

GZ. RV/0212-W/06

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004, entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Die Bw. beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung Begräbniskosten für den Gatten und Aufwendungen für die Errichtung des Grabmals der Eltern (Vater verstorben 2000). Die Begräbniskosten waren durch die Verlassenschaft gedeckt und wurden nicht berücksichtigt.

Im Zuge der Erledigung der rechtzeitig eingebrachten Berufung wären die Ausgaben für die Grabstätte der Eltern grundsätzlich anerkannt worden (€ 3.000,00), diese Ausgaben liegen jedoch unter dem steuerlichen Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988.

Der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz langte fristgerecht ein und wurde um die Anerkennung der Notarkosten in Höhe von € 1.549,32 erweitert.

Die Bw. machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung Begräbniskosten in Höhe von € 21.031,21 geltend.

Folgende Aufstellung wurde dazu dem Finanzamt übermittelt:

<b>Steinmetz</b>	
Grab Ehemann	6070,00
Fundament Eltern	600,00
Grab Eltern	2637,00
	<b>9307,00</b>

<b>BG Purkersdorf</b>	
Pauschalgebühr	42,00
Beschluss	316,00
	<b>358,80</b>

<b>Bestattung</b>	
Bestattung	<b>7.420,00</b>

<b>Diverses</b>	
Essen	25,81
Portokosten	16,50
Blumenschmuck	700,00
Bekleidung	300,00
	<b>1.042,31</b>

<b>Notar</b>	
Verlassenschaft	<b>1.549,32</b>

<b>MA 43 Friedhof</b>	
Familiengrab	<b>1.353,88</b>

Lt. eidestätigem Vermögensbekenntnis betragen die **Nachlassaktiva** in Summe € 78.084,61, wobei das Eigentumsreihenhaus lediglich mit dem dreifachen Einheitswert (€ 65.281,29) Berücksichtigung fand.

#### **Passiva:**

1.	Bestattungskosten	€	7.420,00
2.	Steinmetzkosten	€	6.070,00
3.	Kostenbeitrag X-Klinikum	€	94,20
4.	Forderung einer Bank	€	68.298,09
5.	Forderungsanmeldung der zweiten Bank	€	7.361,01
	Summe	€	89.243,30

### Gegenüberstellung

Summe der Nachlassaktiva	€	78.084,61
Summe der Nachlasspassiva	€	89.243,30
<b>Nachlassüberschuldung It. eidesstättigem Vermögensbekenntnis (Reihenhaus nicht zum Verkehrswert, sondern mit dem dreifachen Einheitswert berücksichtigt)</b>	€	<b>11.158,69</b>

**Das Finanzamt anerkannte im Zuge der Veranlagung die Begräbniskosten nicht und begründete dies wie folgt.**

Begräbniskosten stellen nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können, weshalb die Aufwendungen nicht berücksichtigt worden seien.

Gegen den Veranlagungsbescheid erhab **die Bw. Berufung mit folgender Begründung:**

Bei der Veranlagung seien die Begräbniskosten für den verstorbenen Gatten nicht anerkannt worden. Der Notar habe die Begräbniskosten in der Höhe von € 7.420,00 und die Steinmetzkosten in der Höhe von € 6.070,00 in die Passiva der Verlassenschaft gerechnet.

Hätte die Bw. gewusst, dass sie diese Kosten dann nicht von der Steuer absetzen könne, hätte sie die Kosten selber bezahlt und für den Betrag nur Erbschaftssteuer beglichen.

Für diese schlechte Beratung durch den Notar habe die Bw. € 1.549,32 bezahlen müssen, welche auch von der Finanzverwaltung nicht anerkannt worden seien. Außerdem habe die Bw. noch den Grabstein für ihren bereits 2000 verstorbenen Vater bezahlt. Die inzwischen schon verstorbene Mutter der Bw. sei mittellos gewesen, weshalb sie sich den Grabstein nicht unmittelbar nach dem Begräbnis ihres Mannes leisten konnte.

**Das Finanzamt begründete die Berufungsvorentscheidung wie folgt:**

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 4.448,55 nicht übersteigen. Die Kosten des Grabs der Eltern werden in Höhe von € 3.000,00 als außergewöhnliche Belastungen anerkannt (§ 34 Einkommensteuergesetz 1988).

**Die Bw. stellte einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II.**

**Instanz und begründete diesen wie folgt:** Bei der Veranlagung sei nunmehr die

Grabstätte ihres Vaters bzw. mittlerweile ihrer Eltern anerkannt worden. Offen geblieben seien jetzt noch die Kosten für den Notar in der Höhe von € 1.549,32, welche sie bezahlt habe, und die außerdem eine außergewöhnliche Belastung für die Bw. darstellten. Darum ersuche die Bw. nunmehr um Zuerkennung von Notarkosten, wobei die Bw. nochmals darauf hinwies, dass die hohe Steuernachzahlung durch die schlechte Beratung des Notars entstanden sei. Die Bw. habe sich Geld für das Begräbnis ihres verstorbenen Gatten ausborgen und natürlich wieder zurückzahlen müssen.

