

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Oktober 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung begehrte die Beschwerdeführerin Begräbniskosten in Höhe von 16.754,00 Euro als außergewöhnliche Belastung.

Aufgrund eines Vorhaltes des Finanzamtes übermittelte die Beschwerdeführerin das Abhandlungsprotokoll vom 5. Jänner 2023 betreffend ihren verstorbenen Ehemann samt Nachlassinventar, einen Bankbeleg betreffend die Zahlung eines Abfindungsbetrages, weitere Kontoauszüge eines Bauspardarlehens, Abrechnungsbelege des Arbeitgebers der Beschwerdeführerin, ein Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt und ein Rentenbescheid der Deutschen Rentenversicherung Bayern Süd sowie Rechnungen samt Zahlungsbeleg eines Steinmetzes, eines Blumengeschäftes und eines Bestattungsunternehmens.

Im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 vom 20. Oktober 2023 wurden die Begräbniskosten nicht berücksichtigt.

Dagegen erhob die Beschwerdeführer am 31. Oktober 2023 Beschwerde und bat um Berücksichtigung der Begräbniskosten, da diese nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13. November 2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Am 21. November 2023 stellte die Beschwerdeführerin den Vorlageantrag und gab an, dass die Begräbniskosten nicht aus der Verlassenschaft abgedeckt werden, da eine wesentlich höhere Passiva vorliege.

Aufgrund eines Vorhaltes des Gerichtes übermittelte die Beschwerdeführerin vier Rechnungen: Rechnung an die Beschwerdeführerin vom 23. März 2023 des Notars betreffend die seit 2. Februar 2023 für die grundbücherliche Durchführung des Abhandlungsergebnisses (Finanzamtsanzeige durch Selbstberechnung der Steuer, Errichtung und Einbringung des Grundbuchsantrages, Errichtung eines Grundbuchsauszuges) in der Verlassenschaft in Höhe von 1.084,52 Euro, Gebührenbeschluss des Bezirksgerichtes Imst gerichtet an die Verlassenschaft vom 20. Jänner 2023 betreffend die Gerichtskommissionsgebühren des Notars in Höhe von 1.733,66 Euro, Rechnung vom 12. Jänner 2022 eines Notar gerichtet an die Verlassenschaft für die Übersendung des Original-Testaments in Höhe von 50,16 Euro, sowie Mail des Notars ohne Datum an die Beschwerdeführerin betreffend Überweisung der Grunderwerbssteuer und Grundbucheintragungsgebühr in Höhe von 1.273,40 Euro.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Ehemann der Beschwerdeführerin ist im November 2021 verstorben. Im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung gab die Beschwerdeführerin die bedingte Erbantrittserklärung als Alleinerbin ab (siehe Abhandlungsprotokoll des Bezirksgerichtes Imst vom 5. Jänner 2023).

Der Nachlass bestand aus folgenden Aktiva:

- 1) die im Alleineigentum des Verstorbenen stehende Liegenschaft (Wohnung in der ***1*** in Imst) mit einem maßgeblichen dreifachen Einheitswert von 20.711,75 Euro
- 2) Fahrnisse (Einrichtung und Inventar) bewertet mit 500,00 Euro
- 3) Fahrzeuge und Anhänger (bewertet mit Null)
- 4) Guthaben bei der Sparkasse Imst AG betreffend zwei Privatkonten mit 43,82 Euro und 94,80 Euro sowie einem Einlagekonto in Höhe von 525,14 Euro (jeweils bereits der Hälfteanteil)
- 5) Bausparguthaben bei der Bausparkasse Wüstenrot AG in Höhe von 742,34 Euro
- 6) Lebensversicherung (bewertet mit Null, da diese nicht in den Nachlass fällt)
- 7) Guthaben beim Finanzamt Landeck Reutte in Höhe von 313,00 Euro.

Die Aktiva betrugen somit 22.930,85 Euro.

