

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Manuel Friedrich Stabinger, Mattiellistraße 3 Tür 11, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 21. August 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. August 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen ihrer am **14.2.2020** elektronisch eingebrachten **Arbeitnehmerveranlagung** (im Folgenden ANV) für das Jahr 2019 beantragte die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf), die als Stewardess bei der ***1*** AG unselbstständig erwerbstätig ist, ua die Berücksichtigung von Begräbniskosten für Günther ***2*** (im Folgenden Verstorbener bzw Nachlass), verstorben am 22.8.2019, als außergewöhnliche Belastung (im Folgenden agB).

Mit Einkommensteuer-Bescheid (im Folgenden **Est-Bescheid**) 2019 vom **13.8.2020** berücksichtigte das Finanzamt einen Teil der beantragten Begräbniskosten iHv 1.392,94 Euro nicht. Begründend führte es aus, dass dieser Betrag aus dem Nachlassvermögen (Aktiva) zu tragen sei.

Mit Schriftsatz vom **21.8.2020** erhob die Bf gegen diesen Bescheid **Beschwerde**.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **14.9.2020** änderte die belangte Behörde zwar (aus Gründen, die nicht mehr beschwerdeggst sind) ihren Bescheid vom 13.8.2020 ab – Zuspruch des Familienbonus Plus, den die Bf „vergessen [hatte] einzugeben“ – er blieb jedoch hinsichtlich der in casu ausschließlich interessierenden Frage der vollständigen Anerkennung der Begräbniskosten als agB unverändert.

Mit Schriftsatz vom **16.9.2020** beantragte die Bf die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (im Folgenden BFG) und führte begründend aus, dass im Nachlassverzeichnis zwar ein Guthaben iHv 1.392,94 Euro aufscheine, dieses jedoch durch die übrigen Verbindlichkeiten aufgehoben werde. Auch das Schreiben aus dem „Nachlassbüro“ zeige eine Überschuldung auf. Deswegen ersuche die Bf um Berücksichtigung sämtlicher Begräbniskosten als agB.

Am **6.8.2021** legte das Finanzamt die Beschwerde dem BFG **zur Entscheidung vor**. Im **Vorlagebericht** führte es aus, dass gem § 549 ABGB Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehörten. Sie seien demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Sei kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so hafteten hierfür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Fänden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, komme die Berücksichtigung einer agB nicht in Betracht. Insoweit fehle es an der Zwangsläufigkeit. Aufgrund des vorgelegten Berichts des deutschen Nachlasspflegers ***3*** sei der Nachlass überschuldet gewesen. Weiters sei ein Nachlasszeugnis vorgelegt worden, worin Aktiva iHv 1.392,94 Euro ausgewiesen worden seien. Seitens der Behörde sei mehrmals versucht worden, die Steuerpflichtige (bzw deren Vertreter) zu kontaktieren, um die Vorlage eines endgültigen Nachlassverzeichnisses bzw Beschlusses über die Beendigung des Nachlassverfahrens bzw sonstige Beendigung des Nachlassverfahrens nachzuweisen. Mangels entsprechender Vorlage werde daher seitens der belangten Behörde beantragt, das Begehren als unbegründet abzuweisen.

Mit **Vorhalt** vom **25.10.2022** forderte das erkennende Gericht die Bf auf, dem BFG ua folgende Unterlagen bzw Nachweise zu übermitteln:

- Entscheidung des deutschen Nachlassgerichtes (Beschluss, Urteil odgl)
- endgültiges Nachlassverzeichnis bzw Beschluss über die Beendigung des Nachlassverfahrens
- Bekanntgabe der Festsetzung der Kosten des Nachlassverfahrens
- Bekanntgabe der Höhe der Nachlassaktiva

Diesen Vorhalt **beantwortete** die **Bf** fristgemäß am **10.11.2022** und legte die geforderten Unterlagen bzw Nachweise vor.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Günther ***2*** verstarb am 22.8.2019 in Deutschland. Die Bf übernahm die von ihr mit insgesamt **5.476,55 Euro bezifferten Kosten** des Begräbnisses bzw der Überführung der Urne nach Österreich und machte den genannten Gesamtbetrag im Rahmen der ANV für 2019 als agB (mit Selbstbehalt) geltend.

