

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, SV.Nr. ***15***, über die Beschwerde vom 19. August 2025 gegen den Bescheid des ***FA*** DS ***12*** vom 25. Juli 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung)2024 Steuernummer ***13*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

In der am 23.05.2025 über FinanzOnline eingereichten Erklärung betreffend Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2024 wurden von der Bfin. Begräbniskosten für ihren am ***8*** verstorbenen Lebensgefährten idHv. € 9.652,36 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt beantragt.

Ermittlungen des FAÖ:

Vorhalt des FAÖ DS ***12***	26.05.2025
Nachreichung von Unterlagen betreffend des verstorbenen Lebensgefährten (ua. 1 Seite der Einantwortungsurkunde v. 06.11.2024)	27.05.2025

Mit diesem Beschluss des BG ***9*** v.06.11.2024 wurde die Bfin. als testamentarische Erbin in das Vermögen des verst. Lebensgefährten eingewantwortet (siehe Punkt 1 des Einantwortungsbeschlusses v. 06.11.2024).

Vorhalt des FAÖ DS ***12***	18.06.2025
-----------------------------	------------

Vorhaltsbeantwortung -Vorlage des vollständigen Protokolls des zuständigen Notars in ***9*** , ***16*** , ***17***. ***10*** zu GZ ***11***	27.06.2025
---	------------

Im **Vorhalt vom 18.06 2025** wurde vom FAÖ der Hinweis gegeben, dass Begräbniskosten vorrangig von den Aktiva des Nachlasses zu bestreiten sind.

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 25.07.2025** wurden die geltend gemachten Begräbniskosten nicht anerkannt. Die Kosten seien aus dem Nachlassvermögen (Aktiva) zu tragen. Hinsichtlich der restlichen Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wurde ebenfalls eine Anerkennung verweigert, da diese Aufwendungen niedriger seien als der für sie gültige Selbstbehalt in Höhe von € 3.232,64. Es ergab sich eine Gutschrift von € 221 (wofür auch schon eine Rückzahlung vom FAÖ – nach diesbezüglichem Antrag der Bfin.- durchgeführt wurde).

In der rechtzeitigen **Beschwerde** v.19.08.2025 wurden von der Bfin. nunmehr Begräbniskosten im Ausmaß von € 11.692,22 beantragt:

„Mit dem Hinweis auf eine Nachlassüberschuldung von € 95.217,52 könne kein Begräbnis bezahlt werden. Ich bitte Sie den Akt noch einmal zu prüfen. Ich verstehe das nicht. Bitte überprüfen Sie nochmals meinen Akt.Ich bin Ihnen sehr dankbar. Wenn man einen geliebten Menschen nach 2 Stunden reanimiert verliert. Es ist und war eine Tragödie, aber finanziell die zweite Tragödie. Unterlagen seien bereits beim Finanzamt. Danke, liebe Grüße, die Bfin.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** gemäß § 262 BAO vom 05.12.2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

„Gemäß § 549 ABGB gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hiefür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit. Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als

Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, 0359/62). Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben (Anmerkung des Gerichtes: hier nicht vorliegend) und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB Übergabevertrag) resultiert oder ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht“.

Die Beschwerdevorentscheidung wurde mit Zustellnachweis in die elektronische Databox am 05.12.2025 der Bfin. zugestellt.

Mit **Vorlageantrag v. 18.12.2025** (FinanzOnline) wurde von der Bfin. ausgeführt, „*dass die Beschwerdevorentscheidung nicht nachvollziehbar sei. Es sei mit einem Standardtext (oder einem KI-Text) als unbegründet abgewiesen, aber nicht neu berechnet bzw. angesehen. Laut Verlassenschaftsprotokoll des Gerichtes vom 11.10.2024 ergebe sich eine rechnerische Nachlassüberschuldung von € 95.217, 52. Ich ersuche in dieser Angelegenheit, den Akt noch einmal zu überprüfen -alle Unterlagen sind diesbezüglich beim Finanzamt.*“

Im **Vorlagebericht des FAÖ DS ***14*** v.13.02.2026** wurde vom FAÖ DS ***14*** auf einen „*stl. Vertreter (ohne Zustellvollmacht)*“ hingewiesen. Dabei handelt es sich um den Notar im bereits rechtskräftigen abgeschlossenen Verlassenschaftsverfahren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bfin., geb. ***1***, ist wohnhaft in ***2*** (unbeschränkt steuerpflichtig).

Die Bfin. ist Pensionistin und bezog im Beschwerdejahr 2024 steuerpflichtige nichtselbständige Einkünfte laut Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt im Ausmaß von € 28.340,06 (Kennzahl 245 lt.LZ).

Ihr Lebensgefährte, Herr ***6***, geb. ***7***, zuletzt wohnhaft in ***18***, ist am ***8*** verstorben.

Das Verlassenschaftsprotokoll wurde am 11.10.2024 von der zuständigen Substitutin und der Bfin. unterschrieben. Dieses Protokoll wurde dem ***FA*** DS ***12*** von der Bfin. per FinanzOnline am 27.06.2025 übermittelt.

