

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Februar 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

- 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 als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

- 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

Mit Datum vom 4. Jänner 2024 wurde über Finanz Online die Einkommensteuererklärung 2023 (Arbeitnehmerveranlagung) elektronisch eingebracht. Beantragt wurde die Berücksichtigung von Begräbniskosten für die im Jahr 2022 verstorbene Mutter der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf) in Höhe von 8.044 Euro, verteilt auf die Kennzahl 731 Begräbniskosten mit einem Betrag über 3.622 Euro und die Kennzahl 735 sonstige außergewöhnliche Belastungen, die nicht unter die Kennzahlen 730, 731 und 734 fallen, in Höhe von 4.422 Euro.

Mit Datum vom 26. Februar 2024 wurde vom Finanzamt ein Ergänzungsersuchen versendet, die Bf wurde aufgefordert, Unterlagen zur beantragten außergewöhnlichen Belastung an das Finanzamt zu übermitteln.

Mit Datum vom 28. Februar 2024 wurde eine Kostenaufstellung der städtischen Bestattung mit der Zahl xxx vom TTMM 2022 über 5.122,62 Euro, eine Rechnung eines lokalen Steinmetzbetriebes vom TTMM 2023 über 4.422 Euro zuzüglich 58 Euro Einreichungsgebühr bei der Friedhofsverwaltung, somit insgesamt 4.480 Euro, und ein Beschluss des Bezirksgerichts Ort in der Verlassenschaftssache der Mutter der Bf, Verstorbene, verstorben am TTMM 2022, an das Finanzamt übermittelt.

Mit Datum vom 29. Februar wurde der Einkommensteuerbescheid 2023 erlassen. Vom Finanzamt wurden 4.422 Euro (Rechnung des Steinmetzbetriebes aus 2023 ohne Einreichungsgebühr) an Aufwendungen anerkannt. Von diesem Betrag wurde der Selbstbehalt gem § 34 Abs 4 EStG 1988 in Höhe von 2.247,56 Euro in Abzug gebracht. In der Begründung wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nur für das Kalenderjahr berücksichtigt werden können, in dem sie gezahlt wurden. Die Aufwendungen (Begräbniskosten – Rechnung vom Juli 2022), die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt wurden, können daher nicht abgezogen werden.

Mit Datum vom 3. März 2024 wurde von der Bf Beschwerde erhoben. Die Bf beantragte die Berücksichtigung der Kosten des Steinmetzbetriebes in Höhe von 4.422 Euro, *wenn „die Beerdigungskosten von 2022 nicht gehen“* würden (offenbar war der Bf nicht bewusst, dass dieser Betrag bereits zuerkannt wurde, allerdings durch den Selbstbehalt nicht in voller Höhe steuerwirksam wurde).

Mit Datum vom 27. März 2024 wurde eine abweisende Beschwerdevorentscheidung erlassen. Begründend wurde vom Finanzamt angeführt, dass nur jene Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, die nach den Grundsätzen des § 19 Abs 2 EStG 1988 tatsächlich im betreffenden Jahr gezahlt worden wären. Dies wären die Kosten für das Grabmal in Höhe von 4.422 Euro. Weiter wurde vom Finanzamt die rechnerische Ermittlung des im Bescheid berücksichtigten Selbstbehaltes gem § 34 Abs 4 EStG 1988 in Höhe von 2.174,44 Euro dargestellt.

Mit Datum vom 28. März 2024 wurde von der Bf ein Vorlageantrag eingebracht. Die Bf begründete dies erneut damit, dass die Grabkosten aus dem Jahr 2023 nicht berücksichtigt worden wären. An Unterlagen übersendet wurden die bereits angeführte Faktura des Steinmetzbetriebes über 4.422 Euro und zusätzlich 58 Euro, insgesamt somit 4.480 Euro, vom TTMM 2023, ein Beschluss des Bezirksgerichts Ort über die Feststellung eines Aktivvermögens in Höhe von 1.643,34 Euro, ein weiterer Beschluss des Bezirksgerichtes über nachträglich hervorgekommene Aktiva in Höhe von 31,21 Euro und die bereits oben angeführte Kostenaufstellung der städtischen Bestattung über einen Betrag in Höhe von 5.122,62 Euro.

