



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 15. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 12. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige begehrte in seiner am 5. Mai 2010 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 ua. Begräbniskosten im Höhe von 7.044,00 € als außergewöhnliche Belastung. Nach Vorhalt versagte das Finanzamt den begehrten Aufwendungen für Begräbniskosten die steuerliche Berücksichtigung mit der Begründung, diese könnten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können. Die Begräbniskosten bzw. die Kosten eines Grabmals seien nach Erfahrungssätzen höchstens mit 4.000,00 € als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen.

Der Steuerpflichtige erhab hiergegen mit Schreiben vom 15. Juli 2010 fristgerecht Berufung und führte hierin unter Verweis auf einen Beschluss des Bezirksgerichtes vom 2. Oktober 2007 aus, die Verlassenschaft habe nicht den strittigen Aufwand für das Grabmal gedeckt. Den

Aktiva der Verlassenschaft in Höhe von 6.138,90 € seien Passiva von 8.481,69 € (Gerichtskommissär, Beerdigungskosten) gegenübergestanden (sohin ein Minus von 2.342,79 €). Die Feststellung in der Begründung, die Kosten eines Grabmals seien nach Erfahrungssätzen mit höchstens 4.000,00 € als zwangsläufig erwachsen anzusehen, entbehre jeder nachvollziehbaren Begründung (kein Hinweis auf eine Betragsermittlung durch einen Sachverständigen oder auf eine sonstige Quelle) und entspreche nicht der aktuellen Realität. Das Grabmal sei keineswegs aufwendig, vielmehr dem Wunsch der Verstorbenen entsprechend bescheiden: ein einfaches schmiedeeisernes Kreuz, eine Einfassung aus heimischen Granit, kein Gold. Die außergewöhnlichen Belastungen seien somit (vor Anwendung des Selbstbehaltes) aus dem Selbstbehalt Krankheitskosten (2.409,05 €), Grabmal (7.044,00 €) und Auswärtigen Ausbildung (660,00 €) mit einer Gesamtsumme von 10.113,05 € festzusetzen.

Das Finanzamt setzte in der Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 2010 die außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 4 EStG mit 4.270,05 € (sowie Kosten der auswärtigen Berufsausbildung mit 660,00 €) mit der Begründung fest, die Kosten eines würdigen Begegnisses sowie eines einfachen Grabmals würden sich erfahrungsgemäß bundeseinheitlich auf höchstens je 4.000,00 € belaufen (ab der Veranlagung 2007). Diese Vorgaben würden vom Bundesministerium für Finanzen festgelegt werden, wobei Statistiken sowie Erfahrungssätze zur Berechnung herangezogen werden würden. Im vorliegenden Fall ergebe sich nachfolgende Berechnung: Aktiva in Höhe von 6.138,90 € abzüglich der Begräbniskosten resultierend aus der Veranlagung 2007 (begrenzt mit 4.000,00 €) ergebe ein Restaktiva von 2.138,90 €, welche den Kosten für das Grabmal (wiederum begrenzt mit 4.000,00 €) gegenüber gestellt werde. Dies ergebe in Summe eine außergewöhnliche Belastung aus dem Titel „Begräbniskosten“ von 1.861,10 €.

Der Berufungswerber begehrte mit Schreiben vom 6. August 2010 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierin ergänzend aus, die Verlassenschaft habe laut Gerichtsbeschluss vom 2. Oktober 2007 ein Minus von 2.342,79 € ergeben. Dem diesbezüglichen Gerichtsbeschluss würden ua. eine Kostenaufstellung zugrunde liegen, soweit die Kosten bereits im Zeitpunkt der Erledigung durch den Notar angefallen wären. In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 sei ein Betrag von 2.342,79 € geltend gemacht und berücksichtigt worden. Durch die Verlassenschaft seien nicht nur die reinen Begräbniskosten, sondern auch die sonstigen, in der Kostenaufstellung angeführten Kosten zu decken. Die Kosten des Grabmals in Höhe von 7.044,00 € seien daher in der Aktiva der Verlassenschaft nicht gedeckt und daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Eine „Festlegung“ der Kosten mit höchstens 4.000,00 € durch das Bundesministerium für Finanzen unter

Bezug auf nicht weiter genannte Statistiken und Erfahrungssätze sei in keiner Weise nachvollziehbar und als Begründung unzureichend.

