



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Diplom-Kaufmann Thomas Bauer, 80799 München, Adalbertstraße 14 RG, vom 28. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist deutscher Staatsbürger. Er stammt aus T und absolvierte in Ü ein Studium der Ton- und Bildtechnik. In den Streitjahren war er in Österreich als Ton- und Bildingenieur, Kameramann, Produktionsleiter und technischer Leiter bei der XTV GmbH & Co KG bzw. ab 1.11.2008 Y Fernsehen GmbH, firmierend an der Adresse Adr1, tätig.

In seinen **Berufungen** gegen die in Streit stehenden Bescheide wandte sich der Berufungswerber gegen die weitgehend nicht anerkannte doppelte Haushaltstführung (berücksichtigt nur für 01/2004 bis 06/2004) sowie gegen die Nichtanerkennung der Begräbniskosten im Jahr 2008 als außergewöhnliche Belastung.

In seinen Ausführungen vertrat er die Meinung, die umfangreich von ihm eingereichten Belege dokumentierten mehr als eindeutig das Vorliegen der steuerlich relevanten doppelten Haushaltstführung. Auch der Fahrtenaufwand von und nach Deutschland sowie das Vorliegen

einer eigenen Wohnung am Heimatort seien lückenlos belegt worden. Aufgrund der schweren Krankheit seines Vaters, der zuletzt auch verstorben sei, sei der Berufungswerber sittlich-moralisch verpflichtet gewesen, die Eltern sowohl finanziell als auch durch Mithilfe in deren Landwirtschaft zu unterstützen. Am Arbeitsort habe er lediglich ein Zimmer zur Untermiete bewohnt. Im Weiteren sei eindeutig nachgewiesen worden, dass der Vater nicht nur vermögenslos, sondern auch überschuldet gewesen sei. Daher sei mangels Masse kein Erbschein ausgestellt worden. Die Begräbniskosten stellten eine echte Belastung dar. Nur "Leistungen von oben im Familienbetrieb" hätten die Zwangsversteigerung der Landwirtschaft vermeiden können. Der Einheitswert der Liegenschaft liege weit unter dem darauf lastenden Schuldenstand. Deshalb sei auch keine Erbschaftssteuer angefallen.

In einem daraufhin in Gang gesetzten **E-Mail- und Schriftverkehr** ersuchte eine Vertreterin des Finanzamtes den steuerlichen Vertreter, durch ein konkretes Eingehen auf die Begründung der abweisenden Bescheide darzutun, inwieweit er diese als nicht zutreffend ansehe. Zur Position "Begräbniskosten" merkte die Finanzamtsvertreterin an, dass sehr wohl ein Erbschein im Akt aufscheine, dieser jedoch nicht erkennen lasse, ob eine Überschuldung vorliege. Der Einheitswert, der nach Angaben in der Berufung unter dem Schuldenstand liege, möge ziffernmäßig bekanntgegeben werden, ebenso wie der Schuldenstand.

In seinen Antwortmails führte der steuerliche Vertreter neben schon bisher Vorgebrachtem aus, seine Beschäftigung sei wahrscheinlich befristet oder befristet beabsichtigt gewesen, er werde entsprechende Nachweise vorlegen; allein die Art des Wohnens erfülle die Komponenten eines beruflich bedingten Nebenwohnsitzes; zu den Begräbniskosten würden Belege nachgereicht; in einem Dokument der AB über die Einstufung des Vaters in Pflegestufe II stehe zu lesen, dass keine Pflegeperson seitens der Krankenkasse zur Verfügung gestellt werde, wegen Pflege im Familienverbund (Anm.: Der Originaltext des Schreibens der AB lautet *"Sie haben am 4.3.2008 Pflegegeld für die von Ihnen selbstbeschaffte Pflegeperson beantragt....Wir zahlen Ihnen deshalb ab 1.4.2008 Pflegegeld in der Pflegestufe II in Höhe von monatlich 410 €"*); weiters erläuterte der steuerliche Vertreter, laut Hausbank des Verstorbenen wiesen dessen Konten einen Minusstand von etwa 65.000,00 € aus.

Schließlich teilte der steuerliche Vertreter mit, was den Mietvertrag zur Wohnung des Berufungswerbers in Deutschland betreffe, sei ein solcher in der BRD nicht zu vergebühren oder dem Finanzamt mitzuteilen. Das hänge mit der pauschalierten Besteuerung landwirtschaftlicher Betriebe zusammen. Die Schuldenhöhe zum Todeszeitpunkt sei mittels neutralen Dokuments Sparkasse mitgeteilt worden. Auch mehrere Einmalzahlungen auf das Konto der Eltern zur Vermeidung von Insolvenzverfahren seien nachgewiesen worden. Weitergehende Schulden lasteten nach wie vor auf dem elterlichen Anwesen.

Er schloss zwei Belege an: Ein Schreiben der Mutter des Berufungswerbers, EB, worin diese handschriftlich bestätigt, ihren lange Jahre kranken Mann selbst gepflegt zu haben. Dabei sei sie von ihrem Sohn M (=Berufungswerber) regelmäßig tatkräftig und finanziell unterstützt worden. Weiters ein Schreiben der Sparkasse MW, wonach im Todesfall des JB (Anm.: Vater des Berufungswerbers) keine Meldung an das Finanzamt erfolgt sei, weil sein Gesamtguthaben unter 2.500,00 € liege.

In der Folge reichte der steuerliche Vertreter auch noch einen Mietvertrag über den Mietgegenstand Untergeschoßwohnung im Haus Adr2, bestehend aus Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer, Bad sowie Mitbenützungsrecht von Waschraum, Garten und Abstellraum für unbestimmte Zeit ab 1.1.2004 nach. Die Grundmiete ist mit 110,00 € ausgewiesen, der Betriebskostenanteil mit 290,00 €, als Zusatzvereinbarung scheint auf: *Die Miete kann auch in Abschlägen bezahlt werden*. Das Formular ist unterschrieben von EB als Vermieterin und dem Berufungswerber als Mieter, als Datum scheint der 31.12.2003 auf. Ebenso wurde eine "Druckausgabe Kontoerträge per 30.9.2008, Person: JB " angeschlossen, die fünf Konten, davon zwei auf JB, drei auf J und EB lautend, verzeichnet. Die beiden Konten des Vaters belaufen sich zusammen auf den Negativstand von 3.652,06 €, die drei auf beide Gatten lautenden Konten auf den Negativstand von zusammen 58.567,30 €.