Mit Beschluss des Amtsgerichtes Stuttgart-Bad Cannstatt (Bundesrepublik Deutschland) vom 7.6.2022 wurde die „Nachlasspflegschaft“ nach Günther ***2*** aufgehoben, da kein Aktivnachlass mehr vorhanden ist.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt aus dem von der belangten Behörde im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelten Verwaltungsakt zur genannten StNr, aus den von der Bf bereits der Abgabenbehörde bzw nach Vorhalt dem BFG vorgelegten Dokumenten (Gerichtsbeschluss, Rechnungen bzw Zahlungsnachweise bzgl der genannten Begräbniskosten), in denen auch die Vermögenserklärung (Gegenüberstellung der zugrunde gelegten Aktiva und Passiva) enthalten ist und aus dem Vorbringen der Bf vom 16.9.2020 (Vorlageantrag) sowie der Vorhaltsbeantwortung vom 10.11.2022.

Dieser Sachverhalt ist insoweit nicht strittig; dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht, weshalb das BFG diesen Sachverhalt als erwiesen annehmen und seiner Entscheidung zugrunde legen durfte.

3. Rechtslage

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG) idF BGBl I 2018/62 lautet auszugsweise:

„Außergewöhnliche Belastung

§ 34.

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

(4) 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro10%.

mehr als 36 400 Euro12%.

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 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

[...]“

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderung)

Strittig zwischen der Bf und dem Finanzamt ist alleine die Frage, in welcher Höhe die geltend gemachten Begräbniskosten einkommensmindernd als agB zu berücksichtigen sind.

Allgemeines zu § 34 EStG 1988/außergewöhnliche Belastung (agB)

Unter Belastungen iSd § 34 EStG 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 agB anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine agB dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. jüngst VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0029, mwN). Es muss sich daher um „verlorenen“ Aufwand handeln.

Die genannte Bestimmung dient – als (zusätzliche) Einkommensermittlungsvorschrift – dem Zweck einer (angemessenen steuerlichen) Berücksichtigung von bei einem (unbeschränkt) ESt-Pflichtigen angefallenen, dessen (frei) verfügbares Einkommen außergewöhnlich belastenden, weder Betriebsausgaben/Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellenden, auf **zwangsläufige Umstände** der privaten Lebensführung zurückzuführender Kosten, welche – ergänzend zu dem auf allgemeine bzw durchschnittliche Verhältnisse ausgelegten ESt-Tarif – als eine der Durchsetzung des für das EStG geltenden **Leistungsfähigkeitsprinzips** sicherstellende Komponente, mit oder ohne einem auf die jeweiligen wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen abstellenden Selbstbehalt, bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Einkommens, ggf als (weitere) einkommensbestimmende Umstände zu **berücksichtigen** sind (vgl. zB VwGH 24.10.2019, Ra 2019/15/0011).

Obwohl derartige (bei Bekanntwerden) von Amts wegen zu berücksichtigende agB (steuersystematisch) keine abgabenrechtliche Begünstigung iSd Rsp des VwGH, wonach der eine abgabenrechtliche Begünstigung beanspruchende Abgabepflichtige den dafür bedeutsamen Sachverhalt nicht nur zu behaupten, sondern auch all jene Umstände („Im Einzelnen“) darzulegen hat, auf die die Begünstigung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191), sind, so trifft dennoch den Steuerpflichtigen, indem die dafür maßgeblichen Umstände regelmäßig Umstände der privaten Lebensführung bzw der oftmals nur vom Abgabepflichtigen selbst aufklärbaren Privatsphäre betreffen werden, eine die amtswegige Ermittlungspflicht nach § 115 BAO entsprechend zurückdrängende

Behauptungslast (vgl etwa VwGH 7.6.2001, 95/15/0049), sodass – soweit eine Entscheidungsfindung bereits aufgrund der gegebenen Beweislage möglich ist – ohne weitere zusätzliche Erhebungen von der sich aus der Aktenlage mit hoher Wahrscheinlichkeit darstellenden Sachlage ausgegangen werden kann.

