



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 11. Mai 2010 gegen den Bescheid des FA vom 7. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 vom 10. Februar 2010 gab der Berufungswerber (Bw.) aus Anlass des Ablebens seiner Mutter Begräbniskosten von € 9.419,15 als außergewöhnliche Belastung an.

Davon abweichend setzte das zuständige Finanzamt (FA) im **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 7. Mai 2010 nur € 6.043,10 als außergewöhnliche Belastung vor Abzug des Selbstbehaltens ([§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#)) an (vgl. Aufstellung AS 5).

laut Bw.:	€	laut FA:	€
Kranz, Sarggesteck	350,00		350,00
Bestattung	6.438,67		4.000,00
Steinmetz	2.136,00	Steinmetz	<u>2.136,00</u>

Steinreinigung, Bewuchssanierung,"			
keine Grabpflege"	374,00		6.486,00
Notar, Verlassenschaftskosten	120,48	[Nachlassaktiva AS 6]	-422,90
	9.419,15		6.043,10
		Selbstbehalt lt. Bescheid	-6.043,10
			0,00

Zur Begründung gab das FA an: "Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von **€ 6.160,72** nicht überstiegen."

In der **Berufung** vom 11. Mai 2010 (AS 18f) gab der Bw. an:

- Falsche Berechnung des Selbstbehaltes:

Gemäß Steuerbuch 2010, Seite 83, werde bei Einkommen von mehr als € 36.400,00 ein Selbstbehalt von 12% angegeben. Im Einkommensteuerbescheid 2009 werde ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 45.136,96 festgestellt. Schon hievon wären 12% nur € 5.416,44 an Stelle der genannten € 6.043,10. Laut Steuerbuch 2010 seien jedoch von dem Gesamtbetrag noch steuerfreie Beträge, Werbungskosten, Sonderausgaben und andere außergewöhnliche Belastungen, für die kein Selbstbehalt gelte (Kosten wegen Invalidität des Bw.) für die Reduzierung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen bzw. abzuziehen. Nicht nur der berechnete Prozentsatz sei falsch, es seien anscheinend auch die Gründe für eine Minderung der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt worden.

- Falsche Berechnung der Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes:

Der beigelegte "notarielle Beschluss" zeige, dass die Verlassenschaft der Mutter des Bw. mit € 13.239,31 überschuldet gewesen sei. Der Bw. habe daher sämtliche Begräbniskosten mit seinem eigenen Geld bezahlen müssen. Gemäß Steuerbuch 2000, Seite 88, würden für die Bestattung maximal € 4.000,00 anerkannt (Die tatsächlichen Kosten hätten € 6.438,67 betragen). Für das Grab seien ebenfalls maximal € 4.000,00 zu berücksichtigen. Der namentlich genannte Steinmetz habe € 2.136,00 erhalten. Da durch zwei Thujen die Grabumrandung völlig ruiniert gewesen sei, hätten für die Steinreparatur Erde und die Thujen entfernt und dann der vorige Zustand wieder hergestellt werden müssen. Schließlich habe das Steinmaterial mit einem Hochdruckverfahren gereinigt werden müssen. Der Steinmetz hätte auch dies gemacht, jedoch zu einem wesentlich höheren Preis als die Firma M mit € 374,00. Die Arbeiten seien in Absprache und enger Zusammenarbeit der beiden Firmen durchgeführt worden. Mit laufender Grabpflege habe dies nichts zu tun, diese werde getrennt bezahlt. Die Kosten für Kranz und Sarggesteck hätten zusätzlich € 350,00 betragen.

Für den Bw. würden sich somit anrechenbare Kosten von insgesamt € 6.860,00 ergeben:

	€
Bestattung	4.000,00
Steinmetz	2.136,00
Hilfsfirma für Steinmetz	374,00
Blumen	<u>350,00</u>
	6.860,00

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 18. Juni 2010 (AS 21) mit der Begründung ab, dass für die steuerliche Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen diese zwangsläufig sein sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen müssten. Letzteres sei dann der Fall, wenn ein bestimmter Selbstbehalt überschritten werde. Auf Grund des Einkommens des Bw. betrage der Selbstbehalt 12%. Die Bemessungsgrundlage setzt sich folgendermaßen zusammen:

Bruttobezug (inkl.13./14. Gehalt)

- steuerfreie Bezüge
- Werbungskosten
- Sonderausgaben
- (andere) außergewöhnliche Belastungen, für die kein Selbstbehalt gelte.