Mit Datum vom 22. Juli 2025 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 28. Juli 2025 wurde die Bf aufgefordert, hinsichtlich der beantragten außergewöhnlichen Belastungen Überweisungs- bzw. Barzahlungsbestätigungen an das Gericht zu übermitteln.

Mit Datum vom 26. August 2025 wurde von der Bf eine Bestätigung des Steinmetzbetriebes vom TTMM 2025 an das Gericht übermittelt, in dem dieser bestätigt, den Betrag von 4.480 Euro in Form einer Anzahlung am TTMM 2023 und mittels zweier Ratenzahlungen am TTMM 2022 und TTMM 2023 erhalten zu haben. Weiter eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom TTMM 2022, aus der hervorgeht, dass die Bf eine außerordentliche Unterstützung für Bestattungskosten in Höhe von 750 Euro erhalten habe. Von der Finanzdirektion der Stadt Ort wurde mit Datum vom TTMM 2025 bestätigt, dass die Rechnung vom TTMM 2022 über 3.622,62 Euro inzwischen vollständig beglichen sei und die letzte Rate am TTMM 2023 überwiesen worden wäre. Im ebenfalls übermittelten Beschluss des Bezirksgerichtes Ort vom TTMM 2022 wird ein Aktivvermögen von 1.642,34 Euro ausgewiesen.

Vom Gericht wurde mit der Finanzdirektion der Stadt Ort gem §§ 158 iVm 269 BAO Kontakt aufgenommen. Von der Finanzdirektion der Stadt Ort wurde am TTMM 2025 beaufkuntet, dass die Bf 1.500 Euro bar und 622,62 Euro im Jahr 2022 unmittelbar einbezahlt hat und die restlichen 3.000 Euro auf den Gesamtbetrag von 5.122, 62 Euro verteilt auf 12 zinsfreie Raten zu jeweils 250 Euro bezahlt wurden. Für die Monate 10-12/2022 wurden somit 750 Euro, für die Monate 1-9/2023 2.500 Euro bezahlt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Mutter der Bf ist am TTMM verstorben. Die Begräbniskosten wurden nachweislich von der Tochter beglichen. Insgesamt wurden von der Bf mit Belegen und Zahlungsnachweisen belegt 9.602,62 Euro in den Jahren 2022 und 2023 an Aufwendungen getragen zu haben.

Laut den vorgelegten Beschlüssen des Bezirksgerichts Ort wurde das Aktivvermögen der Verlassenschaft insgesamt mit 1.673,55 Euro festgestellt. Weiter wurde der Bf eine Zuschussleistung der Pensionsversicherungsanstalt über 750 Euro zugesprochen.

Für das strittige Jahr 2023 wurden bisher von der belangten Behörde ein Betrag in Höhe von 4.422 Euro zuerkannt (Anmerkung: Die Bf hat in der Steuererklärung für das nicht strittige und bereits veranlagte Jahr 2022 einen Betrag in Höhe von 6.160,26 Euro an außergewöhnlichen Belastungen für Begräbniskosten beantragt und zuerkannt bekommen. Dieser Betrag umfasst die Begräbniskosten der städtischen Bestattung und die Kosten für einen Kranz und können dem vorgelegten Beschluss des Bezirksgerichts entnommen werden).

Von den gesamten nachgewiesenen Begräbniskosten in Höhe von 9.602,62 Euro sind das Aktivvermögen und der Zuschuss in Höhe von insgesamt 2.423,55 Euro abzuziehen, das sind rechnerisch ca 25,24% der nachgewiesenen Begräbniskosten. Somit verbleibt eine höchstmögliche außergewöhnliche Belastung für die Jahre 2022 und 2023 von zusammen 7.179,07 Euro (= 9.602,62 Euro abzüglich 2.423,55 Euro).

