

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache P K, Adresse, StNr, vertreten durch Fa. MSU u. STB GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adresse1, gegen den Bescheid des FA Grieskirchen Wels vom 8.3.2010, betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert:

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2008 Begräbniskosten von 6.601,80 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Im in Beschwerde gezogenen **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 8. März 2010** wurden vom Finanzamt nur 3.930 € als außergewöhnliche Belastung anerkannt, wobei sich auf Grund des Selbstbehaltes (4.776,75 €) keine steuerliche Auswirkung ergab.

Begründend führte das Finanzamt aus:

"Begräbniskosten sind primär aus dem verwertbaren Nachlass (Aktiva) zu bestreiten. Dadurch nicht gedeckte Kosten eines Begräbnisses stellen bis max. 4.000 € eine

außergewöhnliche Belastung dar. Nicht absetzbar sind hingegen Kosten für die Bewirtung von Trauergästen, Kosten für Trauerkleidung.

beantragte Kosten	€ 6.601,80
- Kosten Bewirtung	€ 2.537,--
verbleibende Kosten	€ 4.064,80
maximal sind absetzbar	€ 4.000,--
- Nachlass	€ 70,--
absetzbare Kosten	€ 3.930,--

Als außergewöhnliche Belastung sind somit € 3.930,-- absetzbar."

In seiner **Berufung (jetzt Beschwerde) vom 16. März 2010** führte der Beschwerdeführer (Bf) aus:

"Der UFS Wien hat in seiner Entscheidung vom 22. Nov. 2007, RV/2469-W/07, dargelegt, dass in der Österreichischen Lehre und Rechtsprechung Einigkeit darüber herrscht, dass steuerlich die Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen einfachen (oder teilweise auch durchschnittlich), würdigen Begräbnisses und Grabes als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind.

Begräbniskosten sind daneben auch in § 549 ABGB und § 46 Abs. 1 Z 7 KO geregelt und wird in letzteren auf die Kosten einer einfachen Bestattung inklusive der Kosten für das Totenmahl abgestellt. Der UFS Wien hat entschieden, dass Kosten, die insolvenzrechtlich anerkannt werden, auch steuerrechtlich anzuerkennen sind und in Anbetracht der Ortsüblichkeit der Bewirtung der Trauergäste auch das Totenmahl als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Auch in W und H ist es Brauch, nach dem Begräbnis ein Totenmahl abzuhalten und sind daher Kosten in Höhe von € 2.537,00 anzuerkennen.

Hinsichtlich der Kosten der Höhe nach wird in den Rz 890 LStR ausgeführt, dass die Kosten eines einfachen Begräbnisses sowie eines einfachen Grabmals sich erfahrungsgemäß auf höchstens je € 4.000,00 belaufen.

Bezüglich der Aufteilung der Kosten auf das Begräbnis einerseits und das Grabmal andererseits, hat der UFS Wien in der o.a. Entscheidung ausgeführt, dass ein Gesamtrahmen vorzuziehen ist, da es um die insgesamt einfache, würdige Gestaltung des Begräbnisses geht und die Aufteilung auf einzelne Komponenten sachlich nicht geboten erscheint. Im Umfang eines Betrages von pauschal € 8.000,00 liegt daher ein einfaches Begräbnis vor und sind daher die beantragten Kosten in Höhe von € 6.601,80 im vollen Ausmaß anzuerkennen.

In der Berechnung im Rahmen der Begründung der Einkommensteuererklärung 2008 wird ein Betrag in Höhe von € 70,00 mit der Titulierung "Nachlass" abgezogen. Der Abzug dieses Betrages von den absetzbaren Kosten ist nicht nachvollziehbar, da dies Kosten des Notars für die Abhandlung der Verlassenschaft beinhaltet. Sollten die Kosten in Höhe von € 70,00 aufgrund des steuerlichen pauschalen Höchstbetrages nicht absetzbar sein, so dürfen auch € 70,00 nicht als Nachlassvermögen abgezogen werden."

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2011** wurden vom Finanzamt Begräbniskosten in Höhe von 4.000 € als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnisses vom 31.05.2011, 2008/15/0009 Begräbniskosten in Höhe von 4.000 € steuerlich anzusetzen waren.

Mit **Schriftsatz vom 27.7.2011 beantragte der Bf die Vorlage der Berufung** (jetzt Beschwerde) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Begräbniskosten in Höhe von 6.601,80 € in vollem Ausmaß anzuerkennen seien. Er teile die Auffassung des UFS Wien, da es "um eine insgesamt einfache, würdige Gestaltung des Begräbnisses - mit allen Vor- und Folgeaufwendungen gehe und die Aufteilung auf einzelne Komponenten sachlich nicht geboten erscheine". Die Auffassung des UFS sei von der Amtspartei gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof nicht bekämpft worden.