An Passiva wurde folgendes festgehalten:

- 1) Todesfallkosten betreffend die Bestattung und Blumen (4.072,10 Euro, 1.261,80 Euro und 404,00 Euro) in Summe von 5.738,50 Euro
- 2) Grabstätte in Höhe von 1.240,80 Euro
- 3) Honorar Mag. Christian Gasser für Übersendung des Originals-Testaments mit 50,16 Euro
- 4) Darlehensverbindlichkeiten bei der Bausparkasse mit 29.644,76 Euro und 28.590,62 Euro.

Die Passiva betrugen 65.264,84 Euro.

Dies führte zu einer rechnerischen Überschuldung des Nachlasses in Höhe von 42.233,99 Euro. Unter Berücksichtigung des tatsächlichen Wertes der Liegenschaft statt dem dreifachen Einheitswert ist die Liegenschaft nicht überschuldet. Im Rahmen dieses Abhandlungsprotokolls wird die gerichtliche Pauschalgebühr mit 72,00 Euro festgestellt (siehe Abhandlungsprotokoll des Bezirksgerichtes Imst vom 5. Jänner 2023).

An Begräbniskosten begehrte die Beschwerdeführerin die Kosten des Steinmetzes Larcher in Höhe von 1.240,80 Euro, Kosten für Blumen der Blumen Bair GmbH in Höhe von 404,00 Euro sowie Kosten der Bestattung Praxmarer GmbH in Höhe von 1.261,80 sowie 4.072,70 Euro (wie in den Passiva angeführt) sowie weitere Kosten der Bestattung Praxmarer GmbH in Höhe von 422,40 Euro somit in Summe von 7.401,70 Euro.

Die Kosten des Steinmetzes in Höhe von 1.240,80 Euro (siehe Rechnung vom 19. Juli 2022 samt Zahlungsbeleg) wurde im Jahr 2022 bezahlt.

Die Rechnungen der Firma Blumen Bair GmbH (siehe Rechnung vom 06.12.2021 sowie Zahlungsbeleg vom 18. Dezember 2021), der Bestattung Praxmarer GmbH (siehe zwei Rechnung vom 2. Dezember 2021 samt jeweiligen Zahlungsbeleg vom 6. Dezember 2021) wurden im Jahr 2021 bezahlt.

Die Rechnung der Firma Bestattung Praxmarer GmbH vom 17. November 2022 in Höhe von 422,40 Euro betraf die Druckkosten zum Jahrtag des Verstorbenen (siehe Rechnung sowie den Zahlungsbeleg 18. November 2022).

Im Zusammenhang mit dem Begräbnis entstanden Kosten in Höhe von 6.979,30 Euro.

Die Kosten für die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung betrugen 1.855,82 Euro. Sie setzen sich aus der pauschalen Gerichtsgebühr laut Abhandlungsprotokoll in Höhe von 72,00 Euro, dem Gebührenbeschluss des Bezirksgerichtes Imst in Höhe von 1.733,66 Euro (siehe Gebührenbeschluss vom 20. Jänner 2023) sowie den Kosten für die Übersendung des Testamentes in Höhe von 50,16 Euro (Rechnung vom 12. Jänner 2022).

Die weiteren vorgelegten Rechnungen des Notars vom 23. März 2023 und die Kosten laut dessen Mail sind keine Verfahrenskosten für die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammern angeführten unstrittigen Unterlagen.

Die Feststellungen zu den Aktiva und Passiva gründen sich auf das Nachlassinventar, das im Protokoll über die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung vom 5. Jänner 2023 enthalten ist. Das Nachlassinventar ergibt eine rechnerische Überschuldung des Nachlasses in Höhe von 42.233,99 Euro, wobei die Liegenschaft nur mit dem dreifachen Einheitswert in Höhe von 20.711,75 Euro angeführt ist. Auch im Abhandlungsprotokoll wurde durch die Anwesenden festgehalten, dass der Nachlass unter Berücksichtigung des tatsächlichen Wertes der Liegenschaft nicht überschuldet ist. Die Nachlassüberschuldung ergibt sich nur durch Heranziehen des dreifachen Einheitswertes bei der Bewertung der Liegenschaft.

Die Höhe der Begräbniskosten und der Verfahrenskosten ergeben sich aus den vorgelegten Rechnungen.

