

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., Adresse, vom 08.05.2021, gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21.04.2021, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2019, Steuernummer 123/4567, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezieht Pensionseinkünfte und beantragte in der am 22.05.2020 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 u.a. Begräbniskosten iHv EUR 15.894,53 als außergewöhnliche Belastung (agB) mit Selbstbehalt.

Am 04.06.2020 erließ das Finanzamt (FA) den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019. Darin wurden die Aufwendungen für die geltend gemachte agB in der beantragen Höhe unter Abzug eines Selbstbehalts iHv EUR 2.797,21 ohne weitere Überprüfung anerkannt.

Am 21.01.2021 übermittelte das FA einen Vorhalt an die Bf, in dem entsprechende Unterlagen (Verlassenschaftsabhandlung, Übergabsvertrag und Belege) angefordert wurden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 02.04.2021 beantragte die Bf nunmehr Begräbniskosten iHv EUR 13.814,21 sowie zusätzliche Kosten iHv EUR 1.414,88 (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung), die iZm ihrer Behinderung stehen.

Die Begräbniskosten hätten EUR 15.931,08 betragen; abzüglich der leicht verwertbaren Aktiva (Pensionskonto, Raika und Bausparen) würden Begräbniskosten in der nunmehr beantragten Höhe geltend gemacht.

Von der Bf nicht berücksichtigt wurden die Aktiva, die sich laut Vermögensaufstellung zur Verlassenschaftsabhandlung aus den beiden Liegenschaften EZ 999 Grundbuch 12345 NÖ und EZ 000 Grundbuch 12345 NÖ, sowie dem Motorrad Puch 250 SG ergaben.

Die Bf übermittelte den Einantwortungsbeschluss, die Vermögensaufstellung, den Übergabsvertrag, die Rechnung des Bestattungsinstituts, die Rechnung eines Gasthauses, die Rechnung einer Blumenhandlung, die Rechnung der Stadtgemeinde NÖ, die Rechnung eines Steinmetzmeisters, den Behindertenpass, den Kundenverkaufsnachweis einer Apotheke und ein Fahrtenbuch.

Die belangte Behörde erkannte die geltend gemachten Begräbniskosten nicht an, da diese zur Gänze durch die Aktiva gedeckt seien.

Der Erstbescheid vom 04.06.2020 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben und am 21.04.2021 wurde ein neuer Erstbescheid ohne Anerkennung der Begräbniskosten erlassen. Die zusätzlichen Kosten (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung), die iZm der Behinderung der Bf stehen, wurden iHv EUR 1.273,55 anerkannt. Aufwendungen iHv EUR 141,30 wurden als nicht iZm der Behinderung stehend nicht anerkannt, da sie den Selbstbehalt nicht überstiegen.

In der Begründung wurde i.w. ausgeführt, die Begräbniskosten seien nicht berücksichtigt worden; die Kosten seien aus dem Nachlassvermögen (Aktiva) zu tragen.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf am 08.05.2021 innerhalb der Rechtsmittelfrist Beschwerde eingelegt, welche sich gegen die Nichtanerkennung der Begräbniskosten als agB richtet.

Die Bf brachte als Begründung i.w. vor, beim Hälfteanteil des Einfamilienhauses handle es sich um nicht verwertbares Vermögen. Sie könne das Haus nicht verkaufen, da es zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses diene.

Die Beschwerde wurde von der Behörde mit Bescheid vom 26.05.2021 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das FA i.w. aus, Begräbniskosten und die Errichtung eines Grabmals könnten nur dann als agB anerkannt werden, soweit sie nicht im reinen Nachlass Deckung fänden.

Stünde eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen und fänden diese Kosten im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung, könne von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden. Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, seien daher insoweit

keine agB, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden könnten (VwGH 25.09.1984, 84/14/0040).

Die Liegenschaft EZ 000 Grundbuch 12345 NÖ, die von der Bf bewohnt werde, sei zum Zeitpunkt der Einantwortung zur Hälfte im Eigentum der Bf gestanden, die zweite Hälfte sei Frau Bf Tochter im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung eingewantwortet worden. Im Zeitpunkt der Einantwortung sei die Liegenschaft mit keinem Belastungs- und Veräußerungsverbot behaftet gewesen. Aus diesem Grund handle es sich sehr wohl um verwertbaren Nachlass. Es wäre der Bf freigestanden, die Begräbniskosten aus dem ererbten Vermögensanfall rückzufordern. Werde aus persönlichen Motiven von der Geltendmachung einer Rückerstattung Abstand genommen, könne nicht mehr von der „Zwangsläufigkeit“ einer Belastung gesprochen werden.