Rechnerisch entfallen durch die aliquote Verteilung der nicht durch Aktivvermögen gedeckten Begräbniskosten auf das Streitjahr 2023 ein Anteil in Höhe von **5.031,45 Euro** und auf das nicht strittige Jahr 2022 ein Anteil in Höhe von **2.147,62 Euro**.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung betreffend das Ableben der Mutter und des festgestellten Aktivvermögens ergeben sich aus den aktenkundigen Beschlüssen des Bezirksgerichts Ort mit der Zahl xxx. Die an die Bf gewährte Unterstützungsleistung für die Bestattungskosten mit einem Betrag in Höhe von 750 Euro ergeben sich aus dem aktenkundigen Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt Landesstelle Ort vom TTMM 2022.

Die Bezahlung der Kosten für das Grabmal ergibt sich aus der vorgelegten Faktura des Steinmetzbetriebes vom TTMM 2023 und der Bestätigung, dass am TTMM 2023 eine Anzahlung in Höhe von 2.200 Euro, am TTMM 2023 die erste Rate über 1.140 Euro und am TTMM 2023 die 2. und letzte Rate über 1.140 Euro, insgesamt somit 4.480 Euro überwiesen wurden.

Die Bezahlung der Bestattungskosten ergibt sich aus der vorgelegten Kostenaufstellung der Stadt Ort vom TTMM 2022 über 5.122,62 Euro, den Angaben der Bf im Verfahren über die Bezahlung von 1.500 Euro und 622,62 Euro im Jahr 2022 und den Angaben der Finanzdirektion Ort vom TTMM 2025 und vom TTMM 2025, die bestätigt, dass die 1.500 Euro und die 622,62 Euro im Jahr 2022 bezahlt wurden bzw dass die restlichen 3.000 Euro in 12 monatlichen Raten zu je 250 Euro, mit der letzten Rate am TTMM 2023, abbezahlt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 34 EStG 1988 aF 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.

(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 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

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 6 312 Euro (Anm. 1) jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

[...]“

Für die zeitliche Zurechnung einer außergewöhnlichen Belastung gilt grundsätzlich das Abflussprinzip nach § 19 Abs 2 EStG 1988. Die außergewöhnliche Belastung ist daher dann steuerwirksam, wenn sie nach § 19 Abs 2 EStG 1988 abgeflossen ist, also regelmäßig im Zeitpunkt der Bezahlung.

Eine Kredit- oder Darlehensaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens (vgl zB VwGH 19.2.1992, 88/14/0170; VwGH 11.3.1992, 90/13/0239; VwGH 27.9.1995, 92/13/0261). Die Belastung des Einkommens tritt erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld (einschließlich Zinsen) ein (vgl VwGH 15.7. 1998, 95/13/0270).

Aus dem Begriff „Belastung“ ist ferner abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind. Ersatzleistungen durch Dritte, wie im konkreten Fall der Zuschuss der Pensionsversicherungsanstalt, kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben.

Es gilt der Grundsatz der vorrangigen Bestreitung der Begräbniskosten aus den vorhandenen Nachlassaktiva (nach § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten). Prinzipiell sind daher Begräbniskosten (einschließlich der Kosten der erstmaligen Errichtung eines Grabmahls) aus dem vorhandenen Nachlass zu befriedigen (vgl VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009).

Die Absetzbarkeit der Begräbniskosten ist der Höhe nach mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmals begrenzt. In der Judikatur des Bundesfinanzgerichts wird der Gesamtrahmenhöchstbetrag nach der Beerdigungskostenverordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde, BGBl II 2003/600 idgF (zuletzt BGBl II 2015/172 mit einem Gesamtrahmenhöchstbetrag von 10.000 Euro), als maßgeblich erachtet. Die von der Bf bezahlten Kosten in Höhe von 9.602,62 Euro übersteigen diesen Höchstbetrag nicht.