Über Vorhalt des Referenten im Schreiben vom 17. November 2010 führte der Berufungswerber im Schreiben vom 3. Dezember 2010 ergänzend aus, die Größe seiner Familie (fünf zT verheiratete Kinder) begründe zwangsläufig die Errichtung eines Familiengrabes am Friedhof der Heimatgemeinde. Die Friedhofsordnung habe sowohl die Größe des Grabsteines (Grabeinfassung 1,20 m x 1,40 m) als auch die Anfertigung eines Grabkreuzes vorgeschrieben. Das Grabkreuz sei in ortsüblicher Weise aus Eisen geschmiedet, verzinkt und lackiert mit einer Schrifttafel aus Aluminium ausgeführt worden (ohne Vergoldung). Ein Zuschlag von 76% zu einem Reihengrab (Einzelgrab) erscheine für ein Familiengrab angebracht, zumal die Erweiterung eines Grabmals bei jedem Sterbefall (für eine Aufteilung der zwangsläufig entstehenden Kosten auf mehrere Todesfälle) weltfremd wäre. Der mit „Verwaltungspraxis“ und „bundeseinheitlichen Erfahrungswerten“ begründete Betrag von 4.000,00 € sei nicht nachvollziehbar, berücksichtige nicht den Umstand der erheblichen Preisdifferenzen in Österreich und ersetze kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren. Des Weiteren werde um (Ein)Ladung zu einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Einleitend wird ausgeführt, dass der Berufungswerber erstmals im Schriftsatz vom 3. Dezember 2010 die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung begehrte. Weder die Berufung vom 15. Juli 2010 noch der Vorlageantrag vom 6. August 2010 enthielten einen derartigen Antrag.

Über eine Berufung hat gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) eine mündliche Berufungsverhandlung nur dann stattzufinden, wenn eine solche vom Berufungswerber in der Berufung ([§ 250 BAO](#)), im Vorlageantrag ([§ 276 Abs. 2 BAO](#)) oder in der Beitrittserklärung ([§ 258 Abs. 1 BAO](#)) beantragt wird. Der Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung setzt sohin einen rechtzeitigen Antrag des Berufungswerbers voraus; es genügt nicht, dass der Antrag erst in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz nachgereicht wird (VwGH 24.3.2009, [2006/13/0156](#); VwGH 16.12.2008, [2006/16/0107](#); VwGH 27.2.2001, [2000/13/0137](#); VwGH 23.4.2001, [96/14/0091](#); VwGH 27.4.2000, [97/15/0208](#)).

Da im vorliegenden Fall vom Berufungswerber verabsäumt wurde, einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bereits in der Berufung vom 15. Juli 2010 einzubringen, sondern dieser erst in dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 3. Dezember 2010 nachgereicht wurde, ist dieser auf Grund obiger Ausführungen gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#)

verspätet eingebbracht und deshalb als verspätet zu qualifizieren. Die gegenständliche Entscheidung konnte daher ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den Referenten ergehen, zumal dieser auch keine Veranlassung für eine amtswegige Verhandlung oder für einen Erörterungstermin erkannte.

2.) Nach [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein ([§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#)).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen ([§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#)).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen ([§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Dazu bestimmt Abs. 2 der genannten Gesetzesstelle, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst nach Abs. 3 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach Abs. 4 wesentlich, soweit sie einen von Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

3.) Die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten einschließlich der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Grabstätte als außergewöhnliche Belastung ist im [§ 34 EStG 1988](#) nicht explizit geregelt. Diese ergibt sich vielmehr als Anwendungsfall der oben angeführten gesetzlichen Regelungen. Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis vertreten einhellig unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen im jeweiligen Einzelfall die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung, da diese dem Grund nach jedenfalls außergewöhnliche und zwangsläufig erwachsene Aufwendungen darstellen. In dieser Ansicht stimmen sowohl Literatur als auch Judikatur überein, weshalb diesbezüglich weitgehende Ausführungen unterbleiben können. Weiters bestimmt jedoch [§ 549 ABGB](#), dass die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis und Aufwendungen für die Errichtung eines Grabmals zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten gehören. Das bedeutet, dass derartige Kosten in erster Linie aus dem Nachlassvermögen zu bestreiten sind, das zu diesem Zweck mit den Verkehrswerten zu bewerten ist (VwGH 25.9.1984, [84/14/0040](#)). Eine Verpflichtung des Erben, für diese

