

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 31.01.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 8. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist, ob durch den Sohn gezahlten Begräbniskosten bei diesem als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen sind.

II. Verfahrensgang

I.1. Der Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, beantragte in seiner am 22.12.2019 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 unter anderem außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (abzüglich erhaltener Ersätze oder Vergütungen) iHv EUR 5.078,00 für Begräbniskosten (soweit nicht gedeckt durch: Nachlassaktiva, Versicherungsleistungen, steuerfreie Ersätze Arbeitgeberin/den Arbeitgeber, Vermögensübertragung innerhalb der letzten 7 Jahre vor Ableben).

I.2. Mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 08.01.2020 wurde der Bf. erklärungsgemäß veranlagt.

I.3. Mit Anbringen vom 31.01.2020 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016, weil er vergessen habe, die Zahlung von Landesdarlehen zur Wohnbauförderung in seiner Arbeitnehmerveranlagung anzugeben.

I.4. Am 16.07.2020 richtete das Finanzamt an den Bf. ein Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt hinsichtlich der Begräbniskosten:

„- Weisen Sie bitte die beantragten außergewöhnlichen Belastungen anhand geeigneter Unterlagen nach. Bei mehreren Belegen ist eine Aufstellung beizulegen, damit die Nachvollziehbarkeit der von Ihnen erklärten Beträge möglich ist. Vergütungen sind ebenfalls anzuführen.

- Legen Sie bitte eine betragsmäßige Aufstellung über die Verlassenschaftsaktiva (Todesfallaufnahme, Protokoll, Verlassenschaftsabhandlungsbericht, Beschluss) vor.

- Welche Vermögensübertragungen des/der Verstorbenen fanden innerhalb der vergangenen sieben Jahre an Sie statt ?

*Bitte auch den Übergabsvertrag v. ***2*** vorlegen.*

- Wodurch ergibt sich für Sie die Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten ?“

Das Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

I.5. Mit Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO vom 27.01.2021 wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 geändert. Die Begräbniskosten wurden nicht als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt. Die Begründung lautet: „

„Ihrer Beschwerde wurde teilweise stattgegeben. Es wurde der Restbetrag, von den schon geleisteten Aufwendungen Ihrer Gattin (Höchstbetrag 2.920,00€) bei Ihrer Veranlagung, im Beschwerdeweg, berücksichtigt.

Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert der Liegenschaft die Begräbniskosten, ist soweit eine steuerliche Absetzung nicht möglich, da insoweit von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (kein endgültiger Vermögensverlust) nicht gesprochen werden kann.

Da trotz Aufforderung vom 16. Juli 2020 keine gegenteiligen Beweismittel vorgelegt wurden, können die beantragten Kosten steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Wir haben rechnerische Fehler korrigiert und Ihren Antrag berichtigt.

Trotz Aufforderung haben wir nicht alle Unterlagen erhalten. Daher konnten wir nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen.“

I.6. Mit Anbringen vom 18.02.2021 brachte der Bf. den Antrag ein, seine Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Er führte aus: *„Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung miteinbezogen. Die Aufforderung zur Vorlage der Rechnungen erfolgte über das Onlineportal Finanzonline. Wegen mangelnder IT-Kenntnisse konnte dieser Aufforderung allerdings nicht nachgekommen werden. Weiters verweise ich auf die Ausführungen in meiner Beschwerde.“*

Dem Vorlageantrag hat der Bf. zwei Rechnungen beigelegt. Die erste Rechnung wurde von Bestattung ***3*** am 09.02.2016 an den Bf. gelegt für Bestattungsleistungen für die am ***5*** verstorbene Frau ***4*** in Höhe von EUR 3.180,76. Die zweite Rechnung stammt von der ***6*** GmbH vom 08.02.2016 für die Bewirtung anlässlich des Totenmahles für Frau ***4*** vom 06.02.2016 laut beiliegender Aufstellung iHv EUR 1.898,50.

I.7. Das Finanzamt stellte am 13.04.2021 ein weiteres Ergänzungsersuchen mit denselben Fragen betreffend das Begräbnis wie bereits im ersten Ergänzungsersuchen vom 16.07.2020.

Auch dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

I.8. Die Beschwerde wurde am 12.05.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht wurde als Sachverhalt ausgeführt: *„Der Pflichtige beantragt Begräbniskosten. Da nach zweimaliger Aufforderung keine Beweismittel vorgelegt wurden, wurden die beantragten Kosten steuerlich nicht berücksichtigt.“*

I.9. Das Bundesfinanzamt forderte beim BG Ried, Grundbuch, nach Personensuche und Erstellung eines Grundbuchsauszugs den erwähnten Übergabsvertrag an.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Mutter des Bf., Frau ***4***, geboren am ***7***, ist am ***5*** verstorben.

Der Bf. hat die Rechnung des Bestatters ***3*** vom 09.02.2016 iHv EUR 3.180,76 sowie die Rechnung vom 08.02.2016 für das Totenmahl iHv EUR 1.898,50 bezahlt. Ob er diese Zahlungen als Forderungen gegenüber der Verlassenschaft seiner Mutter geltend gemacht hat und ob diese von der Verlassenschaft ganz oder teilweise getilgt werden konnten, ist aufgrund der Nichtbeantwortung der an den Bf. gestellten Fragen nicht bekannt.

