



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Michael Pasterniak, Steuerberater, 2353 Guntramsdorf, Thymiangasse 4B, vom 14. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 6. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragte die Berufungswerberin die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung für Begräbniskosten des verstorbenen Gatten in der Höhe von € 11.965,17 sowie Krankheitskosten in der Höhe € 279,70.

Vorgelegt wurden nach Ersuchen des Finanzamtes das Protokoll über die Errichtung des Inventars sowie das errichtete Inventar sowie Belege der Bestattung Wien und der Friedhöfe Wien über die Begräbniskosten, sowie eine Rechnung des Steinmetzbetriebes über die Errichtung des Grabsteines. Weiters erliegen im Akt Rechnungen über den Blumenschmuck

sowie Rechnungen über Briefmarken für Parten und Dankkarten, sowie Rechnungen für Fotografien und Speisen und Getränke.

In der Berufung gegen den nunmehr verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2010, welcher für die Arbeitnehmerveranlagung eine Nachforderung von € 2.677,12 auswies wendet sich die Bw. gegen die Nichtanerkennung der Begräbniskosten, da die Aktiva laut Inventar berücksichtigt worden seien, die Passiva jedoch nicht gegengerechnet worden seien.

Weiters seien die Aktiva in der Höhe von € 12.549,30 an die Erste Bank DepotNr. 111 verpfändet, somit sei dieses Geld nicht verfügbar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2011 änderte das Finanzamt den bekämpften Bescheid und anerkannte neben den Krankheitskosten nach Abzug der verfügbaren Aktiva in der Höhe von € 1.156,81 einen absetzbaren Betrag € 2.843,19 als außergewöhnliche Belastung. Begräbniskosten könnten nach der Begründung der Berufungsvorentscheidung höchstens im Ausmaß von € 4.000,00 anerkannt werden.

In der Folge beantragte die Bw. durch ihren ausgewiesenen Vertreter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und begründete die Zwangsläufigkeit der angefallenen Kosten mit der Tatsache, dass ein Grab erst angeschafft haben werden müssen und dies über die Bestattung Wien erfolgte. Die Kosten waren aus diesem Grund unvermeidlich. Auf dem Grab war im Andenken an den Verstorbenen ein Grabstein zu errichten, da ein solcher an der Grabstätte noch nicht vorhanden war. Bei dem beauftragten Unternehmen handelt es sich um einen Standardanbieter, die Ausführungen erfolgten auf einfache Weise. Die Kosten sind wie angeführt für ein einfaches Begräbnis im beschriebenen Umfang angefallen, welcher sich die Bw. als hinterbliebene Gattin nicht entziehen konnte.

Die berücksichtigungswürdigen Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes setzen sich wie folgt zusammen:

Begräbniskosten der Bestattung Wien € 4.568,00

Steinmetzkosten für Grabstein € 3.888,67

Blumenschmuck (Kränze) € 1.077,00

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2013 zog die Bw. Ihren Antrag auf Durchführung der mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Bw. auf Grund des Begräbnisses ihres Gatten im Jahr 2010 belegmäßig nachgewiesene Aufwendungen in Höhe von 4.568 € für Begräbniskosten der Bestattung Wien sowie Steinmetzkosten für das Grabmal in der Höhe von 3.888 € einschließlich 299,20 € für das Totenmal erwachsen sind. Darüber hinaus hat die Bw. weitere Aufwendungen für ein Sarggesteck und Kranz in der Höhe von 500€ sowie einen Kranz mit Schleife in der Höhe von 136 €, Portokosten in der Höhe von 16,70 € und Fotokosten in der Höhe von 199,00 € getragen.

Ebenso unstrittig und amtsbekannt ist, dass es in Wien, wo die Bw. wohnhaft ist, üblich ist, im Anschluss an das Begräbnis ein Totenmal zu halten, zu welchem die Trauergäste - alle am Begräbnis Teilnehmenden - eingeladen werden.