Die Ausgangsbasis bilde demnach der Bruttobezug und nicht der Gesamtbetrag der Einkünfte. Die vom Bezirksgericht mit Beschluss vom "24. Juni 2010" festgestellten Aktiva von € 422,90 seien von den Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen gewesen.

Dagegen erhob der Bw. den **Vorlageantrag** vom 2. Juli 2010 und brachte vor, in der Berufungsvorentscheidung seien lediglich einige allgemeingültige Tatsachen angeführt worden, welche der Bw. bereits in seiner Berufung genannt habe. Auf die konkret Begründung der Berufung sei überhaupt nicht eingegangen worden.

- Falsche Berechnung des Selbstbehaltes:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. würde € 45.136,96 betragen. Hieron seien vor Berechnung des 12%igen Selbstbehaltes (er wäre hier € 5.416,44) für die Bemessungsgrundlage noch steuerfreie Bezüge, Werbungskosten, Sonderausgaben und diverse andere außergewöhnliche Belastungen (z.B. durch die 60%ige Invalidität verursachte Kosten des Bw.) abzuziehen, so dass sich dieser Selbstbehalt noch vermindere. Im angefochtenen Bescheid sei ein Selbstbehalt von € 6.043,10 festgestellt worden, was einer Bemessungsgrundlage des Selbstbehaltes von € 50.359,00 entspreche. Das FA habe dem Bw. hiezu eine Erklärung verweigert.

- Falsche Berechnung der Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes:

Laut "notariellem Beschluss" sei die Verlassenschaft der Mutter des Bw. mit € 13.239,31 überschuldet gewesen. Der Bw. habe daher sämtliche Begräbniskosten mit eigenem Geld bezahlen müssen. In der Berufung habe der Bw. anrechenbare Kosten in Höhe von € 6.860,00 genannt. Gleichzeitig habe er darauf verwiesen, dass die Arbeiten der Firma M keine Grabpflege sondern eine Teilarbeit des Steinmetz gewesen seien, welche in enger gegenseitiger Absprache durchgeführt worden sei. Wie weit auch die Notarkosten in Höhe von € 120,48 bei einer überschuldeten Verlassenschaft als außergewöhnliche Belastung anzusehen seien, sei dem Bw. nicht bekannt. Im Bescheid seien nur Aufwendungen in Höhe von € 6.043,10 anerkannt worden. Das FA verweigerte dem Bw. hiezu eine Erklärung.

Abschließend habe das FA in der Berufungsvorentscheidung festgestellt, dass die vom Bezirksgericht mit Beschluss vom 24. Juni 2010, jedoch richtig 24. Juni 2009, festgestellten Aktiva von € 422,90 von den Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen wären. Da die Mutter des Bw. um "tausende Euro" überschuldet gewesen sei, hätten die Aktiva von € 422,90 keinen Gewinn darstellen sondern lediglich als Minderung der nichts mit dem Begräbnis zu tun habenden weiteren Schulden betrachtet werden können. So sei der überwiegende Betrag (€ 397,63) eine Rücküberweisung überzahlter Pflegekosten durch die Sozialabteilung der Bezirkshauptmannschaft. Dieses Geld stelle für den Bw. eine teilweise Entschädigung für die von ihm bezahlten Pflegekosten der Kurzzeitpflege E in Höhe von € 1.126,54 dar. Mit dem Begräbnis habe diese Minderung der vom Bw. getragenen Kosten wegen der Überschuldung der Mutter überhaupt nichts zu tun. Eine Kopie des Zahlungsbeleges liege bei.

Der UFS teilte dem Bw. im **Vorhalt vom 4. August 2010** mit, dass die erstmals im Vorlageantrag genannten Kosten der Volkshilfe € 1.126,54 für Kurzzeitpflege der Mutter für 23 Tage im Jänner 2009 eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wenn die Mutter in diesem Zeitraum über ihren altersbedingten Zustand hinaus krank, pflegebedürftig oder betreuungsbedürftig gewesen sei, was vom Bw. durch Vorlage geeigneter schriftlicher Unterlagen (ärztliche Schreiben, Zuerkennung von Pflegegeld oder ähnliches) zu beweisen wäre.

