

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. August 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 5. August 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen der elektronisch am 8. Mai 2024 eingelangten Einkommensteuererklärung machte die Beschwerdeführerin € 12.716,01 an Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung geltend.

Die Beschwerdeführerin brachte mittels FinanzOnline am 23. Juli 2024 ergänzend vor, dass sie im Jahr 2022 die Begräbnisse ihrer Großeltern bezahlen habe müssen und das Geld aus der erwarteten Steuergutschrift für das Decken der laufenden (Lebenshaltungs-)Kosten benötige.

Dazu legte die Beschwerdeführerin die Beschlüsse des zuständigen Bezirksgerichtes vom 11. Januar 2023 vor, in welchem vom Abhalten von Verlassenschaftsverfahren für die am 11. und 20. November 2022 verstorbenen Großeltern mangels des jeweils € 5.000,00 übersteigenden Vermögens der Erblasser abgesehen wurde. Darin wurde die

Beschwerdeführerin zur Verlassenschaftskuratorin in Zusammenhang mit Arbeitnehmerveranlagungen der Erblasser erklärt und ihr in Abschlag für die von ihr getragenen Begräbniskosten der Großeltern von € 5.477,00 und € 5.211,46 (in Summe € 10.688,46) die Aktiven des überschuldeten Nachlasses von € 3.233,00 und € 3.232,99 (in Summe € 6.465,99) überlassen wurden.

Im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 5. August 2024 folgte das Finanzamt dem Begehren der Beschwerdeführerin nur insofern, als die außergewöhnliche Belastung für die Begräbniskosten auf € 4.222,47 gekürzt und dies damit begründet wurde, dass die beim Gericht nachgewiesenen Begräbniskosten von € 10.688,46 um die übernommenen Aktiven von € 6.465,99 gekürzt worden seien. Aufgrund des für die Summe der außergewöhnlichen Belastung nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) zu berücksichtigenden Selbstbehaltes hätten sich diese auf die Höhe des Einkommens der Beschwerdeführerin nur mit einer Verminderung von € 295,99 ausgewirkt.

Im Weg des FinanzOnline richtete die Beschwerdeführerin am 6. August 2024 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 und brachte noch vor, dass aus den übernommenen Aktiva der Großeltern auch die Kosten der Haushaltsauflösung und Rückzahlungen an die Sozialversicherung bezahlt werden müssten. Diese seien von den eingereichten Begräbniskosten bereits abgezogen worden. Auch müssten noch die Kosten für die Personenbetreuung des Großvaters und die Stromkosten bis zum Todestag, die Mobiltelefone und die Wahlarztrechnungen bezahlt werden. Da für die Beschwerdeführerin durch die Begräbnisse und die Haushaltsauflösung sehr hohe Kosten entstanden seien, ersuche die Beschwerdeführerin um neuerliche Prüfung und Auszahlung sich daraus ergebender Abzüge (wohl gemeint einer Steuergutschrift).

Dazu brachte die Beschwerdeführerin am 25. Oktober 2024 weitere Unterlagen bei. Diese enthalten Aufstellungen der für die Verlassenschaften der Großeltern übernommenen Aufwendungen samt der für die Übernahme der Aktiven zu zahlenden Gebühren aufgeteilt nach den Jahren 2022 (€ 12.776,01) und 2023 (€ 1.240,07) und der dazugehörigen Rechnungen und Belege. Diese enthalten zum Teil auch Aufwendungen, die nicht dem Begräbnis sondern den Lebenshaltungskosten der Erblasser zuzurechnen sind.

In der Beschwerdeentscheidung vom 13. März 2025 wurden keine außergewöhnliche Belastungen aufgrund der von der Beschwerdeführerin in Hinblick auf den Todesfall ihrer Großeltern getragener Kosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Dazu führte das Finanzamt aus, diese Aufwendungen zuerst vom Vater der Beschwerdeführerin hätten getragen werden müssen. Da dieser und die Mutter der Beschwerdeführerin im Jahr 2022 über ein Einkommen über dem Existenzminimum verfügt hätten, wäre der Vater der Beschwerdeführerin zuerst zum Tragen der Begräbniskosten nach den Unterhaltsregeln des § 234 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS

Nr. 946/1811) verpflichtet gewesen. Es läge bei der Beschwerdeführerin keine Zwangsläufigkeit für die Übernahme dieser Aufwendungen im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vor.

Im als „Einspruch“ bezeichneten Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 18. März 2025 erklärte die Beschwerdeführerin, dass ihre Eltern 2022 krankheitsbedingt frühpensioniert beziehungsweise noch Rehageld beziehend gewesen seien, was in der Folge auch zur Frühpensionierung der Mutter geführt habe. Diese hätten nicht über die finanziellen Mittel verfügt, um die Begräbnisse der Großeltern der Beschwerdeführerin zu bezahlen. Es sei also notwendig gewesen, dass die Beschwerdeführerin diese Aufwendungen übernehme, um die Beerdigung der Großeltern überhaupt zu ermöglichen. Das Einkommen der Eltern der Beschwerdeführerin werde zum Großteil für medizinische Behandlungen benötigt.