Laut dem im Aktenvorgang erliegenden Inventar sind Aktiva in der Höhe von € 1.156,81 nachlasszugehörig, wobei an Verfahrenskosten 1.186,44 an Gerichtskommissionsgebühr und 257 € an Sachverständigengebühr aufgelaufen sind.

Nicht festgestellt werden kann, dass sich die Kosten eines einfachen Begräbnisses sowie eines einfachen Grabmals im Berufszeitraum auf höchstens 4.000 €" belaufen.

Strittig ist daher hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellungen, ob sich die "Kosten eines würdigen Begräbnisses" sowie eines "einfachen Grabmals" im Jahre 2010 erfahrungsgemäß auf höchstens 4.000 €" belaufen

Gemäß § 34 Abs. 1 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 folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen sein (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein."

Nach Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle "ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst."

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach Abs. 3 "zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann."

In § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 wird der - unstrittige - Selbstbehalt geregelt.

Das EStG 1988 selbst regelt die Abzugsfähigkeit von Bestattungskosten als außergewöhnliche Belastung nicht. Diese ergibt sich vielmehr als Anwendungsfall der dargestellten Bestimmungen.

In Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung wird einhellig die Ansicht vertreten, Bestattungskosten seien unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Die Verwaltungspraxis zu Bestattungskosten wird in Rz. 890 der - für den Unabhängigen Finanzsenat keine beachtliche Rechtsquelle darstellenden - Lohnsteuerrichtlinien 2007 wie folgt zusammengefasst:

"Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hierfür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62).

Der Höhe nach ist die Absetzbarkeit mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmals begrenzt. Bundeseinheitlich belaufen sich diese Kosten ab dem Jahre 2007 erfahrungsgemäß auf höchstens je 4.000 Euro. Entstehen höhere Kosten, so ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen. Sie liegt zB bei besonderen Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmals vor. Zuschüsse (Versicherungsleistungen) sind von den tatsächlich angefallenen Begräbniskosten abzuziehen.

Nicht absetzbar sind Kosten der Trauerkleidung sowie für Blumen und Kränze, Kosten für die Bewirtung von Trauergästen und Kosten der Grabpflege."

Auch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Begräbniskosten und die Kosten eines Grabsteines als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, soweit sie nicht im Nachlass Deckung finden. Der Aufwand müsse dem Ortsgebrauch und dem Stande - der sozialen Gruppe, der der Verstorbene angehört hat - entsprechen und vermindere sich nach Sitte und Herkommen entsprechend, wenn weder im Nachlass noch bei den Erben ein entsprechendes Vermögen zu seiner Deckung vorhanden sei und die Erben auch nicht über ein Einkommen verfügen, aus dem sie diese Kosten unschwer bestreiten können. Begräbniskosten und damit auch die Aufwendungen für die Errichtung einer Grabstätte könnten immer nur in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß als außergewöhnliche Belastung herangezogen werden (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270, VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; VwGH 11.9.1968, 173/68; VwGH 4.2.1963, 359/62; VwGH 18.9.1959, 32/59; VwGH 18.9.1959, 34/59; VwGH 16.12.1955, 555/55; VwGH 16.12.1955, 590/55).

Zum konkreten Umfang der "in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß" anzuerkennenden Begräbniskosten ist im Rechtsinformationssystem des Bundes Rechtsprechung des VwGH nicht ersichtlich.

Nach Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 34, Anm. 78 "Begräbniskosten" ist steuerlich auf die Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, aber auch seines mangelnden Vermögens Rechnung tragenden, einfachen, würdigen Begräbnisses (und entsprechenden Grabes) abzustellen (unter Hinweis auf § 46 Abs 1 Z 7 KO). Ebenso auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Einzelfälle. Nach Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 34 Tz. 38 "Begräbniskosten" und Doralt, EStG, 4. Auflage, § 34 Tz. 78 "Begräbnis" sind die Kosten eines "durchschnittlichen" Begräbnisses maßgebend.

Die einhellige Lehre teilt unter Hinweis auf verschiedene deutsche Rechtsprechung die auch in den Lohnsteuerrichtlinien zum Ausdruck kommende Auffassung, nicht absetzbar seien Kosten der Trauerkleidung sowie für Blumen und Kränze, Kosten für die Bewirtung von Trauergästen und Kosten der Grabpflege.

