



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Beruf, Wohnadresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 29. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vom 25. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der im elektronischen Wege über FinanzONLINE eingereichten Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2010 vom 14.02.2011 machte der Berufungswerber (Bw.) ua. Krankheitskosten (KZ 730) in Höhe von € 86,92 sowie Begräbniskosten (KZ 731) im Betrag von € 6.023,30 als außergewöhnliche Belastung geltend. Zur Nachweisführung der unter dem Titel "Begräbniskosten" geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Todesfall seines am 12.07.2010 verstorbenen Großvaters AA, legte der Bw. dem Finanzamt zwei auf seinen Namen ausgestellte Rechnungen im Gesamtbetrag von € 6.023,30 (= Rechnung Nr.123 der Bestattung Kärnten vom Datum1 über Bestattungskosten iHv. € 2.803,30 und Rechnung Nr.234 der Fa. X. vom Datum2 über Steinmetz- bzw. Grabsteinkosten iHv. € 3.220,00) vor. Des Weiteren übermittelte der Bw. dem Finanzamt den zur Verlassenschaftssache seines am 12.07.2010

verstorbenen Großvaters AA, zuletzt wohnhaft gewesen in Adresse1, durch das Bezirksgericht Villach zu Zl. 111, am 05.08.2010 erlassenen Beschluss, dem Folgendes zu entnehmen ist:

"Beschluss

Gemäß § 153 AußStrG unterbleibt mangels des Wertes von EUR 4.000,00 übersteigenden Aktiven die Abhandlung.

Im Sinne des Antrages vom 20.07.2010, wird der erbl. Witwe AB, geb. xx.xx.xx, Wohnadr. in Abschlag auf die von ihr bezahlten bzw. in ihre Zahlungspflicht übernommenen Todfalls- und Bestattungskosten gemäß § 153 (2) AußStrG die Ermächtigung erteilt, das Verlassenschaftsvermögen bestehend aus:

Girokonto Nr.345 bei der Bank registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung, Betriebsadresse, lautend auf AA, Stand ca. EUR 80,00 insgesamt also im verzeichneten Gesamtwert von EUR 80,00 zur Gänze zu übernehmen und hierüber zu verfügen.

Begründung

Die Abhandlung unterbleibt im Sinne des § 153 (1) AußStrG, da die Aktiven der Verlassenschaft den Wert von EUR 4.000,-- nicht übersteigen, zum Rechtserwerb aufgrund des Todesfalls keine bücherlichen Eintragungen erforderlich sind und keine sonstigen Voraussetzungen zur Einleitung eines Verlassenschaftsverfahrens vorliegen.

Dem Antrag der erbl. Witwe AB auf Erteilung der Ermächtigung das Verlassenschaftsvermögen zu übernehmen, war stattzugeben, da der dem Antrag zugrundeliegende Anspruch nach der Aktenlage hinreichend bescheinigt ist."

Im Einkommensteuerbescheid vom 25.03.2011 verwehrte das Finanzamt dem Bw. die Berücksichtigung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG 1988 mit der Begründung, dass die geltend gemachten Begräbniskosten mangels Zwangsläufigkeit (Abs. 3 leg.cit) die Anspruchsvoraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung nicht erfüllen würden und die Krankheitskosten im Betrag von € 86,92 den Selbstbehalt (Abs. 4 leg.cit.) in Höhe von € 1.847,58 nicht überstiegen hätten.

In der vom Bw. form- und fristgerecht eingebrachten Berufung vom 29.03.2011 wandte dieser im Wesentlichen ein, dass der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides nicht entnommen werden könne, aus welchen Gründen das Finanzamt zur Ansicht gelangt sei, warum es bezüglich der von ihm geltend gemachten Begräbniskosten nach seinem verstorbenen Großvater am Merkmal der "Zwangsläufigkeit" mangle. Die zum Antragsbegehren "Begräbniskosten" erforderlichen Unterlagen (zB. Sterbeurkunde, Rechnungen über die Begräbniskosten, Beschluss des Bezirksgerichtes Villach in der Verlassenschaftssache des verstorbenen Großvaters) seien nach Aufforderung dem Finanzamt übermittelt worden. Unter Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0481-W/09 ("Übernahme von Begräbniskosten durch den Enkel stellen eine außergewöhnliche Belastung dar") stellte der Bw. den Antrag seinem Berufungsbegehren auf Zuerkennung der Begräbniskosten gemäß § 34 EStG 1988 Rechnung zu tragen, zumal die Zwangsläufigkeit zur Übernahme der in Rede stehenden Begräbniskosten gegenüber seinem verstorbenen Großvater auf Grund seiner sittlichen Verpflichtung bestanden habe. Als Grund

des Bestehens seiner "sittlichen Verpflichtung" führte der Bw. ins Treffen, dass zum Zeitpunkt des Anfallens der Begräbniskosten weder seine Großmutter noch die Kinder des verstorbenen Großvaters über eigene Einkünfte verfügt hätten. Abschließend gab der Bw. an, dass er zu seinem verstorbenen Großvater ein äußerst intensives Naheverhältnis gehabt habe und sich auch deshalb verpflichtet fühlte die in Rede stehenden Begräbniskosten zu übernehmen.

Das Finanzamt wies die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010 mit Berufungsvorentscheidung vom 11.04.2011 als unbegründet ab. Als Abweisungsbeurteilung führte das Finanzamt an, dass Begräbniskosten gemäß § 549 ABGB zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören würden und demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen zu bestreiten wären. Sei kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so würden die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten hierfür haften. Der Schwiegersohn des Verstorbenen (Anmerkung UFS: Vater des Bw.) habe über ein ausreichendes Einkommen verfügt. Insoweit habe für den Bw. als Enkel keine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zur Tragung der in Rede stehenden Begräbniskosten des verstorbenen Großvaters bestanden und es war die Berufung aus diesem Grunde abzuweisen.

Mit Schreiben vom 13.04.2011 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag brachte der Bw. ergänzend vor, dass er die Begründung des Finanzamtes laut Berufungsvorentscheidung keineswegs teile, da nach dem Gesetz und dies auch bestätigt durch die Auskunft eines Notars, Schwiegerkinder gegenüber verstorbenen Schwiegereltern weder unterhaltspflichtig und folglich somit auch nicht für deren Begräbniskosten als haftungspflichtige Personen anzusehen seien. Er ersuche daher höflichst um Stattgabe seiner Berufung.

Am 27.06.2011 wurde das Rechtsmittel vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im bezugshabenden Vorlagebericht wies das Finanzamt zur Ergänzung des gestellten Antrages auf Abweisung des Berufungsbegehrens darauf hin, dass vom Bw. nicht nachgewiesen worden sei, dass von diesem die Bestattungskosten tatsächlich bezahlt worden seien. Aus dem Gerichtsbeschluss gemäß § 153 AußStrG vom 5.08.2010 ergäbe sich zudem, dass die Todfalls- und Bestattungskosten von der erblichen Witwe AB getragen worden seien.

