



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W.,S-Straße, vom 10. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 21. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 2010 steuerpflichtige Pensionsbezüge in Höhe von 17.810,40 Euro.

In seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 beantragte er unter anderem in der Rubrik „Außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt)“ die Berücksichtigung von Krankheitskosten in Höhe von 3.840,34 Euro und von Begräbniskosten (soweit im Nachlass nicht gedeckt) in Höhe von 1.500 Euro.

Das Finanzamt erkannte im Einkommensteuerbescheid 2010 die Begräbniskosten mit der Begründung nicht als außergewöhnliche Belastungen an, derartige Kosten stellten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten

werden könnten. Von den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten wurde lediglich ein Betrag in Höhe von 2.518,54 Euro berücksichtigt und begründend ausgeführt, Maalox, Kürbistabletten, MaxiCalc, etc. stellten keine Krankheitskosten dar, auch wenn sie sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken könnten.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte der Bw. vor:

Ad Begräbniskosten:

Aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes Fünfhaus , mit dem die Verlassenschaftssache nach seiner verstorbenen Mutter abgehandelt worden sei, habe die Summe der Aktiva 9.238,01 Euro und die Summe der Passiva 13.181,22 Euro betragen, was eine Überschuldung des Nachlasses in Höhe von 3.943,21 Euro ergebe. Darin seien nicht nur die Bestattungskosten, sondern auch die Steinmetzkosten für die Errichtung der Grabanlage enthalten, zumal sich aus Anlass der Bestattung ergeben habe, dass das Grab in der Untergrundumfassung eingebrochen gewesen sei und deshalb neu errichtet habe werden müssen. Die Verlassenschaft sei ihm an Zahlung statt überlassen worden, sodass er die Differenz zwischen Aktiva und Passiva in Höhe von 3.943,21 Euro zu tragen gehabt habe. Diesen Betrag mache er nunmehr als außergewöhnliche Belastung geltend.

Ad Krankheitskosten:

Die Medikamente, deren Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden seien, seien für tatsächlich vorhandene Krankheiten vom Facharzt für Innere Medizin bzw. vom Facharzt für Urologie verschrieben und von der Krankenkasse bezahlt worden.

Darüber hinaus mache er – da Neuerungen zulässig seien – Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung in Höhe von 70 Euro monatlich geltend. Er leide an Diabetes Typ II.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt und erkannte die vom Bw. geltend gemachten Krankheitskosten in Höhe von 3.840,34 Euro als außergewöhnliche Belastung an. Hinsichtlich der nicht berücksichtigten Begräbniskosten wurde in der Begründung ausgeführt, Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmals kämen nach ständiger Rechtsprechung nur dann als außergewöhnliche Belastung in Betracht, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Bestellers des Begräbnisses belasten würden. Abzugsfähig seien jedoch nur jene Begräbniskosten, die in den Nachlassaktiva nicht gedeckt seien, da gemäß [§ 549 ABGB](#) die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nachlasses gehörten. Sie seien bevorzugt aus dem vorhandenen, zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen zu bestreiten. Dass der

Reinnachlass überschuldet sei, genüge nicht, die Begräbniskosten müssten die Summe der Nachlassaktiva übersteigen.

Im Vorlageantrag brachte der Bw. vor, die Rechtsansicht, dass die Begräbniskosten die Summe der Nachlassaktiva übersteigen müssten, sei nicht zutreffend. Gemäß [§ 549 ABGB](#) gehörten zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis. Zu den Begräbniskosten zählten die Kosten für Sarg, Grab, Totengräberarbeit, Begräbnisfotos, Todesanzeigen, Beileiddanksagungen, Trauerkleider, Blumenschmuck, Totenmahl, Erwerb einer Grabstelle, Errichtung eines Grabsteins, Grabausstattung, Grabinschrift, Grabpflege, Trinkgelder und Fahrtkosten.

Sei kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hierfür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten.

Gemäß [§ 143 Abs. 1 ABGB](#) schulde das Kind u.a. seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande sei, sich selbst zu erhalten. Die Unterhaltspflicht umfasse auch die Begräbniskosten.

Im Hinblick auf die Überschuldung des Nachlasses seiner Mutter, die besonders durch die Bestattungskosten entstanden sei, habe er als Unterhaltsverpflichteter aus sittlichen Gründen diese Kosten tragen müssen.