In einer daraufhin ergehenden abweisenden **Berufungsvorentscheidung** stützte sich das Finanzamt, soweit doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Streit standen, weitgehend auf die Entscheidung UFS 30.3.2009, RV/0240-G/08. Im Wesentlichen gelangte es zu dem Schluss, es sei zwar ein Pflegebedarf des Vaters gemäß § 1 der Einstufungsverordnung (VO) zum Bundespflegegeldgesetz, BGBl. IINr. 37/1999, vorgelegen, dieser jedoch – wie auch aus der Bestätigung der Mutter hervorgehe – grundsätzlich und regelmäßig von ihr erfüllt worden. Es gebe keine Hinweise, dass die Mutter selbst pflegebedürftig gewesen sei. Überdies lägen keine Unterlagen vor, die einen Pflegebedarf des Vaters schon ab 2004 dokumentierten.

Nachweise dahingehend, dass die Beschäftigung des Berufungswerbers bloß befristet beabsichtigt gewesen sei, etwa ein zeitlich eingegrenzter Arbeitsvertrag, gebe es nicht. Eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung könne daher steuerlich nicht anerkannt werden, weshalb die betreffenden Kosten ebenso wie jene für Familienheimfahrten nur für sechs Monate im Jahr 2004 zu berücksichtigen gewesen wären.

Was die Begräbniskosten betreffe, sei für deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung eine Gegenüberstellung der Nachlassaktiva und –passiva erforderlich. Zu den Aktiva gehörten auch die Liegenschaften. Mangels Bekanntgabe dieser Werte käme eine Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten im Streitfall nicht in Betracht. Im Übrigen fehle auch ein Nachweis,

dass der Berufungswerber diese Kosten getragen habe (etwa ein Kontoauszug), zumal die Rechnung an Frau EB gerichtet gewesen sei.

Der Berufungswerber brachte durch seinen steuerlichen Vertreter einen **Antrag auf Entscheidung über seine Berufungen durch die Abgabenbehörde II. Instanz** ein. Es führte darin aus: Die in der Berufungsvorentscheidung zitierte, "ältere" Rechtsprechung sei auf den Streitsachverhalt vollkommen falsch angewendet worden. Es bestehe laut BAO die Verpflichtung, auch Verhältnisse zu berücksichtigen, die den Steuerpflichtigen begünstigten. In missbräuchlicher Weise habe die Abgabenbehörde I. Instanz dies nicht getan. Es habe nie einen schriftlichen Arbeitsvertrag gegeben, daher könne auch keine schriftliche Befristung nachgewiesen werden. Das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen weise im Übrigen auf eine beiderseits gewünschte Flexibilität hin. Auch die Wohnsituation des Berufungswerbers in Österreich – er habe all die Jahre in einem kleinen möblierten Zimmer zur Untermiete gewohnt – lasse darauf schließen, dass er hier nur vorübergehend leben wollte. Es bestehe auch kein Zweifel daran, dass der Berufungswerber viele Male nach Hause gefahren sei. Die Betreuung des Vaters habe nicht darin bestanden, diesen etwa zu waschen und zu füttern, sondern den Hof zu bestellen, allgemein in der Landwirtschaft zu helfen sowie den "Bürokram zu erledigen". Der Berufungswerber habe auch Rechnungen bezahlt, um die Insolvenz abzuwenden. Nach einem Einheitswert sei bisher nicht gefragt worden, auch nicht danach, was vor Eintritt der Pflegestufe II gewesen sei. Allfällige Unterlagen würden der zweiten Instanz vorgelegt werden. Als Zahlungsnachweis könne – wenn bar bezahlt worden sei – kein Kontoauszug vorgelegt werden.

Der steuerliche Vertreter bezeichnete die Vorgangsweise der Abgabenbehörde I. Instanz als "menschenverachtend" und "mehreren Artikeln der EMRK widersprechend". Er werde sich weitere Schritte vorbehalten.

### **Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat**

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates richtete per E-Mail nachstehende Fragen an den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers:

- **1)**Wer außer den Eltern – und bei seinen fallweisen Anwesenheiten der Berufungswerber – lebte in den Streitjahren im Elternhaus in T? Welche Verwandten lebten im örtlichen Nahebereich des Elternhauses?
- **2)**Hat der Berufungswerber Geschwister? Falls ja, bitte um Angabe der Namen und Adressen in den Streitjahren.

- **3)**Lebten die Eltern – außer während der Anwesenheiten des Berufungswerbers – ohne fremde Hilfe?
- **4)**Wie konnte der Vater des Berufungswerbers, der gemäß einer im Akt aufliegenden Ausweiskopie bereits seit 1992 als schwerbehindert galt, überhaupt eine Landwirtschaft betreiben?
- **5)**War der gesundheitliche Zustand des Vaters durch die Streitjahre hindurch gleich schlecht oder verschlechterte er sich (laut Aktenlage Pflegegeld der Pflegestufe II ab 1.4.2008)?
- **6)**Nehmen Sie bitte auch Stellung zu im Akt aufliegenden Versicherungsscheinen der W Versicherung, auf denen aufscheint: "Es betreut Sie JB " oder "In allen Versicherungsfragen betreut Sie JB " (Anm.: JB ist der Vater des Berufungswerbers).
- **7)**Welchen Umfang hat(te) die von den Eltern betriebene Landwirtschaft (Grundflächenausmaß, Anbau- und Produktionsarten, Viehzucht, Forstwirtschaft etc.)?
- **8)**Es ist der Abgabenbehörde I. Instanz zuzustimmen, wenn sie darauf verweist, dass Begräbniskosten nach österreichischem Steuerrecht nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht werden können, als sie nicht im zu Verkehrswerten bewerteten Nachlass Deckung finden. Der von Ihnen eingereichte Erbschein, aus dem lediglich hervorgeht, dass Frau EAB Herrn JB beerbt, reicht mangels zahlenmäßiger Aufstellung nicht aus, um Beweis dahingehend zu machen, dass der Nachlass überschuldet war. Reichen Sie daher bitte einen Gerichtbeschluss bzw. ein amtliches Papier ein, aus dem die Gegenüberstellung von Aktiven (Liegenschaften, bewegliche Wirtschaftsgüter, Geld, Schmuck, Sparbücher, Wertpapiere etc.) und Passiven (Verbindlichkeiten) ersichtlich ist, somit ein Nachlassinventar.
- **9)**Legen Sie überdies einen Zahlscheinabschnitt vor, der belegt, dass der Berufungswerber die geltend gemachten Begräbniskosten entrichtet hat. Ein solcher findet sich bisher nicht im Akt (die Rechnung des Beerdigungsinstitutes H über 3.331,99 € ging laut Aktenlage an Frau EB).
- **10)**Wann ist der Berufungswerber aus Österreich weggezogen? Wo arbeitet er heute und wie ist seine Wohnadresse?

