



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Franz N., Adr, vom 14. Dezember 2007, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Amtsdirektorin Eva Hoffmann, vom 16. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 5. August 2008 am Finanzamt in Eisenstadt durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) Franz N. beantragte in seiner am 23. Oktober 2007 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 unter anderem Gewerkschaftsbeiträge von € 142,50 als Werbungskosten und die Berücksichtigung von Begräbniskosten in Höhe von € 3.556,24 als außergewöhnliche Belastung.

Beigeschlossen war folgende Aufstellung der Begräbniskosten:

Bestattung- und Überführungskosten	2.531,20
------------------------------------	----------

Bestattungsamt	140,24
Leichenhallegebühr	150,00
Singverein	110,00
Totengräber	100,00
Leichenschmaus	280,00
Grabinschrift	244,80
Summe	3.556,24

Mit Vorhalt vom 25. Oktober 2007 ersuchte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart den Bw. um „Vorlage der Verlassenschaftsabhandlung und der Rechnungen betreffend die Begräbniskosten.“

Hierauf legte der Bw. in Kopie die Belege für die in der Aufstellung der Begräbniskosten enthaltenen Aufwendungen – mit Ausnahme jeweils eines Belegs für den Totengräber und über den Leichenschmaus – beim Finanzamt vor, wobei in den Bestattungskosten auch die Kosten der Überführung von WN nach I. mit € 570,00 netto enthalten sind. Die Rechnung des Bestattungsunternehmens weist für Leistungen des Unternehmens einen Betrag von € 2.376,00 aus, ferner trat das Unternehmen mit € 155,20 für Gesundheitsamt, Standesamt und Prosektur in Vorlage, woraus sich der Endbetrag von € 2.531,20 an Bestattungs- und Überführungskosten ergibt.

Ferner wurde vorgelegt eine Kopie des Protokolls der vor dem öffentlichen Notar am 20. April 2007 durchgeführten Verlassenschaftsabhandlung. Hieraus ergibt sich, dass neben dem Bw. Franz N. der Verstorbene noch weitere Geschwister, und zwar die Schwester Maria F. und den Bruder Johann N. hatte.

Eine letztwillige Verfügung sei nicht vorhanden, so dass aufgrund des Gesetzes die erblasserischen Geschwister zu je ein Drittel des Nachlasses zur Erbschaft berufen sind; die erblasserischen Eltern sind bereits vorher verstorben.

Laut Protokoll beträgt das Nachlassvermögen:

AKTIVA

1.	1/4 Anteil an der Liegenschaft EZ.1111, mit dem Grundstück			
	5728/13	GST-Fläche mit 2697 m ²		
		LN mit 755		
		Weingarten mit 1942 m ²		
	im Einheitswert von € 125,00			
2.	1/1 Anteil an der Liegenschaft EZ.2222, mit dem Grundstück			
	3547	LN mit 5057 m ²		

	im Einheitswert von € 363,36		
3.	Guthaben bei der Bank.		
	AdrX, zu Konto Nr. XX		
	per Todestag € 59,23, verändert durch Bareinzahlungen sowie Gut- und Lastschriften auf den Betrag von per 4.1.2007	€	395,08
4.	Bekleidung und pers. Habe ohne Wert		

PASSIVA

1.	vom erbl. Bruder Franz N. bezahlte Begräbniskosten		
	a) Bestattung	€	2.376,00
	und	€	140,24
	b) Leichenhallengebühr	€	150,00
	c) Chor	€	110,00
		€	2.776,24
2.	pfandrechtlich besicherte Forderungen		
	2.1. des Landes Burgenland		
	2.1.1. zu X1	€	4.505,35
	2.1.2. zu X2	€	57.915,44
	2.2. der Republik Österreich zu Ziv. X3	€	969,89
3.	sonstige Forderung		
	3.1. der BH_X,		
	BH_Adr, offener Sozialhilfeaufwand		
	zu X4	€	50.963,65
	3.2. des Schwerpunktkrankenhauses WN		
	KH_Adr,		
	zur Zahl: X5	€	30,45

Ferner wird im Protokoll ausgeführt:

„Da unter Zugrundelegung des ortsüblichen Preises für Liegenschaftsvermögen der Wert der Verbindlichkeiten im Wert des Nachlasses keine Deckung finden dürfte, geben die erbl. Geschwister unter gleichzeitiger Nichtbeteiligung am weiteren Verfahren eine Erbantrittserklärung nicht ab, behalten sich aber, für den Fall des Hervorkommens weiteren Nachlassvermögens die Abgabe einer Erbantrittserklärung vor.

