



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. November 2010 gegen den Bescheid des FAes vom 13. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#), insbesondere für Exhumierungen aus einem anderen Grab.

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in der Einkommensteuererklärung 2009 folgende Ausgaben als außergewöhnliche Belastung geltend (Akt Seite 1):

	€
Krankheitskosten unstrittig	1.363,28
Begräbniskosten	<u>7.271,91</u>
gesamt	8.635,19

Mit Vorhalt vom 29. September 2010 ersuchte das zuständige Finanzamt (FA) die Bw. ua. um Aufstellung und belegmäßigen Nachweis der Kosten (AS 30).

Die Bw. legte vor:

Laut Gerichtsbeschluss vom 29. Oktober 2009 wurde der Bw. der Nachlass des im September 2010 verstorbenen Großvaters, bestehend aus € 40,00 (Geschäftsanteil Wohnungsgenossenschaft € 30,00 und Pflegeguthaben € 10), auf Abschlag der von der Bw. bezahlten Begräbniskosten € 3.682,86 an Zahlungen statt überlassen. Die Kosten des Gerichtskommissärs (Notar) wurden vom Gericht mit € 22,80 bestimmt (AS 33f).

Die bezahlte Rechnung des Bestattungsunternehmens vom 24. September 2009 (AS 37f) lautet:

	€	€
Eichensarg hell, Bereitung, Abholung, Konduktpersonalwagen, Umbetten, Konduktpersonal, Aufbahrung, Tonanlage in der Aufbahrungshalle, Besorgungen, 20 Stück Parten mit Kuverts USt		2.058,50 411,70 <u>2.470,20</u>
Friedhofsgebühr	1.138,60	
Pfarr	50,00	
3 Urkunden	26,10	
Totenbeschau	<u>43,60</u>	1.258,30
Pensionistenheim	3,63	
USt	<u>0,73</u>	4,36
		<u>3.732,86</u>

Eine weitere bezahlte Rechnung desselben Bestattungsunternehmens vom 23. September 2009 (AS 39f) lautet auf:

	€	€
Exhumierung, Sargzustellung, Besorgungen		520,00
USt		<u>104,00</u>
		624,00
Friedhofsgebühren	1.737,00	
Exhumierungsbewilligung für 5 Verstorbene	<u>596,35</u>	2.333,35
		<u>2.957,35</u>

Die Rechnung eines Weinbaubetriebes vom 23. September 2009 (AS 41) lautet:

	€
Speisen und Getränke	92,20
von Bw. ergänzt: "Trinkgeld"	<u>7,80</u>
	100,00

Die Rechnung einer Gärtnerei vom 29. September 2009 (AS 42) lautet:

	€
Blumen für Beerdigung	547,00

Im **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 13. Oktober 2010 (AS 25ff) setzte das FA insgesamt **€ 5.363,28** an außergewöhnlicher Belastung vor Selbstbehalt an, mit der Begründung, die "Begräbniskosten bzw. Kosten eines Grabmals" seien nach Erfahrungssätzen höchstens mit € 4.000,00 als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen.

	€
Krankheit unstrittig	1.363,28
Beerdigung laut FA	<u>4.000,00</u>
außergewöhnliche Belastung laut Einkommensteuerbescheid FA	5.363,28

In der **Berufung** vom 15. November 2010 (AS 28) brachte die Bw. vor, ihr Großvater habe für zwei Grabstellen am angegebenen Friedhof das Nutzungsrecht gehabt und in beiden Gräbern seien bereits Angehörige beerdigt gewesen. Eine der beiden Grabsteilen habe weder Grabstein noch Fundament und Einfassung gehabt. Eine Beerdigung in diesem Grab hätte entsprechende Maßnahmen durch einen Steinmetz (Errichtung eines Fundaments, Einfassung des Grabes, Errichtung eines Grabsteines) erforderlich gemacht und entsprechende Kosten verursacht, insbesondere da sich besagte Grabstelle in Steilhanglage befinde und dadurch alleine schon das Fundament sehr teuer gewesen wäre. Daher habe sich die Bw. für die wesentlich günstigere Alternative entschieden, dieses Grab aufzulassen, die dort begrabenen Angehörigen zu exhumieren und gemeinsam mit dem Großvater in dessen zweites Grab, bei dem sowohl Einfassung als auch Grabstein bereits vorhanden gewesen seien, beerdigen zu lassen. Die dafür entstandenen Kosten [für die Exhumierungen] beim genannten Bestattungsunternehmen € 2.957,35 habe die Bw. zusätzlich zu den Bestattungskosten in ihrer Einkommensteuererklärung 2009 im Rahmen der außerordentlichen Belastungen geltend gemacht. Die Alternative, das zweite Grab mit Fundament, Einfassung und Grabstein versehen zu lassen, hätte wesentlich höhere Kosten verursacht. Die Bw. ersuche daher um Anerkennung der über € 4.000,00 hinausgehenden Begräbniskosten, da diese in jedem Fall unumgänglich gewesen wären. Auf Wunsch könne die Bw. ich auch gerne Fotos des Grabes ohne Einfassung/Grabstein nachreichen.

