



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 6. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 (OZ 1 ff/2009) wurde vom Berufungswerber (= Bw.) am 14. März 2010 erstellt. Bei den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit wurde eine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Bei den Sonderausgaben wurde ein Kirchenbeitrag von € 200,00 geltend gemacht. Bei den außergewöhnlichen Belastungen erklärte der Bw. folgende Beträge:

- Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz): € 311,68;
- Begräbniskosten (soweit im Nachlass nicht gedeckt): € 4.020,12;
- sonstige außergewöhnliche Belastungen, die nicht unter die vorgenannten Posten oder die Kurkosten fallen: € 3.796,51.

Als Grad der Behinderung wurden 50% angegeben.

B) Am 23. Juni 2010 wurde seitens des Finanzamtes ein Ergänzungsersuchen (OZ 9 f./2009) mit folgenden Punkten erstellt. Zur Erledigung des Antrages des Bw. würden folgende Unterlagen benötigt:

- Begräbniskostenrechnung und Zahlungsbelege (bis € 4.000,00);
- Grabsteinkostenrechnung mit Zahlungsbeleg (zusätzlich bis € 4.000,00);

- Einantwortungsurkunde inkl. Beschluss vom Bezirksgericht oder Bestätigung vom Bezirksgericht, dass mangels Vermögen keine Verlassenschaftsabhandlung stattgefunden habe;
- Seien von dritter Seite Ersätze für die Begräbniskosten geleistete worden.

Nicht absetzbar seien Kosten für die Trauerbekleidung, Kosten für die Bewirtung von Trauergästen ("Leichenschmaus") und Kosten der Grabpflege. Sämtliche Belege seien in Kopie inkl. einer Aufstellung der beantragten Aufwendungen betreffend Krankheitskosten in Höhe von € 311,68 und sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 3.796,51 beizubringen.

C) Am 5. Juli 2010 wurden vom Bw. folgende Belege in Kopie in den Einwurfkasten des Finanzamtes geworfen (OZ 11 ff./2009):

a) Nur teilweise lesbare Kopie der Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes X vom 11. Dezember 2009, nämlich Punkt 2.: *"Aufgrund der erfolgten Einantwortung wird auf der der A, geb. 16.XX, zu zwei Dritteln (B-LNR 3) zugeschriebenen Liegenschaft EZ B Grundbuch C Hirtenberg die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die erbl. Tochter DD, geb. 29.XXX, E, F, herzustellen sein. Es wird festgestellt, dass die eingearbeitete Erbin zum Kreis der gesetzlichen Erben zählt."*

Der obere Teil dieser Urkunde ist größtenteils durch die Kopie eines Überweisungsbeleges verdeckt, auf dem der Betrag von € 676,16 zugunsten des öffentlichen Notars G aufscheint. Unter der Rubrik Verwendungszweck ist ausgeführt: "VS AA, AZ H/09". Es wurden auf diesem Beleg kein/e Auftraggeber/in oder Einzahler/in und keine Kontonummer, von der der genannte Betrag überwiesen worden ist, angeführt.

b) (OZ 12) zwei Kopien von Auftragsbestätigungen über € 185,00 und € 1.295,3. Die erstangeführte Überweisung vom 28. Dezember 2009 ging an das Bezirksgericht Baden, die zweitangeführte an I mit J als Auftraggeber.

c) (OZ 13) Rechnung des öffentlichen Notars G in K, L, an Frau DD (= Ehegattin des Bw.) über € 848,00 für die grundbücherliche Eintragung ob EZ B GB M.

d) (OZ 14) Rechnung der Gärtnerei N in O, P, an Frau DD in F, vom XXXX 2009 über € 562,00 sowie Kopie der Auftragsbestätigung an die Marktgemeinde R über € 574,00 für Friedhofsabrechnung.

e) (OZ 15) Rechnung der Bestattung S in T, U, vom 12. Oktober 2009 an Frau DD, F, V, für Bestattungsleistungen € 3.279,92.

f) (OZ 16, 17 und 19): Kontoauszüge der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft betreffend Oktober 2009, Juli 2009 und April 2009. Darin wurden dem Bw.

folgende Kostenanteile für in Anspruch genommene ärztliche Leistungen vorgeschrieben: € 46,46; € 96,82, € 37,90.

g) (OZ 17 und 18): zwei Kopien von Kassabons von brilleria Augen & Optik, jeweils vom 9. Juni 2009, 15:47:07 über € 35,00.