Nicht dann, wenn die Begräbniskosten die Summe der Nachlassaktiva überstiegen, sondern wenn kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden sei, habe der Besteller des Begräbnisses die Begräbniskosten in Erfüllung einer sittlichen Pflicht zwangsläufig zu tragen.

Hätte er die Begräbniskosten nicht bezahlt, so hätten diese wegen Überschuldung aus der Verlassenschaft nicht bezahlt werden können und hätte seine Mutter ein Armenbegräbnis bekommen; um dies zu verhindern, sei er wegen seiner bestehenden Unterhaltspflicht verhalten gewesen, diese Kosten zu tragen.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw.,

1. ersucht, die Notwendigkeit zur Einhaltung der Krankendiätverpflegung wegen Diabetes im Sinne des [§ 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), [BGBl. Nr. 303/1996](#) idgF durch die Bescheinigung eines Arztes, ab wann welche Diät zu halten ist, oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen nachzuweisen,

2. darauf hingewiesen, dass nach der Verwaltungspraxis insgesamt für Begräbnis und Grabmal 8.000 Euro zu berücksichtigen seien, dieser Betrag aber in den Nachlassaktiven in Höhe von 8.948,93 Euro (= 9.238,01 Euro abzüglich der Verfahrenskosten von 289,08 Euro) Deckung finde, weshalb die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung grundsätzlich nicht mehr in Betracht komme, es sei denn, der Bw. weise nach, dass die höheren Kosten zwangsläufig erwachsen seien, und

3. ersucht, sämtliche Belege betreffend die Begräbniskosten und die Kosten des Steinmetz vorzulegen, insbesondere den Beleg bezüglich des im Jahr 2010 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Betrages von 1.500 Euro und nachzuweisen, dass er zur Tragung der 8.000 Euro übersteigenden Kosten sittlich verpflichtet gewesen sei.

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens legte der Bw. den Befund des Facharztes für Innere Medizin vor, wonach Diabetes Mellitus II seit dem Jahr 2003 bestehe. Außerdem legte er die Rechnungen über die Blumen, Bewirtung, die Kosten des Steinmetz sowie die Rechnung über die Bestattungskosten vor und führte aus, beim Familiengrab habe nicht nur der Grabstein aus Kunststein ersetzt werden müssen, weil er infolge Zeitablaufes und der Witterungseinflüsse zerbröselt sei, sondern es habe auch das Fundament erneuert werden müssen, weil es ebenso wie die Grabumrandung zerfallen sei. Aus diesem Grund hätten ein neuer Grabstein samt Fundament und auch eine neue Grabumrandung errichtet werden müssen. Er sei zur Tragung dieser 8.000 Euro übersteigenden Kosten nicht nur rechtlich, sondern auch sittlich verpflichtet gewesen.

Des Weiteren stellte er den Antrag, den Pauschbetrag für Krankendiätverpflegung nicht nur für die Jahre 2011 und 2010, sondern auch für fünf Jahre zurück zu berücksichtigen sowie die gesamten Aufwendungen für das Begräbnis seiner Mutter im Betrage von 13.181,22 Euro anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde legt ihrer Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Bw. leidet seit dem Jahr 2003 an Diabetes Mellitus II. Darüber hinaus hatte er Krankheitskosten in Höhe von 3.840,34 € zu tragen.

Im November 2009 verstarb seine Mutter. Der Nachlass bestand aus Aktiva in Höhe von 9.238,01 Euro und aus Passiva in Höhe von 13.181,22 Euro. Er wurde dem Bw. an Zahlungsstatt überlassen. Die Gebühr des Gerichtskommissärs betrug 289,08 Euro.

Folgende Aufwendungen tätigte der Bw. im Zusammenhang mit der Bestattung seiner Mutter in den Jahren 2009 und 2010:

Bestattung Wien	9.12.2009	Kremationsfeier	4.666,00 €
Bestattung Wien	11.2.2010	Urnenbestattung	782,00 €
Stein Diskont	25.2.2010	Anzahlung	100,00 €
Stein Diskont	1.3.2010	Anzahlung	1.000,00 €
Stein Diskont	1.3.2010	Anzahlung	500,00 €
Flower Dreams	2.12.2009	Blumenschmuck für Begräbnis	700,00 €
	12.2009	Bewirtung	461,22 €
	12.2009	Sonstige Spesen	350,00 €
Summe			8.559,22 €

Das Grabentgelt in Höhe von 1.462,00 €, das der Bw. am 11.3.2010 verausgabte, zählt nicht zu den Begräbniskosten.