Das FA änderte mit **Berufungsvorentscheidung** vom 18. Februar 2011 (AS 46ff) den Einkommensteuerbescheid zu Ungunsten der Bw. dahingehend ab, dass nur mehr **€ 5.096,14** an außergewöhnlicher Belastung vor Selbstbehalt angesetzt wurden.

	€
Krankheit unstrittig	1.363,28
Beerdigung Großvater laut Rechnung	<u>3.732,86</u>
außergewöhnliche Belastung laut BVE FA	5.096,14

In der schriftlichen Bescheidbegründung (AS 48f) führte das FA aus, gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) seien bei der Ermittlung des Einkommens ([§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#)) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben ([§ 18 EStG 1988](#)) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung müsse folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

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

Die Belastung sei außergewöhnlich, soweit sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachse ([§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#)).

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

Die Belastung beeinträchtige wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteige.

Gemäß § 549 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch ([ABGB](#)) würden 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 gehören. Den Begräbniskosten seien auch die Aufwendungen für die Errichtung eines Grabmales zuzurechnen. Die Aufwendungen für ein Begräbnis und den Grabstein seien in erster Linie aus dem Nachlassvermögen zu bestreiten. Eine Verpflichtung des Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, könne daher nur dann in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck hinreichendes Nachlassvermögen vorhanden sei. Aufwendungen würden dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn er sich ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Tatsächliche Gründe, die einen außergewöhnlichen Aufwand als zwangsläufig erscheinen lassen würden, könnten nur solche sein, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst betreffen würden (zB Krankheitskosten). Zu den rechtlichen Gründen würden jene zählen, die aus dem Verhältnis zu einer anderen Person entspringen und sich damit als rechtlich erzwingbar erweisen würden. Sie könnten auf Gesetz, Urteil, Verwaltungsakt oder privater Anordnungen und ähnliches beruhen (zB Testament, Auflagen). Sittliche Gründe würden nach der ständigen Rechtsprechung nur dann vorliegen, wenn die vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen nach dem Urteil anderer, nämlich billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung geboten erscheinen würden. Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert scheinen möge, reiche nicht hin, um eine sittliche Verpflichtung anzunehmen. Es komme darauf an, ob sich der Steuerpflichtige der Leistung ohne öffentliche Missbilligung entziehen könne oder nicht. Wie ausgeführt, seien unter tatsächlichen Gründen im Sinne des Gesetzes nur jene Aufwendungen zu verstehen, welche von der Zwangsläufigkeit umfasst, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst betreffen würden, wie zB Krankheitskosten. Dies treffe im gegenständlichen Berufungsfall nicht zu. Aber auch rechtliche Gründe seien auszuschließen. Vielmehr sei die Entscheidung, die Exhumierung der Angehörigen vorzunehmen und gemeinsam mit dem Ver-

storbenen im Grab mit bereits vorhandenem Grabstein zu beerdigen, aus freiwilligen Stücken erfolgt. Eine Belastung aus sittlichen Gründen sei ebenfalls nicht erkennbar. Eine solche würde nur dann vorliegen, wenn die Sittenordnung eine Handlung gebiete. Die Zusammenlegung sei lediglich aus Kostengründen erfolgt, da bereits zwei Grabstellen vorhanden gewesen seien. Die im gegenständlichen Fall angestellten Überlegungen würden durchaus im privaten Bereich der Angehörigen liegen, und könnten solcherart entstandene Aufwendungen nicht der Allgemeinheit als außergewöhnliche Belastung aufgebürdet werden. Die Kosten der Exhumierung hätten daher mangels Vorliegens des Merkmals der Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können. Darüber hinaus seien nach einhelliger Rechtsprechung auch Kosten für Blumen und Bewirtung der Trauergäste nicht abzugsfähig. Es konnten daher im Fall der Bw. lediglich die Kosten für die Bestattung in der Höhe von € 3.732,86 berücksichtigt werden.