Mit **Vorlagebericht vom 19. 8.2011** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz 28.5.2015 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen und ergänzend vorgebracht:

"Ergänzend führen wir hinsichtlich der Höhe der anzuerkennenden Begräbniskosten aus: Der unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, hat in einem vergleichbaren Sachverhalt betreffend Einkommensteuer 2010 am 04. Dezember 2013, GZ RV/3585-W/11, entschieden: *"Wenn auch erst ab April 2011 der in der Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde genannte Höchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten € 8.000,00 beträgt (das ist die Summe der beiden in den Lohnsteuerrichtlinien in Zusammenhang mit einem würdigen Begräbnis genannten Beträge) mangels entgegenstehenden Parteivorbringen und entgegenstehender Ermittlungsergebnisse auch jenen 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 heran zu ziehen ist"* Und weiter: Die Gestaltung eines Begräbnisses gehört zu den höchst persönlichen Angelegenheiten des Kostenträgers, daher kommt eine Prüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit einzelner Aufwendungen im Rahmen eines einfachen, ortsüblichen Begräbnisses nicht in Betracht, solange insgesamt der gesetzte Gesamtrahmen eines einfachen Begräbnisses von € 8.000,00 nicht überschritten wird.

In der zitierten Entscheidung wurde darüber hinaus Kosten in der Höhe von € 590,00 anerkannt. Begründend wird ausgeführt, dass Kosten über dem Rahmen von € 8.000,00 anzuerkennen sind, wenn der Nachweis der Zwangsläufigkeit in Folge besonderer Umstände erbracht wird. In der Entscheidung vom 04. Dezember 2013 sieht der unabhängige Finanzsenat einen besonderen Umstand auch in der Tatsache, dass für die

Beisetzung zweifellos ein neues Grab angeschafft werden musste, also eine Verpflichtung vorliegt, derer sich der Beschwerdewerber zwangsläufig nicht entziehen konnte.

Unter Abzug der Kosten des Notars Dr. X T sind unseren Mandanten Begräbniskosten in Höhe von € 6.517,80 entstanden. Darin enthalten sind Kosten für die Grabstätte in Höhe von € 541,00. Bei diesen Kosten für die Grabstätte handelt es sich begrifflich nicht um Beerdigungskosten: Unter einem Begräbnis bzw. Beerdigung wird allgemein die Trauerzeremonie verstanden. Daneben ist auch aus hygienischen Gründen als letzte Aufbewahrungsstätte von Verstorbenen ein Grab zu wählen. Die Kosten für die Anschaffung eines Grabes erwachsen zwangsläufig sind unvermeidlich und aus diesen Grund als besonderer Umstand zusätzlich zu den Beerdigungskosten anzuerkennen."

Sachverhalt

Herr F K, der Vater des Bf, ist am 26.6.2008 verstorben.

Im Beschluss des Bezirksgerichtes Wels vom 19.1.2009 in der Verlassenschaftssache F K wurde festgestellt, das gemäß § 153 Außerstreitgesetz die Abhandlung mangels des Wert von 4.000 € übersteigenden Aktiven unterbleibt. Im Sinne des Antrages vom 12.12.08 wurde dem erblichen Sohn (Bf) gemäß § 153 Abs. 2 Außerstreitgesetz die Ermächtigung erteilt, das Verlassenschaftsvermögen, bestehend aus VB-Geschäftsanteilen, Konto Nr. (Zahl) Euro 70,-- bei der Volksbank Eferding -Grieskirchen reg.Gen.mbH zur Gänze zu übernehmen und darüber zu verfügen.

Vom Bf wurde für das Begräbnis seines Vaters folgende Aufwendungen bezahlt:

Steinmetzmeister O	372,00 €
Gasthaus "M	441,40 €
Gasthof WL	2.095,60 €
Bestattung EM	3.270,40 €
Blumenwerkstatt ST	338,40 €
Summe	6.517,80 €

Für den Notar WM wurde vom Bf im Verlassenschaftsverfahren 84 € bezahlt.

In der Rechnung "Bestattung" ist als Aufwand für eine Grabstätte der Betrag von 541 € angeführt.

Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt ist durch die vorgelegten Unterlagen, die sich im Akt befinden, dokumentiert und zwischen den Parteien nicht strittig. Allein strittig ist, bis zu welcher Höhe die Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Rechtslage

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 (Abs. 3)
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4)

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 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 § 34 Abs. 3 leg cit zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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; *Wer* in *Rummel*, ABGB I3, § 549 Rz 4; 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. *Koziol/Wer*, Bürgerliches Recht13, I, 533).

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ergibt sich eine gesetzliche Verpflichtung des Bf zur Tragung der (im Nachlass nicht gedeckten) Kosten des Begräbnisses seines Vaters aus § 143 ABGB.

