



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/1718-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit der am 16. Jänner 2006 abgegebenen Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 machte der Berufungswerber (Bw.) – neben einer Lebens- und Unfallversicherung - auch Aufwendungen in Höhe von insgesamt 53.810,00 S im Zusammenhang mit der Beerdigung seiner im März 2001 verstorbenen Gattin als Sonderausgaben geltend (Begräbniskosten: 47.914,00 S; Kranzkosten: 3.130,00 S; Leichenschmaus: 2.766,00 S).

Im Einkommensteuerbescheid vom 19. Jänner 2006 berücksichtigte das Finanzamt die Aufwendungen für Personenversicherungen als Sonderausgaben, wodurch sich eine Abgabengutschrift iHv 2.321 S (168,67 €) ergab.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrachten Berufung vom 7. Februar 2006 wies die steuerliche Vertreterin darauf hin, dass der Bw. die – durch die Erbschaft nicht gedeckten - Begräbniskosten für seine Frau in Höhe von 47.914,00 S (3.482,05 €) irrtümlicherweise als Sonderausgaben und nicht als außergewöhnliche Belastung angeführt habe.

Über Aufforderung des Finanzamtes legte die steuerliche Vertreterin des Bw. mit Schreiben vom 3. April 2006 (Bl. 14/2001 An-Akt) den Beschluss des BG Mödling vom 18. Juli 2007 vor, demzufolge der erbl. Sohn eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat und diesem die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses eingeräumt wurde. Weiters wurde ausgeführt, dass der Bw. ein lebenslängliches Wohnrecht in dem ehemals ehelichen Haus habe. Er sei auch durch all die Jahre zum Unterhalt gegenüber der Verstorbenen verpflichtet gewesen. Als Ehemann habe er sowohl aus tatsächlichen als auch aus rechtlichen Gründen (als Unterhaltsverpflichteter) die Begräbniskosten für seine verstorbene Frau bezahlen müssen.

Nach Einsichtnahme in den an den erbl. Sohn gerichteten Erbschaftsteuerbescheid stellte das Finanzamt fest, dass die Nachlassaktiva insgesamt 1.137.199,33 S betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Mai 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte Folgendes aus:

„Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach aus dem vorhandenen Nachlassvermögen zu bestreiten. Nicht absetzbar sind Kosten der Trauerbekleidung, sowie Ausgaben für Blumen und Kränze und Kosten der Bewirtung von Trauergästen.“

Die Begräbniskosten waren um die Nachlassaktiva in Höhe von S 1.137.199,33 zu kürzen. Es verbleiben somit keine steuerlich abzugfähigen Kosten. Ihre Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“

Im Vorlageantrag wurde ergänzend zum bisherigen Vorbringen vorgebracht, dass die verstorbene Gattin des Bw. ihren Sohn als Erben eingesetzt habe. Nachdem dieser zwar das Haus in M. geerbt habe, für ihn aber dieses Erbe im Hinblick auf das lebenslängliche Wohnrecht des Bw. zu Zeit wertlos sei, habe er sich – aus diesem und vielen anderen Gründen – nicht an den Begräbniskosten beteiligt. Nachdem der Bw. gegenüber seiner Ehefrau auch unterhaltpflichtig gewesen sei, habe er aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen die Begräbniskosten bezahlen müssen und sich dieser Bezahlung nicht entziehen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die vom Bw. in Höhe von 47.914,00 S geltend gemachten Aufwendungen für Begräbniskosten seiner Gattin als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, obwohl er nicht Erbe ist und die Nachlassaktiven 1.137.199,33 S ausmachen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen gleichzeitig 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).

Abs. 2 bestimmt, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3 regelt, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Im Abs. 4 wird ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Im Verlassenschaftsverfahren der verstorbenen Gattin des Bw. hat der Erbe (Sohn der Verstorbenen) eine bedingte Erbserklärung abgegeben. Bei bedingter Erbserklärung ist ein Verlassenschaftsinventar zu erstellen, im Zuge dessen eine Schätzung aller Nachlassaktiva erforderlich ist.

