

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.05.2011

Geschäftszahl

2008/15/0009

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart in 7000 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. November 2007, Zl. RV/2469-W/07, betreffend Einkommensteuer 2006 (mitbeteiligte Partei: E W in M), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die im Jahr 1933 geborene Mitbeteiligte erzielte im Streitjahr Pensionseinkünfte von 14.057,28 EUR. Ihr wurde der Nachlass ihrer im Jänner 2006 im 94. Lebensjahr verstorbenen Mutter (Aktiva von 379,60 EUR) an Zahlungs Statt überlassen.

In der "Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung" beantragte die Mitbeteiligte, die im Nachlass nicht gedeckten Begräbniskosten für ihre Mutter als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 anzuerkennen.

Im Einkommensteuerbescheid anerkannte das Finanzamt außergewöhnliche Belastungen (vor Abzug des Selbstbehalts von 1.625,65 EUR) in Höhe von 2.669,48 EUR.

Die Mitbeteiligte erhob Berufung und beantragte die Berücksichtigung höherer Beträge als Begräbniskosten.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass Kosten für die Bewirtung der Trauergäste (Totenmahl) von 1.136,30 EUR sowie Kosten für Trauerdruck- und Dankkarten von 378 EUR nicht anzuerkennen seien, weil hinsichtlich dieser Aufwendungen die Zwangsläufigkeit fehle.

Die Mitbeteiligte beantragte die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte die Berücksichtigung der Kosten des Totenmahls und der Trauerparten.

In der Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass am Totenmahl ca. hundert Gäste teilgenommen haben. Es sei in der Gemeinde üblich, dass bereits anlässlich des Austragens der Parten (Todesanzeigen) und nochmals beim Begräbnis alle Trauergäste zum Totenmahl eingeladen würden.

Die Vertreterin des Finanzamtes bestätigte vor der belangten Behörde, dass es im Südburgenland üblich sei, im Anschluss an das Begräbnis zu einem Trauermahl einzuladen.

Die Mitbeteiligte brachte vor, sie könne sich an keinen Fall erinnern, in welchem in ihrer Gemeinde nach einem Begräbnis kein Totenmahl stattgefunden hätte. In alten Zeiten seien die Trauergäste mit einem Wurstaufschnitt bewirtet worden. Seit etwa zehn Jahren sei ein Wiener Schnitzel üblich, weil hier die erforderlichen Mengen besser abschätzbar seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Unstrittig sei, dass der Mitbeteiligten auf Grund des Begräbnisses ihrer Mutter im Jahr 2006 Aufwendungen von 4.247,30 EUR für das Begräbnis - einschließlich 1.136,30 EUR für das Totenmahl für etwa 100 Trauergäste - und von 1.900 EUR für Grabstein- und Grabplattenarbeiten erwachsen seien. Darüber hinaus habe die Mitbeteiligte weitere Aufwendungen für einen Kranz und das Trauergesteck in Höhe von 150 EUR getragen.

Ebenso unstrittig sei, dass es in der Gemeinde, in welcher die Mitbeteiligte wohne, üblich sei, im Anschluss an das Begräbnis ein Totenmahl zu halten, zu welchem die Trauergäste (alle am Begräbnis Teilnehmenden) eingeladen würden.

Zur teilweisen Abgeltung der Begräbniskosten seien der Mitbeteiligten vom Abhandlungsgericht die vorhandenen Nachlassaktiva von 379,60 EUR im Zuge einer so genannten "iure crediti-Einantwortung" an Zahlungen Statt überlassen worden. Die Mitbeteiligte habe allerdings noch 33,25 EUR an Gerichtskommissärsgebühren zahlen müssen, sodass die ihr zur Verfügung gestandenen Aktiva letztlich nur 346,35 EUR betragen hätten.

In der österreichischen Lehre und Rechtsprechung bestehe Einigkeit darüber, dass die Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, aber auch seines mangelnden Vermögens Rechnung tragenden, einfachen, würdigen Begräbnisses (und entsprechenden Grabes) außergewöhnliche Belastungen darstellten.