Rechtliche Würdigung:

1. Krankendiätverpflegung

Gemäß [§ 35 Abs. 7 EStG 1988](#) kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Nach § 2 Abs. 1 der VO BGBl 303/1996 sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung 70 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Im Ermittlungsverfahren legte der Bw. ein Schreiben seines Internisten vor, aus dem hervorgeht, dass er seit dem Jahr 2003 an Diabetes Mellitus II leidet.

Der Pauschbetrag für Krankendiätverpflegung in Höhe von 70 Euro monatlich (840 Euro jährlich) war daher zu gewähren.

Zu den Ausführungen des Bw., den Pauschbetrag für Diätverpflegung rückwirkend für fünf Jahre zurück zu berücksichtigen, ist anzumerken, dass diese Jahre bereits rechtskräftig

veranlagt wurden. Eine Durchbrechung der Rechtskraft ist nur in den in der Bundesabgabenordnung vorgesehenen verfahrensrechtlichen Fällen zulässig. Über diesbezügliche Anträge hat die Abgabenbehörde erster Instanz zu entscheiden.

2. Krankheitskosten:

Hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten in Höhe von 3.840,34 € schließt sich die Behörde der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht an. Unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit errechnete sich ein Betrag von 4.680,34 Euro (= 3.840,34 + 840), der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen war.

3. Begräbniskosten

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

.....

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

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

Entsprechend der Bestimmung des [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Gemäß [§ 549 ABGB](#) gehören die dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind sohin **vorrangig** aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (vgl. hierzu *Apathy* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger* (Hrsg.), ABGB³, § 549 Rz 3). Subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen für die Begräbniskosten (vgl. *Apathy*, aaO, Rz 3). Ist also überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen (vgl. *Eccher* in *Schwimann*, ABGB³, § 549 Rz 8; OGH EvBl 1966/90).

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

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

Im gegenständlichen Fall ergibt sich eine gesetzliche Verpflichtung des Bw. zur Tragung der in den Nachlassaktiven nicht gedeckten Kosten des Begräbnisses seiner Mutter aus [§ 143 ABGB](#).

Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein. Dabei ist nach objektiven Umständen zu beurteilen, inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist. Um langwierige Ermittlungsverfahren zu vermeiden, die schließlich doch mit einer Schätzung der notwendigen und angemessenen Kosten beendet werden müssten, sieht das EStG 1988 für bestimmte Fälle Pauschbeträge vor, die eine erhebliche Vereinfachung für Steuerpflichtige und Verwaltung bedeuten. Abgesehen von diesen Pauschbeträgen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur für jene Fälle, wo das Gesetz selbst keine derartigen Pauschbeträge nennt, den Ansatz von so genannten Erfahrungswerten durch die Finanzverwaltung gebilligt (siehe Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zum EStG 1988, Band III B, [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#), Tz 5 vorletzter Absatz).

Zu den berücksichtigbaren notwendigen und angemessenen Begräbniskosten zählen die Kosten für eine durchschnittliche Beerdigung sowie die Aufwendungen für die Errichtung eines im Durchschnitt verwendeten Grabsteins mit Grabeinfassung. Für Begräbniskosten nennt das EStG 1988 keine Pauschbeträge. Erfahrungsgemäß belaufen sich die Kosten für ein würdiges Begräbnis und einen einfachen Grabstein mit Grabeinfassung derzeit nach den geltenden Lohnsteuerrichtlinien 2002 auf jeweils 4.000 € höchstens (LStR 2002, RZ 890).

In Summe ist daher lediglich ein Betrag von 8.000 € berücksichtigungsfähig. Dieser Betrag findet aber in den, dem Bw. an Zahlung statt überlassenen Nachlassaktiva in Höhe von 8.948,93 Euro (= 9.238,01 Euro abzüglich der Verfahrenskosten von 289,08 Euro) Deckung. Die Berücksichtigung der im Jahr 2010 entrichteten Begräbnis- und Steinmetzkosten als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. August 2012