Ebenso vertritt der Unabhängige Finanzsenat in seinen Entscheidungen unter Hinweis auf die Lehre die Ansicht, Aufwendungen für die Bewirtung der Trauergäste seien nicht abzugsfähig (UFS [Linz], Senat 5 [Referent], 16.7.2007, RV/0289-L/05; UFS [Wien], Senat 15 [Referent], 5.3.2007, RV/2871-W/06; UFS [Wien], Senat 9 [Referent], 26.8.2004, RV/0136-W/04).

Soweit als einzige österreichische Belegstelle in der Lehre das Erkenntnis des VwGH vom 17.3.1971, 2130/70, zitiert wird, ist darauf zu verweisen, dass dieses Erkenntnis nicht Aufwendungen für ein Totenmahl bzw. einen so genannten Leichenschmaus, sondern Aufwendungen für die Bewirtung von Hochzeitsgästen zum Gegenstand hat.

Nun besteht in der österreichischen Lehre und Rechtsprechung Einigkeit darüber, dass steuerlich auf die Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, aber auch seines mangelnden Vermögens Rechnung tragenden, einfachen (oder durchschnittlichen), würdigen Begräbnisses (und entsprechenden Grabes) abzustellen ist.

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

Nach § 549 ABGB gehören 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 sind Masseforderungen "die Kosten einer einfachen Bestattung des Gemeinschuldners".

Da Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum konkreten Umfang der "in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß" steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten nicht ersichtlich ist, erscheint es nahe liegend, in dieser Frage nicht auf die Judikatur deutscher Gerichte zum deutschen Steuerrecht, sondern auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes zu § 46 Abs. 1 Z 7 KO zurückzugreifen.

§ 46 Abs. 1 Z 7 KO privilegiert nur die Kosten einer "einfachen" Bestattung gegenüber anderen Forderungen. Nun ist 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 liegt auch § 46 Abs. 1 Z 7 KO im Ergebnis eine Abwägung der Interessen des Einzelnen gegenüber jenen der Allgemeinheit zugrunde.

Der OGH hatte den Begriff der "einfachen Bestattung" i.S.d. § 46 Abs. 1 Z 7 KO in einer Reihe von Verfahren zu definieren, die insbesondere von der öffentlichen Hand in Zusammenhang mit aushaftenden Forderungen für Krankenbehandlungs- und Pflegegebühren gegen den jeweiligen Träger der Begräbniskosten angestrengt wurden (vgl. Engelhart in Konieczny/Schubert, KO, § 46 Rz. 302).

So zählt die Judikatur in ständiger Rechtsprechung unter anderem - hier interessierend - Aufwendungen für Parten (Traueranzeigen) und Beileiddanksagungen (vgl. Dittrich/Tades, MGA ABGB, 36. Auflage, § 549, E 7a, E 12c), für Blumenschmuck (vgl. Dittrich/Tades, MGA ABGB, 36. Auflage, § 549, E 7d) und Kranz (vgl. Dittrich/Tades, MAG ABGB, 36. Auflage, § 549, E 12c) sowie für das Totenmahl (vgl. Dittrich/Tades, MAG ABGB, 36. Auflage, § 549, E 8, E 12c, 13) zu den Kosten eines einfachen Begräbnisses, wenn diese nach Ortsgebrauch, Stand und Vermögen des Verstorbenen i.S.d. § 549 ABGB angemessen sind und der Forderung nach einer einfachen Bestattung infolge Wahrung der Grenzen der wirtschaftlichen Tragbarkeit nicht widersprechen (vgl. OGH 9.3.1999, 4 Ob 55/99p: Im Jahr 1997 als "einfach" anerkannte Gesamtkosten von 44.538 S, davon Totenmahl 1.154 S).