Die Anwesenden nehmen zur Kenntnis, dass demnach die Durchführung des Verfahrens nach § 157 (4) AußStrG einzuleiten sein wird.

Der erbl. Bruder Franz N., welcher zu 3/4 Anteilen Eigentümer der Liegenschaft EZ.1111 ist, ersucht ihn im Falle der Verwertung des 1/4-Anteils des Verstorbenen hievon in Kenntnis zu setzen, da er in Erwägung zieht diesen Liegenschaftsanteil im Wege eines derartigen Verfahrens zu erwerben. Er gibt gleichzeitig bekannt, dass der Anrainer zum erbl. Grundstück 3547 bei ihm sein Interesse am Erwerb dieses Grundstückes gegen Entrichtung eines ortsüblichen Preises deponiert hat. Er wird dem Gerichtskommissär hierüber innerhalb der nächsten 14 Tage berichten.“

Mit Schreiben vom 15. Februar 2007 hat die Bezirkshauptmannschaft NS dem Gerichtskommissär bekannt gegeben, dass der in der Verlassenschaftsangelegenheit nach dem Bruder des Bw., Martin N., aus Sozialhilfemitteln entstandene Sozialhilfeaufwand im Zeitraum vom 1. Jänner 2003 bis zum Todestag 16. November 2006 mit € 50.963,65 beziffert und als Forderungsanmeldung bekannt gegeben werde.

Die im Grundbuch eingetragenen Pfandrechtsbestellungen in Höhe von S 769.933,82 und S 61.995,00 seien rechtsgültig und blieben aufrecht.

Laut Grundbuchsauszügen vom 20. Dezember 2007 lasten auf dem Grundstück Nr. X6 mit einer Fläche von 5057 m² (landwirtschaftlich genutzt) Pfandrechte für den Bezirksfürsorgeverband NS, das Land Burgenland und die Republik Österreich im Gesamtausmaß von S 921.015,82. Auf dem Grundstück Nr. X7 (Weingarten 1942 m², Gewässer/Sumpf 755 m², Gesamt 2697 m²) lasten Pfandrechte für das Land Burgenland und die Republik Österreich von insgesamt S 871.302,82.

Mit Bescheid vom 16. November 2007 wurde der Bw. vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 veranlagt, wobei aus der Veranlagung in Folge zweier Pensionsbezüge eine Nachforderung von € 198,86 resultierte. Die beantragte außergewöhnliche Belastung wurde nicht angesetzt und diesbezüglich begründet:

„Begräbniskosten stellen nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als nicht aus dem Nachlass bestritten werden könne. Ihre Aufwendungen waren daher nicht zu berücksichtigen.“

Ebenfalls – aber ohne Begründung – wurden die geltend gemachten Gewerkschaftsbeiträge nicht berücksichtigt.

Aus dem Einkommensteuerbescheid ergibt sich, dass von einer pensionsauszahlenden Stelle Beiträge zu Interessensvertretungen i.H.v. € 201,12 einbehalten und bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurden.

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 mit dem Antrag, die geltend gemachten Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen:

„Ich habe die moralische Verpflichtung, für das Begräbnis meines Bruders zu sorgen. Dieser war ohne Einkommen, hatte lediglich (zwei) Grundstücke (Weingarten/Ackerland), wobei der Wert (EW) dem Finanzamt vorliegt. Mein Bruder hat „irrsinnige Verbindlichkeiten an BH NS“, sodass weder das Guthaben auf der Bank noch die Grundstücke an mich bzw. von mir lukriert werden können. Ich habe daher voll die Begräbniskosten, ohne Abwägung der Aktiva/Passiva abzuwarten, zu bestreiten und bitte daher um positive Erledigung meines Antrages...“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2008 wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung des Bw. als unbegründet ab und führte dazu aus:

„Laut Protokoll vom 20.4.2007 ist ein Aktivvermögen in Form von Grundstücken in der Gemeinde I. vorhanden.

Der Verkehrswert für landwirtschaftliche Flächen beträgt lt. Erhebung des Finanzamtes durchschnittlich € 1,17, wobei die Weingartenfläche höher anzusetzen wäre.

Weingartenfläche 1942 m² plus landwirtschaftlich gen. Fläche 5057 m² ergibt eine Gesamtfläche von 6999 m² mal € 1,17 ergibt € 8.188,00. (755 m² Sumpf wurden nicht berücksichtigt !)