Im auch der Beschwerdeführerin übermittelten und somit als Vorhalt zu wertenden Bericht über die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 26. Mai 2025 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass, da die Begräbniskosten gegenüber anderen Nachlassverbindlichkeiten nach § 549 ABGB bevorrechtet seien, außergewöhnliche Belastungen nur für durch Nachlassaktiva nicht gedeckte Aufwendungen in Betracht kommen könnten.

Darüber hinaus würden vor allem die Kinder der Erblasser (also der Vater der Beschwerdeführerin) zum Tragen der Begräbniskosten (als Unterhalt) zivilrechtlich verpflichtet sein.

Gemäß § 234 Abs. 1 ABGB schulde das Kind seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande sei, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt habe.

Nach § 234 Abs. 2 ABGB stehe die Unterhaltspflicht der Kinder eines Ehegatten, eines früheren Ehegatten, von Vorfahren und von Nachkommen näheren Grades des Unterhaltsberechtigten im Rang nach. Mehrere Kinder hätten den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten.

Enkel (wie die Beschwerdeführerin) könnten dann zum Unterhalt der Großeltern herangezogen werden, wenn nähere Nachfahren der Großeltern nicht mehr vorhanden oder selbst mittellos seien.

Es sei daher der Vater der Beschwerdeführerin zuerst zum Tragen der Begräbniskosten der Großeltern der Beschwerdeführerin heranzuziehen.

Da der Vater der Beschwerdeführerin aufgrund des etwa gleichen Einkommens, wie seine Ehegattin gegenüber dieser keinen Unterhaltsanspruch habe, werde dessen Leistungsfähigkeit

vom Finanzamt der Einfachheit halber nach dem steuerlichen Existenzminimum nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 bemessen.

Der Vater der Beschwerdeführerin habe im Jahr 2022 entsprechend seines Einkommensteuerbescheides über ein Einkommen in Höhe von € 15.122,38 verfügt, welches damit um € 4.122,38 über dem steuerliche Existenzminimum € 11.000,00 gelegen gewesen sei. Aus diesem Grund sei der Vater der Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen, die Begräbniskosten der Großeltern der Beschwerdeführerin in dieser Höhe zu leisten. Da diese rechtliche Verpflichtung zum Tragen der Begräbniskosten einer sittlichen Verpflichtung dazu vorgehe, komme für die Beschwerdeführerin eine außergewöhnliche Belastung nur in dies übersteigender Betrag in Betracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2022 entsprechend der vorgelegten Rechnungen € 12.303,91 für die Begräbnisse ihrer Großeltern und weitere € 472,10 (in Summe also € 12.776,01) für nach dem Tod der Großeltern zu bezahlende Lebenshaltungskosten der Großeltern (also weitere Schulden der Verlassenschaft) nachweislich ausgegeben.

Der Vater der Beschwerdeführerin und Sohn der Großeltern der Beschwerdeführerin hat im Jahr 2022 ein steuerpflichtiges Einkommen von € 15.122,38 erzielt, von welchem er € 257,72 an Einkommensteuer zu zahlen hatte.

Dabei wurden bei der Berechnung des Einkommens Krankheitskosten sowie Kosten der Behinderung als außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 3.410,22 das Einkommen mindernd in Abzug gebracht.

Ausgehend von den Bruttoeinkünften von € 22.822,66 abzüglich der einbehaltenen Lohnsteuer (€ 1.016,76) und der Sozialversicherungsbeiträge (€ 997,68 und € 166,28) standen dem Vater der Beschwerdeführerin daher im Jahr 2022 also netto € 20.641,94 wovon € 4.723,72 (zumindest im Sinn der Einkommensteuer und der dort geltenden Pauschalregeln, tatsächlich nachgewiesen wurden € 2.731,94) für Krankheitskosten aufzuwenden waren und € 32,00 Kirchenbeitrag angefallen sind.

Daraus ergibt sich ein Betrag von jedenfalls € 15.918,22, welche dem Vater der Beschwerdeführerin im Jahr 2022 für die sonstige Lebensführung zur Verfügung gestanden ist. Gegenüber seiner Ehegattin bestand kein Unterhaltsanspruch oder keine Unterhaltsverpflichtung, da diese über ein nahezu gleich hohes Einkommen im Jahr 2022 verfügt hat.

Die „Mindestpension“, abgeleitet aus dem Ausgleichzulagenrichtsatz für verheiratete Personen, betrug im Jahr 2022 umgelegt auf nur einen Ehepartner € 812,86 monatlich oder jährlich netto € 11.379,97.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem übereinstimmenden Parteien in den vorgelegten Unterlagen sowie dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung, insbesondere in die Steuerakten der Eltern der Beschwerdeführerin.

3. Rechtliche Beurteilung

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

§ 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. ...“

Zu diesen außergewöhnlichen Aufwendungen, welche zwangsläufig erwachsen, gehören nach ständiger Judikatur und Lehre (siehe für Viele Jakom/Peyerl EStG 2024, § 34 Rz 90, Begräbniskosten) unter bestimmten Umständen auch die Begräbniskosten.