Kosten aus eigenem aufzukommen, kann daher nur in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck ausreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist (VwGH 27.9.1995, [92/13/0261](#)). Trifft dies zu, kann vom Erben jedoch nicht verlangt werden und ist er auch dazu weder rechtlich noch sittlich verpflichtet, ein über den Ortsgebrauch und den Stand des Verstorbenen hinausgehendes Begräbnis und einen besonderen Grabstein zu finanzieren. Vielmehr vermindert sich der ortsübliche Aufwand in Relation zum Nachlassvermögen, da es nicht üblich (und somit nicht von einer sittlichen Verpflichtung umfasst) ist, bei geringem Nachlass ein besonderes Begräbnis auszurichten und einen besonderen Grabstein anfertigen zu lassen. Das bedeutet wiederum, dass Begräbnis- und Grabsteinkosten immer nur in einem mehr oder weniger bescheidenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, weil alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, nicht mehr als zwangsläufig anzusehen sind (VwGH 16.12.1955, 590/55; VwGH 4.2.1963, 359/62). Die Verwaltungspraxis hat auf Grund von Erhebungen und Beobachtungen des Marktes Richtwerte für ein ortsübliches Begräbnis und einen angemessenen Grabstein festgelegt. Dabei handelt es sich für das Streitjahr 2009 um jeweils maximal 4.000,00 € für das Begräbnis und den Grabstein (sohin gemeinsam maximal 8.000,00 €).

4.) Der Berufungswerber ist Erbe seiner am 28. Juni 2007 verstorbenen Ehegattin. Der Abgabepflichtige übernahm nach Aktenlage die durch den Todesfall angefallenen Aufwendungen, welche im Jahr 2007 ua. 4.496,40 € für Bestattung sowie im Jahr 2009 7.044,00 € für Grabanlage (einschließlich Granitsockel und geschmiedetes Grabkreuz) betragen. Laut Beschluss des Bezirksgerichtes vom 2. Oktober 2007, GZ_BG, belaufen sich die Nachlassaktiva auf 6.138,90 €, die Todesfall- und Beerdigungskosten (ohne näherer Aufschlüsselung) auf 8.186,43 € sowie die Gebühren des Gerichtskommissärs auf 295,26 €.

5.) Der Abgabepflichtige begehrte in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 die steuerliche Berücksichtigung von Begräbniskosten (in obigem Saldobetrag laut Gerichtsbeschluss in Höhe von 2.342,79 €) als außergewöhnliche Belastung, welche vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 (mit Ausfertigungsdatum 27. März 2008) gänzlich gewährt wurden. Nachdem nach der vorliegenden Aktenlage (siehe Berufungsausführungen in Verbindung mit der Kostenaufstellung im Vorlageantrag vom 6. August 2010) die Todesfall- und Beerdigungskosten laut Gerichtsbeschluss nicht lediglich die eigentlichen Bestattungskosten (4.496,40 €), sondern offensichtlich darüber hinaus auch weitere in diesem Zusammenhang angefallene Kosten ua. für Trauerbekleidung, Parten, Blumen und Kränze oder die Bewirtung von Trauergästen beinhaltet haben, welche jedoch ungeachtet des weiteren Begriffs der zivilrechtlichen Begräbniskosten für den Berufungswerber keine steuerlich absetzbaren Aufwendungen darstellen (siehe hierzu ua. Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 34 Rz. 90 Stichwort: Begräbniskosten; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78 Stichwort: Begräbnis), steht für den

Referenten fest, dass die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 außergewöhnliche Belastungen in überhöhtem Ausmaß zuerkannt hat.

6.) Nach herrschender Verwaltungspraxis (LStRL Rz 890) werden Aufwendungen für Begräbnis und Grabmal in Höhe von 8.000,00 € (2 x 4.000,00 €) als angemessen angesehen. Höhere Kosten sind nicht zwangsläufig und demnach nicht abzugsfähig. Von diesen angemessenen Kosten sind jedoch die Nachlassaktiva abzuziehen, da Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören ([§ 549 ABGB](#)), die vorrangig aus vorhandenem Nachlassaktiven zu bestreiten sind. Steht eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen und findet die Erbgangsbelaistung (ua. Begräbniskosten) im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung, kann von keiner Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 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](#); VwGH 27.9.1995, [92/13/0261](#)). Es genügt nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen (Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 34 Rz. 90 Stichwort: Begräbniskosten). Zusammengefasst heißt dies, dass die steuerlich berücksichtigungswürdigen Begräbnis- und Grabmalkosten um die letztlich zur Verfügung stehenden Nachlass(Netto)Aktiva zu kürzen sind.