Im **Vorlageantrag** vom 22. März 2011 brachte die Bw. vor, in der Berufungsvorentscheidung werde ua. angeführt, dass eine außerordentliche Belastung zwangsläufig erwachsen müsse. Der Großvater sei bereits noch zu Lebzeiten von der Friedhofsverwaltung aufgefordert worden, das gegenständliche Grab mit Fundament, Einfassung und Grabmal zu versehen. Eine weitere Beerdigung wäre nur möglich gewesen wenn dieser Aufforderung Folge geleistet worden wäre. Eine Zwangsläufigkeit sei allein damit bereits vorhanden gewesen. Die mit der Errichtung eines Grabmals anfallenden Kosten hätten jedenfalls als außerordentliche Kosten/ Beerdigungskosten im Zuge der Beerdigung des Großvaters geltend gemacht werden können und wären somit auch der in der Berufungsvorentscheidung angeführten "Allgemeinheit" als außergewöhnliche Belastung aufgebürdet worden. In der Berufungsvorentscheidung werde angeführt, dass die Zusammenlegung lediglich aus Kostengründen erfolgt seien. Das sei völlig richtig: Für die Bw. sei die Zusammenlegung die kostengünstigere Variante gewesen. Damit sei sie aber auch die Variante, die für die erwähnte "Allgemeinheit" eine geringere Belastung darstelle. Es wären jedenfalls "die einen oder die anderen Kosten" zwangsläufig erwachsen. Die Bw. ersuche daher, der Berufung zu entsprechen und die Kosten der Exhumierung und Zusammenlegung als (zusätzliche) außerordentliche Belastung anzuerkennen. Weiters beantrage die Bw. jedenfalls die Korrektur ihrer derzeit aushaftenden Steuernachzahlung um die laut Berufungsvorentscheidung nicht anerkannten Kosten der Blumen für die Beerdigung da diese gemäß "LSt.-RL 890, letzter Absatz" jedenfalls im Zuge der Begräbniskosten geltend gemacht werden könnten ("Blumen und Kränze seien Teil der Begräbniskosten").

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. machte folgende Kosten geltend:

	€
Bestattung Großvater	3.732,86
Exhumierung zweite Grabstelle	2.957,35
Bewirtung	100,00
Blumen	547,00
	<hr/> 7.337,21
Notarkosten	22,80
	<hr/> 7.360,01
Gutschrift Haushaltsversicherung	-18,55
Gutschrift Strom	-69,55
	<hr/> -88,10
Ausgaben laut Bw.	<hr/> 7.271,91

Die Rechtslage betreffend außergewöhnliche Belastung wurde vom FA am Beginn der Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2011 zunächst zutreffend dargestellt.

[§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) bestimmt, dass bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug von Sonderausgaben noch außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind, wenn die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllt:

Z 1 sie muss außergewöhnlich, also höher sein als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2),

Z 2 sie muss zwangsläufig sein, also darf sich die Bw. ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (Abs. 3) und

Z 3 sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw. wesentlich beeinträchtigen, also den in Abs. 4 näher geregelten Selbstbehalt überschreiten.

Begräbniskosten stellen unstrittig eine Belastung dar, die höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst, und sind demnach außergewöhnlich iSd [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#).

Dem aktuellen Erkenntnis VwGH 31.5.2011, [2008/15/0009](#) (zu dem auch die vorliegende Berufungsvorentscheidung ausgesetzt wurde), ist betreffend Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung iSd [§ 34 EStG 1988](#) zu entnehmen, dass gemäß [§ 549 ABGB](#) die dem Gebrauch des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten gehören und vorrangig aus den Aktiven des Nachlasses zu tragen sind. Subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen für die Begräbniskosten. Ist 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. Diesbezüglich verweist der VwGH auf die Anordnung des [§ 143 ABGB](#), wonach der angemessene Unterhalt geschuldet wird (unter Zitierung mehrerer Literaturstellen und einer OGH-Entscheidung zum bürgerlichem Recht.)

Die Bw. ist die Enkelin des Verstorbenen.

