
Datum: 04.12.2008
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1833/07 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2008:1204.2K1833.07E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 07.11.2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 27.03.2007 wird nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Kosten für die Beerdigung der Mutter des Klägers bei der Einkommensteuerveranlagung für 2004 als Sonderausgaben abziehbar sind.

2

Die Eltern des Klägers übertrugen ihm auf Grundlage des Hofübergabevertrages vom 25.09.1988 ihren landwirtschaftlichen Betrieb in C1 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Im Gegenzug verpflichtete sich der Kläger, seinen Eltern auf Lebenszeit ein Altenteil zu gewähren. Er sollte u.a. den "Eltern nach deren Tod ein standesgemäßes und christliches Begräbnis bereiten und für die übliche weitere Grabbpflege Sorge tragen". Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag, Nummer xxx der Urkundenrolle für 1988 des Notars S in C1, Bezug genommen

3

Der Vater des Klägers verstarb im Januar 2004. Seine Alleinerbin, die Mutter des Klägers, verstarb im April 2004. Der Kläger ist wiederum Alleinerbe nach seiner Mutter. Die Beerdigungskosten für die Mutter des Klägers beliefen sich insgesamt auf xxxx €. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus Bewirtungskosten in Höhe von yyyy €, Bestattungskosten von zzzz €, Kosten für Trauerdrucksachen in Höhe von yxy € und xyx € sowie Kosten für Blumen in Höhe von yyx €.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 machten die Kläger die Kosten für die Beerdigungen beider Elternteile als Sonderausgaben geltend. Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 07.11.2006 berücksichtigte der Beklagte diese Kosten nicht. Zur Begründung führte er aus, Beerdigungskosten stellten keine dauernden Lasten, sondern außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 Einkommensteuergesetz (EStG) dar. Da die Aufwendungen durch den Nachlass bestritten werden konnten, sei ein Abzug nach § 33 EStG nicht möglich. 5

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 legten die Kläger Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 27.03.2007 änderte der Beklagte die Steuerfestsetzung. Er berücksichtigte die Kosten für die Beerdigung des Vaters als abzugsfähige Sonderausgaben. Hinsichtlich der Beerdigungskosten für die Mutter des Klägers wies er den Einspruch zurück. Er legte dar, dass der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 15.02.2006 (X R 5/04, BFH/NV 2006, 1010) offen gelassen habe, ob die Aufwendungen für die Kosten eines ortsüblichen Grabmals abziehbar seien, wenn der aus einem Altenteilsvertrag Verpflichtete zugleich Erbe des überlebenden Altenteiler-Ehegatten sei. Nach dem Tod der Mutter sei mit dem Erbfall Konfusion eingetreten. Der Bundesfinanzhof habe in seinem Urteil in Sachen X R 14/85, BStBl. II 1989, 779, welches Grabpflegeaufwendungen betreffe, nicht darüber entschieden, ob eine Abzugsfähigkeit als dauernde Last einen Berechtigten voraussetze. Auch ein Abzug der Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung sei nicht möglich, weil die Aufwendungen ggf. durch den Nachlass bestritten werden konnten. 6

Die Kläger haben am 27.04.2007 Klage erhoben. 7

Sie sind der Ansicht, die Beerdigungskosten seien dauernde Lasten im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG und als solche abziehbare Sonderausgaben. Im Einzelnen tragen sie vor, die Grabpflegeverpflichtung sei typischer Bestandteil eines Altenteils- und Leibrentenvertrages im Sinne von Art. 96 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Abziehbar seien neben den eigentlichen Beerdigungskosten für das Grab und den Bestatter auch die Kosten einer üblichen kirchlichen und bürgerlichen Feier, die Kosten eines Grabsteins und die Ausgaben für Todesanzeigen und Danksagungen. 8

Beim Finanzgericht Münster sei unter dem Aktenzeichen 8 K 3302/04 ein vergleichbarer Fall anhängig gewesen. Darin sei es um den Abzug von Sonderausgaben im Hinblick auf den überlebenden Altenteilerehegatten gegangen, insbesondere um die Absetzbarkeit von Kosten für eine Grabsteinerneuerung. Der zuständige Richter habe im Erörterungstermin das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.02.2006 dahingehend interpretiert, dass nur erstmalig angefallene Grabsteinkosten als dauernde Last abziehbar seien. 9

Ferner meinen die Kläger, das sog. Korrespondenzprinzip stehe der Abziehbarkeit der Beerdigungskosten nicht entgegen. Es sei nicht zwingend erforderlich, dass die erbrachten Leistungen beim Leistungsempfänger als sonstige Einkünfte zu versteuern seien. Entscheidend sei, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Klägers durch die Kosten für den Todesfall und das Grabmal vermindert worden sei. Die Tragung der Beerdigungskosten stelle den letzten Akt der Altenteilsleistungen dar. 10