7.) Dem Berufungswerber wurden mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 2. Oktober 2007, GZ_BG, an Nachlassaktiva 6.138,90 € auf „Abschlag der von ihm getragenen Todfalls- und Beerdigungskosten“ überlassen. Somit steht unzweifelhaft fest, dass dieser Betrag die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Begräbniskosten mindert, weil in diesem Ausmaß die angemessenen Begräbniskosten durch den Nachlass gedeckt sind und daher vom Berufungswerber nicht aus Eigenem zu tragen waren.

Die Aktiva des Nachlasses können nur in jenem Umfang zur teilweisen Bestreitung der Begräbniskosten herangezogen werden, in dem sie dem Berufungswerber tatsächlich zugute kommen. Die Gebühren des Gerichtskommissärs in Höhe von 295,26 € werden sohin als Verfahrenskosten Teil der (steuerlich begünstigten) Begräbniskosten, sodass die Berechnung des Finanzamtes im bekämpften Bescheid diesbezüglich einer Berichtigung bzw. Ergänzung zu unterziehen ist.

Die Ansicht des Berufungswerbers, die Verlassenschaft habe laut Verlassenschaftsabhandlung einen negativen Betrag von 2.342,79 € ergeben, sodass in der Aktiva der Verlassenschaft die hierin noch nicht berücksichtigten streitgegenständlichen Kosten für ein Grabmal nicht

gedeckt seien, kann nicht gefolgt werden, da in die gegenständliche Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen – abgesehen von Kosten für Bestattung und Grabmal – weitere, im Zusammenhang mit dem Todesfall angefallene Aufwendungen (ua. für Bewirtung von Trauergästen auch bei großer Anzahl von Familienmitgliedern und Verwandten) nicht einbezogen werden dürfen (Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 34 Rz. 90 Stichwort: Begräbniskosten; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78 Stichwort: Begräbnis).

8.) Die streitgegenständlichen, als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2009 steuerlich berücksichtigungswürdigen Aufwendungen für ein Grabmal berechnen sich demnach wie folgt:

Summe der Nachlassaktiva laut Gerichtsbeschluss	6.138,90 €
abzüglich	
Gebühren des Gerichtskommissärs (2007)	- 295,26 €
maximal Kosten für Bestattung (2007)	- 4.000,00 €
Zwischensumme verbleibende Nachlassaktiva 2007	<hr/> 1.843,64 €
abzüglich	
maximal Kosten für Grabmal (2009)	- 4.000,00 €
außergewöhnliche Belastung für Begräbnis 2009	<hr/> - 2.156,36 €

Die Nachlassaktiva decken sohin die Kosten für ein Grabmal in Höhe von 1.843,64 € ab; nachdem nach Verwaltungspraxis die Kosten für ein Grabmal bis lediglich 4.000,00 € steuerliche Anerkennung finden dürfen (siehe hierzu auch die nachstehenden Ausführungen zu Pkt. 9 der Berufungsentscheidung), musste der Abgabepflichtige die darüber hinausgehenden, durch die Nachlassaktiva nicht abgegolten Aufwendungen im Differenzbetrag von 2.156,36 € selbst tragen. Diese stellen damit in diesem Umfang eine außergewöhnliche Belastung vor Abzug des Selbstbehaltes dar.

9.a) Der Einwand des Berufungswerbers, die verwaltungsbehördliche Beschränkung der Kosten eines Grabmals nach Erfahrungssätzen mit höchstens 4.000,00 € entbehe jeder nachvollziehbaren Begründung, kann keine abweichende Beurteilung bzw. Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen begründen.

9.b) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Aufwendungen für Begräbniskosten einschließlich der Kosten eines Grabsteines dem Ortsgebrauch und dem Stande - der sozialen Gruppe, der der Verstorbene angehört hat - entsprechen und vermindern sich nach Sitte und Herkommen entsprechend, wenn weder im Nachlass noch bei den Erben ein entsprechendes Vermögen zu seiner Deckung vorhanden ist 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 können 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).