Es langten folgende Antworten des steuerlichen Vertreters bzw. des Berufungswerbers ein:

- **1)** Berufungswerber: Mein Bruder S lebte mit seiner damals noch Freundin und Kind in der Nähe, Hochzeit war erst lang nach dem Tod des Vaters. Er half und hilft nie mit bei

Hausarbeit oder im Garten usw. Auch Einkäufe wurden nicht mal übernommen, einfach gar nichts. Das kann ein Außenstehender wohl nicht verstehen. Die Verwandten meiner Mutter (2 Brüder) die im Ort wohnen lehnten jede Hilfe ab bzw. boten sie nie an, hatten nie Zeit, obwohl es die Geschwister der Mutter sind. In der größten Not ließen sie sie allein, ohne Anrufe wie 's geht usw. Sie kamen praktisch nie auf einen Besuch oder um zu helfen vorbei... Das war auch für meine Mutter ein richtiger Schock. Erst bei der Beerdigung waren sie da. Sie hat viel geweint in der Zeit. Ich habe nach dem Zivildienst bei der Caritas im Pflegebereich noch weitere 2 Jahre bei der gleichen Stelle als Pflegehelfer ohne Ausbildung gearbeitet und habe die älteren Menschen zu Hause gepflegt, bis zum Studienbeginn. Daher kannte ich die Handgriffe und war das Pflegen gewohnt und habe es gern gemacht. Mein Bruder konnte und wollte damit nichts zu tun haben.

- **2)** Berufungswerber: Bruder S wie oben beschrieben. Seine Hochzeit fand später nach der Beerdigung statt.
- **3)** Berufungswerber: Ja, die Mutter hat sonst alles alleine bewältigen müssen (siehe Frage 1) Wenn ich da war wurde in der Zeit alles andere erledigt, größere Einkäufe und Erledigungen. Habe auch einen PKW gekauft damit die Mutter mobil ist da es im Ort keine Geschäfte gibt, nur einen Bäcker. Steuerlicher Vertreter: Unserer Erinnerung nach hatten wir auch die Pflegestufengruppierung der C und der A vorgelegt, die dann noch teilweise unter der Woche zumindest Essen auf Rädern geliefert hatten.
- **4)** Berufungswerber: Er hat das immer mehr vernachlässigt, der Bruder hat nur fallweise mitgearbeitet am Weinberg.
- **5)** Berufungswerber: Er hat sich verschlechtert da neben der fehlenden Lunge nun Krebs und die Krebsbehandlung (Chemo ect.) dazukam. Steuerlicher Vertreter: Die Einstufung zu einer Pflegestuf ist ähnlich schwierig und kompliziert wie in ihrem Land. . Wenn jemand in Stufe II gruppiert wird, ist derjenige neutral betrachtet schon halbtot und sicher nie wieder auf irgendeinem Weg der Besserung.
- **6)** Berufungswerber: JB war früher immer nur Tippgeber für die V Versicherung. Die alten Verträge liefen in der Anschrift halt immer noch auf ihn obwohl er glaub ich nie Verträge selbst abgeschlossen hat. Er hatte hierfür nie wirklich etwas arbeiten müssen und nur die Adressen weitergeben. Er ist ja auch kein Versicherungsmakler. Das hat die Versicherung wohl wegen der Nähe zum Kunden so gehandhabt und so draufgeschrieben. Dies wurde viel später nach seinem Tod erst geändert. Steuerlicher Vertreter: Technisch gesehen sind das sogenannte Untermakler, um gewisse

Provisionen im Familienkreis zu belassen für Verträge die der Versicherung keine Arbeit oder Betreuungsaufwand machen; gibt es auch in Österreich.

- **7)** Berufungswerber: Weinberg 20 Ar, kleineres Grundstück ?Ar mit Bäumen und früher ein paar Bienenvölker, und die Gartenfläche am Haus.
- **8)** Berufungswerber: Da es nichts zum Erben gab als nur die Haushälfte, die quasi dem Vater gehört gab es auch von Seiten des Nachlassgerichtes keinen Anlass dafür, ein Nachlassinventar oder ähnliches anzulegen, was auch wieder nur mit Kosten verbunden wäre. Und im Haus lebt ja die Mutter selbst. Steuerlicher Vertreter: Weitere Vermögenswerte lagen eben nicht vor; wir haben bereits vor einiger Zeit, die Kontenstände zum Todestag bekanntgegeben, die eine erhebliche Überschuldung zeigen. Ohne die dauernde tätige und finanzielle Hilfe des Mandanten wäre das Anwesen bereits zwangsversteigert worden. Er bedient hauptsächlich die laufenden Darlehen. Wenn wir die Kontenstände auch noch in unserer Akte haben, faxen wir diese nochmals formlos heute durch.
- **9)** Berufungswerber: Den Zahlschein mit meiner Überweisung der Begräbniskosten haben sie ja schon mal erhalten. Wenn nicht bitte mailen dann scan ich ihn nochmals. Steuerlicher Vertreter: Im Anhang der ersten E-Mail.
- **10)** Berufungswerber: Mitte 2011, Adresse haben sie, Erstwohnsitz bei Mutter. Steuerlicher Vertreter: Angestelltentätigkeit seitdem.