Ihre beantragten Begräbniskosten konnten daher als außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt werden – Ihre Berufung musste daher abgewiesen werden.“

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2008 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die nächste Instanz. In seinem Fall könne er auf das „vorhandene Vermögen“ nicht zugreifen, „da das Altenheim Forderungen hat und das vorhandene Vermögen nicht mir zusteht.“

Der Bw. sei lediglich zur Zahlung der Begräbniskosten verpflichtet gewesen und bitte höflichst mit dem „Verlassenschaftsabwickler in Kontakt zu treten. Für mich ist kein Vermögen vorhanden!“

Mit Bericht vom 31. März 2008 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Streitpunkt sei „Begräbniskosten-Nachlass?“.

Aus dem Abgabensinformationssystem ergibt sich, dass die beiden Geschwister des Bw. Pensionisten mit sehr geringen Pensionsbezügen sind. Die Pensionen des Bw. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Sonderzahlungen) betragen zusammen knapp € 25.000, die Pensionen der beiden Geschwister zusammen machen rund 65% der Pensionsbezüge des Bw. aus.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats teilte der Gerichtskommissär mit Schreiben vom 15. April 2008 mit, dass über die im Protokoll vom 20. April 2007 angeführten Nachlassaktive keine weiteren Nachlasswerte aktenkundig seien.

Laut einem im Verlassenschaftsverfahren erstellten Schätzungsgutachten beträgt der Verkehrswert des Grundstückes Nr. X7 809,10 €, jener des Grundstückes Nr. X6 5.562,70 €, zusammen also 6.371,80 €.

Tatsächlich wurden die Liegenschaften dann um einen Kaufpreis von 810,00 € und von 5.570,00 € verkauft (verlassenschaftsbehördliche Genehmigung vom 25. Jänner 2008).

Zum Nachlassvermögen teilte der Gerichtskommissär mit:

„Die geringfügig über den Schätzwerten liegenden Kaufpreise sind zur Gänze zur Lastenfreistellung dieses Liegenschaftsvermögens aufzuwenden...

Das nach Veräußerung verbleibende Nachlassvermögen besteht nach derzeitiger Aktenlage lediglich in dem im Protokoll vom 2[0].4.2007 bezeichneten Bankguthaben. Das Nachlassvermögen wird voraussichtlich im Wege einer kridamäßigen Verteilung des Nachlassvermögens in Anwendung der Bestimmung der Konkursordnung auf die Gläubiger aufzuteilen sein, wobei zunächst die Verfahrenskosten zu begleichen sein werden. Als Verfahrenskosten stehen derzeit fest die mit 960 € angesprochene Gebühr des Sachverständigen. Daneben werden noch zu begleichen sein die Gerichtskommissionsgebühr und die Gebühr des Verlassenschaftskurators in derzeit noch nicht bekannter Höhe. Jedenfalls ist aber bereits die Gebühr des Sachverständigen im Nachlass nicht gedeckt.“

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 5. August 2008 wurden mit den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs die Ermittlungsergebnisse sowie die Rechtslage erörtert.

Der Berufungswerber legte den Beschluss des Bezirksgerichts M- vom 8. Juli 2008 vor, wonach aus der Veräußerung der beiden Liegenschaften keine Einnahmen erzielt werden konnten, da die Erlöse zur Gänze für die Lastenfreistellungskosten aufzuwenden gewesen seien. Es seien vorerst Einnahmen aus Anderkontozinsen von € 22,14 erwirtschaftet worden, die allerdings zur Gänze zur Begleichung der Bankspesen und der Kapitalertragsteuer verwendet hätten werden müssen.

Es sei somit als Nachlassvermögen das Guthaben bei der Raiffeisenbank in Höhe von € 395,08 verblieben.

Der bei Aktiven von € 6.775,08 und Passiven von € 117.161,02 mit € 110.385,94 überschuldete Nachlass sei gem. § 154 Abs. 2 AußStrG iVm §§ 46 und 47 KO den aktienkundigen Gläubigern an Zahlung statt überlassen worden.

Der Nachlass in Höhe von € 395,08 sei durch verhältnismäßige Bezahlung der Verfahrenskosten (Gerichtskommissionsgebühr: € 150,87; Verlassenschaftskurator: € 71,83; Bezirksgericht als teilweisen Rückersatz der Sachverständigengebühr: € 172,38) kridamäßig verteilt worden und damit erschöpft gewesen, sodass unter anderem die Forderung des Bw. wegen Bezahlung der Begräbniskosten im Nachlass keine Deckung gefunden habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes räumte ein, dass aufgrund der durch die Ermittlungen und die mündliche Berufungsverhandlung neu hervorgekommenen Tatsachen davon auszugehen sei, dass dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung vorliege.