Auf Grund der telefonischen Urgenz zur Berufungserledigung durch den Bw. beim UFS-Referenten wurden beim Finanzamt am 12.03.2012 die erstinstanzlichen Verwaltungsakten angefordert.

Mit Eingabe (E-Mail) vom 14.03.2012 wurden vom Bw. unter Bezugnahme auf das Telefonat mit dem UFS-Referenten die Zahlungsnachweise über die Bezahlung der in Rede stehenden Begräbniskosten iHv. € 6.023,30 (drei Belegduplikate über Zahlungsanweisungen vom Konto

des Bw.), sowie die am 19.07.2010 zum Todesfall des am 12.07.2010 verstorbenen AA in der Amtskanzlei des Gerichtskommissärs (Notariat: Dr. Name1) mit dem erbl. Schwiegersohn BB. (Anmerkung: Vater des Bw.) errichtete Protokoll über die Todesfallaufnahme vorgelegt. Unter Punkt 28 im angeführten Todesfallaufnahmeprotokoll - zur Frage: Begräbniskosten, sonstige Todfallskosten; Vor- und Familiennamen, Anschrift desjenigen, der die Begräbnis- und sonstigen Todfallskosten berichtet hat. Stellt der/die Zahler(in) den Antrag, ihm/ihr die Aktiven der Verlassenschaft an Zahlungsstatt zu überlassen? - wurde folgende Angabe (Antwort) festgehalten: *"Die Todfalls- und Bestattungskosten sowie Krankheitskosten von rund € 6.000,00 wurden von der Witwe bezahlt."*

Mit Erhebungsauftrag (§ 279 Abs. 2 BAO) vom 24.04.2012 wurde das Finanzamt vom UFS-Referenten ersucht ergänzende Beweisaufnahmen und Ermittlungen zum Berufungsfall unter Wahrung des Parteiengehörs vorzunehmen.

In Entsprechung dieses Erhebungsauftrages teilte das Finanzamt dem UFS mit Eingabe vom 13.08.2012 folgendes Ermittlungsergebnis mit:

"Die erbliche Witwe des verstorbenen AA, Frau AB sowie die Tochter des Verstorbenen Fr. BA wurden vom Finanzamt zu deren Einkommens- und Vermögensverhältnissen zum Zeitpunkt des Ablebens von Herrn AA als Auskunftsperson vernommen (siehe Beilagen 1 und 2).

Fr. AB sagte diesbezüglich aus, es sei ihr nicht möglich gewesen die Begräbniskosten für ihren verstorbenen Gatten zu tragen, zumal dieser keine hohe Pension bezogen habe (rd. € 1.200,-- monatlich zuzüglich Pflegegeld der Stufe 1, sowie knapp vor dessen Ableben Pflegestufe 2) und davon auf Grund der schweren Erkrankung Ihres Gatten noch Medikamente zu bezahlen gewesen seien. Die Pension nach ihrem Gatten werde ihr erst seit drei Monaten nach dem Ableben ihres Gatten ausbezahlt und betrage rd. € 1.080,-netto monatlich.

Sie sei zwar Hälfteeigentümerin der Liegenschaft an der Adresse Adresse1.1., diese sei jedoch mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten ihrer Tochter BA versehen.

Über weitere Vermögenswerte verfüge sie nicht.

Fr. BA erklärte, im Jahre 2010 habe sie bis auf einen monatlichen Betrag von rd. € 20,-- kein Einkommen bezogen, weshalb es ihr ebenfalls nicht möglich gewesen sei, die Begräbniskosten für Ihren Vater zu tragen. Sie sei im Eigentum zweier Liegenschaften, wobei eines dieser Liegenschaften (EZ.Nr.) im Hälfteeigentum ihrer Mutter stehe und mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten ihrer Mutter versehen sei. Diese Liegenschaft diene ihr auch als Wohnsitz.

Ein weiteres Grundstück befinde sich direkt im Anschluss daran. Auf diesem Grundstück, das im Grundbuch als unbebaut ausgewiesen wird, stehe die Garage zum Haus. Über weiteres Vermögen verfüge sie nicht. Sie sei daher ebenfalls nicht in der Lage gewesen, die Begräbniskosten zu tragen.

Ihr Sohn habe wahrscheinlich die Begräbniskosten bezahlt, weil er einmal das Haus erben werde und er diese Kosten in der Steuerklärung geltend machen kann.

Erhebungen durch das Finanzamt (siehe Beilage 3) betreffend den Wert der o.a.

Liegenschaften haben ergeben, dass die im jeweiligen Hälfteeigentum der erblichen Witwe und deren Tochter stehende Liegenschaft samt Gebäuden (EZuKGNr.) einen Verkehrswert in Höhe von € 390.000,-- besitzt. Auf dieser Liegenschaft ist ein wechselseitiges Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Fr. AB und Fr. BA verzeichnet.

Die im alleinigen Eigentum der Tochter stehende Liegenschaft samt Gebäude (EZ.Nr.2) und Pool besitzt einen Wert von € 110.000,--. Diese Liegenschaft ist zur Gänze unbelastet.

Aus dem Einkommensteuerakt des Verstorbenen ergibt sich weiters, dass der erblichen Witwe Fr. AB am 19.04.2011 ein sich aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2010 ergebender Gutschriftsbetrag von € 1.760,-- überwiesen wurde. Dieser Betrag stellt einen Vermögenswert dar, der zur Erbmasse zählt und daher zur Abdeckung von Verbindlichkeiten des Erblassers zu verwenden ist.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der verstorbene AA vor seinem Ableben eine Pension der österr. Bundesbahnen bezog hat. § 38 des Bundesbahn Pensionsgesetzes sieht für Hinterbliebene von verstorbenen Beamten die Möglichkeit vor, einen besonderen Sterbekostenbeitrag zu beantragen, wenn die von den Hinterbliebenen getragenen Bestattungskosten im Nachlass des Beamten keine volle Deckung findet.

Der Gerichtsbeschluss über die Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vom 05.08.2010 weist einen Gesamtbetrag an Aktiva von € 80,-- aus. Die Hinterbliebenen hätten daher, durch die Beantragung eines Zuschusses zu den Bestattungskosten, diese in Summe vermindern können.

Das Finanzamt vertritt auf Grund des vorliegenden Sachverhalts folgende Rechtsansicht: Gem. § 549 ABGB gehören die angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind daher vorrangig aus den Aktiven des Nachlasses zu tragen. Reicht der Nachlass nicht aus haften die Unterhaltsverpflichteten für die Begräbniskosten. Die Unterhaltspflicht der Nachkommen gem. § 143 ABGB ist subsidiär, sie geht der eines Ehegatten gem. § 94 ABGB nach.

Lt. Beschluss des BG Villach vom 05.08.2010 bestand das Verlassenschaftsvermögen in einem Guthaben am Girokonto in Höhe von € 80,--. Mit dem aus der (beim Verstorbenen durchgeführten) Veranlagung der Einkommensteuer 2010 resultierenden Guthaben in Höhe von € 1.760,-- betragen die Aktiva aus der Verlassenschaft insgesamt € 1.840,--.