Der Bw. gab im **Schreiben an den UFS vom 4. September 2010** an, in einem beiliegenden Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 5. August 2008 sei eine Erhöhung der [bereits zuerkannten] Pflegestufe 2 abgelehnt worden. Die Rechnung der Volkshilfe über € 1.126,54 betreffe eine Kurzzeitpflege wegen eines Beinbruches. Weiters gebe es noch folgende Rechnungen:

	€
Re. Volkshilfe	1.126,54
Re. Apotheke v. 23.2.2009 Medikamente verstorbene Mutter	17,05
Re. Sanitätsfachgeschäft v. 4.2.2009 Verbandsmaterial Oberschenkel verst. Mutter	26,80

Re. Rotes Kreuz v. 19.2.2009 Krankentransport verst. Mutter	<u>75,96</u>
	1.246,35

Noch nicht beantwortet sei, wie weit auch die Notarskosten € 120,48 bei einer überschuldeten Verlassenschaft außergewöhnliche Belastung seien. Abschließend müsse der Bw. festhalten, dass er nach wie vor nicht verstehe, warum Blumenschmuck für Kranz und Sarggesteck keine außergewöhnliche Belastung sein sollen. Immerhin werde im Steuerbuch 2010, Seite 88, letzte Zeile, klar dargelegt: "Blumen und Kränze zählen als abzugsfähige Begräbniskosten."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Beschluss des zuständigen Bezirksgerichts vom 24. Juni 2009 (AS 6f) verstarb die Mutter des Bw. am 19. Februar 2009. Die Verlassenschaft war laut Beschluss überschuldet:

	€
Aktiva	422,90
Passiva	<u>-13.662,21</u>
Überschuldung	-13.239,31

Die Verlassenschaft wurde laut Gerichtsbeschluss dem Bw. gegen Bezahlung folgender Passiva gemäß [§ 154 AußStrG](#) an Zahlungsstatt überlassen.

	€
Bestattungskosten	6.438,67
Trauerfloristik	350,00
Steinmetzkosten	2.400,00
Friedhofsgärtner	374,00
Trauerfeier (laut Gerichtsbeschluss unbelegt)	<u>300,00</u>
Summe des vom Bw. übernommenen Passiva	<u>9.862,67</u>

Die Kosten des Gerichtskommissärs (Notar) wurden im Gerichtsbeschluss mit € 120,48 bestimmt und dem Bw. zur Zahlung aufgetragen.

2. Rechtliche Beurteilung:

a) Begräbniskosten

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) können außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie

- außergewöhnlich sind,
- zwangswise erwachsen und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

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

Unbestritten ist, dass für den Bw. die Übernahme der Kosten im Zusammenhang mit dem Begräbnis seiner Mutter außergewöhnlich und zwangsläufig war.

Aus dem Begriff der Zwangsläufigkeit der Belastung ergibt sich, dass nur die Kosten für ein einfaches (durchschnittliches) Begräbnis (Bestattung und Grabmal) abzugsfähig sind. (Jakom, Kommentar Einkommensteuergesetz, Linde Verlag, 3. Auflage, § 34 Tz 90, Stichwort "Begräbniskosten").

In der Berufung bezifferte der Bw. die Kosten der Bestattung mit € 4.000,00, welcher Betrag als ortsüblich für eine Stadt mit rund 23.000 Einwohnern anzusehen ist.

Die Steinmetzkosten € 2.136,00 sind unbestritten. **€ 350,00** für einen Kranz und ein Sarggesteck (Rechnung vom 22. Februar 2009, AS 9) wurden vom FA ebenfalls anerkannt (siehe Tabelle oben bei Wiedergabe des angefochtenen Bescheides).