Darüber hinaus übermittelte der Berufungswerber in Scanform:

- Druckausgabe Kontoverträge per 30.9.2008, Person JB, wie bereits im Akt aufliegend (siehe oben),
- Bescheid des Amtes für Versorgung und Familienförderung G aus dem Jahr 2000 über Feststellung von Behinderungen des JB , Grad der Behinderung "70",
- Änderungsbescheid des Zentrums B Familie und Soziales vom 12.3.2008, Grad der Behinderung ab 28.1.2008 "100",
- Einheitswertbescheid, Zurechnungsfortschreibungsbescheid auf den 1.1.2009, Zurechnung Einfamilienhaus an EB , Anteil 1/1, Einheitswert = 23.570 €,
- Einheitswertbescheid, Zurechnungsfortschreibungsbescheid auf den 1.1.2009, Zurechnung Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, Stückländerei, an EB, Anteil 1/1, Einheitswert = 0 €.

Ebenfalls gelangte eine E-Mail des Berufungswerbers vom 19.12.2012 die er an den steuerlichen Vertreter gerichtet hatte, an die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates. Darin schreibt der Berufungswerber wörtlich:

*"Hab die Überweisung der Bestattungskosten und der Kosten der Trauerfeier gefunden. Mein Name steht leider grad nicht drauf. Daher hab ich schnell einen anderen eingescannt mit Name und Adresse zum Mitschicken wenn 's nötig ist. Die Kontostände der Eltern hab ich noch nicht gefunden. Eventuell hab ich alles wieder meiner Mutter gegeben und kann über die Feiertage dort mal nachschauen. Falls Sie schneller sind beim Auffinden haben Sie hier schon mal die anderen Scans."*

Dieser E-Mail angeschlossen waren drei Kontoauszüge der Raiffeisenbank U in Scanform, die Belastungen von 3,24 € (Einzug mit Ermächtigung, S Krankenversicherung), 559,50 € (Trauerfeier JB, Landgasthof zum I) und 3.331,99 € (Beerdigungsinstitut H, Beerdigungskosten JB) aufweisen. Auf dem ersten Auszug ist der Name "O" erkennbar, jedoch ohne Vornamen. Auf dem zweiten Auszug ist kein Name eines Kontoinhabers zu erkennen, jedoch befinden sich teilweise breite schwarze Balken auf der gescannten Ausfertigung. In gleicher Weise ist der dritte Auszug, der ebenfalls keinen Kontoinhaber erkennen lässt, teils unleserlich gemacht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten:**

Hinsichtlich der Unterscheidung in steuerlich zu berücksichtigende Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988, die Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen darstellen und steuerlich unbeachtlichen Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die Ausführungen verwiesen, die der Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde I. Instanz vorangestellt sind.

Liegt der Familienwohnsitz eines Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, so können Familienheimfahrten von der Wohnung am Beschäftigungsstandort zum Familienwohnsitz sowie die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn die Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes **unzumutbar** ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei

---

die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. etwa die VwGH- Erkenntnisse 20.9.2007, 2006/14/0038; 28.9.2004, 2001/14/0178; 21.6.2007, 2005/15/0079.).

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Die Ursachen der Unzumutbarkeit können unterschiedlicher Natur sein und ihre Wurzeln sowohl in der privaten Lebensführung als etwa auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seiner Ehegattin/Partnerin haben. Lehre und Judikatur bejahen aber auch für alleinstehende Steuerpflichtige Umstände, die die Verlegung eines bestehenden, ständigen Wohnsitzes vom Heimatort an einen unüblich weit entfernten Arbeitsort vorübergehend oder auf Dauer unzumutbar machen. Hierbei ist Voraussetzung, dass der "alleinstehende", dh partnerschaftlich nicht gebundene, Steuerpflichtige am Heimatwohnsitz einen **eigenen Haushalt** führt und nicht bloß in einen fremden Haushalt eingegliedert ist.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht vorab keinen Anlass, daran zu zweifeln, dass dem Berufungswerber im Untergeschoß des Elternhauses eine in sich geschlossene Wohnung zur alleinigen Nutzung zur Verfügung stand. Es ist auch glaubhaft, dass er für die diesbezüglichen Betriebskosten aufkam. Was die Miete der Räume betrifft, bestehen gewisse Unklarheiten. So tritt laut nachgereichtem Mietvertrag, der auf einem Musterformular abgefasst ist, die Mutter als Vermieterin auf. In Bestätigungen über erhaltene Mietzahlungen spricht sie auch von „meinem Haus“, während im Zusammenhang mit dem am T.M.2008 erfolgten Ableben des Vaters der Eindruck entsteht, der landwirtschaftliche Betrieb, zu dem wohl auch das Wohnhaus gehört, habe sich im Teileigentum der Ehegatten befunden. In seiner an die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates gerichteten Vorhaltsbeantwortung spricht der Berufungswerber unter Punkt 8) von einer "Haushälfte, die dem Vater gehört hat". Mangels eingereichten Nachlassinventars ist nicht klar definiert, ob die Liegenschaft im Eigentum des Vaters, der Mutter oder beider stand. Laut Erbschein, der keine Details aufzeigt, ist EB jedenfalls – alleinige -Erbin nach JB.