Betreffend die Unterhaltsverpflichtung der Ehegattin ist festzustellen, dass diese lt. eigenen Angaben nach dem Ableben ihres Gatten eine eigene Pension in Höhe von € 1.080,-- erhält. Das Existenzminimum des Jahres 2010 beträgt € 783,99 (Ausgleichzulagenrichtsatz), sodass der monatlich übersteigende Betrag zur Verfügung stand um etwaigen Unterhaltsverpflichtungen nachzukommen.

Der letzte Monatsbezug (inkl. anteiliger Sonderzahlungen) des Verstorbenen für den Zeitraum 01. Juli bis 12. Juli 2010 in Höhe von insgesamt € 1.752,-- zuzügl. € 19,- Pflegegeld wurden lt. übermitteltem Lohnzettel spätestens am 27.07.2012 überwiesen.

Konkret sind der erblichen Witwe im Jahre Beträge in Höhe von rd. € 8.000,-- (€ 1.752,- sowie rd. € 6.240,-- Witwenpension) zugeflossen, denen ein Existenzminimum von € 4.704,-- (ds. € 783,99 x 6) gegenübersteht. Das heißt, dass der erblichen Witwe allein im Jahre 2010 ein Betrag von rd. € 3.300,-- über dem Existenzminimum zur Verfügung stand.

Unter Einbeziehung der bei der erblichen Witwe und der der Tochter vorhandenen (teilweise nicht belasteten) Liegenschaften und der durch die Hinterbliebenen ungenutzten rechtlichen Möglichkeit der Beantragung eines Zuschusses zu den Bestattungskosten liegt nach Ansicht des Finanzamtes beim Berufungswerber keine Zwangsläufigkeit vor, die Begräbniskosten für den Großvater (nicht nur vorübergehend) zu tragen.

Der Antrag des Finanzamtes auf Abweisung der Berufung wird daher vollinhaltlich aufrechterhalten."

Die vom Finanzamt mit den Auskunftspersonen, der Großmutter und der Mutter des Bw. aufgenommenen Niederschriften (Beilage 1 u. 2) je vom 12.07.2012 weisen nachfolgende Inhalte auf:

"Niederschrift

im Finanzamt Spittal Villach, am Standort Villach um 10.00 Uhr mit Frau AB, geboren am xx.xx.xx, betreffend Tragen der Begräbniskosten betreffend den verstorbenen AA als Auskunftsperson in Gegenwart von Amtspartei.

Die Auskunftsperson wurde

- darauf hingewiesen, dass die Auskunft in den im § 171 Bundesabgabenordnung genannten Fällen verweigert werden kann
 - ermahnt, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen
 - auf den Anspruch auf Zeugengebühren hingewiesen (§§ 143, 176 Bundesabgabenordnung).
- Kein Anspruch auf Zeugengebühren besteht für eine Auskunftsperson, die für eine Angelegenheit herangezogen wird, die ihre persönliche Abgabepflicht betrifft.*

Als Begleitperson ist weiters anwesend: BB., Schwiegersohn

Wer hat die Begräbniskosten für Ihren verstorbenen Gatten getragen?

Die Begräbniskosten betreffend meinen Gatten wurden nicht von mir sondern von meinem Enkel Bw. getragen.

Warum wurden die Begräbniskosten entgegen den Ausführungen des Verlassenschaftsbeschlusses (BG Villach, Zl. und der notariellen Todfallsaufnahme (errichtet am 19. Juli 2010) nicht von Ihnen getragen?

Warum bei der Todfallsaufnahme die mit meinem Schwiegersohn aufgenommen wurde, festgehalten wurde, dass die Todfalls- und Bestattungskosten von mir bezahlt worden seien, weiß ich nicht.

Hat im Zeitpunkt des Ablebens Ihres Gatten im Jahre 2010 bei Ihnen eine finanzielle Notlage bestanden?

Mein Gatte hatte keine hohe Pension und war sehr krank, ich musste daher sehr sparen.

Wie hoch waren Ihre Einkünfte zum Zeitpunkt des Anfallens der Begräbniskosten betreffend Ihren verstorbenen Gatten AA ?

Mein Gatte hatte eine Pension von monatlich € 1.200,--, davon mussten Medikamente bezahlt werden, da mein Gatte schwer krank war. Mein Gatte hatte aber nur Pflegegeld der Stufe 1 erst kurz vor seinem Ableben dann Stufe 2.

Meine derzeitige Pension nach dem Ableben meines Gatten beträgt ca. € 1.080,-- und wurde erst rd. 3 Monate später ausbezahlt.

Wie hoch war Ihr Vermögen zum Zeitpunkt des Anfallens der Begräbniskosten?

Mein Vermögen zum Zeitpunkt des Anfallens der Begräbniskosten gebe ich wie folgt an: Mir gehört die Hälfte einer Liegenschaft, auf dem sich ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten meiner Tochter befindet. Auf dieser Liegenschaft befindet sich mein Wohnsitz, sowie jener meiner Tochter samt Familie. Weiteres Vermögen wie Sparbücher u.s.w. waren nicht vorhanden.

Hätten Sie die Begräbniskosten finanzieren können?

Auf Grund meiner finanziellen Lage wäre es mir nicht möglich gewesen die Begräbniskosten zu tragen.

Warum wurde die Auszahlung des Guthabens am Bankkonto des verstorbenen AA an Sie beantragt und in der Folge auch durchgeführt?

Die Rückzahlung wurde von meinem Schwiegersohn für mich beantragt, ich habe das Geld nicht an meinen Enkel weitergegeben."

"Niederschrift

im Finanzamt Spittal Villach, am Standort Villach um 10.30 Uhr mit Frau BA , geboren am dd.dd.dd., betreffend Tragen der Begräbniskosten betreffend den verstorbenen AA als Auskunftsperson in Gegenwart von Amtspartei.

Die Auskunftsperson wurde

- darauf hingewiesen, dass die Auskunft in den im § 171 Bundesabgabenordnung genannten Fällen verweigert werden kann
- ermahnt, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen
- auf den Anspruch auf Zeugengebühren hingewiesen (§§ 143, 176 Bundesabgabenordnung).

Kein Anspruch auf Zeugengebühren besteht für eine Auskunftsperson, die für eine Angelegenheit herangezogen wird, die ihre persönliche Abgabepflicht betrifft.

Wie hoch waren Ihre Einkünfte zum Zeitpunkt des Anfallens der Begräbniskosten betreffend ihres verstorbenen Gatten (UFS-Korrektur: Vaters) AA?

Ich war im Jahre 2010 Hausfrau und hatte bis auf € 20,-- monatlich keine Einkünfte.

Wie hoch war Ihr Vermögen zum Zeitpunkt des Anfallens der Begräbniskosten?

