

Seitens der Bezirkshauptmannschaft wurde als Forderung ein Betrag in Höhe von € 10.746,40 im Rahmen der Verlassenschaft geltend gemacht.

Nach Intervention des Gerichtskommissärs erklärte sich die Bezirkshauptmannschaft damit einverstanden, der Überlassung der erblichen Liegenschaft an den Bw. zuzustimmen, wenn dieser die nicht bevorrechtete anteilige Forderung von € 4.939,36 bezahlt. Der Bw. bezahlte den Betrag von € 4.939,36 an die Bezirkshauptmannschaft

Außerdem bezahlte der Bw. die Gerichtskommissärsgebühr von € 1.061,28, sowie die Sachverständigenkosten in Höhe von € 51,32. Dem Bw. wurden daraufhin die Aktiva der Verlassenschaft an Zahlungs statt überlassen. Dem Notar wurde vom Bw. der Auftrag erteilt, denn Liegenschaftserwerb durch ihn dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern anzuzeigen.

Außerhalb des Verlassenschaftsverfahrens hat der Bw. die Liegenschaft seinen Kindern übertragen.

In rechtlicher Hinsicht ist der 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.

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 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 1988).

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 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sein.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Begräbniskosten und die Kosten der Errichtung eines Grabmals nur mit Erfolg als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, soweit sie nicht im reinen Nachlass das bedeutet in den Aktiva des Nachlasses Deckung finden.

Steht eine Belastung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen und finden die 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 Grabmalkosten stellen daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung dar, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.84, 84/14/0040).

Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt bei einer Deckung durch vorhandene Nachlassaktiva bereits dem Grunde nach mangels Zwangsläufigkeit nicht in Betracht, weil diese Begräbniskosten, wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, gemäß § 549 ABGB vorrangig aus den vorhandenen, verwertbaren Aktiva des Nachlasses zu decken sind.

Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten die Kosten des dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbnisses.

In Anwendung der angeführten Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass die vom Bw. an Zahlungs statt übernommenen Nachlassaktiva im Wert von € 11.667,58 die Höhe des anzuerkennenden Begräbnis- und Grabmalkostenbetrages von € 4.570,- übersteigen.

Die beiden Enkel der Verstorbenen sind mangels Erbantritt nicht Erben nach der Verstorbenen. Der Bw. hat im Verfahren nach Zahlung der reduzierten Forderung der Bezirkshauptmannschaft, der Gerichtskommissärskosten und der Sachverständigenkosten die Aktiva der Verlassenschaft an Zahlungs statt übernommen und bezüglich der übernommenen Liegenschaften die Rechtsnachfolge angetreten. Dem Bw. ist daher der Vermögenswert in Höhe von € 11.667,58 zuzurechnen.

In diesem vom Bw. aus dem Nachlass erworbenen Vermögenswert finden die vorrangig zu bezahlenden Kosten in Höhe von € 4.000,- für das nach der Verwaltungspraxis übliche

Begräbnis und € 570,- Steinmetzkosten für das Grabmal, also insgesamt € 4.570,- Deckung. Auch die Kosten für den Gerichtskommissär von € 1.061,28, für den Sachverständigen in Höhe von € 51,32, sowie die Teilforderung der Bezirkshauptmannschaft in Höhe von € 4.939,36 finden in dem vom Bw. an Zahlungs statt übernommenen Vermögenswert aus der Verlassenschaft in Höhe von € 11.667,58 Deckung.

Da die Begräbniskosten in den zu Verkehrswerten zu bewertenden Nachlassaktiva, welche vom Bw. an Zahlungs statt übernommen wurden, gedeckt sind, können diese Aufwendungen mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Dem Bw. ist zwar beizupflichten, wenn er die Meinung vertritt, er sei nicht Erbe nach seiner Schwiegermutter, jedoch hat er nach Ausschlagung des Erbes durch seine Kinder durch die Übernahme der Aktiva an Zahlungs statt nach Zahlung der Verbindlichkeiten die Aktivwerte des Nachlasses in Höhe von € 11.667,58 übertragen erhalten. Der Bw. war daher durch die Zahlung der Begräbniskosten nicht belastet, da ihm laut festgestelltem Sachverhalt ein diese Kosten übersteigender Wert aus dem Nachlass überlassen wurde.

Die vom Bw. geltend gemachten Kosten für Begräbnis können mangels Vorliegens der Voraussetzung der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201) und der Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 war daher abzuweisen und betreffend das Jahr 2010 keine außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 23. Jänner 2013