Der Berufungswerber führte zu den Kosten des Totengräbers aus, dass es ortsüblich sei, dass dieser rund € 100 - ohne Beleg – bekomme. Der Bw. habe dem Totengräber € 100 gegeben.

Seitens des Finanzamtes bestand kein Einwand gegen die Glaubhaftmachung dieser Aufwendung.

Der Berufungswerber gab hinsichtlich des Totenmahls an, die Rechnung des Gastwirtes verloren zu haben; er könnte jedoch eine neue Rechnung beibringen.

In I. sei es üblich, dass die Sargträger und enge Verwandte nach dem Begräbnis zu einem Leichenschmaus eingeladen werden. Es dürfte sich um 14 Personen gehandelt haben, die zum Leichenschmaus gekommen sind.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt diese Angaben für glaubhaft, verwies aber darauf, dass in rechtlicher Hinsicht das Finanzamt weiterhin die Auffassung vertrete, diese Aufwendungen seien nicht abzugsfähig.

Seitens des Finanzamtes bestünden im konkreten Fall auch keine Bedenken, die gesamten vom Bw. getragenen steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten bei diesem als außergewöhnliche Belastung anzusetzen.

Der Berufungswerber ergänzte, dass er seinerzeit seiner Mutter versprochen habe, für das Begräbnis aufzukommen, da der Bruder letztlich 30 Jahre in Heimpflege war.

Zur Frage der Beiträge zu Interessenvertretungen erläuterte der Bw., dass von der einen pensionsauszahlenden Stelle die Mitgliedsbeiträge in Höhe von € 201,12 einbehalten worden seien, allerdings erst nach seinem dortigen Pensionsantritt im Mai 2006. Zuvor habe der Bw. € 140,50 an Mitgliedsbeiträgen selbst direkt gezahlt.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt diese Ausführungen für glaubhaft.

Der Bw. ersuchte abschließend, seiner Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Nachstehender Sachverhalt steht auf Grund des Aktes des Finanzamtes, der vom Unabhängigen Finanzsenat gepflogenen Ermittlungen sowie der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung fest:

1.)

Der seit langem beschränkt entmündigte Bruder des Bw., Martin N., verstarb am 16. November 2006 im 75. Lebensjahr.

Der Bw., Franz N., trug aus eigenem die Begräbniskosten. Der Bw. hat seiner Mutter seinerzeit versprochen, für das Begräbnis seines Bruders aufzukommen.

Die beiden anderen Geschwister, Maria F. und Johann N., sind wie der Bw. Pensionisten. Während die Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit (ohne Sonderzahlungen und ohne Gewerkschaftsbeiträge) im Jahr 2006 knapp € 25.000 betrugen, machen die geringen Pensionen der beiden Geschwister zusammen rund 65% der Pensionsbezüge des Bw. aus.

An Begräbniskosten sind Franz N. erwachsen:

Bestattung- und Überführungskosten	2.531,20
Bestattungsamt	140,24
Leichenhallegebühr	150,00
Singverein	110,00
Totengräber	100,00
Leichenschmaus	280,00
Grabinschrift	244,80
Summe	3.556,24

Neben zwei Liegenschaften waren an Nachlassaktiva € 395,08 vorhanden.

Die beiden Liegenschaften hatten einen Verkehrswert von zusammen € 6.371,80 € und waren mit Pfandrechten in einem Mehrfachen des Verkehrswertes belastet.

Der Verkaufserlös der Liegenschaften von € 6.380,00 musste zur Gänze zur Befriedigung der Pfandgläubiger verwendet werden; die Guthabenszinsen aus der zwischenzeitigen Veranlagung des Veräußerungserlöses überstiegen die Spesen und die KEST nicht.

Allein die Gebühr des Sachverständigen (€ 960,00) überstieg die verbleibenden Nachlassaktiva von € 395,08.

Der Bw. machte an Begräbniskosten im Verlassenschaftsverfahren einen Betrag von € 2.776,24 (Bestattung € 2.376,00 und € 140,24; Leichenhallengebühr € 150,00; Chor € 110,00) geltend.

Hierfür hat er aus dem Massevermögen keinen Ersatz erhalten.

Der bei Aktiven von € 6.775,08 und Passiven von € 117.161,02 mit € 110.385,94 überschuldete Nachlass wurde gemäß § 154 Abs. 2 AußStrG iVm §§ 46 und 47 KO den aktenkundigen Gläubigern an Zahlung statt überlassen, wobei der Nachlass in Höhe von

€ 395,08 durch verhältnismäßige Bezahlung der Verfahrenskosten

(Gerichtskommissionsgebühr: € 150,87; Verlassenschaftskurator: € 71,83; Bezirksgericht als teilweisen Rückersatz der Sachverständigengebühr: € 172,38) kridamäßig verteilt wurde und damit erschöpft war, sodass unter anderem die Forderung des Bw. wegen Bezahlung der Begräbniskosten im Nachlass keine Deckung gefunden hat.