Die Rechnung vom 17. November 2022 betraf Kosten für den Jahrtag des Verstorbenen und steht daher nicht im Zusammenhang mit dem Begräbnis.

Die Rechnung des Notars vom 23. März 2023 in Höhe von 1.084,52 Euro sowie die Grunderwerbssteuer und Grundbuchseintragungsgebühr laut Mail in Höhe von 1.273,40 Euro betrafen den unentgeltlichen Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin und nicht die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(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.

...

Für die zeitliche Zurechnung einer außergewöhnlichen Belastung gilt das Abflussprinzip des § 19 EStG 1988:

...

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

...

Dabei ist gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach § 34 EStG 1988 setzt eine tatsächlich aus dem Einkommen des betroffenen Jahres geleisteten Aufwand und dessen Zwangsläufigkeit voraus (VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0029). Die Zwangsläufigkeit des Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062 und VwGH 11.12.2016, 2013/13/0064). Es kommt auf die wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen an (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Gemäß § 549 ABGB gehören die Kosten für ein ortsübliches und den Lebensverhältnissen sowie dem Vermögen des Verstorbenen angemessenes Begräbnis zu den auf einer Verlassenschaft haftenden Lasten.

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; d.h. 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 Rz 1 und 5 (Stand 1.11.2014, rdb.at)). Die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen (Peyerl in Jakom EStG, 17. Aufl. (2024), § 34, II. ABC der außergewöhnlichen Belastungen [Rz 90]).

Der Beurteilung der Frage, ob für den Erben durch Bezahlung von Begräbniskosten (und Kosten eines Grabmals) eine "Belastung" überhaupt eingetreten ist, müssen, wenn im Nachlaß Liegenschaften enthalten sind, deren wirtschaftliche Werte (Verkehrswerte) und nicht die für

die Bemessung der Erbschaftssteuer maßgebenden Einheitswerte zugrundegelegt werden (VwGH 25.09.1984, 84/14/0040).

Dass ein Reinnachlass überschuldet ist, genügt nicht. Die Begräbniskosten stellen nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie die Summe der – nach den zuvor abzuziehenden Verfahrenskosten (wie Gerichtsgebühren, Kosten des Gerichtskommissärs sowie anfallende Schätzkosten) – Nachlassaktiva übersteigen, wobei das Nachlassvermögen zu Verkehrswerten zu bewerten wäre.

Die Nachlassaktiv beträgt im gegenständlichen Fall 22.930,85 Euro.

Von diesen Aktiva sind zuerst die abzugsfähigen Verfahrenskosten in Höhe von 1.855,82 Euro.

Somit verbleiben zur Abdeckung der Begräbniskosten 21.075,03 Euro.

Die Begräbniskosten in Höhe von 6.979,30 Euro finden in den Aktiva nach Abzug der Verlassenschaftskosten Deckung. Diese Deckung besteht sogar mit der Bewertung der Liegenschaft mit dem dreifachen Einheitswert. Erfahrungsgemäß wäre der Verkehrswert noch um vieles höher. Daher kann keine Berücksichtigung erfolgen.

Unabhängig davon, wären die Rechnungen dem Abflussprinzip entsprechend auf die Jahre der tatsächlichen Bezahlungen aufzuteilen. Die Rechnung der Firma Blumen Bair GmbH sowie die weiteren Rechnungen der Firma Bestattung Praxmarer GmbH wurden im Jahr 2021 bezahlt. Auch aus diesem Grund wäre kein Ansatz im Jahr 2022 nicht möglich.

Die Rechnung der Firma Bestattung Praxmarer GmbH vom 17. November 2022 betraf Kosten für den Jahrtag des Verstorbenen und gehören somit nicht zu den Begräbniskosten. Die geltend gemachten Kosten laut Rechnung des Notars vom 23. März 2023 samt Grunderwerbssteuer und Grundbucheintragungsgebühr sind Kosten im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin und keine Verfahrenskosten der Verlassenschaftsabhandlung.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 Fall besteht keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Daher war eine Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 7. August 2024