Laut Rechnung vom 17. Juni 2009 (AS 13) bezahlte der Bw. an eine Friedhofsgärtnerei für die Entfernung von zwei Thujen, Steinreinigung, Bodendecker mit Cotoneaster (eine Pflanzenart) und Auffüllung neuer Erde € 374,00. Diese Rechnung war dem FA bei Bescheiderlassung bekannt. Das FA trat den Angaben des Bw. nicht entgegen, dass es sich bei diesen Arbeiten um eine Wiederherstellung des Zustandes vor dem Begräbnis und nicht um laufende Grabpflege handelt und sind daher diese Kosten zusammen mit den Steinmetzkosten als Ausgaben für ein ortsübliches Grabmahl anzuerkennen.

[§ 549 ABGB](#) bestimmt: Zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten gehören auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis.

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten, die von der Verlassenschaft vorzuschießen sind. Zu ihrer Deckung können auch Nachlassgegenstände veräußert werden (vgl. [§ 148 Abs. 1 AußStrG](#)).

Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung eines Grabmales können daher insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind. Soweit Nachlassaktiva vorhanden sind, sind die

Begräbniskosten vorrangig mit diesen Aktiva [abzüglich allfälliger Verfahrenskosten, siehe unten] gegen zu verrechnen. Es genügt nicht, dass der Reinnachlass – wie im vorliegenden Fall - überschuldet ist (Doralt, Kommentar EStG, 4. Auflage, § 34 Tz 78; Wiesner, Grabner, Wanke, Kommentar EStG, § 34 Anm. 78; Jakom, aaO, jeweils Stichwort "Begräbniskosten" unter Hinweis auf [§ 549 ABGB](#)).

- **Zur Reihenfolge von Verfahrens(Notars)kosten und Begräbniskosten bei der Anrechnung gegenüber Verlassenschaftsaktiva:**

Im Gerichtsbeschluss sind Nachlassaktiva von € 422,90 ausgewiesen.

	€
Guthaben bei Bezirkshauptmannschaft	397,63
Guthaben Bank	0,19
Bargeld	<u>25,08</u>
	422,90

Der Bw. wendet ein, das Guthaben aus einer Rücküberweisung der Bezirkshauptmannschaft in Höhe von (siehe oben:) € 397,63 stamme aus überzahlten Pflegekosten, welche jedoch nicht anzusetzen seien, weil diese eine teilweise Entschädigung von erstmalig im Vorlageantrag genannten vom Bw. selbst bezahlten Pflegekosten € 1.126,54 seien. Dem dazu vorgelegten Zahlschein vom 25. Februar 2009 (AS 26) ist zu entnehmen, dass der Bw. für die "Kurzzeitpflege" seiner Mutter für 23 Tage im Jänner 2009 € 1.126,54 an die Volkshilfe zahlte.

Werkusch in Kletecka/Schauer, Online Kommentar ABGB, Manz, § 549 Tz 2, ist zu entnehmen: Ist der Nachlass überschuldet, bilden die Begräbniskosten gemäß [§ 46 Abs. 1 Z 7 KO](#) eine bevorrechtete Masseforderung, die vor anderen Gläubigerforderungen, insbesondere auch vor den nur eine Konkursforderung darstellenden **Krankheits- und Pflegekosten**, zu begleichen ist. Diese Rangordnung der KO ist nicht nur im Nachlasskonkurs, sondern auch bei Überlassung des Nachlasses an Zahlungsstatt – wie im vorliegenden Fall an den Bw. - heranzuziehen ([§ 154 Abs. 2 Z 1 AußStrG](#)). Die Nachlassgegenstände sind demjenigen zu überlassen, der die Kosten vorläufig übernommen hat.

Der gegen zu verrechnende Betrag der Aktiva wird daher nicht um andere Forderungen des Bw. gegen den Nachlass aus einer übernommenen Kurzzeitpflege € 1.126,54 (Krankheits- und Pflegekosten) reduziert. Diese Kosten werden jedoch als weitere außergewöhnliche Belastung (siehe unten Punkt b) berücksichtigt.

Gemäß [§ 154 Abs. 1 AußStrG](#) hat das Gericht die Aktiva einer überschuldeten Verlassenschaft auf Antrag den Gläubigern zu überlassen, wenn nicht schon eine unbedingte Erbantrittserklärung oder ein Antrag auf Überlassung als erblos vorliegt und kein Verlassenschaftskonkurs eröffnet wurde.