Die Eltern des Bf., Herr ***8*** und Frau ***4***, haben mit Übergabsvertrag vom ***9*** dem Bf. und seiner Ehefrau je zur Hälfte eine Landwirtschaft, das „***10***“, übergeben. Die Übergabsliegenschaft hatte ein Ausmaß von ***11*** m² und einen Einheitswert von ATS ***12***. Die Übernehmer verpflichteten sich zur Leistung eines Übergabspreises von ATS ***13*** und zur Duldung und Leistung im Übergabsvertrag genannter Wohnungs- und Ausgedingsrechte zugunsten der Übergeber auf deren beider Lebensdauer. In Punkt Viertens des Übergabsvertrages wird unter der lit. f festgeschrieben: *„Ohne Anrechnung auf den Übergabspreis verpflichten sich die Übernehmer für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz des Übergabsobjektes zur Duldung und Leistungen der nachstehenden Wohnungs- und Ausgedingsrecht: f) Die Kosten eines standesgemäßen Begräbnisses für die Übergeber und die Kosten für die Renovierung der Grabstätte haben die Übernehmer soweit zu tragen, als diese Kosten nicht im Nachlaß der Übergeber gedeckt sind. Die laufende Graberhaltung haben die Übernehmer zu besorgen.“*

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig. Er ergibt sich aus dem Akteninhalt und dem beim BG Ried eingeholten Übergabsvertrag.

3. Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1. Rechtslage

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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

von höchstens 7.300,00 €.....6 %

mehr als 7.300,00 € bis 14.600,00 €.....8 %

mehr als 14.600,00 € bis 36.400,00 €.....10 %

mehr als 36.400,00 €.....12 %.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000,00 € jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

3.2. Grundsätze

3.2.1. Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine

Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292, mwN; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003). Es muss sich daher um "verlorenen" Aufwand handeln.

3.2.2. Gemäß § 549 ABGB in der bis 31. Dezember 2016 geltenden Stammfassung, JGS Nr. 946/1811, gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis. Begräbniskosten gehören demnach zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten, sie sind vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (vgl. hierzu Apathy/Neumayr in Koziol/Bydlinski/Bollenberger (Hrsg.), ABGB6, Jänner 2020, § 549 Rz 3). Zu ihrer Deckung können auch Nachlassgegenstände veräußert werden (vgl. § 148 Abs. 1 AußStrG).

Subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen für die Begräbniskosten (vgl. Apathy/Neumayr, aaO, § 549 Rz 3). Ist also überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen (vgl. Nemeth in Schwimann/Neumayr, ABGB: Taschenkommentar, 5. Auflage, April 2020, § 549 Rz 1; Nemeth in Schwimann/Kodek, ABGB: Praxiskommentar, 5. Auflage, August 2018, § 549 Rz 2; Welser in Rummel/Lukas, ABGB4, § 549 Rz 4 (Stand 1.11.2014, rdb.at); Werkusch-Christ in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.08, § 549 Rz 2 (Stand 1.8.2020, rdb.at); OGH 15.9.1965, 6 Ob 201/65 = EvBl 1966/90; vgl. auch VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009).

3.2.3. Von den an sich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Aufwendungen sind vorweg alle damit in kausalem Zusammenhang stehenden Einnahmen abzuziehen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen oder erleichtern, den Aufwand zu tragen (sog. Kongruenzgrundsatz). Eine außergewöhnliche Belastung liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenübersteht (VwGH 27.2.1990, 87/14/0004). Werden daher zB. Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB. durch Übergabsverträge, Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, zB bei einer - gegebenenfalls auch lange zurückliegenden (UFS 27.11.2008, RV/0648-I/08) - vertraglichen Verpflichtung zur Pflegeleistung bzw. zur Übernahme der Begräbniskosten (UFS 21.10.2013, RV/2366-W/13) oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges zwischen der Übertragung von Vermögenswerten und der Übernahme von Aufwendungen (der nach Ansicht der

Finanzverwaltung bis zu sieben Jahre gehen soll, vgl. LStR 2002 Rz 823 und 890; zum konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang vgl. auch Jakom/Peyerl, EStG, 2020, § 34 Rz 27 und Rz 90, Stichwort "Begräbniskosten"; Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 34 Rz 11 (Stand 1.4.2019, rdb.at); Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 23; BFG vom 19.04.2021. RV/3100117/2018).

3.3. Anwendung auf den Beschwerdefall

3.3.1. Nach den zuvor dargestellten Grundsätzen, fehlt es an der Zwangsläufigkeit bzw. der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die Aufwendungen, wenn

- a) die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung finden,
- b) die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB. Übergabsvertrag) resultiert oder
- c) ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und der Übernahme der Begräbniskosten besteht (Vgl. auch BFG vom 23.03.2020, RV/7100362/2020).

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung kann eine außergewöhnliche Belastung nur insoweit vorliegen, als der Belastete nicht zu ihrer Abdeckung Zuwendungen erhalten hat oder Ersatzansprüche geltend machen kann.

3.3.2. Im Beschwerdefall hat der Bf. keine Informationen darüber geliefert, ob die geltend gemachten Begräbniskosten in den Nachlassaktiva Deckung finden. Dieser Information bedarf es im Beschwerdefall jedoch ohnehin nicht. Denn aus dem Übergabsvertrag ist klar ersichtlich, dass sich der Bf. anlässlich der Übergabe der Landwirtschaft durch seine Eltern an ihn und seine Ehefrau vertraglich zur Übernahme der Begräbniskosten verpflichtet hat, soweit diese Kosten nicht im Nachlass der Übergeber Deckung finden.

Es besteht sohin ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb der Landwirtschaft und der Belastung mit den Begräbniskosten. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. ist dadurch daher selbst bei endgültiger Tragung der Begräbniskosten seiner Mutter nicht wesentlich beeinträchtigt. Unzweifelhaft liegen diese Kosten bei Weitem unter dem Verkehrswert des zugewendeten Vermögens.

Die Begräbniskosten sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen beim Bf. zu berücksichtigen. Die Beschwerde ist abzuweisen.

4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis folgt der VwGH-Rechtsprechung. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 10. Juni 2021