Gemäß [§ 143 Abs. 1 ABGB](#) schuldet das Kind seinen ua. Großeltern den angemessenen Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.

Gemäß [§ 143 Abs. 2 ABGB](#) steht die Unterhaltungspflicht der Kinder der eines Ehegatten, eines früheren Ehegatten, von Vorfahren und von Nachkommen näheren Grades des Unterhaltsberechtigten im Rang nach. Mehrere Kinder haben den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten.

Im Gerichtsbeschluss zur Verlassenschaftssache wird die Bw. als erbliche Enkeltochter bezeichnet. Es ist anzunehmen, dass sich das Verlassenschaftsverfahren an die Bw. als das dem Verstorbenen am meisten nahe stehenden Familienmitglied wendete. Dass etwaige Kinder oder andere Enkelkinder des Verstorbenen vorhanden gewesen wären, die die Unterhaltsverpflichtung der Bw. beseitigt oder geschmälert hätten, ist dem Gerichtsbeschluss nicht zu entnehmen.

Es besteht daher wie im Fall des bereits genannten Erkenntnisses VwGH 31.5.2011, [2008/15/0009](#), eine auf [§ 143 ABGB](#) gegründete gesetzliche Verpflichtung der Bw. auf Tragung der (im Nachlass nicht gedeckten) Kosten des Begräbnisses des Großvaters.

Die Begräbniskosten waren somit grundsätzlich (vorbehaltlich einer Überprüfung der Höhe nach, siehe unten) zwangsläufig iSd [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#), da sich die Bw. diesen aus rechtlichen Gründen ([§ 143 ABGB](#)) nicht entziehen konnte.

▪ **Höhe der Begräbniskosten:**

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 31.5.2011, 2008/15/0009 fest, dass sich eine außergewöhnliche Belastung in den Grenzen des [§ 549 ABGB](#), nämlich dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten halten müssen.

Der mehr als 90-jährige Verstorbene war wohnhaft in einer Stadtgemeinde, zugleich Sitz einer Bezirkshauptmannschaft, im Süden von Wien mit rd. 20.000 Einwohner. Ein Vermögen des Verstorbenen ist aus den Gerichtsbeschluss betreffend Überlassung des Nachlasses an Zahlungen statt nicht zu entnehmen.

Die Kosten der Beerdigung des Großvaters laut Rechnung über € 3.732,86 beinhalten ua. die Ausgaben für einen Eichensarg, Konduktpersonal, Tonanlage in der Aufbahnhalle, 20 Stück Parten mit Kuverts und die Friedhofsgebühren, und können sowohl vom Inhalt als auch vom Betrag her als angemessene Begräbniskosten iSd VwGH, aaO, beurteilt werden.

Im Erkenntnis vom 31.5.2011, 2008/15/0009, stellt der VwGH weiters fest, dass die durch [§ 143 ABGB](#) normierte rechtliche Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten bei gegebener Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners auch die Kosten eines schlichten Totenmahls umfasst, soweit ein entsprechender Ortsgebrauch besteht. Dies gilt laut VwGH, aaO, auch für die Kosten eines Trauer-Blumengesteckes am Sarg sowie Beileidsdanksagungen.

Im vorliegenden Fall können Bewirtungskosten von € 100,00 an einen Weinbaubetrieb (Heuriger) auf jeden Fall dem Grunde und der Höhe nach als ein dem Ortsgebrauch (der Begräbnisort liegt in einem Weinbaugebiet) entsprechendes schlichtes Totenmahl angesehen werden.

Die Rechnung der Gärtnerei ... vom 29. September 2009 betreffend "Blumen für Beerdigung" macht € 547,00 aus. Dass im vorliegenden Fall auch ein Ortsgebrauch für Blumenschmuck beim Begräbnis besteht, kann ebenfalls angenommen werden, jedoch erscheint ein Betrag von erheblichen € 547,00 nicht mehr als angemessen im Sinne eines schlichten Trauer-Blumengesteckes am Sarg laut VwGH 31.5.2011, [2008/15/0009](#). Eine Internetrecherche des Referenten am 7.9.2011 (www.grabbetreuung.at, www.tamandl.at) ergab für gängigen Blumenschmuck beim Begräbnis folgende Preisspannen:

Preise	von €	bis €
Kränze	110,00	400,00
Sarggestecke	100,00	300,00
Trauerbuketts	50,00	100,00
Herz aus Rosen	250,00	350,00

Die Kosten für ein schlichtes Trauer-Blumengesteck am Sarg iSd VwGH 31.5.2011, [2008/15/0009](#), können daher bestenfalls mit (aufgerundet) höchstens € 300,00 angesetzt werden.