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

**Zu beurteilen ist, ob die Notarkosten aus der schriftlichen Abhandlungspflege im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung im Zusammenhang mit dem Tod des Gatten der Bw. in Höhe von € 1.549,32 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anzuerkennen sind.**

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung 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 gemäß Abs 2 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse bzw. 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

höchstens € 7.300	6%
mehr als 7.300 € bis 14.600 €	8%
mehr als 14.600 € bis 36.400 €	10%
mehr als 36.400 €	12%

Gem. § 34 Abs. 5 EStG 1988 gilt bei der Berechnung Folgendes: Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

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

- für jedes Kind (§ 106)

Im Berufungsgegenständlichem Fall errechnet sich der Selbstbehalt daher wie folgt:

Einkommen lt BE zum Ifd Tarif zu versteuern	32.677,65
---	-----------

sonstige Bezüge iSd § 34 Abs 5 EStG 1988	4456,51
--	---------

	37.134,16
--	-----------

daher ist der anzuwendende %Satz 12 %	37100
---------------------------------------	-------

12% Selbstbehalt	4452
------------------	------

Rundungsdifferenzen	
---------------------	--

daher lt BVE	4448,55
--------------	---------

Die Belastungen müssen die o.a. gesetzlichen Voraussetzungen **gleichzeitig** erfüllen.

Außergewöhnlich ist eine Belastung dann, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse bzw. Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, soweit sie einen Selbstbehalt übersteigt.

### **Mangelnde Zwangsläufigkeit:**

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Demnach erwächst eine Belastung

**nicht zwangsläufig**, wenn sie vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist, sonst **unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat** oder sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmensgewinnes darstellt.

Die Notarkosten erwachsen der Bw. lediglich auf Grund der Annahme der Erbschaft.

Die Bw. hätte sich der Erbschaft entschlagen können, was zur Folge gehabt hätte, dass der Nächste der Erbfolge an die Reihe gekommen wäre und weiters, dass der Bw. keinerlei Notar- bzw. Gerichtskosten entstanden wären.

**Die Notarkosten sind unmittelbare Folge eines Verhaltens der Bw., nämlich der Annahme der Erbschaft durch die Bw., zu der sich die Bw. selbst entschlossen hat.**

**Demgemäß sind auch Nachlassverbindlichkeiten nicht abzugsfähig, weil sie eine Verhaltensfolge aus der Annahme der Erbschaft** sind (VwGH 17.1.1984, 83/14/244; 14.2.1984, 83/14/0256; Taucher, Erbschaften und Ertragsteuern, 145, alle zit. in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz 38).

Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft erwachsen, sind nicht zwangsläufig (VwGH 14.2.1984, 83/14/0256, zit in Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 14 zu § 34).

Eine Belastung ist grundsätzlich nur dann zwangsläufig, wenn sich der Abgabepflichtige ihr nicht entziehen kann (VwGH 12.6.1959, 2124/57; zit in Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 14 zu § 34).

Würde keiner der potentiellen Erben die Erbschaft annehmen, würde letztendlich die Republik erben, und die mit der Erbschaft verbundenen Gerichts- und Notarkosten zahlen.

Es liegen aus den oben ausführlich angeführten Gründen laut Ansicht des UFS **keine** tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründe vor (angemerkt wird, dass solche von der Bw. auch nicht behauptet wurden), die dazu führen würden, dass die Belastung zwangsläufig erwachsen würde.

**Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit würde nur der Anteil von € 100,77 von den Notarkosten beeinträchtigen.** Angemerkt wird, dass die Berufung jedoch schon auf Grund mangelnder Zwangsläufigkeit der Ausgaben abzuweisen ist.

Der Selbstbehalt beim Einkommen der Bw. beträgt wie bereits vom Finanzamt ausgeführt € 4.448,55, weshalb lediglich die Differenz zwischen € 4.549,32 (Begräbniskosten von

€ 3.000,00 plus die nun geltend gemachten berufungsanhängigen Notarkosten) und € 4.448,55, somit also lediglich € 100,77, relevant wäre hinsichtlich einer allfälligen Minderung der Steuerbemessungsgrundlage.

***Der Vollständigkeit halber wird zu den nicht berufungsanhängigen Begräbniskosten ausgeführt:***

Gemäß § 549 ABGB gehören die Kosten für ein angemessenes Begräbnis zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nachlasses. Sie sind daher vorrangig aus einem vorhandenen aktiven Nachlassvermögen zu bestreiten. Eine sittliche Verpflichtung des Erben für diese Kosten aus eigenem aufzukommen ist nur gegeben, wenn diese aus dem Nachlass - angesetzt zu **Verkehrswerten** - nicht bestritten werden können.