Die herrschende Lehre (Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 34 Rz 90 Stichwort: Begräbniskosten; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78 Stichwort: Begräbnis; Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 34 Tz. 38 „Begräbniskosten“; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 34, Anm. 78 „Begräbniskosten“; Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Einzelfälle) stellt 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) (tw. unter Hinweis auf [§ 46 Abs. 1 Z 7 Konkursordnung](#) (KO); nunmehr [§ 46 Z 7 Insolvenzordnung](#) (IO)) sowie auf die Kosten eines „durchschnittlichen“ Begräbnisses ab.

9.c) In der österreichischen Lehre und Rechtsprechung besteht sohin 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.

9.d) Nachdem keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum konkreten Umfang der steuerlich anzuerkennenden Kosten für ein einfaches bzw. durchschnittliches Begräbnis und entsprechendem Grabmal gegeben ist, erscheint es nahe liegend, in dieser Frage auf vergleichbare gesetzliche Normen samt Judikatur zurückzugreifen.

Im positiven Recht sind Begräbniskosten im hier interessierenden Sinn zum einen in [§ 549 ABGB](#), zum anderen in (dem im strittigen Jahr noch in Fassung gewesenem) [§ 46 Abs. 1 Z 7 KO](#) (nunmehr [§ 46 Z 7 IO, BGBI. I Nr. 29/2010](#)) 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](#) bzw. [§ 46 Z 7 IO](#) sind Masseforderungen „die Kosten einer einfachen Bestattung des Gemeinschuldners“ bzw. „... des Schuldners“.

[§ 46 Abs. 1 Z 7 KO](#) bzw. [§ 46 Z 7 IO](#) privilegieren nur die Kosten einer „einfachen“ Bestattung gegenüber anderen Forderungen. Nachdem [§ 34 EStG 1988](#) wie auch [§ 46 Abs. 1 Z 7 KO](#) im Ergebnis eine Abwägung der Interessen des Einzelnen gegenüber jenen der Allgemeinheit zugrunde legt, ist nahe liegend, dass der Umfang einer „einfachen Bestattung“ im Insolvenzrecht nicht anders gefasst sein wird als in Bezug auf die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen im Bereich der außergewöhnlichen Belastung im Einkommensteuerrecht.

Der Oberste Gerichtshof (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 Koncecny/Schubert, KO, § 46 Rz. 302). Aus den Entscheidungen ist jedoch für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, da die Judikatur wegen der gebotenen Beurteilung der „einfachen Bestattung“ im Einzelfall nach Ortsgebrauch, Stand und Vermögen des Erblassers die bevorstehenden Begräbniskosten im unterschiedlichen Ausmaß anerkannt hat (siehe hierzu ua. Mayerhofer, Überlassung des Nachlasses an Zahlung Statt und kridamäßige Verteilung - Über den Begriff der „einfachen Bestattung“ und die Auswirkungen des Bestattungskostenzuschusses auf das Verteilungsergebnis, NZ 1992, 220).

9.e) Eine Festlegung auf eine konkrete Höhe der Beerdigungskosten kennt lediglich die Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde über die Festsetzung eines Höchstbetrages für gewöhnliche Beerdigungskosten (Beerdigungskostenverordnung), [BGBI. II Nr. 600/2003](#), demzufolge der Höchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten i.S.d. § 159 des Versicherungsvertragsgesetzes 1958 ([VersVG](#)), [BGBI. Nr. 2/1959](#), einen Betrag von 6.000 € beträgt. Die Beerdigungskosten im Sinne dieser Bestimmungen setzen sich aus den Kosten eines Begräbnisses und den Kosten eines Grabmals zusammen (§ 1 leg. cit.).