	€
Beerdigung Großvater laut Rechnung v.24.9.2009	3.732,86
Bewirtung Trauergäste	100,00
Blumen	300,00
Summe Begräbniskosten lt. UFS	4.132,86

Die Summe der vom UFS in der vorliegenden Berufungsentscheidung anerkannten (reinen) Begräbniskosten (ohne weitere Kosten für ein Grabmal) von € 4.132,86 übersteigt die vom FA verfochtene "Höchstgrenze" von € 4.000,00.

Dazu ist auszuführen:

In Erlässen des BMF (vgl. Rz 890 LStR) angegebene Höchstbeträge sind mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt rechtlich unverbindlich. Auch ist nicht nachvollziehbar, dass als außergewöhnliche Belastung in bestimmten Zeiträumen nur

	2002 - 2006	ab 2007
Höchstbeträge lt. BMF	€	€
Begräbnis	3.000,00	4.000,00
Grabmal	3.000,00	4.000,00
	<u>6.000,00</u>	<u>8.000,00</u>

anzuerkennen wären.

So geht es an den Gegebenheiten des täglichen Lebens (vgl. Zitat VwGH 31.5.2011, 2008/15/009: "*dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene[...] Begräbniskosten*") vorbei, dass für einen sehr langen Zeitraum von 5 Jahren ein eingefrorener Betrag und erst ab dem 6. Jahr eine Erhöhung um erhebliche 33% gelten soll.

Auch ist für die Bemessung der Höhe von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung iSd [§ 34 EStG 1988](#) aus einer auf Grundlage des [§ 18 Abs. 7 VAG](#) ergangenen Beerdigungskostenverordnung der Finanzaufsichtsbehörde BGBl II Nr. 600/2003, die in der Fassung BGBl II 122/2011 den Höchstbetrag für "gewöhnliche Beerdigungskosten" (Kosten des Begräbnisses und eines Grabmals) gemäß [§ 159 VersVG](#) mit € 8.000,00 bestimmt, nichts zu gewinnen: Gemäß 18 Abs. 7 [VAG](#) kann die Finanzmarktaufsicht mit Verordnung einen Höchstbetrag für die gewöhnlichen Beerdigungskosten festsetzen, um die Interessen der Versicherten in den Fällen des [§ 159 Abs. 2 VersVG](#) zu wahren. [§ 159 VersVG](#) bestimmt, dass bei einer Lebensversicherung für den Fall des Todes einer anderen Person bzw. eines minderjährigen Kindes wenn die vereinbarte Leistung den Betrag der "gewöhnlichen Beerdigung" übersteigt, zur Gültigkeit des Versicherungsvertrages die schriftliche Einwilligung des anderen erforderlich ist. Die genannte Verordnung erging somit zu einem gänzlich anderen Rechtsgebiet und wurde in der Verordnung überdies keine Trennung zwischen reinen Begräbniskosten und Aufwendungen für einen Grabstein zu je € 4.000,00 (im Sinne des oa Erlasses des BMF) vorgenommen.

Auch dem aktuellen Erkenntnis VwGH 31.5.2011, [2008/15/0009](#), ist nicht zu entnehmen, dass die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen Kosten für ein Begräbnis einem von vornherein feststehenden Höchstbetrag beschränkt wären: Die dem VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegende Berufungsentscheidung UFS 22.11.2007, RV/2469-W/07, führt zwar ausdrücklich aus, dass Begräbniskosten (wenn auch als Gesamtbetrag und ohne Aufteilung in reine Beerdigung und Grabmal) bis zu einem Höchstbetrag von € 6.000,00 als Summe laut der damaligen Beerdigungskostenverordnung der Finanzaufsichtsbehörde, BGBl II Nr. 600/2003 für Kosten des Begräbnisses und Grabmal begrenzt wären. Das vorliegende VwGH-Erkenntnis

hatte jedoch lediglich über eine Amtsbeschwerde des damals beteiligten Finanzamtes zu entscheiden, die sich nach Darstellung des VwGH am Ende des Erkenntnisses gegen die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Bewirtung der Trauergäste und eines Trauer-Blumengesteckes am Sarg und Beileidsdanksagungen wendete (vgl. auch die Pressemitteilung des VwGH auf dessen Homepage). Das Erkenntnis VwGH 31.5.2011, [2008/15/0009](#), enthält somit nicht die Aussage, dass Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung mit einem zuvor feststehenden Betrag begrenzt wären.