Gemäß [§ 154 Abs. 2 AußStrG](#) ist das Vermögen zu verteilen und zwar:

Z 1 zunächst in sinngemäßer Anwendung der [§§ 46](#) und [47 KO](#),

Z 2 sodann an den Sachwalter des Verstorbenen, soweit ihm für das letzte Jahr Beträge zuerkannt wurden,

Z 3 schließlich an alle übrigen Gläubiger, jeweils im Verhältnis der Höhe ihrer unbestrittenen oder durch unbedenkliche Urkunden bescheinigten Forderungen.

Dem Gerichtsbeschluss vom 24. Juni 2009 ist zu entnehmen, dass dem Bw. auch die Begleichung der Kosten des **Gerichtskommissärs** (Notar) **€ 120,48** aufgetragen wurden, welche weitere Verfahrenskosten darstellen.

Diese Verfahrenskosten sind als Massekosten (vgl. § 46 KO) gemäß § 47 Abs. 2 Z 1 KO im vorliegenden Fall, dass nicht alle Masseforderungen vollständig befriedigt werden können, vorrangig vor den Begräbniskosten als übrige Masseforderungen (Z 6) zu begleichen, und verringern daher die auf die Begräbniskosten gegen zu verrechnenden Nachlassaktiva (siehe Wiesner ua, aaO, insbesondere Beispiel 2).

	€
Nachlassaktiva	422,90
Verfahrenskosten (Notar)	<u>-120,48</u>
	302,42
Begräbniskosten laut Berufung	<u>-6.860,00</u>
außergewöhnliche Belastung	<u>-6.557,58</u>

Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass die (Notar)Kosten des Verlassenschaftsverfahrens € 120,48 bevorrechtigte Masseforderungen sind, die beim überschuldeten Nachlass **vorrangig** vor den Begräbniskosten zu befriedigen sind. Aus diesem Grund sind zunächst die Aktiva der Verlassenschaft um die bevorrechteten Verfahrenskosten zu reduzieren und erst danach mit den Begräbniskosten (= außergewöhnliche Belastung) gegen zu verrechnen. Da dadurch bei der Gegenverrechnung ein um die Notarkosten niedriger Betrag an Aktiva angesetzt wird, werden die Notarkosten rechnerisch als weitere Abzugsposition behandelt.

b) Pflegekosten etc

Wie bereits erwähnt, legte der Bw. erstmals im Vorlageantrag die Rechnung der Volkshilfe vor, wonach er am 25. Februar 2009 € 1.126,54 für "Kurzzeitpflege" für seine Mutter für 23 Tage im Jänner 2009 bezahlte. Dem mit Schreiben vom 4. September 2010 dem UFS vorgelegten Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 5. August 2008 ist zu entnehmen, dass eine Erhöhung der bereits zuerkannten Pflegestufe 2 der Mutter des Bw. abgelehnt wurde. Auf Grund des vorgelegten Bescheides ist davon auszugehen, dass die Mutter des Bw. bereits

in Pflegestufe 2 war (Pflegebedarf mehr als 75 und bis 120 Stunden pro Monat, laut Bescheid hatte die Mutter konkret einen Pflegebedarf von 78 Stunden pro Monat).

Die Unterbringung in ein Alters- oder Pflegeheim sind keine außergewöhnliche Belastung, wenn diese lediglich aus Altersgründen [die Mutter des Bw. war 96 Jahre alt] erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können jedoch gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (vgl. Doralt, aaO, § 34 Tz 78, Stichwort "Alters- und Pflegeheim" unter Zitierung der Rechtsprechung des VwGH).

Im aktuellen Erkenntnis vom 26.5.2010, 2007/13/0051, stellte der VwGH fest, dass eine Verknüpfung der Anerkennung von Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung mit der Zuerkennung von Pflegegeld unzulässig ist, was jedoch bedeutet, dass im Umkehrschluss bei tatsächlichem Vorliegen von Pflegegeld [wie im Fall der Mutter des Bw. mit Stufe 2] von einer über den normalen Alterszustand hinausgehende besonderen Pflegebedürftigkeit auszugehen ist.

