

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, M-Straße-xx, über die Beschwerde vom 25. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, GDe Y, L-Straße-yy, vom 3. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (inländische sowie unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite ausländische Pensionseinkünfte).

Nach Abgabe seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 samt Beilagen (L1ab sowie L1i) bei der Abgabenbehörde (eingelangt am 5.4.2018) wurde der Bf. mit Einkommensteuerbescheid 2017 vom 3. Mai 2018 erklärungsgemäß veranlagt; dabei wurden ua. antragsgemäß Krankheitskosten (KZ 730) iHv 1.723,75 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt, welche jedoch angesichts eines errechneten Selbstbehaltes von 2.436,38 € ohne steuerliche Auswirkung blieben.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2018 erhob der Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2017 vom 3. Mai 2018 Berufung (Beschwerde), wandte sich gegen die Höhe der Steuerlast, beantragte die Berücksichtigung von Todesfallkosten für seine Frau und gab dazu unter Vorlage diverser Belege [Berechnung Todesfallkosten, Abhandlungsprotokoll Verlassenschaft nach Bf-Gattin (unvollständig), Abrechnung Bestattungsinstitut HG und Rechnungen betreffend Kostenbeitrag - LKH Y, Leichenhallengebühr - Gemeinde X, Blumenschmuck für Sarg - AT, Totenmahl - Gasthof XY Ges.m.b.H. sowie div. Leistungen - Sozialzentrum HS] Folgendes (wörtlich) an:

"Im Januar 2017 verstarb meine Ehefrau Bf-Gattin. Die Kosten für ihre Bestattung wurden im Bescheid leider nicht als Sonderausgaben berücksichtigt.

Zwar sind die Bestattungskosten zunächst aus dem Nachlass zu bedienen, doch wie sie aus dem Abhandlungsprotokoll zur Verlassenschaft unschwer erkennen können, war das Vermögen meiner Frau überschuldet (-24.471,96 €). Das einzige greifbare Vermögen meiner Frau bezog sich auf das zu ihren Lebzeiten mit mir gemeinsam geführte Girokonto, welches im Abhandlungsprotokoll unter den Aktiva in Punkt 3.a. angeführt ist. Da die Passiva im Nachlass die Aktiva weit überwogen, habe ich meinen Erbanteil ausgeschlagen, soweit es das belastete Vermögen betraf.

Da meine Kinder mit den Verbindlichkeiten aus dem Nachlass mehr als genug belastet sind, habe ich wenigstens die Bestattungskosten übernommen, soweit sie mit dem erwähnten Girokonto das einzige greifbare unbelastete Vermögen meiner Frau überstiegen. Für das in den Aktiva unter Punkt 2 erwähnte Sparbuch musste ja Verlustanzeige erstattet werden.

Die Bestattungskosten betrafen alle Verbindlichkeiten, die durch den Tod meiner Frau angefallen sind und unter den Passiva in den Punkten 2. - 4.a - e verzeichnet sind. Die Verbindlichkeit in Punkt 1 (ABC 27.816,32 €) übernahmen meine Kinder Bf-Sohn und Bf-Tochter.

Belege dazu, dass ich dies bezahlt habe, liegen bei. Dazu wurde zunächst das unter den Aktiva Punkt 3.a. erwähnte Girokonto, welches meine Frau und ich gemeinsam geführt hatten, wie bereits oben erwähnt, herangezogen. Festhalten möchte ich, dass sich meine Erbentschlagung nur auf das belastete Vermögen meiner Frau, nicht jedoch auf das erwähnte Girokonto bezog, aus welchem zwar nur zu einem geringen Teil, aber doch soweit es möglich war, die Bestattungskosten entrichtet wurden. Doch weil sich mit dem Betrag auf dem Girokonto nicht einmal das Bestattungsinstitut bezahlen ließ, zahlte ich noch 2.117,67 € bar ein, um wenigstens die Rechnung für das Bestattungsunternehmen HG vom gemeinsamen Konto aus überweisen zu können. Da allerdings dieses Konto ohnehin für die Bestattungskosten vorgesehen war und daher von diesem sehr rasch nichts mehr übrig blieb, spielte es für die Erbentschlagung keine Rolle mehr."

Mit Einkommensteuerbescheid 2017 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 4. Juni 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und gab begründend an, dass gemäß § 549 ABGB Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten. Sie seien demnach vorrangig aus einem

vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Fänden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, komme die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht; insoweit fehle es an der Zwangsläufigkeit.