Im positiven Recht seien Begräbniskosten im hier interessierenden Sinn zum einen in § 549 ABGB, zum anderen in § 46 Abs. 1 Z 7 KO geregelt.

Nach § 549 ABGB gehörten 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".

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 7 KO seien Masseforderungen "die Kosten einer einfachen Bestattung des Gemeinschuldners".

Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum konkreten Umfang der "in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß" steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten nicht bestehe, erscheine es naheliegend, in dieser Frage nicht auf die Judikatur deutscher Gerichte zum deutschen Steuerrecht (der BFH habe im Urteil vom 17. September 1987, III R 242/83, BStBl. II 1988, 130, Aufwendungen für die Bewirtung der Trauergäste nicht zum Abzug zugelassen), sondern auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes zu § 46 Abs. 1 Z 7 KO zurückzugreifen.

§ 46 Abs. 1 Z 7 KO privilegiere nur die Kosten einer "einfachen" Bestattung gegenüber anderen Forderungen. Für die belangte Behörde sei nicht ersichtlich, warum der Umfang dieser "einfachen Bestattung" im Insolvenzrecht anders gefasst sein sollte als in Bezug auf die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen im Bereich der außergewöhnlichen Belastung im Einkommensteuerrecht. Wie § 34 EStG 1988 liege auch § 46 Abs. 1 Z 7 KO im Ergebnis eine Abwägung der Interessen des Einzelnen gegenüber jenen der Allgemeinheit zugrunde.

Die Judikatur des OGH zähle u.a. Aufwendungen für Parten (Traueranzeigen) und Beileiddanksagungen, für Blumenschmuck einschließlich Kranz sowie für das Totenmahl (Hinweis auf *Dittrich/Tades*, ABGB36, § 549) zu den Kosten eines einfachen Begräbnisses, wenn diese nach Ortsgebrauch, Stand und Vermögen des Verstorbenen iSd § 549 ABGB angemessen seien und der Forderung nach einer einfachen Bestattung infolge Wahrung der Grenzen der wirtschaftlichen Tragbarkeit nicht widersprechen.

Mayerhofer führe in einem Beitrag zum Begriff der "einfachen Bestattung" in NZ 1992, 220, aus:

"Zu den Begräbniskosten im Sinne des § 549 ABGB gehören alle Kosten, die nach der Sitte mit der Bestattung verbunden sind, zusammengefasst nach der Judikatur: Neben den eigentlichen Bestattungskosten (Erwerb der Grabstelle, Totengräberarbeit, Sarg etc; EFSIlg 40.978) die Kosten eines Totenmahles, jene für Trauerkleider nur dann, wenn die Lebensstellung des Erblassers und das Herkommen am Bestattungsort die Anschaffung derartiger Kleidung für mittellose Angehörige erforderlich machen, Trinkgelder (zB an die Sargträger) bei Ortsgebrauch (RPfISlg A 5210), ferner die Kosten für Trauerbriefe und Trauerbilder und für die musikalische Umrahmung des Begräbnisses, die Stolgebühren im Hinblick auf die Bestattung im Rahmen einer Religionsgemeinschaft, weiters die Kosten für Kranz und Sargblumen, das Entfernen und Schließen der Grabplatte und für unbedingt notwendige Steinmetzarbeiten (KG Krems 28.1.1987, 1b R 486/86), die Auslagen für die Anschaffung des Grabsteines (RPfISlg A 7680; Feil, Konkurs-, Ausgleichs- und Anfechtungsordnung, 3. Auflage, 225) sowie die Kosten für Dankkarten, Porti und die Grabinschrift (RPfISlg A 7737), im Hinblick auf die 'einfache Bestattung' nicht aber die Kosten für deren Echvergoldung (KG Krems 13.3.1987, 1a R 485/86). Jedenfalls nicht als angemessene Begräbniskosten einer 'einfachen Bestattung' gelten die Kosten für Grabschmuck und die zukünftige Pflege des Grabes (RPfISlg A 7632).