Mayerhofer, Überlassung des Nachlasses an Zahlungs Statt und kridamäßige Verteilung - Über den Begriff der "einfachen Bestattung" und die Auswirkungen des Bestattungskostenzuschusses auf das Verteilungsergebnis, NZ 1992, 220, schreibt zum Begriff der "einfachen Bestattung":

"Welcher Betrag bei kridamäßiger Verteilung des Nachlasses zur anteilmäßigen Befriedigung der nicht bevorrechteten Forderungen verbleibt, hängt daher vor allem bei geringem Nachlaßvermögen nicht unwesentlich vom Umfang und somit den Kosten einer, einfachen Bestattung' ab. Die Kosten des Begräbnisses sollen eine Bestattung ermöglichen, dass einerseits nicht die Pietätsgefühle der Hinterbliebenen verletzt und andererseits die Grenzen des wirtschaftlich Tragbaren gewahrt bleiben' (Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage des IRÄG, 3 BlgNR 15. GP 35). Wiederholt hat hiezu der OGH ausgeführt, dass ein wesentlicher Unterschied zwischen den Kostenbegriffen der §§ 46 Abs 1 Z 7 KO und 549 ABGB nicht liege (OGH 1 Ob 723/85; SZ 59/41, RZ 1986/75; OGH 562/86; aA Bartsch-Heil, Grundriss des Insolvenzrechts, 4. Auflage, 60), sodass auch bei der Bewertung der ,einfachen Bestattung' von den Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis im Sinne des § 549 ABGB auszugehen ist. Das angemessene Begräbnis wird der äußeren Lebensstellung des Erblassers, darunter vor allem seinen Vermögensverhältnissen entsprechen müssen (Vgl Weiß in Klang, 2. Auflage, III 150 ff.). Eine Objektivierung der Kosten einer , einfachen Bestattung' scheidet demnach aus, da es kein einfaches Begräbnis an sich gibt. Demzufolge können in der Praxis auch nicht fixe Wertgrenzen, etwa S 20.000,-, aufgestellt werden (RPfISlg A 7677).

Wenngleich bei der Beurteilung der Angemessenheit der Begräbniskosten vorwiegend auf das hinterlassene Vermögen des Verstorbenen abzustellen ist (Weiß in Klang, 2. Auflage, III 152; SZ 59/41, RZ 1986/75), kann es nicht im Sinne des § 549 ABGB liegen, Erblasser, deren Nachlass lediglich wegen eines in den letzten Lebensjahren schlechten Gesundheitszustandes

und den damit verbundenen hohen Behandlungs- und Pflegekosten überschuldet ist, auf ein deren Stande und dem Ortsgebrauch nicht entsprechendes Begräbnis zu reduzieren. Dies umso weniger, wenn sich der Erblasser zeit seines Lebens in ordentlichen finanziellen Verhältnissen befunden hat. Denn es wäre unbillig, einen unverschuldet, nur durch Krankheit oder Siechtum in Verschuldung Geratenen, auf die Ebene mit einem Gemeinschuldner im Konkursverfahren zu stellen (In diesem Sinn auch RPfISlg A 7657).

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; EFSlg 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 Echtvergoldung (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.

Wegen der gebotenen Beurteilung der einfachen Bestattung im Einzelfall nach Ortsgebrauch, Stand und Vermögen des Erblassers hat die Judikatur im unterschiedlichen Ausmaß bevorrechtete Begräbniskosten anerkannt. So wurden bei kridamäßiger Verteilung des Nachlasses von der Rechtsprechung angemessene Begräbniskosten einmal mit S 28.497,30 (KG Krems 13.3.1987, 1a R 485/86), wie auch mit S 32.184,- (RPfISlg A 7632) bewertet. Im Hinblick darauf, dass auch ein Grabstein angeschafft werden muss, wurden die

bevorrechteten Kosten eines einfachen Begräbnisses auch mit S 35.000,- angenommen (RPfISlg A 7657)."

