

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Sonja Stradner in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 3. April 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 13. März 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) gab am 22.02.2016 eine Erklärung zu Arbeitnehmerveranlagung 2015 ab und machte unter dem Titel Sonderausgaben Versicherungsprämien (€ 3.078,19), Aufwendungen für Wohnraumschaffung/ -sanierung (€ 2.856,-) und diverse Geldspenden (€ 95,60) geltend. Weiter beantragte er die Berücksichtigung von Gewerkschaftsbeiträgen als Werbungskosten iHv € 199,39 sowie außergewöhnliche Belastungen iHv insgesamt € 5.672,02, davon Begräbniskosten (€ 3.945,20).

Mit Ergänzungsersuchen vom 25.05.2016 forderte die Abgabenbehörde den Bf. auf, die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen und Sonderausgaben mittels Belegen nachzuweisen und für die beantragten Begräbniskosten eine Einantwortungsurkunde zu übermitteln.

Im Schreiben vom 03.06.2016 übermittelte der Bf. Belege hinsichtlich der Begräbniskosten und erklärte, dass das Nachlassverfahren des Vaters noch nicht abgeschlossen sei. Auch ein Vermerk der Abgabenbehörde vom 02.11.2016 besagt, dass die Verlassenschaftssache noch nicht beendet war.

Mit Erstbescheid vom 13.03.2017 erfolgte letztlich die Arbeitnehmerveranlagung 2015, wobei die Begräbniskosten aufgrund des fehlenden Beschlusses der Verlassenschaftsabhandlung nicht anerkannt wurden. Die übrigen außergewöhnlichen Belastungen überstiegen den Selbstbehalt nicht.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde verwies der Bf. abermals darauf, dass die Verlassenschaft noch nicht abgehandelt wäre und er für Versäumnisse anderer nichts könnte, worauf die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag erließ. Der Bf. sollte erklären, in welchen Punkten der Bescheid angefochten und welche Änderungen beantragt werden. Zugleich wurde der Bf. aufgefordert, einen Übergabevertrag einer Liegenschaft aus dem Jahr 2004 sowie Belege und Nachweise sämtlicher geltend gemachter Aufwendungen vorzulegen.

Telefonisch erklärte der Bf. am 18.04.2017, dass es laut Protokoll der Verlassenschaftssache aktive Vermögenswerte iHv ca. € 20.000,- gäbe. Weitere Unterlagen wurden der Abgabenbehörde nicht vorgelegt.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 18.05.2017 wurden sämtliche geltend gemachten Aufwendungen nachträglich aberkannt, da kein belegmäßiger Nachweis erfolgt war.

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 19.05.2017, die von der Abgabenbehörde als Vorlageantrag gewertet wurde. Darin beantragte der Bf. die Neuberechnung des Bescheides 2015 und Anerkennung der Werbungskosten und Sonderausgaben. Beigelegt waren dem Antrag eine Aufstellung der Kosten und Rechnungen über Personenversicherungen, Wohnraumsanierung, Spenden und Krankheitskosten.

Dem Bundesfinanzgericht wurde der Akt am 28.06.2019 vorgelegt, wobei der RichterIn der Fall am 12.01.2023 zur Bearbeitung zugewiesen wurde.

Mit 19.01.2023 wurde der Verlassenschaftsakt ***Vater*** vom BG ***** angefordert und dieser am 02.02.2023 übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 vom 22.02.2016 machte der Bf. Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen, darunter

Begräbniskosten für den Vater geltend. Belegmäßig nachgewiesen wurden nach wiederholter Aufforderung seitens der Abgabenbehörde nur die Begräbniskosten. Ein Beschluss über die Verlassenschaftssache wurde während des gesamten Verfahrens nicht vorgelegt, jedoch gab der Bf. mündlich bekannt, dass laut Protokoll der Verlassenschaftsabhandlung an Vermögenswerten Aktiva iHv ca. € 20.000,- vorhanden seien.

Mit dem Vorlageantrag vom 19.05.2017 übermittelte der Bf. weitere Rechnungen über Wohnraumsanierung (€ 2.856,-), Bestätigungen über diverse Personenversicherungsprämien (€ 3.078,21) und Spenden an Greenpeace (€ 43,60). Ein Beleg über Krankheitskosten iHv € 38,32 wurde ebenfalls mitgeschickt.

Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens gemäß § 269 BAO forderte das Bundesfinanzgericht den Akt über die Verlassenschaftssache ***Vater***, geb. ***Datum*** beim BG ***** an. Aus der aufliegenden Vermögensaufstellung und des Einantwortungsbeschlusses ergibt sich, dass der Nachlass überschuldet ist. Es sind jedoch Aktiva iHv € 19.552,11 vorhanden, wovon ein Betrag iHv in Summe € 13.122,11 als Guthaben bei Banken und Versicherungen ausgewiesen ist. Die Gerichtskommissionsgebühren des öffentlichen Notars belaufen sich auf € 1.478,16 und die Kosten für die Verlassenschaftskuratorin betragen € 480,-. Der Bf. als erblicher Sohn und Alleinerbe hat eine bedingte Erbsantrittserklärung abgegeben.

2. Beweiswürdigung

Obige Sachverhaltsfeststellungen ergaben sich schlüssig aufgrund des vorliegenden Akteninhalts sowie des Beschlusses des BG ***** und der zugrundeliegenden Vermögensaufstellung. Die am 03.04.2017 eingebrachte Beschwerde gegen den Bescheid vom 13.03.2017 richtet sich gegen die Versagung der Begräbniskosten iHv € 3.945,20. Der am 19.05.2017 eingebrachte Vorlageantrag gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 18.05.2017, mit dem der Bescheid vom 13.03.2017 geändert wurde, wird seitens des Bundesfinanzgerichts angesichts des Vorhaltecharakters der Beschwerdeentscheidung als Ausdehnung der Beschwerdeerklärung hinsichtlich Sonderausgaben und Werbungskosten gewürdigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln, den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach § 161 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115 BAO). Soweit nötig, hat sie – tunlichst durch schriftliche Aufforderung – zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung befreit die Partei jedoch nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen anerkannte Ausmaß zu prüfen, zurück (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 115, Tz 6 ff und die dort angeführte Rechtsprechung).