Die Kläger beantragen,	11
den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 07.11.2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 27.03.2007 dergestalt zu ändern, dass die Kosten für die Beerdigung der Mutter des Klägers in Höhe von xxxx € als Sonderausgaben berücksichtigt werden.	12
Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen.	14
Er verweist auf die Begründung der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, der Bundesfinanzhof habe in seinem Urteil vom 15.02.2006 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der materiell-rechtlichen Korrespondenz für das Sonderrecht der Vermögensübergabe konstitutiv sei. Die als dauernde Last abziehbaren Altenteilsleistungen seien beim Bezieher als sonstige wiederkehrende Leistungen steuerbar. Wenn der letzte überlebende Altenteilsberechtigte versterbe, sei diese korrespondierende Erfassung nicht mehr gewährleistet.	15
Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 23.09.2008 bzw. vom 26.09.2008 ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt.	16
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen.	17
Entscheidungsgründe	18
Die Klage, über die der erkennende Senat gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheiden konnte, ist begründet.	19
Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 07.11.2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 27.03.2007 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 FGO.	20
Die Kosten für die Beisetzung der Mutter des Klägers in Höhe von xxxx € sind in vollem Umfang als Sonderausgaben abzugsfähig.	21
Als Sonderausgaben abziehbar sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben.	22
Handelt es sich steuerrechtlich um eine dem Vertragstypus des "Altenteilsvertrages" vergleichbare Vermögensübergabe, sind die wiederkehrenden Leistungen in der Regel als "dauernde Last" abziehbar (BFH v. 15.02.2006, X R 5/04, BStBl. II 2007, 160). Dabei sind auch einmalige Aufwendungen, die – wie die Kosten für die Beerdigung und ein angemessenes Grabmal des Altenteilers – nach dem Zivilrecht zum Inbegriff "typischer" Versorgungsleistungen gehören, als Sonderausgaben abziehbar. Sie gehören zu einer zusammenhängenden steuerrechtlichen Einheit von verschiedenartigen Versorgungsleistungen, bei der sich eine isolierte Betrachtung einmalig zu erbringender Leistungsbestandteile verbietet. Beerdigungskosten sind solche Leistungsbestandteile; sie	23

liegen zeitlich am Ende einer Reihe unterschiedlicher laufender Zuwendungen (vgl. BFH v. 15.02.2006, X R 5/04, BStBl. II 2007, 160).

Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind die vom Kläger auf Grundlage des Hofübergabevertrages vom 25.09.1988 geschuldeten und erbrachten Aufwendungen für das Begräbnis seiner Mutter als dauernde Last abziehbar. Es handelt sich bei dem Hofübergabevertrag um einen Versorgungs- bzw. Altenteilsvertrag im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. 24

Der Abziehbarkeit der Beerdigungskosten als Sonderausgaben steht nicht entgegen, dass der Kläger seine Mutter als letzte der beiden ursprünglich vorhandenen Altenteilsberechtigten beerbte, bevor er die in Streit stehenden Aufwendungen tätigte. 25

Als dauernde Last abziehbare Altenteilsleistungen führen beim Berechtigten zwar regelmäßig zu Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG. Diese korrespondierende steuerliche Erfassung konnte ab dem Zeitpunkt des Todes der Mutter des Klägers nicht mehr stattfinden. Demgegenüber ist jedoch zu beachten, dass die streitbefangenen Beerdigungskosten typischerweise zum "Inbegriff der Versorgungsleistungen" gehören, die auch steuerrechtlich eine untrennbare Einheit bilden. Die Versorgungsleistungen werden ganz überwiegend zu Lebzeiten der jeweiligen Altenteilsberechtigten erbracht. Sie bilden den Schwerpunkt der Altenteilsleistungen. Die nach dem Tod des letzten Altenteilsberechtigten zu erbringenden Leistungselemente sind als Annex zu den zu Lebzeiten erbrachten Leistungen zu verstehen. Dass die postmortalen Leistungselemente bei keinem der Altenteilsberechtigten mehr der Besteuerung unterliegen können, stellt keine schädliche Verletzung eines materiell-rechtlichen Korrespondenzprinzips dar. Der erkennende Senat lässt ausdrücklich offen, ob die Abziehbarkeit von Aufwendungen als Sonderausgaben generell das Vorhandensein eines Berechtigten im Zeitpunkt der Leistungserbringung voraussetzt bzw. ob der Sonderausgabenabzug eines Altenteilsverpflichteten unter der ungeschriebenen Voraussetzung einer korrespondierenden Besteuerung der erbrachten Leistungen beim Empfänger steht (vgl. hierzu BFH v. 04.04.1989, X R 14/85, BStBl. II 1989, 779; BFH v. 14.11.2001, X R 120/98, BStBl. II 2002, 413). Auch wenn das Vorliegen dieser Voraussetzungen grundsätzlich erforderlich für den Sonderausgabenabzug bei Altenteilsleistungen wäre, würde dieser Grundsatz im vorliegenden Fall nicht durchbrochen, sondern lediglich modifiziert. 26

Im Übrigen darf es bei einer Gesamtbetrachtung der Umstände keinen Unterschied machen, ob beide Altenteiler zugleich oder nacheinander versterben. Der Kläger hat sich in einem einheitlichen Übergabevertrag gegenüber beiden Altenteilsberechtigten zur Tragung der Beerdigungskosten verpflichtet. Würde die Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben davon abhängen, dass noch ein Altenteiler verbleibt, würde die zivilrechtlich bestehende Einheit der Versorgungsleistungen, die steuerrechtlich mit der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG nachvollzogen wird, durchbrochen. 27

Schließlich steht der Abziehbarkeit der Beerdigungskosten auch nicht entgegen, dass der Kläger auch für den Fall, dass kein Hofübergabevertrag geschlossen worden wäre, als Alleinerbe nach § 1968 BGB zur Tragung der Kosten für die Beerdigung seiner Mutter verpflichtet gewesen wäre. Ein Erbe kann grundsätzlich die von ihm zu tragenden Beerdigungskosten nicht steuerlich absetzen. Diese Regel gilt aber dann nicht, wenn der Erbe - wie im Streitfall - auf Grund einer ausdrücklichen Bestimmung in einem Altenteilervertrag zur Tragung der Beerdigungskosten verpflichtet ist. In diesem Fall überlagert die Verpflichtung zur Kostentragung aus dem Altenteilsvertrag die erbrechtliche Verpflichtung aus § 1968 BGB. 28

Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2004 wird gemäß § 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO dem Beklagten übertragen.	29
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	30
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 Zivilprozessordnung.	31