Gehören nun nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte die (hier zunächst strittigen) Trauerdruck- und Dankkarten, ferner die Kosten für (hier: einen) Kranz und das Sarggesteck sowie die Aufwendungen für ein angemessenes Totenmahl - ebenso wie die übrigen im gegenständlichen Verfahren unstrittigen Aufwendungen - zu den mit einem einfachen Begräbnis verbundenen Aufwendungen und ist diesen Aufwendungen der Vorrang gegenüber den allfälligen Forderungen anderer Gläubiger, insbesondere auch der öffentlichen Hand, einzuräumen, besteht nach Ansicht des entscheidenden Senats keine Veranlassung, diese Aufwendungen - soweit sie die übernommenen Nachlassaktiva (netto) und allfällige Kostenersätze übersteigen - bei dem die Begräbniskosten getragenen Habenden, also der Bw., nicht als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen.

Ein Grund, diese Aufwendungen zwar insolvenzrechtlich, nicht aber steuerrechtlich anzuerkennen, ist nicht ersichtlich. Da sich die Aufwendungen der Höhe nach im Rahmen eines einfachen Begräbnisses halten müssen, stellt sich auch nicht die Frage eines allfälligen Repräsentationsaufwands. Dass der Steuergesetzgeber in § 20 EStG 1988 Bewirtungsaufwendungen kritisch gegenübersteht, ist ebenfalls nicht von Belang, da es sich bei der Berücksichtigung von Begräbniskosten nach § 34 leg. cit. ohnehin um Aufwendungen der Lebensführung handelt, die bei der Ermittlung der Einkünfte - von bestimmten, hier eben gegebenen Ausnahmen abgesehen - generell nicht abzugsfähig sind. Schließlich kann bei der Höhe der geltend gemachten Bewirtungskosten in der Höhe von € 299,20 von einer Unangemessenheit keine Rede sein.

Es ist als notorisch anzunehmen, dass in Wien seit jeher bei allen Begräbnissen alle an der Beerdigung teilnehmenden Trauergäste zu einem Totenmahl geladen werden.

Da die Gestaltung eines Begräbnisses zu den höchstpersönlichen Angelegenheiten des Kostenträgers gehört, verbietet sich nach Ansicht des entscheidenden Senates eine Untersuchung, inwieweit einzelne Aufwendungen im Rahmen eines einfachen, ortsüblichen Begräbnisses dem einfachen, aber würdigen Charakter angemessen sind, solange insgesamt der Gesamtrahmen eines derartigen einfachen Begräbnisses - siehe dazu unten - nicht gesprengt wird.

Die von der Bw. insgesamt in Zusammenhang mit dem Begräbnis ihres Gatten und dem Grabstein aufgewendeten Kosten haben betragen:

Begräbniskosten der Bestattung Wien 4.865 €, Steinmetzkosten 3.888,67, Blumenschmuck und Kränze, wobei nur ein Sarggesteck und ein Kranz als Kosten der Bw. in Höhe von 636,00

€ anzuerkennen war, Totenmahl 299,20, 12 Colorbilder 199,00 €, Portokosten für Parten und Dankschreiben 17,70 €. Die 12 Colorbilder können schon von sich aus nicht zwangsläufig erwachsen, da diese mit dem Begräbnis an sich nicht zusammenhängen.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2007 sollen sich die "Kosten eines würdigen Begräbnisses" sowie eines "einfachen Grabmals" sich "bundeseinheitlich" "ab dem Jahre 2007 erfahrungsgemäß auf höchstens je 4.000 Euro" belaufen.

Derartige Erfahrungswerte sind für den entscheidenden Senat nicht notorisch.

Ermittlungen über die ortsüblichen Kosten wurden vom Finanzamt nicht gepflogen und sind solche aus dem Aktenvorgang auch nicht ersichtlich. Die Grundlagen, die die Finanzverwaltung veranlassen, diese Kosten "bundeseinheitlich" mit - von bestimmten, hier nicht gegebenen Ausnahmen abgesehen - höchstens jeweils 4.000 € anzusetzen, sind dem entscheidenden Senat nicht bekannt und konnten vom Finanzamt auch nicht vorgelegt werden. Im vorliegenden Fall anerkannte das Finanzamt nur Kosten von insgesamt 4.000,00 €.