Grundsätzlich ist der mit 31.12.2003, dh rund fünf Jahre vor dem Ableben des Vaters, datierte Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und seiner Mutter, so sie Eigentümerin und somit zur überhaupt Vermietung berechtigt war, unter den für Familienverträge aufgestellten Kriterien zu überprüfen. Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nämlich, ungeachtet allenfalls vorliegender, zivilrechtlicher Gültigkeitserfordernisse steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätsprinzip),

- 
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
  - unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Alle drei Kriterien müssen gleichzeitig vorliegen (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 2, Tz 160). Käme man – immer unter der Voraussetzung, dass die Mutter grundsätzlich zur Vermietung berechtigt war – zu dem Schluss, die Kriterien eins und zwei lägen vor, würde die Vereinbarung doch einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die mit 110,00 € festgesetzte Miete ist für eine 72 m<sup>2</sup>-Wohnung, bestehend aus Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer und Bad mit Mitbenützungsrecht von Waschraum, Garten und Abstellraum, deutlich zu niedrig. Es ist auch unüblich, dass Betriebskosten die Miete bei weitem übersteigen (hier: 290,00 €). Die aufscheinende Zahlungsmodalität, "Es ist auch eine Zahlung in Abschlägen möglich", deutet ebenfalls auf eine familiär bedingte Gestaltung hin. Schon das Fehlen der Fremdüblichkeit muss also die Nichtanerkennung der Mietvereinbarung mit der Mutter nach sich ziehen.

Fragwürdig erscheint auch, warum der Berufungswerber gerade anlässlich der Aufnahme seiner Berufstätigkeit im Ausland die Räume im Elternhaus mieten sollte, solange er noch dort lebte, aber offenbar nicht (Mietvertrag 31.12.2003, Beginn Berufstätigkeit D /Österreich 12.1.2004). Zudem mietete er auch in D eine Wohnung (Mietvertrag mit CB als Vermieterin vom 30.1.2004, Wohnung Adr3). Angemerkt wird, dass es sich bei der Wohnung in D laut vorliegendem Mietvertrag nicht – wie mehrfach vom steuerlichen Vertreter vorgebracht - um „ein Untermietzimmer“ handelte, sondern um eine vollständig eingerichtete, eigenständige 25 m<sup>2</sup>-Wohnung. Als Mietzins waren 390,00 € ohne USt vereinbart, Betriebskosten extra zu bezahlen (vgl. behaupteter Mietzins von 110,00 € für 72 m<sup>2</sup> – Wohnung in Deutschland).

Setzt man somit die Miete in Österreich von 390,00 € plus USt plus Betriebskosten plus Miete/Betriebskosten Elternhaus 400,00 € ins Verhältnis zu dem geringen Verdienst von 16.464,00 € (2004) oder 26.995,29 € (2009) an steuerpflichtigen Bezügen und bedenkt man, dass der Berufungswerber auch noch für sein Auto, Essen, Kleider und Güter des täglichen Bedarfs aufzukommen hatte, so ist es völlig unglaublich, dass er für die Benützung der Räume im Elternhaus den genannten Betrag an Miete und Betriebskosten tatsächlich entrichtete bzw. solches auch nur gewollt war. Umso unglaublich und einzig aus dem familiären Verhältnis erklärbar wird der „Mietvertrag“ samt Quittungen der Mutter über erhaltene „Mieten“, wenn man bedenkt, dass der Berufungswerber nach seinem Vorbringen das Elternhaus häufig aufsuchte und die Eltern durch Mitarbeit in der Landwirtschaft sowie damit verbundener Schreibtischarbeit, aber auch durch gelegentliche Überweisungen von Geldbeträgen unterstützte.

Zumal der Unabhängige Finanzsenat es aber insgesamt für glaubhaft erachtet, dass der Berufungswerber die beschriebenen Räume wie laut eingereichter Skizze tatsächlich benützte, für die Betriebskosten – in welcher Höhe auch immer – aufkam und sich an der Haus- und Hofarbeit samt finanzieller Unterstützung beteiligte, bedarf es keines formellen Mietvertrages, um Beweis dahingehend zu machen, dass der Berufungswerber im Elternhaus einen „eigenen Hausstand“ führte.

Allein damit ist aber nach österreichischem Steuerrecht noch nicht die Berechtigung verbunden, Kosten einer doppelten Haushaltsführung steuerlich geltend zu machen. Vielmehr muss die **Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung** hinzukommen. Liegt eine Unzumutbarkeit nicht vor, sind Kosten für eine – freiwillig gewählte - doppelte Haushaltsführung in den steuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG zu verweisen.

Der Berufungswerber hat die Unzumutbarkeit in seinem Fall mit **a)** Pflege- und Betreuungspflichten gegenüber seinem Vater, bzw. **b)** damit begründet, dass seine Berufstätigkeit in Österreich von vorneherein nur als eine befristete geplant war.

- **a)** Ist die Wohnsitzverlegung im Streitfall wegen einer „besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit“ unzumutbar?

Wie auch schon in der Berufungsvorentscheidung erläutert, ist für die Interpretation des Begriffes „besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit“ das in der Einstufungsverordnung zum Bundespflegegeldgesetz (BPGG, BGBl. Nr. 110/1993 idgF) dargestellte Verständnis von „Pflegebedürftigkeit“ richtungsweisend. Demnach ist unter „**Pflegebedarf**“ ein ständiger, dh täglicher oder zumindest mehrmals wöchentlich zu erbringender Betreuungs- und Hilfsbedarf aufgrund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung zu verstehen. „Betreuung“ wird dabei definiert als den persönlichen Lebensbereich betreffende, notwendige Verrichtungen, die in relativ kurzer Aufeinanderfolge durch andere Personen zu erbringen sind und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung ausgesetzt wäre. Diese Verrichtungen umfassen Hilfestellung beim An- und Auskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und dem Verzehr von Mahlzeiten, der Verrichtung der Notdurft, der Einnahme von Medikamenten und Ermöglichung einer gewissen Mobilität. Davon zu unterscheiden sind von anderen Personen vorzunehmende „**Hilfsverrichtungen**“, die ihrem Charakter nach aufschiebbar sind. Sie betreffen den sachlichen Lebensbereich wie etwa die Herbeischaffung von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, die Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, die Pflege der Leib- und Bettwäsche, die Beheizung des Wohnraums, die Beschaffung von Heizmaterial und die Mobilitätshilfe im weiteren Sinn.