Im vorliegenden Verfahren hat das Finanzamt – ausgehend von den Ergebnissen des Verlassenschaftsverfahrens und dem auf diesem basierenden Erbschaftsteuerverfahren - in der Berufungsvorentscheidung die in weiterer Folge unwidersprochen gebliebene Feststellung getroffen, dass die der Bemessung der Erbschaftssteuer zu Grunde liegenden Nachlassaktiva insgesamt 1.137.199,33 S betragen.

Für Begräbniskosten haftet in erster Linie der Nachlass (§ 549 ABGB). Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmals (Grabstein mit Grabeinfassung) kommen nach ständiger Rechtsprechung als außergewöhnliche Belastung nur dann in Betracht, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Bestellers des Begräbnisses belasten (VwGH 25.9.1984, 84 14/0040 mwN). Die angesprochenen Kosten gehören somit zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nachlasses und sind - bevorzugt - aus dem vorhandenen (verwertbaren), zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen zu bestreiten. Nur soweit die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können, stellen sie im Ausmaß der Kosten eines einfach gestalteten Begräbnisses sowie Grabmals eine außergewöhnliche Belastung dar.

Soweit in der Berufung zunächst vorgebracht wurde, dass die Begräbniskosten durch die Erbschaft nicht gedeckt waren, steht dies im Widerspruch zur Aktenlage. Festgestellt wird in diesem Zusammenhang weiters, dass eine Überschuldung des Nachlasses nicht gegeben ist. Außerdem fanden die Kosten der Bestattung mit einem Betrag von 58.434,00 S im an den Erben gerichteten Erbschaftsteuerbescheid als Nachlasspassivum Berücksichtigung.

Selbst wenn man dem Berufungsvorbringen folgt, wonach für den Erben die geerbte Liegenschaft – im Hinblick auf das dem Bw. eingeräumte lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht – wertlos sein soll, vermag der Bw. für den von ihm eingenommenen Standpunkt schon allein deshalb nichts zu gewinnen, weil diese Liegenschaft mit einem Wert von 1.089.000,00 S in den gesamten Nachlassaktiven (1.137.199,33 S) enthalten ist, und die restlichen Aktiva in Höhe von 48.199,33 S (= 1.137.199,33 S abzüglich 1.089.000,00 S) die mit 47.914,00 S geltend gemachten Begräbniskosten übersteigen.

Mit anderen Worten, die geltend gemachten Begräbniskosten finden im gegenständlichen Fall als gemäß § 549 ABGB bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten in den Nachlassaktiva selbst dann Deckung, wenn das Grundstück mit dem für die Erbschaftsteuer relevanten Wert, welcher im Regelfall wesentlich unter dem Verkehrswert liegen wird, unberücksichtigt bleibt. Aus diesem Grund erübrigt sich auch ein näheres Eingehen auf das vom Bw. vorgebrachte Argument, wonach die Liegenschaft durch das ihm eingeräumte lebenslängliche Wohnrecht für den Erben wertlos sei. Ebensowenig vermag aber auch der Hinweis des Bw. auf seine gegenüber der verstorbenen Gattin bestehende Unterhaltsverpflichtung angesichts der Tatsache, dass die Begräbniskosten in den Nachlassaktiva ohnehin Deckung finden, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Abgesehen davon kann aber auch derjenige, der die Begräbniskosten tatsächlich getragen hat, nicht aber Erbe ist – soweit entsprechende Nachlassaktiva vorhanden sind – die Rückerstattung von demjenigen, dem die Nachlassaktiva zugekommen sind, verlangen und ist somit zumeist nicht endgültig belastet. Wird aus persönlichen Motiven gegenüber dem Erben von der Geltendmachung einer Rückerstattung Abstand genommen, so ist darin ein Verhalten zu sehen, zu dem sich der Bw. aus freien Stücken entschlossen hat und dem es jedenfalls an der gemäß § 34 Abs. 3 EStG erforderlichen Zwangsläufigkeit mangelt.

Eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung kommt im gegenständlichen Verfahren nicht in Betracht und war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Dezember 2006