Ich besitze die Hälfte der Liegenschaft Anschrift gemeinsam mit meiner Mutter, dort besteht ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten meiner Mutter. Ein weiteres unbebautes Grundstück lt. Grundbuch, das in meinem Eigentum steht, gehört zur zuvor erwähnten Liegenschaft, dort befindet sich jedoch die Garage zum Haus. Meine Mutter sowie meine Familie und ich haben dort unseren Wohnsitz. Über weiteres Vermögen verfüge bzw. verfügte ich nicht.

Es hat zwar zum Zeitpunkt des Todesfalles meines Vaters keine finanzielle Notlage bestanden, ich hätte daher die Begräbniskosten für meinen Vater keinesfalls tragen können. Ich wusste, dass mein Sohn die Begräbniskosten trägt, warum er das getan hat weiß ich nicht. Ich gehe davon aus, dass er die Kosten getragen hat, weil er diese steuerlich geltend machen kann und er auch einmal die Liegenschaft erben wird."

Neben diesen beiden Niederschriften wurde vom Finanzamt auch eine von Amts wegen erhobene Wertfeststellung des Liegenschaftsvermögens, datiert mit 6.07.2012 (Beilage 3, samt Beschreibung der Liegenschaft und Wertberechnung 2010), der Großmutter und Mutter des Bw. dem UFS vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 12.09.2012 wurde dem Bw. der im Zuge des Berufungsverfahrens abgeführte Schriftwechsel zwischen dem UFS-Referenten mit dem Finanzamt zur Wahrung des Parteienghört und zur Abgabe einer allfälligen Stellungnahme zur neuen Argumentationslinie der Amtspartei mitgeteilt.

In der Eingabe vom 21.09.2012 gab der Bw. dazu folgende Stellungnahme ab:

"Mit Bezug auf Ihr Schreiben vom 12. 9.2012 teile ich Ihnen mit, dass ich zum Zeitpunkt des Ablebens meines Großvaters über ca. € 5.000 - bis € 6.000,-- Sparguthaben verfügte. Zudem besaß und besitze ich noch ein älteres Fahrzeug (PKW Audi A 3 Bj. 1997), welches einen Wert von ca. € 2000,-- darstellt.

Ich bin nach wie vor der Meinung, dass meine geltend gemachten Aufwendungen eine außergewöhnliche Belastung bei mir darstellen, da Ihr Argument, die Vermögensverhältnisse meiner Mutter und meiner Großmutter in Betracht zu ziehen, von mir nicht geteilt wird.

An Vermögen ist lediglich unser Elternhaus vorhanden, welches erstens aufgrund des bestehenden Veräußerungs- und Belastungsverbotes gar nicht veräußert bzw. belastet werden kann und könnte und zweitens es als von mir sehr realitätsfremd angenommen wird, dieses Vermögen als verfügbares Vermögen in Ansatz zu bringen.

Im Übrigen sind die Ausführungen des Finanzamtes Villach im Schreiben vom 7.8.2012 falsch, da der erblichen Witwe im Jahr 2010 nicht rd. € 3.300,-- über dem Existenzminimum zur Verfügung standen sondern lediglich rd. € 1.500,--. Dies deshalb, da die Gutschrift des Finanzamtes aus der Veranlagung 2010 erst im April des Folgejahres vom Finanzamt angewiesen worden ist. Die Begräbniskosten betrugen jedoch ca. € 6.000,-- und mussten kurz nach dem Ableben meines Großvaters bezahlt werden.

Ich ersuche höflichst um eine positive Entscheidung in dieser Sache. Sollte der UFS eine abweisende Entscheidung treffen, ersuche ich höflichst um ausreichende Begründung, wer nach Ansicht des UFS diese Kosten hätte tragen sollen."

Im Bedenkenvorhalt vom 9.11.2012 teilte der UFS-Referent dem Bw. ua. mit, dass bei Erforschung des Sachverhaltes bezüglich der Geltendmachung eines Aufwandes unter dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung die im Privatbereich bzw. familiären Umfeld des Steuerpflichtigen angesiedelt ist, die amtswegige Ermittlungspflicht (auch der Berufungsbehörde) in den Hintergrund trete. Folglich treffe auch im Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat den Bw. als Verfahrenspartei bei einer strittigen außergewöhnlichen Belastung, wie der gegenständlichen, somit - auch im eigenen Interesse - die Hauptlast einer sog. erhöhten Tatbestandsaufklärungs- und Beweisdarlegungsverpflichtung. Unter Bezugnahme auf die Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes und der sich daraus ergebenden Sach- und Aktenlage wurde dem Bw. ua. auch die Rechtsansicht des UFS-Referenten bekanntgegeben, dass das "Merkmal der Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988" bei von freiwillig im Familienbereich übernommener "sog. vorfinanzierter Begräbniskosten" nicht gegeben erscheine. Folglich wurde der Bw. mit diesem die amtswegige Sachverhaltserforschung abschließenden Bedenkenvorhalt ua. auch um Beantwortung nachstehender Fragen ersucht:

"1.) Haben Sie gegenüber Ihrer Großmutter bis dato Regressansprüche für die in Rede stehenden Begräbniskosten geltend gemacht?

Wenn ja, mit welchem Erfolg?

Wenn nein, warum nicht?

2.) Haben Sie vor gegenüber Ihrer Großmutter zukünftig eine entsprechende Regressforderung zu stellen?

Wenn nein, aus welchen Gründen nicht?

3.) Haben Sie gegenüber Ihrer Mutter bis dato Regressansprüche für die in Rede stehenden Begräbniskosten geltend gemacht?

Wenn ja, mit welchem Erfolg?

Wenn nein, warum nicht?

4.) Haben Sie vor gegenüber Ihrer Mutter zukünftig eine entsprechende Regressforderung zu stellen?

Wenn nein, aus welchen Gründen nicht?

5.) Haben Sie gegenüber Ihrer Tante CA bis dato Regressansprüche für die in Rede stehenden Begräbniskosten geltend gemacht?

Wenn ja, mit welchem Erfolg?

Wenn nein, warum nicht?

6.) Haben Sie vor gegenüber Ihrer Tante CA zukünftig eine entsprechende Regressforderung zu stellen?

Wenn nein, aus welchen Gründen nicht?"

Unter Bezugnahme auf diesen Fragenvorhalt teilte der Bw. in seiner Eingabe vom 23.11.2012 im Großen und Ganzen mit, dass er gegenüber seinen Angehörigen keine Regressansprüche geltend machen werde. Dies deshalb, da er sich gegenüber seinem Großvater sittlich verpflichtet fühlte die angefallenen Begräbniskosten zu tragen. Im Übrigen wiederholte der Bw. lediglich sein bisheriges Vorbringen.