Da die Pflegekosten Volkshilfe € 1.126,54 als Krankheitskosten auch bei der Mutter eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988) sind diese beim Bw. abzugsfähig (vgl. Doralt, aaO § 34 Tz 60). Gleches gilt für die vom Bw. übernommenen erstmals im Schreiben an den UFS geltend gemachten Ausgaben der Mutter für Medikamente, Verbandsmaterial und Krankentransport.

	€
Pflege	1.126,54
Medikamente verstorbene Mutter	17,05
Verbandsmaterial	26,80
Krankentransport	75,96
	<hr/>
	1.246,35

Es ist davon auszugehen, dass der Bw. zumindest aus sittlichen Gründen zur Tragung der Kosten seiner Mutter verpflichtet ist und die Kosten höher sind als sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens/Vermögensverhältnisse (Eintritt der Pflegebedürftigkeit der Mutter) erwächst.

Das in den Nachlassaktiven € 422,90 enthaltene Guthaben € 397,63, welches laut Bw. aus einer Rücküberweisung zuviel bezahlter Pflegekosten stammt und dem Bw. vom Verlassenschaftsgericht überlassen wurde, wurde bereits bei den Begräbniskosten abgezogen. Eine nochmalige Berücksichtigung als "teilweise Entschädigung" für die oa. Pflegekosten € 1.126,54, wie der Bw. vorbringt, erfolgt nicht, da dies eine doppelte Verringerung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen zu Lasten des Bw. bedeuten würde.

Werden die Aufwendungen nicht vom Betroffenen selbst sondern – wie im vorliegenden Fall – von uU sittlich verpflichteten Kindern getragen, ist der Selbstbehalt anzuwenden (Jakom, § 34

Tz 90 Stichwort "Häusliche Pflege (Pflegekosten)" mit Hinweis auf Stichwort "Altersheim (Pflegeheim)" mit weiterem Hinweis auf UFS 6.8.2003, RV/0482-I/02).

c) Selbstbehalt

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

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von	mehr als	bis
	€	€
	7.300,00	6%
7.300,00	14.600,00	8%
14.600,00	36.400,00	10%
36.400,00		12%

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 (siehe oben) sind bei Berechnung des Selbstbehaltes von der Bemessungsgrundlage die auf den Selbstbehalt verrechenbaren außergewöhnlichen Belastungen nicht abzuziehen. Dies gilt nicht für die anderen nicht berufungsgegenständlichen außerordentlichen Belastungen des Bw. aus Freibetrag des § 35 Abs. 3 EStG 1988 und die nachgewiesenen Kosten eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, die gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Die in § 2 Abs. 2 EStG 1988 genannten Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a stehen dem Bw. nicht zu.

Gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 sind weiters zur Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (zB 13. und 14. Monatsbezug) anzusetzen.

Der für den Bw. geltende Selbstbehalt berechnet sich daher wie folgt:

	€
laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel Kz 245 (steuerpflichtige Bezüge)	45.136,96
Sonderausgaben § 18 Abs. 3 Z 2	-252,27
Sonderausgaben § 18 Abs. 1 Z 7	-42,00
Kirchenbeitrag	-200,00
sonstige Bezüge vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge Kz 220	8.177,56
Sozialversicherungsbeträge für sonstige Bezüge Kz 225	-646,88
§ 35 Abs. 3	-294,00
§ 34 Abs. 6	<u>-540,01</u>
	51.339,36

Selbstbehalt 12%	6.160,72
------------------	----------

Der Selbstbehalt € 6.160,72 wurde daher vom FA in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 7. Mai 2010 **richtig** angegeben (siehe Bescheid Seite 2). In der Tabelle auf Seite 1 des Bescheides wurde unter "Selbstbehalt" nur jener niedrigere Betrag ausgewiesen, der damals die € 6.160,72 nicht überstieg.

	€
Begräbnis	6.557,58
Pflege, Medikamente, Verbandsmaterial, Krankentransport	<u>1.246,35</u>
	7.803,93
Selbstbehalt	-6.160,72
außergewöhnliche Belastung nach Selbstbehalt laut UFS	<u>1.643,21</u>

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2009

Wien, am 9. September 2010