In der Gemeinde I. ist es üblich, dass die Sargträger und enge Verwandte nach dem Begräbnis zu einem Totenmahl eingeladen werden. Es dürfte sich um 14 Personen gehandelt haben, die nach dem Begräbnis des Bruders des Bw. zum Leichenschmaus gekommen sind.

2.)

Der Bw. ist Mitglied des ÖGB und hatte im Jahr 2006 Mitgliedsbeiträge von € 341,62 zu entrichten.

Von einer pensionsauszahlenden Stelle wurden im Jahr 2006 Beiträge zu Interessensvertretungen i.H.v. € 201,12 einbehalten und bei der Lohnverrechnung berücksichtigt.

Vor der Auszahlung seiner zweiten Pension leistete der Bw. im Jahr 2006 direkt an den ÖGB € 140,50 Mitgliedsbeiträge.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen stützten sich auf die Akten des Finanzamtes, die vom Unabhängigen Finanzsenat gepflogenen Ermittlungen sowie die Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung.

Der festgestellte Sachverhalt ist zwischen den Parteien des zweinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig.

Rechtliche Würdigung

Begräbniskosten

Gemäß § 34 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 außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung stellen Begräbniskosten dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Bestellers des Begräbnisses belasten (VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040, m.w.N.).

Die Tragung der Begräbniskosten ist nach herrschender Meinung jedenfalls sittliche Verpflichtung; daher kann sie auch eine dem Erblasser näher stehende Person als die (gesetzlichen) Erben treffen (zB Lebensgefährte; vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 34 Anm. 78 „Begräbnis“ m.w.N.).

Der Reinnachlass ist anhand der Verkehrswerte zu ermitteln, die (wesentlich unter dem Verkehrswert liegenden) Einheitswerte von Liegenschaften sind – anders als bei der Erbschaftsteuer – nicht maßgeblich (VwGH 25. 9. 1984, 84/14/0040). Soweit die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Sachen übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie im Ausmaß der Kosten eines einfach gestalteten Begräbnisses sowie Grabmals eine außergewöhnliche Belastung.

Abzugsfähig sind nur jene Begräbniskosten, die in den Nachlassaktiva nicht gedeckt sind, da gemäß § 549 ABGB die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören. Dass der Reinnachlass überschuldet ist, genügt nicht; die Begräbniskosten müssen die Summe der – nach den zuvor abzuziehenden Verfahrenskosten (Gerichtskosten, Notarkosten, Schätzkosten,...) verbleibenden – Nachlassaktiva übersteigen (FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat VII, 25. 6. 2001, RV/90X-17/16/98; UFS [Graz], Senat 6 [Referent], 21. 1. 2004, RV/0366-G/02; UFS [Wien], Senat 8 [Referent], 18. 12. 2006, RV/1718-W/06; UFS [Wien], 22. 11. 2007, Senat 7, RV/2469-W/07; i.d.S. auch Lohnsteuerprotokoll 2001 und Rz. 890 LStR 2002).

Derjenige, der die Begräbniskosten tatsächlich getragen hat, nicht aber Erbe ist oder dem nicht der Nachlass an Zahlungs statt überlassen wurde, kann – soweit entsprechende Nachlassaktiva vorhanden sind – die Rückerstattung von demjenigen, dem die Nachlassaktiva zugekommen sind, verlangen und ist somit zumeist nicht endgültig belastet.

Zivilrechtlich haften die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten (vor allem Kinder gegenüber Eltern und Großeltern und umgekehrt) für die nicht im Nachlass gedeckten Begräbniskosten (siehe *Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [MGA 2003] § 549 E 18 m.w.N.), sodass sich bei Vorhandensein Unterhaltspflichtiger Zwangsläufigkeit der (endgültigen) Zahlung durch einen nicht unterhaltspflichtigen Besteller des Begräbnisses nur bei mangelnder Durchsetzbarkeit des Regressanspruches ergibt (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 34 Anm. 78 „Begräbnis“).