h) (OZ 20) Honorarnote von Dr. W, Facharzt für Augenheilkunde, vom 5. März 2009 an den Bw. über € 20,00;

i) (OZ 21) Rechnung der Kärntner Buchhandlung vom 24. Februar 2009 an den Bw. für ein Buch von Hoffbauer Gabi: Die besten Bluthochdruckkiller über € 10,70.

j) (OZ 22): Auftragsbestätigung der Überweisung des Mitgliedsbeitrages für 2009 in der Höhe von € 48,00 an den Kriegsopfer- und Behindertenverband für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

D) Am 6. Juli 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (OZ 23 f./2009) erstellt. Bei den Sonderausgaben wurden neben dem Kirchenbeitrag der Pauschbetrag für Sonderausgaben in Höhe von € 60,00 berücksichtigt. Bei den außergewöhnlichen Belastungen wurden Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes von € 411,68 anerkannt und durch einen Selbstbehalt in gleicher Höhe neutralisiert. Als Freibetrag wegen einer eigenen Behinderung des Bw. wurden € 243,00 in Abzug gebracht.

Das Einkommen des Bw. belief sich demnach auf € 21.457,00, die Einkommensteuer auf € 3.822,06. Die anrechenbare Lohnsteuer betrug € 3.905,04, sodass sich eine Abgabengutschrift von € 82,98 ergab.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht haben berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt von € 2.511,70 nicht überstiegen.

Begräbniskosten stellten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Die Aufwendungen des Bw. seien daher nicht zu berücksichtigen.

E) Mit Schreiben, das der Bw. am 23. Juli 2010 in den Einwurfkasten des Finanzamtes warf (OZ 25 f./2009), erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid **Berufung** und führte Folgendes aus:

Die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen betreffend die Notariatskosten bezüglich des Ablebens der Mutter seiner Ehefrau in Höhe von € 3.796,51 seien mit der Begründung abgewiesen worden, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen,

von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht haben berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.511,70 nicht überstiegen.

Die Belege seien bereits übermittelt worden, jedoch erlaube er sich trotzdem noch einmal eine Aufstellung dieser Kosten anzufertigen:

Notar G : € 1.676,16;

Notar G : € 1.295,35;

Bezirksgericht X : € 185,00;

Gemeindeamt R : € 574,00;

Gemeindeamt R : € 66,00;

Summe: € 3.796,51.

Wie aus der obigen Aufstellung ersichtlich sei, überstiegen schon die ersten beiden Positionen für den Notar den angeblichen Selbstbehalt von € 2.511,70.

Er ersuche daher, die angeführten Aufwendungen als Aufwendungen für außergewöhnliche Belastung in der Berechnung für die Einkommensteuer für 2009 zu berücksichtigen.

F) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 26. Juli 2010 (OZ 27/2009) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Begräbniskosten und sonstige Kosten des Nachlassverfahrens stellten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können.

Da ausreichend Aktiva vorhanden gewesen seien (das Grundstück sei vererbt worden), könnten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

G) Mit Schreiben vom 3. August 2010 stellte der Bw. den **Vorlageantrag** (OZ 28/2009) und führte Nachstehendes aus:

Es sei unbestritten, dass ausreichend Aktiva im Nachlass vorhanden gewesen seien (Grundstück – gleichzeitig Wohnort, gewöhnlicher Aufenthalt), jedoch könne gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung müsse folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllen:

1. Sie müsse außergewöhnlich sein;
2. Sie müsse zwangsläufig erwachsen;
3. Sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Es werde darauf hingewiesen, dass – wie in der der Abgabenbehörde vorliegenden Einantwortungskunde ersichtlich sei – die Erbin und Mindestpensionsbezieherin seine Ehefrau sei und die Kosten für das Begräbnis und die Notariatskosten durch ihn bestritten worden seien. Diese Kosten seien ihm außergewöhnlich, zwangsläufig und seine

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigend erwachsen. Aufgrund der Mindestpension seiner Ehefrau könne er diese Kosten nicht von ihr rückerstattet bekommen und die Zwangsläufigkeit ergebe sich aufgrund des Wohnsitzes, da seine Frau den gemeinsamen Wohnsitz nicht verkaufen könne, um die Begräbnis- und Notariatskosten zu bestreiten.