Mit Bedenkenvorhalt vom 14.01.2013 wurde dem Bw. zur Wahrung des Parteigehörs mitgeteilt, dass eine AIS-Abfrage zum ESt-Akt seines verstorbenen Großvaters durch den UFS-Referenten ergeben habe, dass von Seiten der ÖBB-Shared Service Center GmbH im Kalenderjahr 2012 an das Finanzamt Villach ein berichtigter Lohnzettel (Lohnzahlungszeitraum: 01.07.-12.07 2010, Brutto € 5.619,71) übermittelt worden war. Ergänzende Sachverhaltserforschungen durch die Amtspartei hätten dazu ergeben, dass von der ÖBB-Pensionsstelle in dem korrigierten Lohnzettel seines verstorbenen Großvaters für das Kalenderjahr 2010, der Ruhe-bzw. Versorgungsgenuss "Bestattungskostenbeitrag" in Höhe von € 3.370,35, abzügl. LSt. iSd. § 67: € 202,22, aufgenommen worden sei. Die Auszahlung des Bestattungskostenbeitrages (Nettobetrag von € 3.168,13) sei von Seiten der pensionsauszahlenden Stelle im Oktober 2012 mittels Überweisung auf das Konto seiner Großmutter AB vorgenommen worden.

Zu diesem Bedenkenvorhalt wurde vom Bw. kein weiteres Vorbringen erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall erachtet sich der Bw. in seinem Recht auf Berücksichtigung von Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung einer Grabstätte für seinen am 12.07.2010 verstorbenen Großvater im Betrag von € 6.023,30 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr 2010 verletzt.

Nach Ansicht des Finanzamtes mangelt es bei den in Streit stehenden "Begräbniskosten" an der für eine außergewöhnliche Belastung notwendigen "Zwangsläufigkeit". Der Berufungswerber begründet das Vorliegen der Zwangsläufigkeit mit sittlichen Erwägungsgründen. Vordergründig geht es daher um die Beurteilung der Streitfrage, ob die vom Bw. als Enkel des Verstorbenen im Streitjahr 2010 bezahlten Begräbniskosten als zwangsläufig erwachsen im Sinne des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) angesehen werden können.

Folgender Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage:

1. Der vom Bw. unter dem Titel "Krankheitskosten" als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Aufwandsbetrag in Höhe von € 86,92 ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens nicht strittig.
2. Auf Grund der im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren erfolgten Beweisführung des Bw. ergibt sich unstrittig, dass der Bw. sowohl die Bestattungskosten (€ 2.803,30) als auch die Kosten der Grabstätte (€ 3.220,00) für seinen im Juli 2010 verstorbenen Großvater bezahlt hat.

3. Aus dem zur Verlassenschaftssache über Auftrag des Bezirksgerichtes Villach zu GKZNr., nach dem verstorbenen Großvater des Bw. (AA) aufgenommenen Gerichtskommissärprotokolls (Todesfallsaufnahme) vom 19.07.2010 geht hervor, dass als gesetzliche Erben nach dem Verstorbenen (Punkte: 10 u. 11) sowohl dessen erbliche Witwe AB als auch die beiden erblichen Töchter BA und CA in Frage kommen. Unter Punkt 21 der Todesfallsaufnahme ist als einzige Angabe zur Aktiva ein Pensionskontoguthaben im Betrag von € 80,00 angeführt. In Punkt 28 der Todesfallsaufnahme ist zur Passiva einzig ausdrücklich angeführt, dass die Todfalls- und Bestattungskosten sowie Krankheitskosten von rund € 6.000,00 von der erblichen Witwe bezahlt wurden.
4. Aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes Villach zur Zl. 111, vom 05.08.2010, ist zu entnehmen, dass in der Verlassenschaftssache des verstorbenen AA, zufolge Unterbleiben einer Verlassenschaftsabhandlung (§ 153 AußStrG), der erblichen Witwe AB in Abschlag auf die von ihr bezahlten bzw. in ihre Zahlungspflicht übernommenen Todfalls- und Bestattungskosten gemäß § 153 (2) AußStrG die Ermächtigung erteilt wird das Verlassenschaftsvermögen - Gesamtwert bestehend aus einem Girokontoguthaben des Verstorbenen in Höhe von € 80,00 - zur Gänze zu übernehmen und hierüber zu verfügen (siehe dazu auch die Begründung des BG-Beschlusses).
5. Aktenkundig ist, dass das Finanzamt im Verlass nach AA für das Jahr 2010 auf Antrag der erblichen Witwe AB eine Arbeitnehmerveranlagung (Einkommensteuerbescheid vom 10.02.2011) durchgeführt hat und ihr den daraus ergebenden Abgabengutschriftsbetrag in Höhe von € 1.760,00 am 19.04.2011 auf ihr Bankkonto zur Anweisung gebracht hat.
6. Ergänzende Ermittlungsfeststellungen des Finanzamtes im Zuge des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens haben ergeben, dass zur (anteiligen) Deckung von Bestattungskosten des verstorbenen Großvaters des Bw. von Seiten der ÖBB-Pensionsauszahlungsstelle - ein Ruhe-bzw. Versorgungsgenuss in Form eines sog. "Bestattungskostenbeitrages für das Kalenderjahr 2010" in Höhe von € 3.168,13, im Oktober 2012, auf das Konto der Großmutter des Bw. überwiesen worden war.
7. Aktenkundig ist, dass die Großmutter des Bw. bereits im Kalenderjahr 2010 einen Witwen-Nettopensionsbetrag in Höhe von € 6.239,69 (lt. ÖBB-Jahreslohnzettelmeldung) bezogen hat. Daraus abgeleitet ergibt sich für die Großmutter des Bw. für das Jahr 2010 ein monatlicher Nettopensionsbezug im Betrag von € 1.053,42 (ohne Sonderzahlungen). Im Kalenderjahr 2011 bezog die Großmutter des Bw. eine monatliche Nettopension im Betrag von € 1.066,04 (ohne Sonderzahlungen).
8. Auf Grund der von Amts wegen vorgenommenen Sachverhaltsermittlungen des Finanzamtes (siehe Bericht des Finanzamtes vom 7.8.2012) ergibt sich die Tatsachenfeststellung, dass im Kalenderjahr 2010 weder bei der Großmutter noch bei Mutter

des Bw. eine finanzielle wirtschaftliche Notlagsituation vorgelegen war.

Dieser Umstand lässt sich auch aus dem Bericht des Finanzamtes vom 7.8.2012 ableiten, aus dem ua. hervorgeht, dass die Großmutter und Mutter des Bw. über ein gemeinsames Liegenschaftsvermögen (EZNr., je Hälfteeigentümer eines Mietwohngrundstückes unter Einräumung eines wechselseitigen Belastungs- und Veräußerungsverbotes) mit einem Verkehrswert von ca. € 390.000,00 verfügen.