Der Beurteilung der Frage, ob die vom Erben übernommene Vermögensmasse ausreicht, aus dem Erbgang erwachsene Verpflichtungen zu erfüllen, wird nicht der Buchwert übernommener Unternehmen zugrunde gelegt, sondern der "jedenfalls erheblich" darüber liegende Wert unter Berücksichtigung der stillen Rücklagen und des Firmenwertes (Hinweis auf E 13.9.1972, 1852/70, VwSIg 4420 F/1972; VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; zit. in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz 38 "Begräbniskosten"). Gem. § 549 ABGB gehören die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten und sind demnach aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; das Nachlassvermögen ist mit dessen **Verkehrswert** anzusetzen (VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040; **eine bloße Vervielfachung der Einheitswerte ist nicht zulässig**).

Die Verpflichtung der Bw. und Erbin, für die Begräbniskosten ihres Ehemannes aus Eigenem aufzukommen und damit eine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 zu erreichen, käme daher nur dann in Betracht, wenn kein ausreichendes Nachlassvermögen vorhanden wäre. Da im vorliegenden Fall die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung finden, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht (vgl. auch VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040).

Die Grundvoraussetzung für den Abzug von Begräbniskosten ist jedenfalls, dass die Ausgaben durch das **zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen** nicht gedeckt werden können. Es soll daher - ausgehend vom Zivilrecht - im Folgenden untersucht werden, wann dies der Fall ist.

In den meisten Fällen kommt es durch Einantwortung zur Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens. Inwieweit der Erbe (die Erben) für Schulden des Erblassers haftet (haften), bestimmt sich nach der Art der Erbserklärung: Bei unbedingter Erbserklärung – wie dies berufungsgegenständlich der Fall ist - haftet die Erbin unbeschränkt mit ihrem ganzen

Vermögen. Es kommt zu keiner formellen Verlassenschaftsinventarisierung, an dessen Stelle tritt das **eidesstättige Vermögensbekenntnis**, das in gegenständlichem Berufungsverfahren aktenkundig ist.

Ad Deckung der Begräbniskosten aus dem Nachlass bei unbedingter Erbserklärung:  
IdR wird eine unbedingte Erbserklärung nur dann abgegeben, wenn die Nachlassaktiva die -passiva übersteigen, der Nachlass also nicht überschuldet ist bzw. unbekannte Verbindlichkeiten auszuschließen sind. In diesem Fall stellt sich das Problem der Begräbniskosten nicht.

Steuerliche Konsequenzen: Allen Varianten ist gemeinsam, dass sich die aus der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung ergebenden rechtlichen Folgen letztlich als die Konsequenzen einer aus **freien Stücken unternommenen Handlung** darstellen, was einem Abzug von außergewöhnlichen Belastungen entgegensteht. Wie oben ausgeführt unterbleibt bei einer unbedingten Erbserklärung die genaue Ermittlung der Nachlassaktiva und -passiva. Um eine Überschuldung des Nachlasses festzustellen, müssten in diesem Fall eigenständige Ermittlungen im Abgabenverfahren erfolgen, wobei im Zweifel - da eine

**Begünstigungsvorschrift vorliegt – die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt.**

Die Überschuldung des Nachlasses wurde von der Bw. nicht behauptet, und es wurden auch keine diesbezüglichen Nachweise vorgelegt.

Angemerkt wird, dass sich das Wohnungseigentum am Reihenhaus bei Ansetzen mit dem Verkehrswert weit höher als mit dem dreifachen Einheitswert lt. eidesstätigem Vermögensbekenntnis zu Buche schlagen würde, und daher allein aus diesem Grund keine Nachlassüberschuldung vorliegen würde (Lenneis, Voraussetzungen für den Abzug von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung, in RdW 3/2002).

Eine Untersuchung, ob ein vorhandener Nachlass leicht und ohne unverhältnismäßige Werteinbuße realisierbar ist, braucht nicht angestellt werden, weil Begräbniskosten als bevorzugte Nachlassverbindlichkeiten schon den Nachlass und die darauf entfallende Erbschaftsteuerschuld mindern (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz 38 "Begräbniskosten").

Der UFS schließt sich daher grundsätzlich der Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Veranlagung an, dass die Begräbniskosten aus dem Nachlassvermögen zu bestreiten sind, und daher keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass der Punkt hinsichtlich "Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastungen" nicht berufungsabhängig ist.

#### **Ad Kosten des Grabmals:**

Wie die Bw. selbst ausführt, ist in der BVE nunmehr die Grabstätte der Eltern grundsätzlich berücksichtigt worden, weshalb die diesbezüglichen Ausgaben in Höhe von € 3.000,00 im Sinne der BVE grundsätzlich anzuerkennen wären. Die anzuerkennenden Ausgaben liegen jedoch unter dem o.a. Selbstbehalt und finden aus diesem Grund keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung.

Da die Aufwendungen für das Grabmal in Höhe von € 3.000,00 den **Selbstbehalt** nicht übersteigen, konnten sie nicht berücksichtigt werden. Die Steuerbemessungsgrundlage bleibt daher unverändert.

Auf die diesbezügliche Begründung in der Berufungsvorentscheidung wird hingewiesen.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Juni 2006