Diese gehören, wie schon das Finanzamt richtig dargestellt hat, zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten nach § 549 ABGB („Zu den auf einer Verlassenschaft haftenden Lasten gehören auch die Kosten für ein ortsübliches und den Lebensverhältnissen sowie dem Vermögen des Verstorbenen angemessenes Begräbnis.“) und daher zuerst aus den Nachlassaktiva zu decken.

Für den hier zu beurteilenden Sachverhalt bedeutet dies, dass die auf das Begräbnis der Großeltern entfallenden nachgewiesenen € 12.303,91, welche auch die darauf entfallenden Gebühren enthalten, um die Aktiva des Nachlasses gekürzt werden müssen, um jenen Betrag

zu erhalten, welcher für eine außergewöhnliche Belastung überhaupt in Betracht kommen kann.

Daher hat das Finanzamt grundsätzlich richtig die als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommende Summe im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2022 vom 5. August 2024 um € 6.465,99 gekürzt.

Ausgehend von den im Laufe des Verfahrens mit Belegen nachgewiesenen Begräbniskosten von € 12.303,91 ergibt dies einen Restbetrag von € 5.837,92.

Es ist daher zu prüfen, ob der Vater der Beschwerdeführerin oder diese selbst diese Aufwendungen (€ 5.837,92) zu tragen hatte.

Entsprechend der korrekten Ausführungen im Vorlagebericht, auf welche insofern verwiesen wird, gehören nach § 549 ABGB die dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind sohin vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (siehe VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009 unter Hinweis auf die zivilrechtliche Lehre). Subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen für die Begräbniskosten. Ist also überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen (VwGH aaO.).

Zivilrechtlich haften die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten (vor allem Kinder gegenüber Eltern und Großeltern und umgekehrt) für die nicht im Nachlass gedeckten Begräbniskosten (siehe für viele siehe für Viele Jakom/Peyerl EStG 2024, aaO.).

Der Unterhaltsanspruch gegen Nachkommen, der nach der Wertung des § 243 ABGB einen Ausnahmefall ist (*„Das Kind schuldet seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.“*), setzt nach § 234 Abs. 1 ABGB fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit der unterhaltsberechtigten Eltern voraus (siehe VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024 und die dort zitierte zivilrechtliche Literatur).

Wie schon das Finanzamt im Vorlagebericht dargestellt hat, sind Enkel nach ihren Eltern nur dann für den Unterhalt und die Begräbniskosten heranzuziehen, wenn die Eltern vorverstorben oder diese mittellos sind. Mittellosigkeit ist dann gegeben, wenn es an Selbsterhaltungsfähigkeit mangelt (vergleiche etwa VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024).

Geht man vom Ausgleichzulagenrichtsatz als untere Grenze der Selbsterhaltungsfähigkeit (vergleiche die §§ 292, 293, 296 ASVG, Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 189/1955) aus, bedeutet dies für einen verheirateten Mann wie dem Beschwerdeführer im Jahr ein Jahresnettoeinkommen von € 11.379,97. Dem steht ein Jahresnettoeinkommen des

Vaters der Beschwerdeführerin unter voller Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen des Vaters von € 15.918,22 gegenüber, weswegen der Vater der Beschwerdeführerin nach § 234 Abs. 1 ABGB € 4.538,25 von den Begräbniskosten der Beschwerdeführerin zu tragen hatte.

Nun ist es zwar verständlich und moralisch hochstehend, dass die Beschwerdeführerin durch die Übernahme der gesamten Begräbniskosten ihrer Großeltern, versucht hat, die finanziellen Mittel ihres Vaters nicht auf das für die Selbsterhaltung absolut Notwendige zu beschränken.

Dennoch fehlt es für € 6.465,99 (Gesamtsumme der Aktiva des Nachlasses) und € 4.538,25 (Zahlungsverpflichtung des Vaters der Beschwerdeführerin nach § 234 Abs. 1 ABGB) insgesamt also von € 11.004,24 an der Zwangsläufigkeit der Zahlung der Begräbniskosten durch die Beschwerdeführerin im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 und kommt nur der Restbetrag von 1.299,67 als außergewöhnliche Belastung durch die Übernahme der Begräbniskosten der Großeltern durch die Beschwerdeführerin in Betracht.

Andere Nachlassverbindlichkeiten, wie die von der Beschwerdeführerin übernommenen nachgewiesenen Aufwendungen der Lebensführung ihrer Großeltern von 2022 € 472,00 sind grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar (siehe für die herrschende Lehre, Jakom/Peyerl EStG 2024, § 34 Rz 90, Nachlassverbindlichkeiten).

Im Ergebnis (soweit es den Spruch des Bescheides und nicht bloß die Berechnung betrifft) war daher durch die Auswirkung des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 der angefochtene Bescheid wie in Beschwerdevorentscheidung datiert vom 13. März 2025 abzuändern.

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.

Da sich dieses Erkenntnis, abgesehen von der Sachverhaltsfeststellung, ausschließlich auf die zitierte herrschende Lehre und Judikatur stützt, wurde keinen Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Rechtssache hinausgeht.

Linz, am 3. Dezember 2025