H) Mit Ergänzungersuchen vom 18. November 2010 wurde der Bw. ersucht, folgende Unterlagen nachzureichen:

- 1) das Protokoll des Gerichtskommissärs G , öffentlicher Notar in K , (= Verlassenschaftsprotokoll) betreffend die Verlassenschaftsabhandlung nach dem Tod von A.
- 2) eine Kopie des Einantwortungsbeschlusses vom 15. Februar 2010.

I) Der Einantwortungsbeschluss samt aktuellem Grundbuchsatz wurde dem Referenten mit Telefax am 22. November 2010, das Protokoll zur Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung am 26. November 2010, ebenfalls mit Telefax, übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die steuerliche Anerkennung von Begräbniskosten aus Anlass des Todes der Schwiegermutter des Bw. in der Höhe von € 4.020,12 laut Einkommensteuererklärung und € 3.796,51 laut Berufungsschreiben.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Laut Verlassenschaftsprotokoll vom 25. November 2009 gab die erblieche Tochter, DD , eine unbedingte Erbserklärung auf Grund des Gesetzes ab. Die Aktiva bestehen laut diesem Protokoll aus folgenden Positionen:

A) Aktiva	Betrag in €
1) 3-facher Einheitswert der 2/3-Anteile an der Liegenschaft EZ B KG M	43.167,63
2) Guthaben bei der Sparkasse Y, Girokonto	68,94
3) Guthaben bei der Sparkasse Y	73,01
Summe der Aktiva	43.309,58
B) Passiva	
1) Forderung der erbliechenen Tochter für beglichene Rote Kreuz Rechnungen und den Rauchfangkehrer	1.126,44
2) Bestattungskosten der Fa. Z	3.279,92
3) Friedhofsgebühr Marktgemeinde R	574,00
4) Steinmetzkosten Fa. CX	600,00

5) Leichenmahl Gasthaus DX	178,20
6) Blumen Gärtnerei N	562,00
Summe der Passiva	6.320,56
reiner Nachlass	36.989,02

b) Die Gattin des Bw. bezog im Streitjahr steuerpflichtige Einkünfte von € 6.740,81 (KZ 245 des Lohnzettels).

II) einkommensteuerrechtliche Würdigung:

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:

- 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 (Abs. 2).

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen 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 vom 18. Februar 1999, 98/15/0036, und vom 28. November 2002, 2002/13/0077; zitiert in UFS vom 23. August 2010, RV/0260-K/09).

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 daher 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, d.h. die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen, der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht (§ 1042 ABGB) gegen die Verlassenschaft (vgl. UFS vom 10. Oktober 2008, RV/0916-L/08).

Im Falle des Bw. ist zunächst davon auszugehen, dass seine Gattin Alleinerbin der Liegenschaft EZ B, Grundbuch M ist. Diese Liegenschaft wurde hinsichtlich der noch nicht übertragenen 2/3 im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens mit dem dreifachen Einheitswert als Aktivum (= € 43.167,63) angesetzt. In diesem Fall ist festzuhalten, dass im Nachlass befindliche Liegenschaften mit ihren wirtschaftlichen Werten (= Verkehrswert) und nicht mit dem Einheitswert zu bewerten sind. Es war somit ausreichend Nachlassvermögen vorhanden, in dem die geltend gemachten Begräbniskosten ihre Deckung fanden. Zur Kostentragung verpflichtet ist die Erbin, da die Begräbniskosten im Nachlass Deckung finden. Der vom Bw. ins Treffen geführte Einwand, dass das Nachlassvermögen im Wesentlichen nur aus einem Haus bestanden habe, wo er und seine Gattin den Wohnsitz haben, ist daher nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Die sittliche Verpflichtung zur Kostentragung für das Begräbnis von A trifft in erster Linie die Erbin und nicht den Bw. als deren Ehegatten. Eine sittliche Verpflichtung des Bw. zur Tragung der in Rede stehenden Aufwendungen kann aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates allenfalls dann in Betracht kommen, wenn die dadurch unterstützte Ehegattin des Bw. nicht selbst in der Lage gewesen wäre, die nicht in Nachlassaktiva Deckung findenden Begräbniskosten aus eigenen Mitteln zu bestreiten, was im gegenständlichen Verfahren nicht zutrifft.

Die Übernahme der Kosten durch den Bw. ist – auch vor dem Hintergrund der im Vorlageantrag angeführten Umstände – zwar menschlich verständlich, reicht aber nach Lehre und Rechtsprechung nicht aus, die Berücksichtigung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 zu begründen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Dezember 2010