§§ 46 ff. Konkursordnung (KO) lauten:

„§ 46. (1) *Masseforderungen sind:*

1. die Kosten des Konkursverfahrens;
 2. alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, einschließlich der Forderungen von Fonds und anderen gemeinsamen Einrichtungen der Arbeitnehmer und der Arbeitgeber, sofern deren Leistungen Arbeitnehmern als Entgelt oder gleich diesem zugute kommen, sowie der die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird. Hierzu gehören auch die nach persönlichen Verhältnissen des Gemeinschuldners bemessenen öffentlichen Abgaben; soweit jedoch diese Abgaben nach den verwaltungsbehördlichen Feststellungen auf ein anderes als das für die Konkursmasse nach der Konkurseröffnung erzielte Einkommen entfallen, ist dieser Teil auszuscheiden. Inwieweit im Konkurs eines Unternehmers die im ersten Satz bezeichneten Forderungen von Fonds und von anderen gemeinsamen Einrichtungen sowie die auf Forderungen der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen) entfallenden öffentlichen Abgaben Masseforderungen sind, richtet sich nach der Einordnung der Arbeitnehmerforderung;
 3. Forderungen der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen) auf laufendes Entgelt (einschließlich Sonderzahlungen) für die Zeit nach der Konkurseröffnung;
 - 3a. Beendigungsansprüche, wenn
 - a) das Beschäftigungsverhältnis vor Konkurseröffnung eingegangen worden ist und danach, jedoch nicht nach § 25, durch den Masseverwalter oder - wenn die Beendigung auf eine Rechtshandlung oder ein sonstiges Verhalten des Masseverwalters, insbesondere die Nichtzahlung des Entgelts, zurückzuführen ist - durch den Arbeitnehmer (die arbeitnehmerähnliche Person) gelöst wird;
 - b) das Beschäftigungsverhältnis während des Konkursverfahrens vom Masseverwalter neu eingegangen wird;
 4. unbeschadet der Z 3 und des § 21 Abs. 4 Ansprüche auf Erfüllung zweiseitiger Verträge, in die der Masseverwalter eingetreten ist;
 5. unbeschadet der Z 3 alle Ansprüche aus Rechtshandlungen des Masseverwalters;
 6. die Ansprüche aus einer grundlosen Bereicherung der Masse;
 7. die Kosten einer einfachen Bestattung des Gemeinschuldners;
 8. die Belohnung der bevorrechteten Gläubigerschutzverbände.
- (2) Wird der Konkurs als Anschlußkonkurs eröffnet, so sind Masseforderungen die in Abs. 1 sowie die in § 23 Abs. 1 AO bezeichneten Forderungen und Forderungen aus

Rechtshandlungen des Schuldners oder des für ihn handelnden Ausgleichsverwalters, die ihnen nach der Ausgleichsordnung zur Fortführung des Unternehmens gestattet sind.“

„§ 47. (1) Aus der Konkursmasse sind vor allem die Masseforderungen, und zwar aus der Masse, auf die sie sich beziehen, zu berichtigen.

(2) Können die Masseforderungen nicht vollständig befriedigt werden, so sind sie nacheinander wie folgt zu zahlen:

- 1. die unter § 46 Abs. 1 Z 1 fallenden, vom Masseverwalter vorschußweise bestrittenen Barauslagen,*
- 2. die übrigen Kosten des Verfahrens nach § 46 Abs. 1 Z 1 sowie, wenn der Konkurs als Anschlusskonkurs eröffnet wird, die Forderungen nach § 23 Abs. 1 Z 1 AO,*
- 3. der von Dritten erlegte Kostenvorschuß, soweit er zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens benötigt wurde,*
- 4. die Forderungen der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen) auf laufendes Entgelt, soweit sie nicht nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz gesichert sind,*
- 5. Beendigungsansprüche der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen), soweit sie nicht nach dem Insolvenz Entgeltsicherungsgesetz gesichert sind, und*
- 6. die übrigen Masseforderungen.*

Innerhalb gleicher Gruppen sind die Masseforderungen verhältnismäßig zu befriedigen. Geleistete Zahlungen können nicht zurückgefordert werden.

(3) Im Zweifel, ob sich Masseforderungen auf die gemeinschaftliche oder auf eine besondere Masse beziehen, gilt das erste. Darüber entscheidet das Konkursgericht nach Vornahme der erforderlichen Erhebungen (§ 173, Absatz 5) unter Ausschluß des Rechtsweges.“

„§ 48. (1) Gläubiger, die Ansprüche auf abgesonderte Befriedigung aus bestimmten Sachen des Gemeinschuldners haben (Absonderungsgläubiger), schließen, soweit ihre Forderungen reichen, die Konkursgläubiger von der Zahlung aus diesen Sachen (Sondermassen) aus.