In der Folge beantragte der Bf. mit Schriftsatz vom 24. Juni 2018, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, und brachte in Erwiderung auf die begründenden Ausführungen der Abgabenbehörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vor, dass es sich dabei angesichts der dargelegten Fakten um eine geradezu absurde Behauptung handle, die sich nur daraus erklären lasse, als das Finanzamt sich mit dem Sachverhalt gar nicht auseinandergesetzt habe.

Mit Vorlagebericht vom 7. August 2018 legte das Finanzamt schließlich - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei erklärte die Abgabenbehörde, dass Begräbniskosten nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar seien, wenn sie durch das Nachlassvermögen gedeckt seien. Die Liegenschaft EZ xyz (GST abc/d) habe eine Fläche von 554 m² und sei als Baufläche Wohngebiet gewidmet. Da der durchschnittliche Grundpreis in X zumindest mit 200,00 €/m² angesetzt werden müsse, habe die sich im Nachlass befindliche Liegenschaft einen Verkehrswert von ca. 110.800,00 €. Wenn der das Erbe nur bedingt angetreten habende Vater für die erblichen Kinder die Begräbniskosten übernehme, fehle die Zwangsläufigkeit der Aufwendung.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist im konkreten Fall allein, ob dem Bf. zu Recht die Anerkennung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung versagt wurde.

Folgender entscheidungswesentlicher **Sachverhalt** wird festgestellt:

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Y vom Datum1 wurde die Verlassenschaft nach der am Datum2 verstorbenen Ehegattin des Bf. (Bf-Gattin) aufgrund der aus dem Titel des

Gesetzes abgegebenen, bedingten Erbantrittserklärungen über Erbrechtsentschlagung des erblichen bf. Ehegatten den Kindern des Bf. (Bf-Sohn und BF-Tochter) jeweils zur Hälfte ins Miteigentum eingewantwortet. Der Nachlass bestand laut Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung aus Aktiva in Höhe von 10.014,18 € und Passiva in Höhe von 34.485,24 € und war somit mit einem Betrag von 24.471,06 € *einheitswertbedingt* überschuldet. Als Aktivum wurde in der Vermögenserklärung ua. ein mit dem dreifachen *Einheitswert* von 6.431,55 € bewerteter Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ xyz Grundbuch CDEFG X, BLNr-zz, bestehend aus dem Grundstück abc/d mit einer Gesamtfläche von 554 m², verzeichnet.

Auf Grund des Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens wurde in EZ xyz Grundbuch

CDEFG mit Gst.-Nr. abc/d hinsichtlich des Hälfteanteiles der verstorbenen Ehegattin des Bf. die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die beiden genannten Kinder je zur Hälfte vorgenommen (vgl. entsprechenden Grundbuchsatzzug).

Die in Rede stehende Liegenschaft (EZ xyz) ist als "*Baufläche-Wohngebiet*" gewidmet und hat - ausgehend von einem durchschnittlichen Grundstückspreis in X von 200 €/m² - einen Verkehrswert von ca. 110.800,00 € (vgl. die diesbezüglichen unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht vom 7.8.2018; in diesem Zusammenhang wird auch auf die GEWINN-Grundstückspreis-Übersicht 2017 verwiesen, wonach in X von einem Baugrundstückspreis von 200 €/m² bis 250 €/m² ausgegangen wird).

Die im Zusammenhang mit dem Begräbnis, der Errichtung einer Grabstätte sowie anderen durch den Tod seiner Gattin angefallenen Kosten (gesamt 6.268,92 €) hat der Bf. unter dem Titel "*Todesfallkosten*" nach Abzug eines auf dem gemeinsamen Girokonto befindlichen Geldbetrages iHv 1.436,92 € mit einem Betrag von 4.832,00 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht (vgl. diesbezügliche Berechnung des Bf.).

In **rechtlicher** Hinsicht ergibt sich nun Folgendes:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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. Ob dies der Fall ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen (vgl. VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064, mwN). Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung bilden keine außergewöhnliche Belastung Aufwendungen, die freiwillig geleistet wurden oder die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt worden oder sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (zB VwGH 23.05.2007, 2006/13/0081).

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen in der dort näher geregelten Weise zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Eine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 liegt auch nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensverminderung führen (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292, mwN). Davon kann ua. nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet (vgl. VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038; VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, mwN).

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077).