Da sowohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wesentlich beeinträchtigt worden sei als auch die Zwangsläufigkeit nicht gegeben sei, würden die beantragten Kosten nicht als agB anerkannt.

Die Bf beantragte mit Schriftsatz vom 23.06.2021, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Strittig ist die Anerkennung der Begräbniskosten einschließlich der Errichtung einer Grabstätte als agB iSd § 34 EStG 1988.

Sachverhalt

Die Bf bezieht Pensionseinkünfte. Sie ist die erbliche Witwe nach Hrn. Ehegatte Bf, verstorben am 26.01.2019.

Die Bf trug die Begräbniskosten sowie die Kosten für die Errichtung der Grabstätte.

Die Verlassenschaft wurde mit Einantwortungsbeschluss vom 13.11.2019 der Bf aG der unbedingten Erbserklärung zur gesamten Verlassenschaft eingewantwortet.

Die Liegenschaft EZ 000 Grundbuch 12345 NÖ (Einfamilienhaus) wird von der Bf bewohnt und stand zum Zeitpunkt der Einantwortung zur Hälfte im Eigentum der Bf. Die zweite Hälfte stand im Eigentum des Erblassers und fiel in die Verlassenschaft und wurde somit der Bf eingewantwortet.

Im Zeitpunkt der Einantwortung war die Liegenschaft mit keinem Belastungs- und Veräußerungsverbot behaftet.

Betreffend den in die Verlassenschaft fallenden Hälfteanteil an der Liegenschaft wurde der Tochter Fr. Tochter Bf auf Grund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung und des Pflichtteilsübereinkommens vom 02.10.2019 das grundbücherliche Eigentumsrecht eingeräumt.

Die der Bf gehörige Hälfte der Liegenschaft wurde der Tochter Tochter Bf mit Übergabsvertrag vom 02.10.2019 gegen lebenslängliches Wohnungsgebrauchsrecht übergeben.

Die Aktive der Verlassenschaft betragen laut der im Verlassenschaftsverfahren erstellten Vermögensaufstellung EUR 25.959,75 und die Passiva unter Berücksichtigung der Bestattungskosten samt Kosten der Errichtung der Grabstätte EUR 21.136,94.

In den Aktiva ist enthalten:

- 1/2 Anteil an der Liegenschaft EZ 000 Grundbuch 12345 NÖ (Einfamilienhaus), bewertet mit dem 3fachen Einheitswert iHv EUR 10.742,88
- 1/4 Anteil an der Liegenschaft EZ 999 Grundbuch 12345 NÖ (gemischt genutztes Grundstück), bewertet mit dem dreifachen Einheitswert iHv EUR 12.600,00
- Guthaben auf Pensionskonto Raiffeisenbank, Guthaben auf Mitgliedskonto Raiffeisenbank, Guthaben aus einem Bausparvertrag iHv EUR 2.116,87
- Motorrad Puch 250 SG mit einem Wert von EUR 500,00

Die geltend gemachten Begräbniskosten iHv EUR 15.931,08 enthalten Aufwendungen für die Bestattung samt Gebühren, den Blumenschmuck, die Bewirtung der Trauergäste und die Errichtung der Grabstätte.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig.

Der Einantwortungsbeschluss, die Ergänzungen, die Vermögensaufstellung, und der Übergabsvertrag sind aktenkundig.

Die Begräbniskosten wurden in der geltend gemachten Höhe durch Vorlage von Rechnungen nachgewiesen.

Rechtliche Beurteilung

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 11.02.2016, 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 27.02.2014, 2011/15/0145; VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292, mwN). Davon kann u.a. 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 18.02.1999, 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 27.09.1995, 92/13/0261; VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009, mwN; zB BFG 12.06.2018, RV/1100478/2017; Jakom/Peyerl EStG, 2020, § 34 Rz 90; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 78).