Allein aus dem Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe II ab April 2008 kann nicht der Schluss abgeleitet werden, der Vater des Berufungswerbers sei alle Streitjahre hindurch auf ständige Pflege angewiesen gewesen. Auch lässt sich aus dem Akteninhalt ersehen, dass er zusammen mit der Mutter eine Landwirtschaft, wenn auch laut Vorhaltsbeantwortung, Punkt 4), mit nachlassenden Kräften und unter gelegentlicher Mithilfe des Bruders im Weinberg, betrieb. Bei einem Pflegefall wäre wohl auch ein derart eingeschränkter bzw. über die Jahre abnehmender Einsatz schon undenkbar. Gegen eine völlige Hilflosigkeit über alle Streitjahre spricht auch, dass der Vater laut im Akt aufliegenden Versicherungsscheinen der V Versicherung noch im Jahr 2007 als Versicherungsberater aufscheint („*Es betreut Sie JB*“). Die Ausführungen, die Berufungswerber und steuerlicher Vertreter hiezu in der Vorhaltsbeantwortung, Punkt 6), gegeben haben, werden unkommentiert belassen. Bemerkt wird lediglich, dass Herr JB, der am T.M.2008 verstarb, ab 2008 nicht mehr als Betreuer aufscheint.

Soweit von einer sittlichen Verpflichtung des Berufungswerbers zur Pflege und Betreuung seiner Eltern ausgegangen werden kann, traf eine solche zweifellos in gleicher Weise seinen mit Freundin und Kind am Wohnort der Eltern ansässigen Bruder (vgl. UFS 30.3.2009, RV/0240-G/08). Der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates erscheint es bei Beachtung der gegebenen Rahmenbedingungen nicht glaubhaft, dass allfällige Hilfs- und Betreuungsleistungen nicht tatsächlich zumindest teilweise vom Bruder erbracht wurden (vgl. hiezu etwa Punkt 4) der Vorhaltsbeantwortung, "fallweise Mitarbeit" des Bruders im Weinberg).

Gegen einen ständigen Pflegebedarf durch den Berufungswerber spricht insbesondere die handschriftliche Bestätigung der Mutter, wonach sie über viele Jahre ihren kranken Mann betreut habe. Auch hat der steuerliche Vertreter selbst eingestanden, der Berufungswerber habe seinen Vater nicht „gepflegt“, vielmehr bei seinen wiederkehrenden Besuchen in Haus und Hof geholfen, Büroarbeiten erledigt und finanzielle Unterstützungen beigesteuert.

Damit ist aber keine „besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit“ gegeben, wie sie der Verwaltungsgerichtshof als Voraussetzung für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung fordert. Vielmehr hat der Berufungswerber aus achtbaren, familiären Motiven seine Eltern bei seinen wiederkehrenden Besuchen nach Kräften unterstützt und verdient dafür Respekt.

Aus steuerlicher Sicht ist aber damit – wie ausgeführt – eine Wohnsitzverlegung **nicht unzumutbar**. Ein Abzug von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung kommt daher nicht in Betracht.

- **b)** Ist die Wohnsitzverlagerung im Streitfall wegen nur vorübergehend geplanter, auswärtiger Berufstätigkeit unzumutbar?

---

Im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens hat der steuerliche Vertreter auch argumentiert, die Berufstätigkeit im Ausland sei ohnehin nur vorübergehend geplant gewesen.

Der Berufungswerber hat eine Ausbildung zum Bild- und Toningenieur absolviert. Einsatzgebiet für sein Berufsbild sind Rundfunk- und Fernsehanstalten. Es darf grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass sich in T oder dessen unmittelbarem Umkreis keine einschlägige Institution befindet.

Dies lässt sich auch aus zahlreichen Bewerbungsschreiben des Berufungswerbers aus den Jahren 2003, 2006 und 2007 erkennen, die sich Akt befinden. Laut Routenplaner [www.viamichelin.at](http://www.viamichelin.at) ist D von T 286 km entfernt. Nur wenige der angeschriebenen Anstalten liegen näher oder gar nahe beim Heimatort des Berufungswerbers (siehe Zahlen in Klammern laut Routenplaner). Die Bewerbungen richteten sich an den Mitteldeutschen Rundfunk (Leipzig, 367km), Norddeutschen Rundfunk (Hamburg, 549 km), Bayerischen Rundfunk (München, 275 km), TV Skyline (Mainz, 182 km), RTL Television (Köln, 333 km), Referenz Film GmbH (Würzburg, 41 km), TV Touring (Würzburg, 41 km), Südwestrundfunk (Stuttgart, 147 km), Hessischen Rundfunk (Frankfurt, 149 km), Landesfunkhaus Niedersachsen (Hannover, 405 km), ORF (Wien, 616 km), Norddeutschen Rundfunk (Schwerin, 594 km).

Um täglich an seinen Heimatort zurückkehren zu können, hätte daher der Berufungswerber eine Anstellung in G finden müssen. Aufgrund der Besonderheit seines Berufsbildes und der Vielzahl von Bewerbern kann/konnte er sich offensichtlich den Ort seiner Berufsausübung nicht aussuchen, sondern muss/te jeden der angeschriebenen potentiellen Arbeitgeber akzeptieren, wäre er auch wesentlich weiter von T entfernt (gewesen) als D. Er bringt dies übrigens in allen seinen Bewerbungsschreiben selbst zum Ausdruck, indem er sich schon in der Einleitung als "mobil" bezeichnet.

Soweit also der steuerliche Vertreter mit seiner Behauptung, die Aufnahme einer Tätigkeit in D sei nur für kurz geplant gewesen, ausdrücken wollte, der Berufungswerber habe eine näher an seinem Heimatort liegende Arbeitsstätte gesucht, ist dieses Argument nicht zugkräftig, weil nahezu alle möglichen anderen Arbeitgeber mindestens ebenso weit vom Elternhaus entfernt sind wie D. Außer bei einer Anstellung in G hätte der Berufungswerber bei jeder anderen der oben verzeichneten Anstalten eine Wohnung am Arbeitsplatz begründen müssen.