Aus den genannten Gründen vertritt daher der Referent die Auffassung, dass nach den getroffenen Tatsachenfeststellungen der Betrag von € 4.132,86 für Eichensarg, Konduktpersonal, Tonanlage in der Aufbahrungshalle, Friedhofsgebühren, Parten, Blumen für Grab und Bewirtung von Trauergästen bei einem Heurigen als dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbniskosten anzusehen und demnach als außergewöhnliche Belastung iSd [§ 34 EStG 1988](#) zu berücksichtigen ist.

▪ **Exhumierung:**

Betreffend Exhumierungskosten anderer Verstorbener aus dem aufgelassenen zweiten Grab ist hingegen festzustellen:

Die Bw. bringt vor, eine Beerdigung in diesem zweiten Grab wäre nur unter weiteren Kosten für eine neu zu errichtende Grabanlage (Grabstein und Einfassung) möglich gewesen. Die Bw. habe sich daher zur "kostengünstigeren" Variante mit Aufgabe des zweiten Grabes und Exhumierung und Überführung der dortigen Verstorbenen in das erste Grab anlässlich des Begräbnisses des Großvaters entschieden. Beim ersten Grab sei bereits eine Grabanlage vorhanden gewesen und damit habe sich die Bw. die beim zweiten Grab notwendig gewesen Grabsteinkosten erspart, die höher gewesen wären als die Kosten der Exhumierung € 2.957,35.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. keine Zwangsläufigkeit ([§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#)) der Exhumierungskosten auf.

Die Bw. begründet ihre Entscheidung mit wirtschaftlichen Erwägungen: Die Verwendung des ersten Grabes mit bestehender Grabanlage (Grabstein und Einfassung) für die Beerdigung des Großvaters sei billiger gewesen als die Verwendung des zweiten Grabes in Hanglage, bei dem Grabstein, Einfassung und Fundamentierung erst neu von der Bw. zu errichten gewesen wären.

Die Bw. hatte für die Beerdigung des Großvaters zwei Grabstellen zur Auswahl. Besteht für den Steuerpflichtigen für sein Verhalten eine Wahlmöglichkeit, so mangelt es an der für eine außergewöhnliche Belastung notwendigen Zwangsläufigkeit.

Wenn sich die Bw. für die zweite Grabstelle mit Hanglage entschieden und dort Grabstein, Einfassung und Fundament neu errichtet hätte, hätte es ebenfalls an der Zwangsläufigkeit für diese Ausgaben gemangelt, da die Beerdigung des Großvaters ohne weiteres in der ersten Grabstelle mit bereits bestehender Grabanlage möglich war.

Nach dem Zufluss/Abflussprinzip des [§ 19 EStG 1988](#) sind als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) nur tatsächlich erfolgte Zahlungen abzugsfähig, von der Bw. vorgebrachte "ersparte Aufwendungen" können daher auch aus diesem Grund nicht berücksichtigt werden.

Das weitere Argument der Bw., der Großvater sei noch zu Lebzeiten von der Friedhofsverwaltung zur Herstellung eines Fundamentes, einer Einfassung und eines Grabmals betreffend das Grab mit Hanglage aufgefordert worden und eine weitere Beerdigung in diesem Grab wäre nur möglich gewesen, wenn dieser Aufforderung Folge geleitet werde, führt ebenfalls zu keiner Zwangsläufigkeit der Exhumierungen aus diesem Grab. Zum einem stand der Bw. das andere Grab zur Verfügung, zum anderen war die Bw. nicht verpflichtet, der an den Großvater gerichtete Aufforderung der Friedhofsverwaltung zu erfüllen:

Eine rechtliche Verpflichtung liegt nicht vor. Gemäß [§ 154 Abs. 2 AußStrG](#) ist bei einer Überlassung an Zahlungs statt das Vermögen des Verstorbenen zu verteilen. Auf Grundlage der Überlassung des Nachlasses an Zahlungs statt konnte die Bw. daher nicht verpflichtet werden, für die Exhumierungen aus einem Grab des Großvaters aufzukommen.