9.f) Auf Grund obiger Ausführungen erhebt der Referent keine Bedenken gegen den von der Abgabenbehörde zum Ansatz gebrachten Höchstbetrag für ein „einfaches, durchschnittliches“ Grabmal in Höhe von 4.000,00 €, zumal dieser Betrag in Verbindung mit den steuerlich anzuerkennenden Kosten für eine „würdige Bestattung“ (ebenso 4.000,00 €, sohin insgesamt 8.000,00 €) obigen Wert laut Beerdigungskostenverordnung erheblich übersteigt. Nachdem der Höchstbetrag für eine „gewöhnliche“ Beerdigung laut Beerdigungskostenverordnung jenem Betrag gleichgesetzt werden kann, der für den Berufungszeitraum als Höchstbetrag für ein einfaches Begräbnis im Sinne von [§ 47 Abs. 1 Z 7 KO](#) bzw. [§ 47 Z 7 IO](#) - und somit auch als Höchstbetrag für die im Rahmen des [§ 34 EStG 1988](#) steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten – heranzuziehen wäre, das Finanzamt jedoch einen hiervon abweichenden höheren (einheitlichen) Höchstbetrag als steuerlich berücksichtigungswürdig erkannt hat, kann im vorliegenden Fall vom Referenten keine Rechtswidrigkeit zu Lasten des Berufungswerbers erblickt werden. Dies auch deshalb, da von diesem auch keine Bedenken gegen einen Ansatz der Kosten für eine „würdige Bestattung“ und für ein „einfaches, durchschnittliches“ Grabmal zu gleichen Teilen in Höhe von je 4.000,00 € erhoben werden.

9.g) Das Vorbringen des Berufungswerbers ist nicht geeignet, eine (sittliche) Zwangsläufigkeit für die Übernahme von höheren, den Betrag von 4.000,00 € übersteigenden Kosten für die Er-

richtung des Grabmals zu begründen. Wenngleich die Friedhofsordnung der Gemeinde sowohl ein Maximalausmaß für eine Einfriedung und ein Grabkreuz vorgibt, kann hieraus keine Zwangsläufigkeit für die Errichtung einer Grabstätte in der vorliegenden Form und Gestaltung sowie für die Höhe der hiermit verbundenen Kosten erkannt werden, steht es doch jedem Nutzungsberechtigten innerhalb dieser Vorgaben der Friedhofsordnung frei, sein Grabmal (inklusive Höhe und „künstlerischer“ Ausführung des Grabsteines und –kreuzes) nach freien Vorstellungen und finanziellen Möglichkeiten zu gestalten. Diese wie auch der Umstand eines Familiengrabes oder der Länge des Familiennamens des Berufungswerbers für die Grabschrift sind daher nicht geeignet, eine von der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Vermögens- und Einkommensverhältnissen abweichende Verpflichtung des Abgabepflichtigen zur Errichtung eines Grabmals in der vorliegenden Gestaltungsform und damit zur Übernahme höherer Kosten (insbesondere in der gegebenen Höhe) zu belegen. Wenngleich das Grabmal vom Abgabepflichtigen selbst als keineswegs aufwendig, sondern vielmehr als bescheiden angesehen wird, kann aus dem Parteienvorbringen nicht abgeleitet werden, dass bei Anfertigung eines „einfachen, durchschnittlichen“ angemessenen Grabmals mit dem vom Finanzamt anerkannten Betrag von 4.000,00 € nicht das Auslangen gefunden werden hätte können. Dies wurde im Übrigen vom Berufungswerber auch nicht vorgebracht oder behauptet, sondern vielmehr lediglich hierauf verwiesen, dass die gegenständliche Grabmalfassung bescheiden und die von der Abgabenbehörde vorgenommene betragsmäßige Beschränkung der steuerlichen anzuerkennenden Kosten weder belegt noch nachvollziehbar sei.

Der Berufungswerber hat trotz ausdrücklicher Aufforderung im Schreiben vom 17. November 2010 den zumutbaren Nachweis (anhand ua. von Bestätigungen) für eine Zwangsläufigkeit der streitgegenständlichen Aufwendungen in der begehrten Höhe unterlassen. Mangels entgegenstehendem Parteienvorbringen kann der Referent sohin keine Veranlassung erkennen, im vorliegenden Fall die Kosten für ein „einfaches, durchschnittliches“ Grabmal für die Ehegattin mit einem (auch von der Verwaltungspraxis von 4.000,00 € abweichendem) übersteigendem Betrag zum Ansatz zu bringen. Die strittigen Aufwendungen können daher lediglich in obigem Ausmaß steuerliche Berücksichtigung finden.

10.) Der Berufungswerber begeht neben den streitgegenständlichen Aufwendungen weiters (unstrittige) Krankheitskosten in Höhe von 2.409,05 € als außergewöhnliche Belastung, so dass sich diese nunmehr in Gesamtsumme auf 4.565,41 € belaufen.

11.) Die Berechnung der Einkommensteuer 2009 ergibt sich aus dem angeschlossenen Rechnungsblatt, das als Teil des Spruches Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 14. Jänner 2011