



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vertreten durch Winkler-Heinzle-Nagel, Rechtsanwaltspartnerschaft, 6900 Bregenz, Gerberstraße 4, vom 30. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. Oktober 2012 betreffend Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit seiner Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 beantragte der Berufungswerber (Bw.) u.a. im Punkt 10. die Anerkennung von Krankenbesuchs- und Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastungen.

In einer schriftlichen Erläuterung hierzu führt der Bw. im Wesentlichen aus, dass er, Jahrgang d, das älteste von acht Kindern aus zwei Familiengründungen des b, Jahrgang 1940, sei, welcher in c gelebt habe. Er sei 1996 nach Österreich immigriert, seine Ehegattin sei im 2003 gefolgt. Ende September 2011 habe er einen Anruf seiner Stiefmutter erhalten, welche ihm mitteilte, dass sein Vater ernsthaft krank sei und deswegen jeden Tag sterben könnte. Aus diesem Grunde sei er unverzüglich mit seiner Ehegattin und seiner jüngsten Tochter nach c zum Besuch seines Vaters geflogen. Es sei dem Vater dann wieder besser gegangen und sei dieser aus dem Spital entlassen worden. Gegen Mitte Dezember 2001 habe seine Schwiegermutter erneut angerufen und ihm mitgeteilt, dass sein Vater verstorben sei.

Daraufhin sei er mit seiner Familie, insgesamt fünf Personen, zum Begräbnis nach c geflogen. Sein Vater sei ein vermögensloser Kleinbauer gewesen, seine Schwiegermutter und Geschwister hätten über keinerlei finanzielle Mittel verfügt. Der Bw. sei deshalb gezwungen gewesen, die Begräbniskosten in Höhe von € 3.500,00 zu bezahlen. Hierzu würden noch € 330,00 an Aufbewahrungskosten des Leichnams sowie die Flugkosten für die gesamte Familie zum Begräbnis in Höhe € 2.695,00 und die Flugkosten für den Besuch beim Vater Ende September 2011 in Höhe von € 1.620,00 dazukommen. Beigelegt wurden vom Bw. Bestätigungen/Rechnungen über Flugkosten in Höhe von insgesamt € 4.315,00 der Travel Service Check In GmbH, Innsbruck, eine Rechnung der „Metro Urban Funeral Services“, f, über € 3.500,00, sowie eine Rechnung der „Wandege Timber Investment“, g, über € 330,00.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 11. Juni 2012 die Begräbniskosten sowie Krankheitskosten laut Antrag als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) anerkannt, die Flugkosten jedoch nicht. Dies wurde damit begründet, dass Kosten für Fahrten zum Wohnsitz der Eltern keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen würden, sondern Kosten der privaten Lebensführung seien.

Der Bw. hat nunmehr durch seinen Rechtsvertreter mit Schriftsatz vom 28. September 2012, also nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2011, einen Antrag auf Aufhebung dieses Bescheides beim Finanzamt eingebracht.

Begründet wurde dieser Antrag im Wesentlichen damit, dass das Ableben eines Elternteiles oder der Besuch eines todkranken Elternteiles sehr selten vorkomme, weshalb die daraus resultierende Belastung außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988 sei. Jedenfalls würden bei einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen keine nennenswerten Reisekosten zu solchen Gelegenheiten anfallen. Die Belastung sei beim Bw. aber auch zwangsläufig entstanden, denn dieser habe sich aus sittlichen Gründen dem Krankenbesuch bzw. der Teilnahme am Begräbnis nicht entziehen können. Es entspreche einer universellen sittlichen Pflicht, dass der älteste Sohn gemeinsam mit seinen Familienangehörigen am Begräbnis seines Vaters teilnehme. Ebenso, den todkranken Vater vor dessen bevorstehenden Ableben noch einmal zu besuchen, wenn der letzte Besuch aufgrund der räumlichen Entfernung der Wohnorte bereits viele Jahre zurückliege. Außer Streit stehe, dass üblicherweise Fahrten zum Wohnsitz der Eltern keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen könnten, weil sie der privaten Lebensführung entspringen würden. Der Einkommensteuerbescheid 2011 sei demzufolge inhaltlich rechtswidrig und es werde daher der Antrag auf dessen Aufhebung sowie die Erlassung eines neuen Bescheides, in welchem die angeführten Reisekosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, beantragt.