Nach Ansicht des VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009, zählt die Übernahme der Begräbniskosten zur Unterhaltsverpflichtung. Eine auf [§ 143 ABGB](#) gestützte Verpflichtung zur Exhumierung oder Renovierung des Grabes mit Hanglage besteht jedoch nicht, da diese Leistungen nicht mehr Teil des Unterhaltes sind. Gemäß [§ 140 Abs. 1 ABGB](#) besteht der geschuldete Unterhalt aus der Deckung der den Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse. Der Unterhalt dient der Deckung des gesamten Lebensbedarfs. Dieser umfasst bezogen auf den Großvater ua. Nahrung, Kleidung, Wohnung und die übrigen Bedürfnisse wie medizinische Versorgung, Erholung, Sport und Kultur, weiters die Betreuung, Kleidungswäsche, Krankenpflege und dergleichen, sowie geistig-seelische Betreuungsleistungen, nicht jedoch etwa Leistungen zur Vermögensbildung (Kletecka/Schauer, ABGB-Onlinekommentar, § 140 Rz 2).

Eine tatsächliche Verpflichtung zur Exhumierung konnte ebenfalls nicht festgestellt werden.

Das FA wies auch zutreffend darauf hin, dass keine sittliche Verpflichtung zur Exhumierung aus dem Grab mit Hanglage bestand und trat die Bw. dem auch nicht entgegen. Laut VwGH 9.9.1998, [94/14/0009](#), bestimmt sich die sittliche Pflicht des Steuerpflichtigen im Einzelfall nach den Vorstellungen billig und gerecht denkender Menschen darüber, welches Verhalten von dem Betreffenden in seiner Lebenssituation erwartet werden kann, widrigenfalls ihm von der Gesellschaft, der er angehört, mit Missbilligung begegnet wird. Entscheidend ist daher nicht das subjektive Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten. Im vorliegenden Fall ist nicht erkennbar und von der Bw. auch nicht widersprochen, aus welchen Gründen die Bw. sittlich verpflichtet gewesen sein sollte, die Exhumierung aus einem anderen Grab durchzuführen.

Die Exhumierungskosten € 2.957,35 aus der aufgegebenen Grabstätte sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anzusetzen.

Bei den Aktiva aus der Verlassenschaft sind auch die Beträge laut Gerichtsbeschluss heranzuziehen.

	€
Aktiva laut Gerichtsbeschluss	40,00
Gutschrift Haushaltsversicherung	18,55
Gutschrift Strom	69,55
Notarkosten	<u>-22,80</u>
verbleibende Nachlassaktiva	105,30
Beerdigung laut Rechnung v. 24.9.2009	-3.732,86
Bewirtung	-100,00
Blumen	<u>-547,00</u>
außergewöhnliche Belastung aus Todesfall	-4.132,86
Krankheit unstrittig	<u>-1.363,28</u>
außergewöhnliche Belastung gesamt	-5.496,14

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Beim Einkommen als Bemessungsgrundlage des Selbstbehaltes sind alle Einkünfte der Bw. aus nichtselbständiger Arbeit, also auch der sonstigen Bezüge (jeweils abzüglich Werbungskosten) und Sonderausgaben zu berücksichtigen:

	€	€
Arbeitgeber	29.717,47	
Werbungskosten	-407,24	
sonstige Bezüge	6.152,48	
SV-Beiträge für sonstige Bezüge	<u>-1.020,23</u>	
		34.442,48
Sonderausgaben:		

"Topf-Sonderausgaben"	-730,00
Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7	-71,00
Kirchenbeitrag	-189,08
	<u>33.452,40</u>

Gemäß [§ 34 Abs. 5 EStG 1988](#) beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen von mehr als € 14.600,00 bis € 36.400,00 10%.

	€
10% des Einkommens	3.345,24
außergewöhnliche Belastung laut UFS	-5.496,14
steuerlich wirksam	<u>-2.150,90</u>

Das zu versteuernde Einkommen beträgt daher:

	€
Gesamtbetrag der Einkünfte	29.310,23
Viertel der Aufwendungen "Topf-Sonderausgaben"	-730,00
Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7	-71,00
Kirchenbeitrag	-189,08
ao. Belastung steuerwirksam	-2.150,90
Einkommen	<u>26.169,25</u>

Aus den genannten Gründen war der Berufung teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2009

Wien, am 8. September 2011