Aus Erhebungen des Vereins für Konsumenteninformation ("Der Konsument" 11/2007, 10 ff.) ergibt sich, dass "kaum zu erfahren" sei, "was eine Beerdigung tatsächlich kostet" und es "gewaltige Preisunterschiede" gebe - so lägen etwa die Kosten des "günstigsten Sarges" zwischen 220 und 523 €.

Nach der Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde über die Festsetzung eines Höchstbetrages für gewöhnliche Beerdigungskosten (Beerdigungskostenverordnung), BGBl. II Nr. 600/2003, beträgt der Höchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten i.S.d. § 159 des Versicherungsvertragsgesetzes 1958 (VersVG), BGBl. Nr. 2/1959, 6.000 Euro, wobei sich die Beerdigungskosten im Sinne dieser Bestimmungen aus den Kosten des Begräbnisses und den Kosten des Grabmals zusammensetzen (§ 1 leg. cit.). Dieser Betrag wurde mit BGBl. II Nr. 122/2011 mit Wirksamkeit ab 12. April 2011 auf 8.000 Euro erhöht

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass der in der Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde, wenn auch erst ab April 2011 genannte Höchstbetrag für "gewöhnliche Beerdigungskosten" von 8.000 € (das ist die Summe der beiden in den LStR in Zusammenhang mit einem würdigen Begräbnis genannten Beträge) mangels entgegenstehendem Parteivorbringen und entgegenstehender Ermittlungsergebnisse auch jenem Betrag entspricht, 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 ist.

Diesem Gesamtrahmen - der im übrigen auch dem von der Finanzverwaltung insgesamt anerkannten Höchstbetrag für Bestattungskosten entspricht - ist gegenüber einer Aufteilung auf Begräbniskosten i.e.S. einerseits und Grabmalkosten andererseits im Sinne der LStR der Vorzug zu geben, da es um die insgesamt einfache, würdige Gestaltung des Begräbnisses - mit allen Vor- und Folgeaufwendungen - geht und die Aufteilung auf einzelne Komponenten sachlich nicht geboten erscheint.

Da, wie bereits oben ausgeführt, die Gestaltung eines Begräbnisses zu den höchstpersönlichen Angelegenheiten des Kostenträgers gehört, kommt nach Ansicht des entscheidenden Senats eine Prüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit einzelner Aufwendungen im Rahmen eines einfachen, ortsüblichen Begräbnisses nicht in Betracht, solange insgesamt der - mit Kosten von grundsätzlich 8.000 € im Berufszeitraum - gesetzte Gesamtrahmen eines einfachen Begräbnisses nicht überschritten wird.

Es ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates pauschal davon auszugehen, dass im Umfang eines Betrages aller im Rahmen einer einfachen Bestattung anfallenden ortsüblichen Aufwendungen - und die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen halten sich dem Grunde nach in dem von der Judikatur gesteckten Rahmen - von 8.000 € ein einfaches Begräbnis vorliegt und ein allenfalls darüber hinausgehender Betrag insoweit ein "einfaches" Begräbnis übersteigt, außer es wird der Nachweis der Zwangsläufigkeit infolge besonderer Umstände - etwa ungewöhnlich hohe Überführungskosten der Leiche - erbracht.

Einen solchen besonderen Umstand erblickt der Unabhängige Finanzsenat auch in der Tatsache, dass die Bw. für die Beisetzung ihres Gatten zweifellos ein neues Grab anschaffen musste, also eine Verpflichtung vorliegt, derer sich die Bw. zwangsläufig nicht entziehen konnte

Von den von der Bw. aufgewendeten 9.905,57 € sind daher 8.590,00 € (8000,00 zuzüglich 590,00) steuerlich als Begräbniskosten zu berücksichtigen. Die Zwangsläufigkeit des - übersteigenden Betrags wurde von der Bw. nicht dargelegt.

Die außergewöhnliche Belastung vor Selbstbehalt ist daher im vorliegenden Fall mit 8.590,00 € anzunehmen und war der Neuberechnung zu Grunde zu legen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Dezember 2013