Wie ausgeführt, ergibt sich die Höhe der Kosten einer 'einfachen Bestattung' gemäß § 46 Abs. 1 Z 7 KO aus der qualitativ entsprechend abgestuften Ausgestaltung der einzelnen unter den Begräbnisbegriff im Sinne des § 549 ABGB fallenden Posten, nicht jedoch unbedingt aus der Reduktion des Umfangs derselben. So ist bei der 'einfachen Bestattung' nur die Anschaffung eines den Rahmen der Einfachheit nicht überschreitenden ortsüblichen Grabsteins (SZ 59/41, RZ 1986/75) bevorrechtete Forderung."

Nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte gehörten sohin Kosten für Trauerdruck- und Dankkarten, für Sarggesteck und Kranz sowie für ein angemessenes Totenmahl zu den mit einem einfachen Begräbnis verbundenen Aufwendungen. Da diesen Aufwendungen der Vorrang gegenüber den allfälligen Forderungen anderer Gläubiger eingeräumt sei, bestehe nach Ansicht der belangten Behörde keine Veranlassung, diese Aufwendungen - soweit sie die übernommenen Nachlassaktiva überstiegen - nicht als außergewöhnliche

Belastung zu berücksichtigen. Ein Grund, diese Aufwendungen zwar insolvenzrechtlich, nicht aber steuerrechtlich anzuerkennen, sei nicht ersichtlich. Da sich die Aufwendungen der Höhe nach im Rahmen eines einfachen Begräbnisses halten müssten, stelle sich auch nicht die Frage eines allfälligen Repräsentationsaufwandes. Dass der Steuergesetzgeber in § 20 EStG 1988 Bewirtungsaufwendungen kritisch gegenüberstehe, sei ebenfalls nicht von Belang, weil es sich bei der Berücksichtigung von Begräbniskosten nach § 34 leg. cit. ohnehin um Aufwendungen der Lebensführung handle, die bei der Ermittlung der Einkünfte - von bestimmten, hier eben gegebenen Ausnahmen abgesehen - generell nicht abzugsfähig seien. Schließlich könne bei der Bewirtung der ortsüblichen Anzahl von Trauergästen mit den ortsüblichen Speisen - Wiener Schnitzel - und Getränken mit Kosten von ca. 11 EUR je Trauergast von einer Unangemessenheit keine Rede sein.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens sei unstrittig, dass in der Gemeinde A. seit jeher bei allen Begräbnissen die an der Beerdigung teilnehmenden Trauergäste zu einem Totenmahl geladen würden.

Die von der Mitbeteiligten insgesamt in Zusammenhang mit dem Begräbnis ihrer Mutter und dem Grabstein aufgewendeten Kosten hätten 6.297,30 EUR betragen.

Nach einer Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde über die Festsetzung eines Höchstbetrages für gewöhnliche Beerdigungskosten (Beerdigungskostenverordnung), BGBl. II Nr. 600/2003, betrage der Höchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten iSd § 159 des Versicherungsvertragsgesetzes 1958 (Beerdigungskosten iS dieser Bestimmungen bestünden aus den Kosten des Begräbnisses und den Kosten des Grabmals) 6.000 EUR.

Die belangte Behörde vertrete die Auffassung, dass der in der Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde genannte Höchstbetrag für "gewöhnliche Beerdigungskosten" von 6.000 EUR mangels entgegenstehendem Parteivorbringen und entgegenstehender Ermittlungsergebnisse auch jenem Betrag entspreche, der für den Berufszeitraum als Höchstbetrag für ein einfaches Begräbnis im Sinne von § 47 Abs. 1 Z 7 KO - und somit auch als Höchstbetrag für die im Rahmen des § 34 EStG 1988 steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten - heranzuziehen sei. Auch das Finanzamt anerkenne tatsächlich angefallene Begräbniskosten bis zu dieser Höhe als zwangsläufig erwachsen.