Gegen eine "nur vorübergehend geplante" Berufsausübung in D spricht auch, dass der Mietvertrag mit Frau CB betreffend die Wohnung Adr3 gleich auf drei Jahre abgeschlossen wurde: *"Das Mietverhältnis beginnt am 1.2.2004 und wird auf eine Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Es endet daher am 31.1.2007 ohne dass es einer gesonderten Aufkündigung bedarf."* Laut Zentralmelderegisterauszug war der Berufungswerber sogar bis 25.9.2007 an

---

der genannten Adresse gemeldet. Bei dem Wohnobjekt handelt es sich um eine vollständig eingerichtete 25 m<sup>2</sup> – Wohnung – siehe oben.

Es bestand also schon von vorneherein eine zumindest mittelfristige Planung, zumal ein Zeitraum von drei Jahren – wie laut Mietvertrag – nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht als "vorübergehend" bezeichnet werden kann. In der Folge bezog der Berufungswerber, offenbar zur Überbrückung, an der Adresse seiner Arbeitgeberin, Adr1, Quartier (laut Zentralmelderegisterauszug von 25.9.2007 bis 18.12.2007). An der dritten aufscheinenden V-er Adresse, Adr4, bestand eine Meldung von 18.12.2007 bis 11.6.2010, somit für einen Zeitraum von 2 1/2 Jahren. Laut im Akt aufliegender Bestätigung des Hauseigentümers RN befindet sich an der genannten Adresse dessen Haus, in welchem der Berufungswerber "Hausmeisterpflichten" übernahm und dafür von der Miete befreit wurde. Er hatte anteilige Betriebskosten von 250,00 € monatlich zu entrichten und bewohnte ein Zimmer mit eigenem Bad. Küche, Wohnzimmer und Musikzimmer durften mitbenutzt werden. Der Hauseigentümer war nur selten anwesend.

Weder bei der ersten (Adr3), noch bei der dritten Adresse (Adr4) des Berufungswerbers in Österreich handelt es sich nach obenstehenden Ausführungen um für einen längeren Aufenthalt ungeeignete "Untermietzimmer", wie dies der steuerliche Vertreter im Zuge des Verfahrens behauptet hat. Über die Qualität der Wohnung an der zweiten Adresse (Adr1), die mit der Adresse der Arbeitgeberin ident ist, ist nichts Näheres bekannt. Jedoch diente die dort erfolgte Wohnungnahme offenbar lediglich der Überbrückung, bis ein geeignetes Wohnobjekt gefunden war. Darauf lässt die kurze Aufenthaltsdauer von nicht einmal drei Monaten – siehe oben – schließen.

Das Berufsbild des Berufungswerbers als eines Film- und Fernsehschaffenden erfordert wie ausgeführt schon per se eine auswärtige Tätigkeit (dh außerhalb seines Heimatortes). Da eine solche tatsächlich mit insgesamt 6 1/2 Jahren laut Melderegister nicht bloß "vorübergehend" im Ausland ausgeübt wurde, ist auch die **Unzumutbarkeit wegen nur vorübergehend geplanter auswärtiger Berufstätigkeit zu verneinen**. Laut Vorhaltsbeantwortung, Punkt 9), hielt sich der Berufungswerber sogar bis Mitte 2011 in Österreich auf, was einen Zeitraum von insgesamt 7 1/2 Jahren umfasst.

Die langjährige Beibehaltung eines Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz begründet die Vermutung, dass dieser Wohnsitz aus privaten Gründen beibehalten wurde (vgl. UFS 19.6.2012, RV/0467-L/12 mit Hinweisen auf zahlreiche andere UFS-Judikate).

Angemerkt wird, dass der Berufungswerber die Fragen der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nach seiner heutigen Adresse und Tätigkeit nicht klar beantwortet hat (Punkt

---

10). Eine Adresse – außer der des Elternhauses - ist nicht bekannt, ebensowenig ein Arbeitgeber. Außerdem ist ungeklärt geblieben, ob er nach wie vor als Film- und Fernsehschaffender tätig ist ("Angestelltentätigkeit").

**Begräbniskosten:**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Zwangsläufigkeit liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige sich der außergewöhnlichen Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach übereinstimmender herrschender Lehre, Judikatur und Verwaltungspraxis können Begräbniskosten grundsätzlich unter Berücksichtigung des in § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 normierten Selbstbehaltens eine außergewöhnliche Belastung im steuerrechtlichen Sinn darstellen. Dabei ergibt sich die vom Gesetz geforderte Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus der sittlichen Verpflichtung der Erben, der verstorbenen Person ein angemessenes Begräbnis auszurichten (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band III, § 34, Tz 78, "Begräbniskosten").

Jedoch stellen Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind (vgl. Doralt, a.a.O.). Sie gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten iS des § 549 ABGB und sind vorrangig aus vorhandenen und verwertbaren Nachlassaktiven zu bestreiten. Ist auf diese Weise eine Deckung der Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiven gegeben, so fehlt es am Element der "Zwangsläufigkeit" gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988, was wiederum eine Subsumtion unter den steuerrechtlichen Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung ausschließt.

Als einziges gerichtliches Dokument in Zusammenhang mit dem Ableben des Vaters des Berufungswerbers liegt im Akt ein "Erbschein" des Amtsgerichtes G vom 1.12.2008 auf. Darin wird lediglich festgestellt, dass der am T.M.2008 verstorbene JB von EAB allein beerbt wurde.

Es ist also am Beginn der Analyse festzustellen, dass der Berufungswerber nicht Erbe nach seinem Vater ist. Laut Doralt, a.a.O., trifft die sittliche Verpflichtung zur Kostentragung in erster Linie die Erben (Doralt geht nicht so weit, eine strikte Einschränkung auf den Kreis der Erben zu befürworten – diesfalls wäre nämlich eine außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, wenn jemand ohne Erben verstirbt). Für den Streitfall heißt dies aber, dass die alleinerbende Gattin entsprechend sittlich verpflichtet war. Wie erwähnt, ist auch die

---

Rechnung des Beerdigungsunternehmens H an die Witwe adressiert. Die diesfalls auf der sittlichen Verpflichtung beruhende Zwangsläufigkeit liegt also beim Berufungswerber nicht vor, zumal er nicht Erbe war, jedoch eine Erbin vorhanden ist.