Dieser Antrag wurde mit dem angefochtenen Bescheid des Finanzamtes vom 4. Oktober 2012 abgewiesen. Begründend wurde u.a. ausgeführt, dass Kosten für die Teilnahme an einem Begräbnis ebenso wie die Teilnahme an freudigen Ereignissen wie die Feier einer Geburt oder etwa Hochzeit nicht außergewöhnlich seien, da davon nicht lediglich eine kleine Minderheit betroffen sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die beantragten Flugkosten außergewöhnlich seien, da sie nicht nur der Höhe, sondern auch dem Grunde nach außerhalb des Üblichen seien. In einer weiteren Stellungnahme bringt der Bw. vor, dass er die – kompletten – Begräbniskosten nicht freiwillig auf sich genommen habe. Der Antragsteller sei der Einzige der Familie, der über ein geregeltes Einkommen verfüge, sämtliche anderen in c lebenden Geschwister seien vermögenslos. Durch einen sparsamen Lebenswandel und Mehrarbeit könne er den Aufwand innerhalb von einem bis zwei Jahren hereinwirtschaften.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob das Finanzamt die begehrte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen hat.

Die Bestimmung des § 299 Abs. 1 bis 3 BAO lautet wie folgt:

- (1) *Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*
- (2) *Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*
- (3) *Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.*

Aufhebungsgrund ist, wenn sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (siehe dazu Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 10). Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 13). Dies ergibt sich insbesondere auch aus dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2

BAO. Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der (nach Auffassung des Senates erstinstanzlichen) Aufhebung (bzw Nichtaufhebung) maßgeblich (Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 14).

Im gegenständlichen Fall sieht der Bw. eine Rechtswidrigkeit darin, dass in dem seiner Rechtsansicht nach aufzuhebenden Bescheid die im Zusammenhang mit dem Krankenbesuch bzw. Begräbnis angefallenen Flugkosten als außergewöhnliche Belastungen nicht anerkannt wurden.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

Nach Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach Abs. 3 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 34 Rz 90, führt zu "Begräbniskosten" (auszugsweise) aus:

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten (§ 549 ABGB). Sie sind vorrangig aus vorhandenen Nachlassaktiva zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass vorhanden, haften hierfür grundsätzlich die Unterhaltsverpflichteten des Verstorbenen.

Begräbniskosten bilden somit insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie in den Nachlassaktiva (Verkehrswerten) Deckung finden (VwGH 27.9.95, 92/13/0261). Es genügt gegebenenfalls nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen. Der Höhe nach ist die außergewöhnliche Belastung mit den Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, nicht dem Berufsstand (VwGH 16.12.55, 590/55), gegebenenfalls aber mangelndem Vermögen Rechnung tragenden würdigen Begräbnisses

sowie einfachen Grabmals begrenzt (nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 34 Rz 38 sowie Doralt, EStG, § 34 Rz 78: den Kosten eines "durchschnittlichen" Begräbnisses bzw. Grabmals). Nach LStR Rz 890 belaufen sich diese Kosten ab der Veranlagung 2007 auf maximal je 4.000 € (von 2002 bis 2006 auf maximal je 3.000 €) inkl. Totenmahl (nach UFS 22.11.07, RV/2469-W/07, ist dabei aber nicht zu differenzieren, wieviel vom Gesamtbetrag auf Begräbnis oder Grab entfällt). Werden höhere Kosten geltend gemacht, ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen, z.B. auf Grund von besonderen Überführungen (UFS 13.8.08, RV/0884-W/08) oder besonderen Vorschriften betreffend die Grabmalgestaltung. Jedenfalls bei rechtlicher Verpflichtung bestimmt sich der Umfang der zu tragenden Begräbniskosten nach § 549 ABGB: absetzbar sind dann z.B. die Kosten eines schlichten ortsüblichen Totenmahls, eines Blumengestecks am Sarg (LStR Rz 890: Blumen und Kränze) sowie von Beileiddanksagungen (VwGH 31.5.11, 2008/15/0009; für Fälle sittlicher Verpflichtung offen gelassen, s Wanke UFSj 2011, 286). Nicht absetzbar sind Kosten der Trauerkleidung, der späteren Grabpflege (LStR 890; nach BFH 4.4.89, X R 14/85, BStBl II 89, 779, SA), der Sanierung (UFS 26.7.11, RV/1775-W/11) bzw. Erneuerung des Grabmals (FG Nürnberg, EFG 79, 600) und der Umbettung (UFS 5.6.08, RV/2044-W/05 Exhumierung) sowie Reisekosten für die Teilnahme an der Beerdigung eines nahen Angehörigen (BFH 17.6.94, III R 42/93, BStBl II 94, 754).

Außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach:

Begräbniskosten stellen unstrittig eine Belastung dar, die höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst, und sind demnach außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 2011, 2008/15/0009, ist betreffend Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 zu entnehmen, dass gemäß § 549 ABGB die dem Gebrauch des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten gehören und vorrangig aus den Aktiven des Nachlasses zu tragen sind. Subsidiär haften die Unterhaltpflichtigen für die Begräbniskosten. Ist überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen.

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

vernachlässigt hat. Nach Abs. 2 leg.cit haben mehrere Kinder den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten.

Trifft es zu, dass die unterhaltsverpflichteten Erben mangels Nachlassvermögen zur Tragung der Begräbniskosten verpflichtet sind, kann von den Erben jedoch nicht verlangt werden und sind sie auch dazu weder rechtlich noch sittlich verpflichtet, ein über den Ortsgebrauch und den Stand des Verstorbenen hinausgehendes Begräbnis zu finanzieren. Vielmehr vermindert sich der ortsübliche Aufwand in Relation zum Nachlassvermögen, da es nicht üblich (und somit nicht von einer sittlichen Verpflichtung umfasst) ist, bei geringem Nachlass ein besonderes Begräbnis auszurichten. Das bedeutet wiederum, dass nur die Kosten für ein einfaches Begräbnis und Grabmal als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, weil alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, nicht mehr als zwangsläufig anzusehen sind (vgl. Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 Einzelfälle, Stichwort: Begräbniskosten).

Das Finanzamt hat offensichtlich unter der Annahme, dass keinerlei Nachlassvermögen vorhanden war (siehe hierzu Schreiben des Office of the President; h Location, vom 23. April 2012) und die übrigen Kinder sowie die Ehegattin des Verstorbenen völlig mittellos sind, die vom Bw. geltend gemachte Begräbniskosten in Höhe € 3.830,00 (welche nach der österreichischen Rechtsordnung nicht von ihm allein, siehe § 143 ABGB, zu tragen gewesen wären) als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser großzügigen Auslegung des Finanzamtes einerseits aus verfahrensökonomischen Gründen ohne weitere Nachforschungen betreffend die Höhe der Begräbniskosten eines einfachen Begräbnisses in c an und nimmt demzufolge diese Kosten als entsprechend an. Weiters wird auf eine rechtliche Erörterung darüber, ob der über seinen gesetzesmäßigen Anteil hinausgehende – vom Bw. geleistete – Betrag nicht allenfalls trotzdem als freiwillig geleistet anzusehen ist, verzichtet bzw. die Unfreiwilligkeit dieser Zahlung als gegeben angenommen.

Die vom Bw geltend gemachten Flugkosten für sich, seine Ehefrau und ein Kind für den Besuch des kranken Vaters in Höhe von € 1.620,00, sowie die Flugkosten für seine komplette Familie (2 Erwachsene und 3 Kinder) zum Begräbnis des Vaters in der Höhe von € 2.695,00, sind jedoch nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar, auch wenn sie im gegebenen Fall vergleichsweise hoch sind (vgl. ua. Jakom/Baldauf, § 34 Rz 90, Stichwort: Begräbniskosten).

Kosten für die Teilnahme an einer Beerdigung sind nicht außergewöhnlich. Dies gilt auch dann, wenn es sich um die Beerdigung eines nahen Angehörigen handelt. Aufwendungen sind

außergewöhnlich, wenn sie nicht nur der Höhe nach sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des üblichen sind. Dies ist bei den Kosten für die Teilnahme an einer Beerdigung – auch eines nahen Angehörigen – nicht der Fall. Der Verlust eines nahen Angehörigen wird von dem einzelnen Steuerpflichtigen zwar als besonders schmerzlich empfunden. Da der Tod Teil eines jeden Lebens ist, kann es aber *nicht* als ungewöhnlich angesehen werden, dass sich ein Steuerpflichtiger zur Teilnahme an der Beerdigung eines nahen Angehörigen (oder z.B. an der eines guten Bekannten, Geschäftspartners usw.) – aus sittlichen oder anderen Gründen – aufgerufen sieht, ebenso wie es andererseits nicht ungewöhnlich ist, dass freudige Ereignisse wie die Feier einer Geburt, einer Hochzeit usw. im nahen Angehörigenkreis möglicherweise die Anwesenheit des Steuerpflichtigen fordern. Davon ist aber *nicht* lediglich eine kleine Minderheit betroffen (vgl. BFH 17.06.1994, III R/42/93), weshalb das Moment der Außergewöhnlichkeit nicht gegeben ist.

