

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** über die Beschwerde vom 24. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. August 2021, zu Steuernummer ***Bf-StNr***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben 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. Bisheriger Verfahrensgang

Mit elektronisch am 23.03.2021 eingebrachter Einkommensteuererklärung beantragte der Beschwerdeführer seine Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2020. Das Finanzamt erließ am 23.08.2021 den im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2020. Mit elektronisch am 24.08.2023 eingebrachter Beschwerde hat der Beschwerdeführer diesen Bescheid angefochten. Das Finanzamt erließ am 07.09.2021 eine teilweise stattgebende Beschwerdevorentscheidung. Dagegen hat der Beschwerdeführer am 21.09.2021 über FinanzOnline einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht erhoben.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer beantragte mit seiner Einkommensteuererklärung vom 23.03.2021 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 € 6.157,64 an Krankheitskosten (inkl Zahnersatz) und € 5.505,62 an Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen. Weiters beantragte er € 2.586,- als Sonderausgaben zu veranlagen. Das Finanzamt forderte mit Vorhalt vom 07.07.2021 den Beschwerdeführer auf, hinsichtlich der beantragten Begräbniskosten weitere Nachweise vorzulegen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer nach und übermittelte betreffend seine Krankheitskosten eine Aufstellung über diese samt aller diesbezüglichen Rechnungen. Weiters übermittelte der Beschwerdeführer eine Aufstellung über die ihm aus dem Begräbnis seiner Mutter aufgelaufenen Kosten samt diesbezüglicher Unterlagen und Rechnungen. Unter anderem übermittelte der Beschwerdeführer die im Rahmen des Nachlassverfahrens nach seiner Mutter erstellte Vermögenserklärung. Aus dieser Vermögenserklärung ergibt sich, dass die Nachlassaktiva in Summe € 1.015,51 betragen. Die Nachlasspassiva betragen in Summe € 5.505,62 und setzen sich aus den folgenden Positionen zusammen:

Forderungen des erbl. Sohnes für die von ihm bezahlten Bestattungs- und Todesfallkosten	
Bestattung ***XY*** lt Zahlungsanweisung	€ 4.531,20
Trauermahl lt Rechnung	€ 182,90
Kranz- und Blumenschmuck lt Rechnung	€ 150,-
Steinmetz lt Bestellschein	€ 480,-
Bestattung ***XY*** lt Rechnung (Urnenbeisetzung)	€ 161,52
Gesamt	€ 5.505,62

Mit dem im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 23.08.2021 hat das Finanzamt lediglich die Topf-Sonderausgaben in der beantragten Höhe von € 2.586,- berücksichtigt. Die beantragten Begräbniskosten wurden vom Finanzamt zu Gänze nicht anerkannt. Diesbezüglich führte das Finanzamt im Erstbescheid aus, dass die Begräbniskosten nicht berücksichtigt worden wären, weil diese Kosten aus dem Nachlassvermögen (Aktiva) zu tragen seien. In der dagegen vom Beschwerdeführer erhobenen Beschwerde führte dieser aus, dass die Nachlassaktiva aus dem Nachlass der Mutter des

Beschwerdeführers sich auf € 1.015,51 belaufen würden. Diesen Aktiva stünden Aufwendungen für das Begräbnis der Mutter des Beschwerdeführers in der Höhe von € 5.505,62 gegenüber.

In der vom Finanzamt erlassenen Beschwerdeentscheidung wurden die im gesamten Verfahren unstrittigen Krankheitskosten in der beantragten Höhe weiterhin als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 berücksichtigt. Hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastung beantragten Begräbniskosten führte das Finanzamt aus, dass in dem Betrag von € 5.505,62 für Begräbniskosten, welcher den Nachlasspassiva entsprechen würde, laut der vorgelegten Vermögenserklärung auch Mietkosten für die verstorbene Mutter in der Höhe von € 322,16 enthalten wären. Dementsprechend zog das Finanzamt vom ursprünglich beantragten Betrag für die Begräbniskosten einen Betrag von € 322,18 ab und errechnete so eine Zwischensumme von € 5.183,44. Von diesem Restbetrag der Nachlasspassiva zog das Finanzamt in einem weiteren Schritt noch die Nachlassaktiva in der Höhe von € 1.015,51 ab und berücksichtigte in der Beschwerdeentscheidung somit einen Betrag von € 4.167,93 für Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988.

Im Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass in den Begräbniskosten keine Mietkosten in Höhe von € 322,18 enthalten wären.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 20.04.2023 an das Finanzamt wurde zur Berechnung der Nachlasspassiva ausgeführt, dass auf Basis des Akteninhaltes davon auszugehen ist, dass entgegen der Darstellung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung in den durch den Beschwerdeführer beantragten Begräbniskosten keine Mietkosten enthalten sind. Weiters wurde in diesem Vorhalt auf die Nichtberücksichtigung der Verfahrenskosten bei der Ermittlung der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Begräbniskosten hingewiesen und das Finanzamt aufgefordert zu diesen beiden Beschwerdepunkten eine Stellungnahme abzugeben.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24.04.2023 schloss sich das Finanzamt den Darstellungen des Bundesfinanzgerichtes vollumfänglich an führte aus, dass auf Basis der Vorberechnungen des Bundesfinanzgerichtes an Begräbniskosten ein Betrag in der Höhe von € 4.825,99 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnte.