Die Kosten für ein ortsübliches und den Lebensverhältnissen sowie dem Vermögen des Verstorbenen angemessenes Begräbnis gehören nach § 549 ABGB zu den auf einer Verlassenschaft haftenden Lasten. Sie sind **vorrangig** aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen; ist überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen (vgl. VwGH 27.9.1995, 92/13/0261; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009, mwN; zB BFG 12.6.2018, RV/1100478/2017; Jakom/Peyerl EStG, 2020, § 34 Rz 90 Stichwort: "*Begräbniskosten*"; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 78 Stichwort: "*Begräbnis*").

Die Begräbniskosten werden vom Gesetz daher so behandelt, als ob sie vom Erblasser bzw. von der Erblasserin selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; dh. die Kosten des

Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen, der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht (§ 1042 ABGB) gegen die Verlassenschaft [Welser in Rummel/Lukas, ABGB4 § 549 Anm 1 und 5 (Stand 1.11.2014, rdb.at)]. Das bedeutet, dass derjenige, der die Begräbniskosten tatsächlich getragen hat, aber nicht Erbe ist oder dem der Nachlass nicht an Zahlungs statt überlassen wurde, die Rückerstattung von demjenigen, dem die Nachlassaktiva zugekommen sind, verlangen kann und somit - soweit entsprechende Nachlassaktiva vorhanden sind - *nicht endgültig belastet* ist [vgl. UFS 29.7.2011, RV/2766-W/10; BFG 27.8.2014, RV/7103550/2014; siehe auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78 Stichwort: "*Begräbniskosten*" (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Durchschnittliche Begräbniskosten einschließlich der Kosten der Errichtung eines durchschnittlichen Grabmals (Grabstein mit Grabeinfassung) können daher - wie auch vom Bf. im Beschwerdeschriftsatz eingeräumt wird - nur insoweit mit Erfolg als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, als diese (als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten) *nicht* in den (um die Verfahrenskosten gekürzten) Nachlassaktiva Deckung finden; es genügt gegebenenfalls *nicht*, dass der Reinnachlass überschuldet ist (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2020, § 34 Rz 90 Stichwort: "*Begräbniskosten*"; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78 Stichwort: "*Begräbniskosten*" (Stand 1.9.2013, rdb.at); Ryda/Langheinrich, FJ 2017, 137; siehe zB auch UFS 23.11.2011, RV/0568-S/11; BFG 21.4.2016, RV/2100406/2011; BFG 25.8.2017, RV/2100553/2016; BFG 16.1.2018, RV/7105859/2017; BFG 12.6.2018, RV/1100478/2017, mwN).

Wenn im Nachlass Liegenschaften enthalten sind, müssen deren *wirtschaftliche Werte* (**Verkehrswerte**) und nicht die für die Bemessung der Erbschaftssteuer maßgebenden (wesentlich unter dem Verkehrswert liegenden) Einheitswerte zugrundegelegt werden [vgl. VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; VwGH 27.9.95, 92/13/0261; BFG 25.8.17, RV/2100553/2016; BFG 14.8.2019, RV/1100409/2014; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78 Stichwort: "*Begräbniskosten*" (Stand 1.9.2013, rdb.at); Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 78 Stichwort: "*Begräbnis*".

Im Beschwerdefall ergibt sich angesichts der obigen Sachverhaltsfeststellungen zweifelsfrei, dass die Nachlassaktiva - gerade auch im Hinblick dessen, dass in diese Betrachtung *nicht* der (3fache) Einheitswert (6.431,55 €) des Hälfteeigentums an der Liegenschaft mit der EZ xyz Grundbuch CDEFG X mit dem Gst. abc/d, sondern dessen *Verkehrswert* (55.400,00 €) einzubeziehen ist - die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Begräbniskosten bzw. Todesfallkosten (einschließlich der Verfahrenskosten) übersteigen. Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang darauf verweist, dass der Reinnachlass - im konkreten Fall eben "*nur*" einheitswertbedingt - überschuldet ist, so ist damit für die Beschwerde nichts zu gewinnen.

Finden nun aber die in Rede stehenden Todesfallkosten in den vorhandenen Nachlassaktiven Deckung, so sind diese - als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten (Erbfallsschulden) - vorrangig aus diesen Nachlassaktiven zu bestreiten und kommt damit - gerade auch in Anbetracht des Rechtes des Bf. gegenüber dem Nachlass bzw. den Erben Ersatz zu fordern (§ 1042 ABGB) - eine Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung bereits dem Grunde nach (mangels Zwangsläufigkeit bzw. mangels Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988) nicht in Betracht.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Mai 2020