Es sei daher nach Ansicht der belangten Behörde pauschal davon auszugehen, dass im Umfang eines Betrages von 6.000 EUR die im Rahmen einer einfachen Bestattung anfallenden ortsüblichen Aufwendungen - und die von der Mitbeteiligten geltend gemachten Aufwendungen hielten sich dem Grunde nach in diesem Rahmen - zu außergewöhnlichen Belastungen führten.

Von den von der Mitbeteiligten aufgewendeten 6.297,30 EUR seien daher 6.000 EUR steuerlich als Begräbniskosten zu berücksichtigen. Die Zwangsläufigkeit des - geringfügig - übersteigenden Betrags sei von der Mitbeteiligten nicht dargelegt worden.

Die Begräbniskosten seien noch um die letztlich zur Verfügung gestandenen (Netto)Aktiva aus der Verlassenschaft von 346,35 EUR zu kürzen. An steuerlich anzuerkennenden Aufwendungen in Zusammenhang mit der Beerdigung verbleibe somit ein Betrag von 5.653,65 EUR (6.000 EUR - 346,35 EUR).

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 34 EStG 1988 räumt dem unbeschränkt Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens ein, wenn folgende im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

1. Die Aufwendungen müssen außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie müssen zwangsläufig sein (Abs. 3).
3. Sie müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 549 ABGB gehören die dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind sohin vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (vgl. hiezu *Apathy in Koziol/Bydlinski/Bollenberger* (Hrsg.), ABGB3, § 549 Rz 3).

Subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen für die Begräbniskosten (vgl. *Apathy*, aaO, Rz 3). Ist also überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen (vgl. *Eccher in Schwimann*, ABGB3, § 549 Rz 8; *Welser in Rummel*, ABGB I3, § 549 Rz 4; OGH EvBl 1966/90).

Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB schuldet ein Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.

Auf Grund der Anordnung des § 143 ABGB wird der angemessene Unterhalt geschuldet (vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht 13, I, 533).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich eine gesetzliche Verpflichtung der Mitbeteiligten zur Tragung der (im Nachlass nicht gedeckten) Kosten des Begräbnisses ihrer Mutter aus § 143 ABGB.

Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend aufzeigt, entspricht es der Rechtsprechung des OGH, dass zu den Begräbniskosten iSd § 549 ABGB die Kosten für ein Totenmahl zählen (vgl. *Apathy*, aaO, Rz 1), soweit sie dem Ortsgebrauch entsprechen (siehe OGH vom 9. März 1999, 4 Ob 55/99p).

Vor diesem Hintergrund trifft es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu, dass die durch § 143 ABGB normierte rechtliche Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten (bei gegebener Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners) auch die Kosten eines schlichten Totenmahles umfasst, soweit ein entsprechender Ortsgebrauch besteht.

Die Beschwerde des Finanzamtes wendet sich dagegen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid eine Verpflichtung der Mitbeteiligten zur Tragung der Kosten eines schlichten, dem Ortsgebrauch entsprechenden Totenmahles angenommen und solcherart (auch) hinsichtlich dieser Kosten die Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung nach § 34 EStG 1988 für erfüllt angesehen hat. Das Finanzamt erachtet für solche Kosten eine sittliche Verpflichtung als nicht gegeben. Damit zeigt das Finanzamt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil sich, wie oben ausgeführt, eine solche Verpflichtung aus § 143 ABGB ergibt. Dies gilt in gleicher Weise für die Kosten eines Trauer-Blumengesteckes am Sarg sowie von Beileiddanksagungen (vgl. nochmals *Apathy*, aaO, Rz 1; *Eccher*, aaO, Rz 3; *Mayerhofer*, NZ 1992, 220).

Ob eine Zwangsläufigkeit hinsichtlich solcher Kosten, insb der Kosten eines Totenmahles, auch bestünde, wenn keine rechtliche Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten vorläge, sondern ein Steuerpflichtiger sich aus (bloß) sittlichen Gründen der Tragung der Begräbniskosten nicht entziehen könnte, braucht im gegenständlichen Fall nicht beurteilt zu werden.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Wien, am 31. Mai 2011