Bereits aus dem im Wortlaut des § 34 EStG verankerten **Belastungsprinzip** folgt, dass er – soweit der Abgabepflichtige von dritter Seite Ersatz für von ihm getätigte, grundsätzlich von leg cit erfasste Aufwendungen der privaten Lebensführung erhält – nur insoweit damit belastet sein kann, als ihm trotz des erhaltenen Kostenersatzes noch von ihm zu tragende Aufwendungen verbleiben. Dabei sind grundsätzlich auch später, dh erst nach dem Abfluss des Aufwandes iSd § 19 Abs 2 EStG, zugeflossene Beträge – soweit durch den (immanenten) Leistungszweck der erhaltenen Zuwendung ein direkter kausaler Zusammenhang zwischen den Aufwendungen einerseits und den (späteren) Einnahmen andererseits erkennbar ist (**Kongruenzprinzip**, vgl VwGH 10.11.1987, 87/14/0126) – als agB abzugsfähig (zB VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109, bzw *Jakom*, EStG, 2022, § 34, Rz 24 sowie *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 34, Tz 23 bis 25; jeweils mwN).

Außergewöhnliche Belastungen (agB) durch Begräbniskosten

Grundsätzlich sind als aus dem Titel einer agB (bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 34 Abs 3 und 4 EStG, dh insb dem Abgabepflichtigen zwangsläufig entstandene) abzugsfähige **Begräbniskosten**, in weitgehender Anlehnung an **§ 549 ABGB** und der Jud des OGH, nur jene Aufwendungen, die für ein angemessenes und würdiges Begräbnis sowie die Kosten für ein **einfaches Grabmal** anfallen, zu verstehen, sodass bspw Ausgaben für die eigentliche Bestattung (Erwerb der Grabstelle; Totengräber; Sarg; Entfernen und Schließen der Grabplatte); für angemessenen Blumenschmuck und Kränze; für ein schlichtes, ortsübliches Totenmahl; sowie für übliche Parten und Beileiddanksagungen sowohl von der gängigen Verwaltungspraxis, als auch der Rsp, als grundsätzlich abzugsfähig anerkannt werden (vgl dazu etwa VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009; *Fuchs*, aaO, Tz 78, bzw *Jakom*, aaO, Rz 90; jeweils im „ABC der außergewöhnlichen Belastungen“, Stichwort Begräbniskosten; mwN).

Zwangsläufigkeit einer agB aus Begräbniskosten

Der vorzitierten Bestimmung des § 549 ABGB zufolge stellen Begräbniskosten **bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten** dar und sind **vorrangig aus** dem vorhandenen Nachlassvermögen (**Aktiva** laut Vermögenserklärung, abzgl der im Verlassenschaftsverfahren festgesetzten Verfahrenskosten; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009; vgl nur BFG 17.5.2022, RV/5101147/2020, mwN) zu bestreiten (vgl hierzu *Apathy/Neumayr* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB⁶, 2020,

§ 549, Rz 3). Ist kein ausreichender Nachlass vorhanden, so haften **subsidiär** für derartige Kosten grundsätzlich die Unterhaltsverpflichteten des Verstorbenen, ds im Todesfall der Eltern deren Kinder im Rahmen des **§ 234 ABGB** (vgl *Nemeth* in *Schwimann/Neumayr*, ABGB, 2020, § 549, Rz 1; *Welser* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴, § 549, Rz 4; OGH 15.9.1965, 6 Ob 201/65 = EvBl 1966/90; vgl auch VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009). Begräbniskosten können daher nach ständiger Jud sowohl des VwGH als auch des BFG nur insoweit eine agB darstellen, als sie durch das zum Verkehrswert bewertende, über den bloßen Hausrat und die Kleidung des Erblassers hinausgehende Nachlassvermögen **nicht gedeckt** sind (vgl etwa VwGH 27.9.1995, 92/13/0261; BFG 30.11.2020, RV/7105750/2019; bzw *Fuchs*, aaO Tz 78). Sie müssen somit die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen werden, übersteigen (BFG 20.8.2015, RV/6100584/2015).