Die von der Bf geltend gemachten Begräbniskosten für die im Jahr 2022 verstorbene Mutter sind nach Abzug des vom Bezirksgericht festgestellten Aktivvermögens und eines erhaltenen Zuschusses aliquot entsprechend der getätigten Zahlungen auf die Jahre 2022 und 2023 zu verteilen.

Vom Bundesfinanzgericht wurden nach Rücksprache mit der belangten Behörde die nicht vom Nachlassvermögen bzw Zuschuss gedeckten Kosten aliquot auf die Jahre 2022 und 2023 verteilt.

Für das Streitjahr 2023 ist somit eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von **5.031,45 Euro** und für das Jahr 2022 in Höhe von **2.147,62 Euro** zuzuerkennen.

Tatsachen, die eine Verminderung des Selbstbehaltes gem § 34 Abs 4 EStG 1988 um jeweils einen Prozentpunkt bewirken würden, sind weder aktenkundig, noch wurden solche behauptet.

Eine amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2022 durch die belangte Behörde kann nach Meinung des Bundesfinanzgerichts unterbleiben, da die Verringerung der außergewöhnlichen Belastung auf die festgesetzte Einkommensteuer 2022 (erstattungsfähige Sozialversicherungsbeiträge gem § 33 Abs 8 EStG 1988 in Höhe von 1.213,79 Euro und anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von 637,85 Euro) ohne Auswirkung auf die festgesetzte Gutschrift über -1.852 Euro bliebe.

Zur besseren Übersicht wird nachfolgend die Ermittlung der in den Jahren 2022 und 2023 abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt dargestellt:

<u>Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung</u>		beantragt wurden	
		2022	2023
Begräbniskosten KZ 731			3.622,00
ag Belastung KZ 734		6.160,26	4.422,00
Summe beantragt		6.160,26	8.044,00
		bezahlt wurden	
		2022	2023
Begräbniskosten	4.480,00	0,00	4.480,00
" "	5.122,62	2.872,62	2.250,00
Summe Begräbniskosten nachgewiesen	9.602,62	2.872,62	6.730,00
davon bezahlt im Jahr 2022	2.872,62		
davon bezahlt im Jahr 2023	6.730,00		
Summe Begräbniskosten nachgewiesen	9.602,62		
Guthaben laut Beschluss BG	-1.642,34		
Unterstützung PVA	-750,00		
nachtr. Guthaben laut Beschluss BG	-31,21		
Überhang Kosten/Nachlassvermögen	7.179,07		
davon bezahlt im Jahr 2022 (aliquot mit 74,76%)		2.147,62	
davon bezahlt im Jahr 2023 (aliquot mit 74,76%)			5.031,45
Summe Begräbniskosten bezahlt	9.602,62		
Aktivvermögen bzw Zuschuss	2.423,55		
vom Nachlass gedeckt bzw Zuschuss	25,24%		
vom Nachlass nicht gedeckt	74,76%		

Die außergewöhnliche Belastung der Jahre 2022 und 2023 beträgt daher vor Abzug des Selbstbehalts:

	2022	2023
außergewöhnliche Belastung lt. Erklärung	6.160,26	6.160,26
außergewöhnliche Belastung lt. Bescheid	6.160,26	4.422,00
außergewöhnliche Belastung lt. Aufteilung BFG	2.147,62	5.031,45

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Die Höhe und der Zeitpunkt der Bezahlung der Begräbniskosten, des Aktivvermögens und der erhaltenen Zuschüsse ist eine Frage der Beweiswürdigung, zu deren Überprüfung der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz grundsätzlich nicht berufen ist (vgl. VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066). Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 4. September 2025