Der Unabhängige Finanzsenat führt weiters hierzu aus:

Die Ausgaben eines Steuerpflichtigen für ein Begräbnis sind regelmäßig als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) zu berücksichtigen, sofern diese Aufwendungen nicht im Nachlass gedeckt sind. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates können freilich nur solche Kosten anerkannt werden, die unmittelbar mit dem eigentlichen Begräbnis zusammenhängen, wobei eine großzügige Beurteilung geboten erscheint.

Bei Flug- bzw. Reisekosten zu einem Begräbnis handelt es sich aber zweifellos um nur mittelbar mit einem Begräbnis zusammenhängende Kosten, die aber nicht für die eigentliche Bestattung notwendig sind. Auch war offenbar die persönliche Anwesenheit des Bw. zur Organisation und Durchführung des Begräbnisses aufgrund der zahlreichen dort lebenden Verwandten nicht erforderlich, wie z.B. ein Bruder des Bw., i, die Verbringung des Leichnams in ein Kühllhaus veranlasste. Wie aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen weiters hervorgeht, wurde ja auch ein lokales Beerdigungsinstitut (Metro Urban Funeral Services; f) beauftragt und hat die Rechnung über Begräbniskosten in Höhe von € 3.500,00 gestellt.

Anders als die persönliche Tragung dieser unmittelbaren Begräbniskosten erscheinen die davon klar abzugrenzenden lediglich mittelbaren Kosten für die Teilnahme an einem Begräbnis dem Unabhängigen Finanzsenat von vornherein nicht als außergewöhnlich, da eben hiervon praktisch jeder Verwandte/Bekannte eines/einer Verstorbenen betroffen ist, der sich aus welchen Gründen auch immer verpflichtet sieht, an einem Begräbnis teilzunehmen, auch wenn diese Kosten im Einzelfall vergleichsweise hoch sein können. Es stellen daher solche Reisekosten keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 dar und sind solche Kosten nicht unter Begräbniskosten – für welche der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen eben eine Steuererleichterung vorsieht – subsumierbar bzw.

hinzurechenbar, da sie nicht Teil eines Begräbnisses (Aufbewahrung, Bestattung etc., s.o. Erläuterungen hierzu) im eigentlichen Sinne sind. In diesem Zusammenhang darf auch nicht unerwähnt bleiben, dass der Bw. persönlich das L1-2011 Formular (Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011) ausfüllte und dabei unter Punkt 10. (Außergewöhnliche Belastungen) genau differenziert unter 10.1 „Krankheitskosten“: € 358,82 (anerkannt), 10.2 „Begräbniskosten“: € 3.830,00 (anerkannt) und unter 10.4 „Sonstige außergewöhnliche Belastungen, die nicht unter 10.1 und 10.3 fallen“: € 4.315,00 (=Flugkosten) eingetragen hat. Mit anderen Worten, der Bw. hat in seiner Erklärung nicht einmal selbst die Flugkosten zum Krankenbesuch als einen Teil von „Krankheitskosten“ sowie die Flugkosten zum Begräbnis als einen Teil von „Begräbniskosten“ angesehen, sondern wollte diese Kosten unabhängig von Kranken/Begräbniskosten gesondert berücksichtigt haben.

Hinsichtlich der Reisekosten im Zusammenhang mit dem Krankenbesuch beim Vater handelt es sich nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates um Aufwendungen, die jedenfalls unter § 20 EStG 1988, „Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben“ fallen, somit einen nichtabzugsfähigen Aufwand der privaten Lebensführung darstellen. Krankenbesuche, auch bei Schwerkranken, gehören zu den allgemeinen Lebensverhaltensweisen und sind weder der Art noch dem Grunde nach irgendetwas außergewöhnliches, wobei hier ebenfalls die Höhe der Aufwendungen im Einzelfall keine Rolle spielen kann.

Die Berufung war aus den hinreichend angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 30. August 2013