2. Beweiswürdigung

Aus der im verwaltungsbehördlichen Verfahren vorgelegten Vermögenserklärung ist zu entnehmen, dass die Position der Nachlasspassiva wie folgt dargestellt wurde:

„B) Passiva:

1) Forderung des erbl. Sohnes ***Bf*** für die von ihm bezahlten aushaftenden Mietforderungen, laut unbedenklichen Angaben EUR 322,18

2) Forderung des erbl. Sohnes ***Bf*** für die von ihm bezahlten Bestattungs- und sonstigen Todfallskosten:

a) Bestattung ***XY***, laut Zahlungsanweisung EUR 4.531,20

b) Trauermahl, laut Rechnung vom 09.10.2020 EUR 182,90

c) Kranz- und Blumenschmuck, laut Rechnung vom 14.10.2020 EUR 150,00

d) Steinmetz, laut Bestellschein vom 22.10.2020 EUR 480, 00

e) Bestattung ***XY***, laut Rechnung vom 22.10.2020 EUR 161,52

Summe der Passiva: EUR 5 505,62

Bei Gegenüberstellung der Aktiva von EUR 1.015,51

mit den Passiva von EUR 5.505,62

ergibt sich eine Überschuldung von EUR -4.490,11“

Bei Addition der einzelnen Beträge, die das Begräbnis der Mutter des Beschwerdeführers betreffen und für die der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung auch die Rechnungen und Belege vorgelegt hat, errechnet sich in Summe ein Betrag in der Höhe von € 5.505,62. Es war dementsprechend festzustellen, dass in den vom Beschwerdeführer als außergewöhnliche Belastung beantragten Begräbniskosten in der Höhe von € 5.505,62 – entgegen der Darstellung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung – keine Mietkosten enthalten waren.

Auf Basis der vorgelegten Belege betreffend die Begräbniskosten konnte weiters festgestellt werden, dass dem Beschwerdeführer an Verfahrenskosten € 263,88 an Notariatskosten und € 72,- an Gerichtskosten für die Abhandlung des Verlasses nach der Mutter des Beschwerdeführers entstanden sind.

Hinsichtlich der Krankheitskosten in der Höhe von € 6.157,64 und hinsichtlich der Nachlassaktiva lt Vermögensverzeichnis in der Höhe von € 1.015,51 war festzustellen, dass diese Beträge im bisherigen Verfahren unstrittig waren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

In der gegenständlichen Beschwerde war strittig, ob und in welcher Höhe Begräbniskosten für ein Begräbnis der Mutter des Beschwerdeführers als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 in der steuerlichen Veranlagung Berücksichtigung finden können.

§ 34 EStG 1988 lautet in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 103/2019) wie folgt:

„(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%.

[...]“

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 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).

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 demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; dh die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen.

Als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind nur jene Begräbniskosten, die in den Nachlassaktiva nicht gedeckt sind, da gem § 549 ABGB die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören. Die Begräbniskosten müssen die Summe der nach Abzug der Verfahrenskosten (Gerichtskosten, Notariatskosten etc) verbleibenden Nachlassaktiva übersteigen. (vgl dazu Peyerl in Jakom, EStG zu § 34 Rz 90 - ABC der außergewöhnlichen Belastungen - Stichwort: "Begräbniskosten"; Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG zu § 34 Rz 78 - ABC der außergewöhnlichen Belastungen - Stichwort: "Begräbniskosten")

In der Beschwerdeverentscheidung ist das Finanzamt irrtümlicherweise davon ausgegangen, dass in den als außergewöhnliche Belastung beantragten Begräbniskosten auch Mietkosten enthalten wären. Wie bereits in der Beweiswürdigung dargestellt, sind diese Mietkosten tatsächlich im Betrag von € 5.505,62 – welchen der Beschwerdeführer als Begräbniskosten mittels Belegen nachgewiesen hat – nicht enthalten.

Weiters konnte festgestellt werden, dass dem Beschwerdeführer an Verfahrenskosten € 263,88 an Notariatskosten und € 72,- an Gerichtskosten für die Abhandlung des Verlasses nach der Mutter des Beschwerdeführers entstanden sind. Dementsprechend sind die im bisherigen Verfahren unstrittigen Nachlassaktiva in der Höhe vom € 1.015,51 um diese beiden Beträge zu vermindern.

Die Berechnung des der Veranlagung zu Grunde zulegenden Betrages für die außergewöhnlichen Belastungen im Beschwerdejahr, bestehend aus den im bisherigen Verfahren unstrittigen Krankheitskosten und den Begräbniskosten, stellt sich wie folgt dar:

Begräbniskosten lt Aufstellung	€ 5.505,62
abzüglich der Nachlassaktiva nach Abzug der Verfahrenskosten	€ -679,63
zu berücksichtigende Begräbniskosten (Zwischensumme)	€ 4.825,99
zuzüglich unstrittige Krankheitskosten	€ 6.157,64
Außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes gesamt	€ 10.983,63

Auf der Basis der durch den Beschwerdeführer vorgelegten Belege betreffend die Begräbniskosten und der im Zuge des Verlasses angelaufenen Verfahrenskosten (Notariats- und Gerichtskosten) war der Beschwerde stattzugeben und hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes nach § 34 Abs 4 EStG 1988 ein Betrag in der Höhe von € 10.983,63 zu berücksichtigen. Die detaillierte Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer ist dem diesem Erkenntnis beigelegten Berechnungsblatt zu entnehmen.

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.

Die im gegenständlichen Verfahren zu klärende Frage hinsichtlich der Berücksichtigung von Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 war rein auf Basis des ermittelten Sachverhaltes zu klären. Die Lösung der Rechtsfrage ob die beantragten Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen sind ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt. Im Übrigen orientiert sich das gegenständliche Erkenntnis an der Rechtsprechung des VwGH und weicht von dieser nicht ab.

Graz, am 25. April 2023