(2) Was nach Befriedigung der Absonderungsgläubiger von den Sondermassen übrig bleibt, fließt in die gemeinschaftliche Konkursmasse.

(3) Absonderungsgläubiger, denen zugleich ein persönlicher Anspruch gegen den Gemeinschuldner zusteht, können ihre Forderung gleichzeitig als Konkursgläubiger geltend machen.

(4) Das dem Bestandgeber nach § 1101 ABGB zustehende Pfandrecht kann in Ansehung des Bestandzinses für eine frühere Zeit als das letzte Jahr vor der Konkurseröffnung nicht geltend

gemacht werden. Diese Bestimmung findet auf das Pfandrecht des Verpächters landwirtschaftlicher Liegenschaften keine Anwendung.“

§ 50 KO lautet:

„§ 50. Soweit das Konkursvermögen nicht zur Befriedigung der Masseforderungen und der Ansprüche der Absonderungsberechtigten verwendet wird, bildet es die gemeinschaftliche Konkursmasse, aus der die Konkursforderungen, unbeschadet der §§ 56 und 57, nach dem Verhältnis ihrer Beträge zu befriedigen sind.“

Hieraus ergibt sich, dass die Massegläubiger der allgemeinen Masse, wozu auch die hier relevanten Begräbniskosten zählen, erst nach Befriedigung der Absonderungsgläubiger zu berücksichtigen sind (vgl. *Bachmann*, Befriedigung der Masseforderungen, Wien 1993, 46).

Angesichts des Umfangs der pfandreichtlich besicherten Forderungen der öffentlichen Hand ist der Bw. mit seiner Ansicht im Recht, dass aus der Verwertung der mit Absonderungsrechten belasteten Liegenschaften für die Befriedigung der Massegläubiger nichts verbleibt.

Tatsächlich wurden die Erlöse aus dem Verkauf der Liegenschaften auch zur Gänze zur Befriedigung der Pfandgläubiger verwendet.

Zur Befriedigung der Masseforderungen verblieb lediglich das Guthaben von € 395,08 bei der Raiffeisenkasse.

Hierzu hat der Gerichtskommissär mitgeteilt, dass allein die Gebühr des Sachverständigen mit € 960,00 diesen Betrag übersteigt, wobei weitere dem Grunde nach entstandene Verfahrenskosten der Höhe nach noch nicht bekannt sind.

Im Hinblick auf die in § 47 Abs. 2 KO angeordnete Verteilungsrangordnung der Masseforderungen war daher – so auch der Gerichtskommissär – davon auszugehen, dass dem Bw. keinerlei Ersatz seiner Aufwendungen für das Begräbnis seines Bruders aus dem Nachlassvermögen zukommen wird.

Wie sich aus dem Beschluss des Bezirksgerichts M- vom 8. Juli 2008 ergibt, wurde der Nachlass in Höhe von € 395,08 den aktenkundigen Gläubigern an Zahlung statt überlassen, wobei dieser durch verhältnismäßige Bezahlung der Verfahrenskosten kridamäßig verteilt wurde und damit erschöpft war, sodass unter anderem die Forderung des Bw. wegen Bezahlung der Begräbniskosten im Nachlass keine Deckung gefunden hat.

Dem Bw. kann daher nicht entgegengehalten werden, dass den von ihm getragenen Begräbniskosten Aktiva der Verlassenschaft gegenüber stehen.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind dem Bw. Aufwendungen für das Begräbnis seines Bruders (samt Leichenschmaus und Grabinschrift sowie den Überführungskosten) von € 3.556,24 erwachsen.

Diese Aufwendungen sind auch steuerlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Strittig könnte zum einen die Berücksichtigung der Ausgaben für das Totenmahl, zum anderen der Gesamtbetrag der Aufwendungen sein.

Nach der für das Jahr 2006 maßgebenden Verwaltungspraxis waren nämlich Aufwendungen für ein Totenmahl (den Leichenschmaus) nicht abzugsfähig und die Begräbnisaufwendungen mit € 3.000,00 grundsätzlich begrenzt (zusätzlich weitere höchstens € 3.000,00 für die Grabgestaltung).

Der UFS (UFS [Wien], 22.11.2007, Senat 7, RV/2469-W/07) hat abweichend von der Verwaltungspraxis (und herrschenden Lehre) der Judikatur des OGH zu § 46 Abs 1 Z 7 KO folgend unter anderem auch Aufwendungen für ein einfaches Totenmahl zu den steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten gezählt, da das Verständnis eines einfachen Begräbnisses, das § 34 EStG 1988 zugrunde liege, kein anderes als die Auslegung des Begriffes nach § 46 Abs 1 Z 7 KO sein könne und auch bei der kridamäßigen Verteilung nach § 46 Abs 1 Z 7 KO idR die öffentlichen Interessen gegenüber den Interessen desjenigen, der die Begräbniskosten getragen hat, abzuwägen sind. Gegen diese Entscheidung wurde Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben (2008/15/0009).