Unstrittig ist, dass den Bw. die rechtliche Pflicht getroffen hat, für die Bestattung seines im Jahr 2008 mittellos verstorbenen Vaters Sorge zu tragen.

In der österreichischen Lehre und Rechtsprechung besteht Einigkeit darüber, dass die Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, aber auch seines mangelnden Vermögens Rechnung tragenden, einfachen, würdigen Begräbnisses (und entsprechenden Grabes) außergewöhnliche Belastungen darstellen.

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 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".

Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 sollen sich die "Kosten eines würdigen Begräbnisses" sowie eines "einfachen Grabmals" sich "bundeseinheitlich im gegenständlichen Jahr erfahrungsgemäß auf höchstens je 4.000 Euro" belaufen.

Der UFS hat in seiner Entscheidung UFS 22. 11. 2007, *RV/2469-W/07* zum einen die in den LStR 2002 genannten Höchstbeträge als nicht notorisch angesehen und zum anderen die Auffassung vertreten, es sei - mangels gegenteiliger Ermittlungsergebnisse - von dem in der V der Finanzmarktaufsichtsbehörde BGBl II 2003/600 (BeerdigungskostenV, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 58/2010) genannten einheitlichen Höchstbetrag von 6.000 € für alle in Zusammenhang mit der Bestattung (Begräbnis, Grabstätte) angefallenen Kosten auszugehen, sofern nicht besondere Verhältnisse zusätzliche Kosten erforderlich machen.

Nach einhelliger Lehre kann eine außergewöhnliche Belastung nur insoweit vorliegen, als der Belastete nicht zu ihrer Abdeckung Zuwendungen erhalten hat.

Die Begräbniskosten sind daher um den Wert der erhaltenen Aktiva zu vermindern. Allerdings können diese Aktiva nur in jenem Umfang zur teilweisen Bestreitung der Begräbniskosten herangezogen werden, in dem sie dem Bf tatsächlich zu Gute kamen. Von den vom Abhandlungsgericht überlassenen Aktiva von 70 € waren vom Bf noch Notarkosten (Gerichtskommissärgebühren) in Höhe von 84 € zu zahlen, sodass für die Begräbniskosten aus den übernommenen Aktiva nichts mehr zur Verfügung stand.

Die vom Bf insgesamt in Zusammenhang mit dem Begräbnis seines Vaters getragenen Kosten haben abzüglich der Aktiva des Nachlasses daher 6.517,80 € betragen.

Die beantragten Aufwendungen von 70 € für den Notar im Verlassenschaftsverfahren stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Begräbnis und somit keine außergewöhnliche Belastung dar.

Nach der Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde über die Festsetzung eines Höchstbetrages für gewöhnliche Beerdigungskosten (Beerdigungskostenverordnung), BGBl. II Nr. 600/2003, beträgt der Höchstbetrag (im beschwerdegegenständlichen Jahr 2008) 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.).

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass der in der Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde genannte Höchstbetrag für "gewöhnliche Beerdigungskosten" von 6.000 € (für das Jahr 2008) auch jenem Betrag entspricht, der für

den Berufszeitraum als Höchstbetrag für ein einfaches Begräbnis für die im Rahmen des § 34 EStG 1988 steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten heranzuziehen ist.

Nach Ansicht des Gerichtes beinhaltet dieser Betrag von 6.000 € für gewöhnliche Beerdigungskosten jedenfalls auch die Kosten für die Anschaffung einer Grabstätte, da eine Grabstätte für die Beerdigung im Regelfall erforderlich ist.

Entgegen der Ansicht des Bf (unter Hinweis auf UFS v. 4.12.2013, RV/3585-W/11) sieht das Gericht in der Anschaffung einer Grabstätte keinen besonderen Umstand der die Überschreitung dieses Gesamtrahmens erforderlich machen würde.

Diesem Gesamtrahmen ist gegenüber einer Aufteilung auf Begräbniskosten i.e.S. einerseits und Grabmalkosten andererseits im Sinne der LStR 2002 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 die Gestaltung eines Begräbnisses zu den höchstpersönlichen Angelegenheiten des Kostenträgers gehört, kommt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Prüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit einzelner Aufwendungen im Rahmen eines einfachen, ortsüblichen Begräbnisses nicht in Betracht, solange insgesamt der - mit Kosten von grundsätzlich 6.000 € im Beschwerdezeitraum - gesetzte Gesamtrahmen eines einfachen Begräbnisses nicht überschritten wird.

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben und der Einkommensteuerbescheid entsprechend abzuändern.

Zur Ermittlung und Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe wird auf das angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung existiert bereits eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Z.B. VwGH v. 31.05.2011, 2008/15/0009).

Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 10. Juni 2015