Zudem konnte von Seiten des Finanzamtes festgestellt werden, dass die Mutter des Bw. die Alleineigentümerin einer an den Familienwohnsitz angrenzenden und zur Gänze unbelasteten Liegenschaft (EZ.KG.Nr.) samt Gebäude und Pool mit einem geschätzten Verkehrswert von ca. € 110.000,00 ist. In der Niederschrift vom 12.07.2012 gab die Mutter des Bw. ua. zu Protokoll, dass sie gewusst habe, dass die Begräbniskosten ihres verstorbenen Vaters von ihrem Sohn getragen worden seien, warum er dies getan habe wisse sie jedoch nicht. Sie gehe davon aus, dass er die Kosten deshalb getragen habe, weil er diese steuerlich geltend machen könne und er auch einmal die familiären Liegenschaften erben werde.

9. Zur Frage seiner persönlichen Vermögensverhältnisse des Streitjahres 2010 gab der Bw. mit Schreiben vom 20.09.2012 bekannt, dass er zum Zeitpunkt des Ablebens seines Großvaters über ein Sparguthaben von ca. € 5.000,00 bis € 6.000,00 und über ein älteres Fahrzeug mit einem Wert von ca. € 2.000,00 verfügt habe.

10. In der Eingabe vom 23.11.2012 gab der Bw. in seiner Stellungnahme auf den Bedenkenvorhalt des UFS-Ref. vom 9.11.2012 im Wesentlichen die Erklärung ab, dass er bezüglich der von ihm im Kalenderjahr 2010 aus sittlichen Gründen getragenen Begräbniskosten seines Großvaters (€ 6.023,20) gegenüber seinen Angehörigen (Großmutter, Mutter und Tante) keinerlei Regressansprüche geltend machen werde.

In rechtlicher Hinsicht ist dieser entscheidungsrelevante Sachverhalt, wie folgt, zu würdigen:

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.

Eine Belastung gilt als außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG).

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

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach § 34 Abs. 4 EStG ist dann wesentlich beeinträchtigt, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt (also den Teil, der vom Steuerpflichtigen aus eigenen Mitteln vom Jahreseinkommen getragen werden muss) übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu einer steuerlichen Auswirkung führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird. Darüber hinaus beeinträchtigt eine außergewöhnliche Belastung auch nur dann wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, wenn der Aufwand vom Steuerpflichtigen selbst und endgültig getragen werden muss. Ersatzleistungen für diese Aufwendungen, auch wenn sie nicht im selben Kalenderjahr wie der Aufwand geleistet werden, schließen die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung aus.

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 genannten Normregelung. Einhellig sehen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis die Abzugsfähigkeit von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung im jeweiligen Einzelfall dann als gegeben an, wenn alle in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Anspruchsvoraussetzungen gleichzeitig vorliegen.

Wie bereits Eingangs bemerkt wurde, gilt es im gegenständlichen Streitfall daher vorrangig zu prüfen, ob die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 für die von dem Bw. steuerlich geltend gemachten Begräbniskosten gegeben ist. Dabei muss die Belastung für den Bw. nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Merkmal der "Zwangsläufigkeit" umfasst sein.

Auch wenn die (endgültige) Tragung von Aufwendungen für Begräbniskosten die Zwangsläufigkeit vermuten lässt, so obliegt es doch dem Steuerpflichtigen die Gründe dafür gegenüber der Abgabenbehörde im Falle einer Überprüfung offenzulegen.

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. hiezu Apathy in Koziol/Bydlinski/Bollenberger (Hrsg.), ABGB3, § 549 Rz 3). 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 (vgl.

Eccher in Schwimann, ABGB3, § 549 Rz 8; Welser in Rummel, ABGB I3, § 549 Rz 4; OGH EvBl 1966/90). Subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen für die Begräbniskosten (vgl. Apathy, aaO, Rz 3). Zur familienrechtlichen Haftungsverpflichtung der Deckung bzw. Kostentragung von Begräbniskosten verweist der VwGH im Erkenntnis vom 31.05.2011, [2008/15/0009](#), auf die Anordnung des [§ 143 ABGB](#), wonach der angemessene Unterhalt durch den jeweiligen Unterhaltsverpflichteten geschuldet wird.

Die Begräbniskosten werden vom Gesetz also so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; dh. die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen und der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht gegen die Verlassenschaft. Auch gilt zu beachten, dass nach den angeführten zivilrechtlichen Regelungen die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten subsidiär für die nicht im Nachlass gedeckten Begräbniskosten haften (siehe Dittrich/Tades, ABGB, 36. Auflage [MGA 2003] § 549 E 18 m.w.N.), sodass sich bei Vorhandensein Unterhaltspflichtiger eine Zwangsläufigkeit der (endgültigen) Zahlung durch einen nicht unterhaltspflichtigen Besteller des Begräbnisses nur bei mangelnder Durchsetzbarkeit des Regressanspruches ergibt (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], GL § 34, Anm. 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort: "Begräbniskosten").

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können Begräbniskosten und die Kosten der Errichtung eines Grabmals nur dann mit Erfolg als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, soweit sie nicht im reinen Nachlass Deckung finden und dem Ortsgebrauch sowie dem Stand des Verstorbenen - der sozialen Gruppe, der der Verstorbene angehört hat - entsprechen (VwGH 15.7.1998, [95/13/0270](#); 25.9.1984, [84/14/0040](#) ua.). Finden Begräbniskosten und die Errichtungskosten eines Grabmals in den vorhandenen reinen Nachlassaktiven Deckung, so kommt eine Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung bereits dem Grunde nach, mangels Zwangsläufigkeit, nicht in Betracht, weil sie, wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, gemäß § 549 ABGB "auf der Erbschaft haften" und daher "Erbgangsschulden sind" und insoweit aus den Nachlassaktiven zu decken sind (VwGH 4.2.1963, 359/62).

Zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 können Begräbnis- und Grabmalerrichtungskosten bei den Hinterbliebenen, so auch für den Bw. als Enkel, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher nur insoweit führen, als der Nachlass (Aktiva) des Erblassers zu deren Abdeckung nicht ausreicht.

Die sachbezogenen erstinstanzlichen Feststellungen haben zur Frage der Höhe des Nachlassvermögens (Aktiva) des verstorbenen Großvaters des Bw. ergeben, dass das

diesbezügliche Verlassenschaftsverfahren vom Bezirksgericht Villach auf Antrag der erblichen Witwe (Großmutter des Bw.) mit Beschluss dieses Gerichts vom 5. August 2010 durch Überlassung der Aktiva (Girokontoguthaben: € 80,00) an Zahlungsstatt bzw. der Erteilung auf Ermächtigung, das Verlassenschaftsvermögen zu übernehmen, an die erbliche Witwe in Abschlag auf die von ihr bezahlten bzw. in ihre Zahlungspflicht übernommenen Todfalls- und Bestattungskosten, gemäß § 153 AußStrG für beendet erklärt worden war. Ergänzend dazu wurden vom Finanzamt jedoch erst im Rahmen des abgeführten zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens die weiteren Erhebungssfeststellungen getroffen, dass der "Nachlassaktiva" des verstorbenen Großvaters des Bw. auch die Auszahlungen bzw. Überweisungen an die erbliche Witwe (Großmutter des Bw.) nach obigem Pkt. 5 iHv. € 1.760,00 am 19.04.2011 und nach obigem Pkt. 6 iHv. € 3.168,13 im Oktober 2012 zuzurechnen sind.