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 01.11.2014, 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 29.07.2011, RV/2766-W/10; BFG 27.8.2014, RV/7103550/2014; siehe auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78 (Stand 01.09.2013, rdb.at)].

Da Begräbniskosten – wie oben ausgeführt – die Erbschaft belasten, vermindern sie das erblasserische Vermögen bereits bevor dieses auf den/die Erben übergeht. Erst wenn diese Kosten abgegolten sind, dürfen andere Nachlassgläubiger befriedigt werden bzw. geht das verbleibende Nachlassvermögen auf den/die Erben über (vgl. UFS 23.08.2010, RV/0260-K/09).

Durchschnittliche Begräbniskosten einschließlich der Kosten der Errichtung eines durchschnittlichen Grabmals (Grabstein mit Grabeinfassung) können daher nur insoweit mit Erfolg als agB 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; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78 (Stand 01.09.2013, rdb.at); Ryda/Langheinrich, FJ 2017, 137; siehe zB auch UFS 23.11.2011, RV/0568-S/11; BFG 21.04.2016, RV/2100406/2011; BFG 25.08.2017, RV/2100553/2016; BFG 16.01.2018, RV/7105859/2017; BFG 12.06.2018, RV/1100478/2017, mwN; BFG 11.05.2020, RV/1100429/2018).

Wenn im Nachlass Liegenschaften enthalten sind, müssen deren wirtschaftliche Werte (Verkehrswerte) und nicht die nach dem AußStrG im Verlassenschaftsverfahren grs. maßgebenden (regelmäßig wesentlich unter dem Verkehrswert liegenden) dreifachen Einheitswerte zugrundegelegt werden [vgl. VwGH 25.09.1984, 84/14/0040; VwGH 27.09.95, 92/13/0261; BFG 25.08.2017, RV/2100553/2016; BFG 14.08.2019, RV/1100409/2014; BFG 11.05.2020, RV/1100429/2018; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78 (Stand 01.09.2013, rdb.at); Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 78].

Im Beschwerdefall ergibt sich zweifelsfrei, dass die Nachlassaktiva die als agB geltend gemachten Begräbniskosten bzw. Todesfallkosten (einschließlich der Verfahrenskosten) übersteigen.

Dies allein schon deswegen, weil der Verkehrswert des Hälfteanteils an der Liegenschaft (Einfamilienhaus) den dreifachen Einheitswert von EUR 10.742,88 bei weitem übersteigt. Es ist notorisch, dass der Hälfteanteil eines Grundstücks von 590 m² samt darauf befindlichem Einfamilienhaus in NÖ allein einen Grundstückswert (ohne Gebäude) hat, der die geltend gemachte agB iHv ca. EUR 16.000 übersteigt. Setzt man den laut Internetrecherchen niedrigsten Baugrundwert pro Quadratmeter für Grundstücke in NÖ iHv EUR 50,00 an, so ergibt dies für die halbe Liegenschaft einen Grundstückswert (ohne Gebäude) iHv EUR 14.750,00. Dazu kommen noch die übrigen leicht verwertbaren Nachlassaktiva iHv ca. EUR 2.500,00 (Pensionskonto, Raika, Bausparen, Motorrad).

Unbestritten ist, dass die Liegenschaft zum Zeitpunkt der Einantwortung mit keinem Belastungs- und Veräußerungsverbot behaftet war. Der belangen Behörde ist daher Recht zu gebe, dass es sich daher sehr wohl um verwertbaren Nachlass handelt.

Dazu kommt noch der 1/4 Anteil an der Liegenschaft EZ 999 Grundbuch 12345 NÖ (gemischt genutztes Grundstück), bewertet mit dem dreifachen Einheitswert iHv EUR 12.600,00. Auch dieser Anteil wurde von der Bf nicht berücksichtigt. Dass und aus welchen Gründen dieser Anteil nicht verwertbar wäre, ist nicht hervorgekommen.

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 der Bf gegenüber dem Nachlass Ersatz zu fordern (§ 1042 ABGB) – eine Berücksichtigung einer agB bereits dem Grunde nach mangels Zwangsläufigkeit bzw. mangels Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 nicht in Betracht.

Die beantragten Kosten können daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

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.

Ggstdl. zu lösende Rechtsfrage folgt der zit. einheitlichen Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Jänner 2022