Der Referent folgt der vorstehenden Auffassung und hält die Abzugsfähigkeit aus den der genannten Entscheidung zu entnehmenden Gründen für gegeben. Da es sich nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen um ortsübliche Aufwendungen handelt, gehören diese auch zu den anzuerkennenden Begräbniskosten.

Da der diesbezügliche Betrag gegenüber den sonstigen geltend gemachten Aufwendungen vernachlässigbar ist, kommt nach Ansicht des Referenten auch eine Aussetzung dieses Verfahrens zu dem beim VwGH anhängigen Beschwerdeverfahren nach § 281 BAO nicht in Betracht.

Der vom Bw. geltend gemachte Betrag übersteigt auch nicht die von der Verwaltungspraxis im Jahr 2006 grundsätzlich als Höchstkosten eines einfachen Begräbnisses herangezogenen Beträge, da von den insgesamt geltend gemachten Kosten von € 3.556,24 € 244,80 auf den Grabstein und € 684,00 auf die Überführung von WN nach I. entfielen (restlicher Betrag: € 2.627,44). Es bedarf daher auch keiner Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Höchstbeträge der Verwaltungspraxis zutreffend waren (vgl. auch dazu UFS [Wien], 22.11.2007, Senat 7, RV/2469-W/07),

Der Bw. ist daher – mangels Kostenersatzes durch die Masse – mit dem Gesamtbetrag, somit mit € 3.556,24 an Begräbniskosten belastet.

Nun darf zwar nicht übersehen werden, dass der Verstorbene neben dem berufungswerbenden Bruder Franz N. noch zwei weitere Geschwister, und zwar Johann N. und Maria F. hatte, und dass, wie oben ausgeführt, alle Kinder für die nicht im Nachlass gedeckten Begräbniskosten haften (siehe *Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [MGA 2003] § 549 E 18 m.w.N.).

Allerdings ist im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die Einkommensverhältnisse aller Geschwister nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats der Bw. sittlich verpflichtet, die Begräbniskosten zur Gänze allein zu tragen. Abgesehen davon, dass fraglich ist, ob – und in welchem Umfang - rechtlich ein Regress durchsetzbar wäre, gebietet es im vorliegenden Fall die Sittenordnung dem Bw., die beiden Geschwister, die nur (teilweise: äußerst) geringe Pensionseinkünfte haben, nicht mit einem Teil der Bestattungskosten zu belasten. Darüber hinaus hat sich der Bw. seinerzeit seiner Mutter gegenüber verpflichtet, für das Begräbnis seines behinderten Bruders aufzukommen.

Es stellen daher € 3.556,24 eine außergewöhnliche Belastung vor Abzug des Selbstbehalts gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 (von im gegenständlichen Fall 2.564,06) dar.

Nach Abzug des Selbstbehalts von € 2.551,23 verbleiben somit € 1.004,98 an außergewöhnlicher Belastung.

Beiträge zu Interessenvertretungen

Von Amts wegen ist zu berücksichtigen, dass der Bw. in seiner Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 auch Gewerkschaftsbeiträge von € 142,50 als Werbungskosten geltend gemacht hat, die das Finanzamt ohne Begründung versagt hat.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, wobei § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b leg. cit. gesondert als Werbungskosten „Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen“ nennt.

Berufsverbände und Interessenvertretungen sind Vereinigungen, die die beruflichen bzw wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder wahrnehmen, wie etwa der ÖGB, Pensionistenverband, Seniorenbund, Beamtenverbände, die Richtervereinigung oder der Hausbesitzerverband (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 47).

Nicht vom Arbeitgeber bzw. der pensionsauszahlenden Stelle einbehaltene Gewerkschaftsbeiträge und dgl. können bei aktiven Arbeitnehmern und Pensionisten im Wege der (Arbeitnehmer)Veranlagung geltend gemacht werden (Rz.1029 LStR 2002).

Die vom Bw. im Jahr 2006 geleisteten Beiträge an den Österreichischen Gewerkschaftsbund i.H.v. € 142,50 sind daher als Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag zu berücksichtigen, da diese zusätzlich zu der von einer pensionsauszahlenden Stelle laut Lohnzettel einbehaltenen Beiträge zu Interessensvertretungen i.H.v. € 201,12 geleistet wurden.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. August 2008