Im Lichte dieser Ergebnisfeststellungen (siehe Pkte.: 2, 4, 5 und 6) teilt der Unabhängige Finanzsenat die rechtliche Schlussfolgerung der Amtspartei, dass alle vorhandenen "Nachlassaktiven des verstorbenen Großvaters des Bw.", in Summe ergeben diese einen Geldbetrag in Höhe von € 5.008,13 (= € 80,00 + € 1.760,00 + € 3.168,13), auch wenn dieser der Großmutter des Bw. zugeflossen ist, vorrangig für die in Rede stehende Begräbniskostendeckung (vgl. § 549 ABGB) heranzuziehen sind. Dies deshalb, da nach den zivilrechtlichen Verpflichtungen (§ 549 ABGB) Erbfallsschulden (Begräbniskosten gehören zu den sog. bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten) aus dem vorhandenen Nachlassvermögen des Verstorbenen zu tragen sind. In Höhe des vom Finanzamt ermittelten Geldnachlassbetrages (€ 5.008,13) des verstorbenen Großvaters steht dem Bw. folglich die Abziehbarkeit von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung bereits dem Grunde nach entgegen, da in Höhe des Geldnachlassbetrages (Nachlassaktiva) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. als Besteller des Begräbnisses - der Bw. hätte ein Regressrecht gegen die Verlassenschaft - nicht "endgültig" beeinträchtigt ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4.2.1963, 359/62).

Evident ist gegenständlich, dass die gesamte Nachlassaktiva des Erblassers der Großmutter des Bw. an Zahlungsstatt überlassen wurde. Wenn der Bw. bezüglich des Nachlassaktivbetrages von € 5.008,13 keinen Regressanspruch ([§ 1042 ABGB](#)) gegenüber seiner Großmutter geltend macht, so beruht dieser Umstand auf seinem freien Willensentschluss. Dieser Regressverzicht des Bw. gegenüber seiner Großmutter spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wiederum für eine "freiwillige Aufwandstragung bzw. -übernahme" und hat zur Folge, dass es in der Höhe des Regressbetragsverzichtes von € 5.008,13 auch an der für eine außergewöhnliche Belastung notwendigen "Zwangsläufigkeit" des geltend gemachten Aufwandes mangelt.

Aus den vorstehend dargelegten steuerrechtlichen Rechtskonsequenzen folgt, dass von den in Streit stehenden Begräbniskosten lediglich ein Differenzbetrag von € 1.015,17 (= € 6.023,20 abzüglich € 5.008,13), soweit eine Nachlassdeckung nicht gegeben ist, einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 dem Grunde nach zugänglich wäre.

Im vorliegende Streitfall würde sich für den Bw. demnach eine durchaus auch auf § 143 ABGB zu gründende gesetzliche Verpflichtung zur Tragung von nicht im Nachlass gedeckter (sog. Aktiva) Begräbniskosten im Betrag von € 1.015,17 ergeben, wenn nicht andere nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichtete Personen (gegenständlich: Ehegattin und zwei Kinder des Verstorbenen) vorhanden gewesen wären. Folgerichtig leitet das Finanzamt auf Grund des Vorhandenseins mehrerer zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteter ab (im gegenständlichen Streitfall: Großmutter, Mutter und Tante), dass diese jeweils unter Beachtung des Subsidiaritätsprinzips und im Ausmaß ihrer jeweiligen Unterhalts- und Beistandsverpflichtung (vgl. dazu die Regelungsinhalte in: §§ 94, 140, 143 ABGB) die Haftung für nicht im Nachlass gedeckter Erbgangsschulden (Begräbniskosten) trifft. Dies führt wiederum zur steuerrechtlichen Konsequenz, dass nur bei mangelnder Durchsetzbarkeit des Regressanspruches in Höhe von € 1.015,17 sich für den Bw. eine Zwangsläufigkeit der (endgültigen) Zahlung des angeführten Begräbniskostenrestbetrags ergeben würde.

Im vorliegenden Fall könnten daher nur sittliche Gründe in Betracht kommen, die die Übernahme des verbleibenden Beerdigungskostenrestbetrages in Höhe von € 1.015,17 durch den Bw. als zwangsläufig erwachsen erscheinen ließen.

Was im Einzelfall sittliche Pflicht des Steuerpflichtigen ist, bestimmt sich 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 (vgl. z.B. VwGH 16.1.1991, [90/13/0062](#), mwN).

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 11.04.2011 hielt das Finanzamt dem Bw. ua. entgegen, dass "der Schwiegersohn des Verstorbenen" über ein ausreichendes Einkommen verfügt habe und insoweit beim Bw. als Enkel keine Zwangsläufigkeit zur Tragung der Kosten des Begräbnisses des Großvaters bestanden habe. Der dazu im Vorlageantrag vom 13.04.2011 getätigte Einwand des Bw., dass "Schwiegerkinder eines Verstorbenen" nicht (zivilrechtlich) zum haftungspflichtigen Personenkreis gemäß § 549 ABGB zu zählen sind, wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt, legt allerdings bezogen auf den vorliegenden

Streitfall noch nicht schlussfolgernd dar, dass die betroffenen "Schwiegersöhne" nicht etwa dem Gebote der Sittlichkeit entsprechend aus moralischen Gründen im jeweiligen Familienbereich (Stichwort: wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder Vermögensstand) oder etwa auf Grund einer ehelichen Beistands- und Unterhaltspflicht nach § 94 ABGB gegenüber ihren Ehegattinnen, die in Rede stehenden Begräbniskosten mittragen bzw. mitfinanzieren (zumindest anteilmäßig) hätten können. In diesem Zusammenhang gilt auch anzumerken, dass nach § 94 ABGB der Ehegattenunterhalt allen anderen Unterhaltsansprüchen im Rang vorgeht, sodass ein Unterhaltsberechtigter immer zuerst den Ehegatten in Anspruch nehmen muss (vgl. etwa Stabentheiner in Rummel, ABGB, § 94, Rz 10). Auch entspricht es durchaus der Verwaltungspraxis bzw. -übung der Finanzämter, dass Schwiegersöhne, die als "Alleinverdiener" im Sinne des Steuerrechtes gelten, Begräbniskosten für verstorbene Schwiegereltern in Erfüllung einer sittlichen Verpflichtung mit Erfolg als außergewöhnliche Belastung geltend machen können.

Ausgehend vom gegenständlich bereits feststehenden Sachverhalt ergibt sich in Bezug auf die Höhe der Einkünfte der Schwiegersöhne und einer sich daraus allenfalls abzuleitenden (sittlichen) finanziellen Beistands- bzw. Unterstützungsmöglichkeit im Familienbereich des Bw. für den Unabhängigen Finanzsenat jedoch keine als erheblich zu erachtende Feststellungsfrage. Denn, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kommt eine "Zwangsläufigkeit aus sittlichen (ethischen) Gründen" gegenüber jeden finanziell in Not geratenen nahen Angehörigen grundsätzlich in Betracht, allerdings ist dabei sehr wohl auf die jeweiligen familiären Verhältnisse und Umstände des Einzelfalles abzustellen.