3.1.1. Werbungskosten - Gewerkschaftsbeiträge

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen sind als Werbungskosten abzugsfähig (§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988), wenn sich diese nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen. Die Beiträge können in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Der Abzug solcher Beträge erfordert entsprechende Nachweise bzw. zumindest die Glaubhaftmachung. Fehlen diese, steht dies einem Werbungskostenabzug entgegen. Trotz

wiederholter Aufforderung seitens der Abgabenbehörde hat der Bf. keinen Nachweis hinsichtlich der beantragten Gewerkschaftsbeiträge erbracht.

Der Beschwerde kann daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

3.1.2 Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Z 2: Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,
- Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§108b),

Z 3 lit. c: Ausgaben zur Wohnraumsanierung, wenn mit der Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist, diese über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist und zwar Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder Herstellungsaufwendungen.

Z 7: Freigebige Zuwendungen insoweit, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des Abs 4a insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie

- a) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 3 und Abs. 4, sowie
- b) ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2a, Z 4 bis 6, Abs. 4a, Abs. 5 und Abs. 6

geleistet werden.

Der Bf. hat zeitgleich mit dem Vorlageantrag Bestätigungen über Prämienleistungen 2015 zur freiwilligen Unfall-, Pensions- und Lebensversicherung iHv € 3.078,21 vorgelegt. Übermittelt hat der Bf. auch eine Rechnung zur Wohnraumsanierung iHv € 2.856,-, die den Kriterien und Anforderungen der Z 3 lit. c entspricht. Ebenfalls vorgelegt wurde eine Spendenbestätigung 2015 von Greenpeace iHv € 43,60, die den Hinweis auf die steuerliche Abzugsfähigkeit enthält.

Da der Bf. somit beantragte Sonderausgaben in oben genannter Höhe belegmäßig nachgewiesen hat, war der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben. Die Sonderausgaben sind zu berücksichtigen und der Bescheid dahingehend abzuändern.

3.1.3 Begräbniskosten

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass dem Bf. aufgrund des Begräbnisses seines Vaters belegmäßig nachgewiesene Kosten iHv € 3.945,20 erwachsen sind.

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

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2),
- sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und
- sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Dazu bestimmt Abs. 2 der genannten Norm, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3 regelt, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Letztlich wird in Abs. 4 ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Die in §§ 34 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig, sprich kumulativ gegeben sein. Es bedarf daher keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es beispielsweise am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt.

Die Kosten für ein Begräbnis, das dem Gebrauch des Ortes, dem Stand und Vermögen des Verstorbenen angemessen ist, gehören gemäß § 549 ABGB zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten. Das bedeutet, dass derartige Kosten in erster Linie aus dem Nachlassvermögen zu bestreiten sind, das zu diesem Zweck mit den Verkehrswerten zu bewerten ist (VwGH 25.09.1984, 84/14/0040). Eine Verpflichtung des Erben, für diese Kosten

aus eigenen Mitteln aufzukommen, kann daher nur in Betracht kommen, wenn für diesen Zweck kein ausreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist (VwGH 27.09.1995, 92/13/0261).

Bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten bedeutet, dass von dem vorhandenen Vermögen zuerst die Notariatskosten abgezogen werden, anschließend die mit dem Begräbnis in unmittelbaren Zusammenhang stehenden Aufwendungen. Von den verbleibenden Aktiva werden die ausstehenden Verbindlichkeiten beglichen. Es entspricht daher der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass Begräbniskosten insoweit keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen, als sie in den Nachlassaktiva Deckung finden (VwGH 25.09.1984, 84/14/0040; VwGH 27.09.1995, 92/13/0261).

In Anwendung der angeführten Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass Nachlassaktiva iHv € 19.552,11 laut Vermögensaufstellung vorhanden sind. Bringt man von diesen die Gerichtskommissionsgebühr des öffentlichen Notars (€ 1.478,16) und die Kosten für die Verlassenschaftskuratorin iHv € 480,- in Abzug, so verbleiben Nachlassaktiva iHv € 17.593,95. Die beantragten Begräbniskosten iHv € 3.945,20 finden daher Deckung in den Nachlassaktiva.

Die vom Bf. geltend gemachten Kosten für das Begräbnis können daher mangels Vorliegens der Voraussetzung der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201) und der Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

3.1.4 Krankheitskosten, sonstige außergewöhnliche Belastungen

Zur Berücksichtigung von Krankheitskosten und sonstigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen wird auf die Ausführungen in Punkt 3.1.3 zu § 34 EStG 1988, insbesondere Abs. 4 (Selbstbehalt) verwiesen.

Der Bf. übermittelte mit dem Vorlageantrag Belege über Krankheitskosten iHv € 38,32. Für die übrigen, in seiner Aufstellung angeführten Aufwendungen, wurden trotz mehrmaliger Aufforderung seitens der Abgabenbehörde keine Nachweise erbracht. Eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen kann ohne Nachweis jedoch nicht erfolgen.

Unter Hinweis auf § 34 Abs. 4 EStG 1988 wird jedoch zusätzlich festgestellt, dass auch im Falle einer belegmäßigen Dokumentation der sonstigen Aufwendungen iHv € 1.629,30 keine außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen sind, da sie den Selbstbehalt nicht übersteigen.

3.2. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Februar 2023