Anwendung auf den vorliegenden Fall

Im Beschwerdefall hatte die Bf Begräbniskosten iHv 5.476,55 Euro zu tragen. Die Kosten betrafen allesamt abzugsfähige Aufwendungen iSd obigen Ausführungen.

Die **Absetzbarkeit** der Begräbniskosten ist der Höhe nach mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmals **begrenzt**. Gem § 1 der für das Streitjahr geltenden Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde (FMA) über die Festsetzung eines Höchstbetrages für gewöhnliche Beerdigungskosten (**Beerdigungskostenverordnung** 2016), BGBl II 2015/172, betrug der Höchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten iSd § 159 VersVG **10.000,- Euro**. Beerdigungskosten iSd Bestimmung setzen sich zusammen aus den Kosten eines **Begräbnisses** und den Kosten eines **Grabmals**. Bundeseinheitlich betrugen die Kosten für ein würdiges Begräbnis (inklusive Grabmal) demnach im Streitjahr insgesamt höchstens **10.000,- Euro**.

Da die Jud die einheitliche Obergrenze der Beerdigungskosten-VO (bis 2019: 10.000,- Euro; seit 2022: 20.000,- Euro) anwendet, nach der nicht differenziert wird, wieviel vom Gesamtbetrag auf Begräbnis oder Grab entfällt, erachtet das erkennende Gericht im Sinne einer Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen auch die Aufwendungen der Bf, die **weit unter diesem Betrag** liegen, als **zwangsläufig** erwachsen (BFG 10.6.2015, RV/5101013/2011; 11.12.2014, RV/5100908/2013).

Die Bf konnte sich der Tragung der Begräbniskosten aus rechtlichen Gründen **nicht entziehen**, diese Belastung ist ihr somit gem § 34 Abs 3 EStG **zwangsläufig** erwachsen. Dies wird auch vom Finanzamt so gesehen, wobei es genauso wenig eine sittliche Verpflichtung der Bf zur Übernahme dieser Kosten ausgeschlossen hat.

Im Streitfall ist entscheidend, dass bei der Bf überhaupt kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Tragung der Begräbniskosten und einem allfälligen, ihr zuzurechnenden Vermögenserwerb hergestellt werden kann. In der Übernahme der Begräbniskosten durch die Bf ist keine Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern zu erblicken, auch ist ihr sonst **kein Vermögen** zur Deckung der Begräbniskosten zugekommen. Die wirtschaftliche **Leistungsfähigkeit** der Bf wurde durch die – aus rechtlichen Gründen verpflichtende – Übernahme der Begräbniskosten somit **beeinträchtigt**.

Die von der Bf getragenen Begräbniskosten sind daher als agB dem Grunde nach **anzuerkennen**. Im Beschwerdeverfahren machte sie dafür Aufwendungen von 5.476,55 Euro geltend. Diese Aufwendungen wurden durch Rechnungen und Zahlungsbelege nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht. Es bestehen keine Bedenken, die von der Bf mit 5.476,55 Euro angesetzten Begräbniskosten der Höhe nach **zur Gänze** als agB anzuerkennen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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 ggst Erkenntnis war nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig. Die Anerkennung von Begräbniskosten als agB ergab sich aus den gesetzlichen Bestimmungen und die Anwendung dieser Gesetzesbestimmungen aus der Würdigung des im ggst Fall konkret liegenden Einzelfalles. Das vorliegende Judikat steht im Einklang mit der oben zitierten Rsp des VwGH, sodass die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 1. Jänner 2023