Selbst wenn man eine sittliche Verpflichtung des Berufungswerbers annehmen wollte – was die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates aus dem oben dargelegten Grund nicht tut – ist nach wie vor unklar, wie das Nachlassinventar aussieht, zumal ein solches entgegen mehrmaliger Aufforderung durch die erste und zweite Instanz niemals vorgelegt wurde, dies ungeachtet des Umstandes, dass der Verstorbene, wie sich aufgrund der Aktenlage vermuten lässt, zumindest anteilig Eigentümer eines Einfamilienhauses und eines landwirtschaftlichen Betriebes war. Die angegebenen negativen Kontostände, die im Übrigen überwiegend Konten beider Ehegatten O, nicht bloß des Verstorbenen betreffen, tragen insofern nicht zur Klarstellung bei. Zu den letztlich eingereichten Einheitswertangaben ist wiederum festzuhalten, dass niemals eindeutig dargelegt wurde, ob die Immobilien im Eigentum des JB, der EB oder beider Ehegatten standen. Im Übrigen werden Grundstücke in Westdeutschland nach den zum 1.1.1964 festgestellten Einheitswerten, jene in Ostdeutschland sogar nach den zum 1.1.1935 festgestellten Einheitswerten bewertet ([www.handelsblatt.com/finanzen/rechts-steuern](http://www.handelsblatt.com/finanzen/rechts-steuern)). Der BFH hat hiezu festgestellt, dass eine über mehr als vier Jahrzehnte unveränderte Einheitsbewertung des Grundbesitzes jedenfalls die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine realitätsgerechte Bewertung verfehle.

Egal ob Frau O demnach den Grundbesitz zur Gänze oder nur einen Anteil davon geerbt haben mag, entspricht der Einheitswert(-anteil) nicht dem Verkehrswert, der naturgemäß ein Vielfaches des Einheitswertes ausmacht. Zumal aber das Nachlassvermögen zum Verkehrswert zu bewerten ist und keinerlei Angaben zu sonstigen Nachlassaktivita gemacht wurden bzw., das Vorhandensein solcher – ohne jedes amtliche bzw. gerichtliche Dokument, vgl. hiezu etwa die österreichische Rechtslage, die bei Vermögenslosigkeit eines Verstorbenen gemäß § 798 ABGB eine "Abtumung armutshalber" vorsieht – verneint wurde, ist es wahrscheinlich, dass die Begräbniskosten von rund 3.800,00 € ohnehin im richtig bewerteten Nachlass ihre Deckung gefunden haben. Dies betrifft jedoch Frau O als Erbin, nicht den Berufungswerber, der nicht Erbe ist.

Letztlich ist festzustellen: Selbst wenn der Berufungswerber Erbe wäre, könnte aus den eingereichten Kontoauszügen nicht erschlossen werden, dass er die entsprechenden Beträge überwiesen hat. Der Inhaber des anweisenden Kontos ist nämlich nicht erkennbar, sodass es sich bei dem entsprechenden Konto um eines der Frau EAB, des Berufungswerbers aber auch einer dritten Person gehandelt haben kann. Wenig hilfreich ist hier auch die an den steuerlichen Vertreter gerichtete E-Mail: ... *"Mein Name steht leider grad nicht drauf"...* *"daher*

*hab ich schnell einen anderen eingescannt mit Name und Adresse zum Mitschicken wenn's nötig ist".* Im Widerspruch zur nun offenbar propagierten Entrichtung mittels Banküberweisung steht im Übrigen die im Vorlageantrag erwähnte Version der Barzahlung.

Zusammenfassend ist eine Anerkennung der durch den Berufungswerber als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Begräbniskosten zu versagen. Neben dem Umstand, dass der Berufungswerber nicht Erbe und daher nicht sittlich verpflichtet war – was wiederum eine Zwangsläufigkeit ausschließt – sprechen die Umstände, dass eine Zahlung durch ihn nicht nachgewiesen werden konnte und ein Nachlassinventar in Form eines amtlichen/gerichtlichen Dokumentes trotz offenbar in den Nachlass fallenden Grundbesitzes nicht eingereicht wurde, gegen eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung.

### **Verfahrensrechtliches:**

Soweit der Berufungswerber durch seinen steuerlichen Vertreter einwendet, die Behörde habe auch Umstände anzuerkennen, die für den Steuerpflichtigen sprechen, ist ihm Recht zu geben. Gemäß § 115 Abs. 3 BAO gilt die Verpflichtung, die richtige Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 115, Tz 22).

§ 119 BAO bestimmt aber auch, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen offenzulegen sind. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dient etwa die Beantwortung von Vorhalten. Laut VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288, kommt einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltscharakter zu. In seinem Vorlageantrag ist der Berufungswerber kaum auf die umfangreichen Ausführungen der I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung eingegangen, sondern hat überwiegend allgemein gehaltene Vorwürfe erhoben. So hat er nicht erläutert, inwieweit konkret seiner Meinung nach "eine ältere Rechtsprechung vollkommen falsch angewendet" worden sei. Er hat keine das Nachlassverfahren betreffenden Urkunden vorgelegt, aus denen die Nachlassaktiva und – passiva zu erkennen sind. Er hat im Weiteren nicht dargelegt, inwieweit das Finanzamt im Zuge seiner Ermittlungen "menschenverachtend" vorgegangen sei und die EMRK verletzt habe.

Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates wurden seitens der Abgabenbehörde I. Instanz die von Gesetzes wegen gebotenen Ermittlungsschritte in sorgfältiger Weise gesetzt. Die Ergänzungersuchen und E-Mails sind sachlich und höflich formuliert. Die rechtliche Beurteilung erfolgte im Einklang mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung.

Auch das seitens des Unabhängigen Finanzsenates ergänzend angestrengte Ermittlungsverfahren konnte, wie in den obenstehenden Ausführungen detailliert erörtert,

---

nicht zu einer Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsansicht führen, weshalb wie im Spruch zu entscheiden war.

Feldkirch, am 14. Jänner 2013