Die Sittenordnung verlangt zweifellos die Hilfeleistung an finanziell in Not geratene Angehörige. Siehe dazu die folgend wörtlich zitierte EStG-Kommentarmeinung von Baldauf in Jakom, 5. Auflage 2012, § 34 Rz 44, lit. cc, Stichwort "Sittl. Gründe":

"Sittliche Gründe ergeben sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw der Sitte (Konvention; aA VwGH 17.3.71, 2130/70), wie sie im mitteleuropäischen Kulturbereich „allg anerkannt sind" (VwGH 23.10.84, 84/14/0081). Der StPfl darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können (VwGH 7.8.92, 91/14/0139). Es reicht nicht aus, dass das Handeln des StPfl menschl verständl, wünschenswert, lobenswert (VwGH 17.12.98, 97/15/0055) oder förderungswürdig (VwGH 23.4.85, 84/14/0158) erscheint bzw eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll. Dass eine Handlung von der Sittenordnung gutgeheißen wird, genügt noch nicht (VwGH 21.9.93, 93/14/0105; 11.6.91, 91/14/0052); es muss die Sittenordnung dieses Handeln vielmehr gebieten bzw. fordern (VwGH 9.9.98, 94/14/0009). Ausschlaggebend ist nicht die subj Meinung des Helfenden, sondern die obj. Lage des Hilfsbedürftigen, wie sie sich dem zu Hilfe Gerufenen bei obj. Betrachtung darstellt (VwGH 11.12.90, 90/14/0202)".

Die Sachverhaltskonstellation für das Tatbestandsmerkmal einer „sittlichen Verpflichtung" im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 kann zwar verschiedenste Ursachen haben, muss aber inhaltlich solche Indizien aufweisen, die es rechtfertigen, den durch die Steuerermäßigung eintretenden Steuerausfall auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Eine sittliche Verpflichtung bezüglich der Übernahme von diversen Aufwendungen gegenüber finanziell in Not geratenen Angehörigen wird in der Regel daher nur dann anzunehmen sein, wenn die Aufwandsübernahme bzw. Kostentragung durch die Sittenordnung – also auf Grund besonderer Verhältnisse im Einzelfall „zwangsläufig“ – geboten ist. Lobenswert erscheinende Motive, die jemanden zu einem freiwilligen und moralisch wünschenswerten Willensentschluss bewegen, sind für sich betrachtet nicht ausreichend, um auf einen sittlichen Verpflichtungsgrund nach § 34 Abs. 3 leg.cit. schließen zu können. Sittliche bzw. moralische Beweggründe gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 haben keinesfalls die Funktion Vermögenszuwächse - im Angehörigenbereich - zu fördern.

Die Berufungsargumente des Bw., nämlich seine Großmutter und die Kinder des verstorbenen Großvaters hätten zum Zeitpunkt des Anfallens der Begräbniskosten über keine eigenen (ausreichenden) Einkünfte verfügt, vermögen gegenständlich nicht zu überzeugen, dies deshalb nicht, da für eine Fragebeurteilung der finanziellen oder existenzbedrohenden Notlage von unterhaltspflichtigen Angehörigen (gegenständlich: Großmutter, Mutter und Tante des Bw.) nicht nur deren laufenden Einkünfte, sondern auch deren Vermögensverhältnisse und eigene Unterhaltsverpflichtungen sowie -ansprüche in eine Gesamtbetrachtung miteinzubeziehen sind. Eine ausreichende und zudem glaubhafte dargetane Konkretisierung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der unterhaltspflichtigen Angehörigen (gegenständlich: Großmutter, Mutter und Tante) erfolgte von Seiten des Bw. laut Aktenlage jedenfalls nicht.

Aus den von Amts wegen erhobenen Sachverhaltsumständen des Finanzamtes (siehe Pkte.: 7 u. 8) ergibt sich vielmehr die Tatsache, dass im Streitjahr 2010 weder bei der Großmutter noch bei der Mutter des Bw. eine wirtschaftliche oder finanzielle Notlage vorgelegen war. Wenn das Finanzamt in Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Situation der Großmutter und der Mutter des Bw. im Schriftsatz vom 7.8.2012 zum Ausdruck bringt, dass selbst für eine vorübergehende Tragung der Begräbniskosten durch den Bw. keine Zwangsläufigkeit bestand, so trifft diese Schlussfolgerung die Bestätigung in der zu beurteilenden Sachlage. Auch nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates besteht keine sittliche Verpflichtung zur Übernahme von Beerdigungskosten, die andere subsidiär Haftpflichtige, ohne in eine besondere Notlage zu geraten, auch hätten tragen können.

Evident ist auch die Tatsache, dass der Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren, trotz Aufforderung, keinerlei entscheidungsrelevanten Gründe dargetan bzw. offengelegt hat, die einer Regressforderung der dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Begräbniskosten im Betrag von € 1.015,17 gegenüber seiner Großmutter oder Mutter, entgegengestanden wären oder diese zumindest als unmöglich hätte erscheinen lassen.

Auf Grund obiger Erwägungen kommt der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass der Bw. die Zahlung der Begräbniskosten des Großvaters nicht in Erfüllung einer sittlichen Verpflichtung im Sinne des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#), sondern vielmehr in der Absicht, seine Großmutter, Mutter und Tante "freiwillig finanziell zu entlasten", und um gleichzeitig einen steuerlichen Aufwand geltend machen zu können (siehe Pkt. 8), getragen hat.

Mangels "Zwangsläufigkeit" gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 war dem Bw. das Berufungsbegehren auf Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung einer Grabstätte für seinen am 12.07.2010 verstorbenen Großvater im Betrag von € 6.023,30 unter dem Titel außergewöhnliche Belastung "zur Gänze" zu versagen.

Nach der gegebenen Sachlage war dem Bw. für das Streitjahr 2010 unter dem Titel außergewöhnliche Belastung lediglich der unstrittige Betrag von € 86,92 an eigenen Krankheitskosten (Pkt. 1) anzuerkennen. Allgemeine Krankheitskosten stellen dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung dar, sind jedoch um den Selbstbehalt gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) zu kürzen.

Da das Einkommen des Bw. ohne Abzug der außergewöhnlichen Belastungen € 18.475,82 beträgt, errechnet sich der Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 mit € 1.847,58 (10 %).

Da im gegenständlichen Streitfall die anerkannten Krankheitskosten unter dem zu vermindernenden Selbstbehalt (€ 1.847,58) liegen und somit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. im Streitjahr 2010 nicht wesentlich beeinträchtigt ist, liegen die Voraussetzungen für eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht vor.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. April 2013