Aus dem Verlassenschaftsprotokoll des zuständigen BG ***9*** v. 11.10.2024 geht hervor, dass sich eine rechnerische Nachlassüberschuldung im Ausmaß von € 95.217,52 ergeben hat.

Davon entfiel auf die Aktiva ein Betrag v. € 52.222,78 und auf die Passiva ein solcher von € 147.440,30.

Die Einantwortungsurkunde wurde vom BG ***9*** am 06.11.2024 erlassen.

Die Bfin. verzichtete auf ein Rechtsmittel gegen den Einantwortungsbeschluss sowie auf dessen Zustellung gemäß den Vorschriften des Zustellgesetzes. Es wurde von ihr die Übermittlung einer Beschlussausfertigung (Einantwortungsurkunde) auf dem Postwege samt Rechtskraftbestätigung ohne Zustellnachweis beantragt.

Im Arbeitnehmerveranlagungsverfahren 2024 hat die Bfin. ihre Eingaben über FinanzOnline ohne Vertretung übermittelt.

Zu den Begräbniskosten (€ 9.652,36 lt. ANV-Antrag 2024) konnte vom Gericht festgestellt werden, dass diese jedenfalls unter den Nachlassaktiva (€ 55.222,78) lagen.

Freibetrag iSd § 35 Abs. 3 EStG 1988:

In der ANV-Erklärung 2024 beantragte sie den Freibetrag gem.§ 35 Abs. 3 EStG 1988 (70 %). Dies deckt sich mit der Aktenlage (Daten des Bundessozialamtes -gültig für 2024, Behindertenpass-Nr.***3***, Ausstellende Behörde: ***4*** ***5*** OÖ.). Die Voraussetzungen des § 35 Abs. 3 EStG 1988 lagen somit hier für 2024 vor. Der mtl. Freibetrag iSd § 29 b StVO war für 2024 hingegen aber nicht anwendbar.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage, insbesondere aus dem Verlassenschaftsprotokoll vom 11.10.2024 des zuständigen Notars ***17***. ***10*** in ***9*** sowie aus der Einantwortungsurkunde des BG ***9*** v. 06.11.2024 sowie den Rechnungen der Begräbniskosten.

Im Verfahren wurden unterschiedliche Angaben zur Höhe der Begräbniskosten von der Bfin gemacht :

Im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2024 wurden diese mit € 9.652,36 bzw. in der Beschwerde mit € 11.822,52 beziffert.

Da aber schon - dem Grunde nach in gemäß § 167 Abs. 2 BAO freier Beweiswürdigung - die Begräbniskosten (unabhängig davon , von welchem angeführten Betrag der Bfin. man ausgeht) eindeutig und zweifelsfrei nicht abzugsfähig sind, weil diese in den Aktiva des Nachlasses (€ 52.222,78) Deckung fanden, war auf die exakte Höhe derselben nicht mehr näher einzugehen.

Die übrigen Kosten der Bfin. wie Brillenrechnung, Apothekenrechnungen, Zahnrechnungen im Gesamtbetrag von € 1.386,55 als ao. Belastung mit Selbstbehalt liegen unter dem Selbstbehalt von € 3.232,64. Auch diese außergewöhnlichen Belastungen waren -nach Überprüfung der Aktenlage- nicht anzuerkennen.

Der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde gewährt € 599 (70 % Grad der Behinderung der Bfin. lt. Aktenlage zum Behindertenpass).

Aus der Abfrage des Gerichtes v. 18.02.2026 (interne Datenbank) ging hervor, dass keine Unzumutbarkeit der Benützung v. öff. Verkehrsmitteln wegen der vorliegenden eigenen Behinderung der Bfin. vorlag (diese Zusatzeintragung fehlte im BHP-Aktenstand 18.02.2026). Wie weiters hervorging, bezog sie auch das Klimaticket für 2024.

Insoweit die Bfin. auf Zurechnungsfragen im Verlassenschaftsverfahren hinweist, wird einerseits auf die Rechtskraft dieses Verfahrens sowie andererseits auf ihren Rechtsmittelverzicht im Verfahren verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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).

Diese drei Voraussetzungen müssen alle gemeinsam vorliegen, damit die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Die Belastung ist nach § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung der Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn sie 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).

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.

Jakom/Peyerl EStG, 2025, 18. Aufl., RZ 52 ff führen in diesem Zusammenhang aus:

„6. Selbstbehalt.

a) Wirtschaftl Leistungsfähigkeit. Eine agB muss die wirtschaftl. Leistungsfähigkeit des StPfl wesentl. beeinträchtigen (Abs 1). Gemeint ist die Berücksichtigung eines nach der Einkommenshöhe einerseits sowie nach dem Familienstand andererseits gestaffelten Selbstbehalts (auf das Vermögen wird nicht Rücksicht genommen). Die Rspr. zieht die mangelnde Beeinträchtigung der wirtschaftl Leistungsfähigkeit indessen auch als Kurzbegründung für das Fehlen einer der übrigen Voraussetzungen einer agB heran (zB VwGH 21.10.99, 98/15/0201 Gegenwert; 15.9.99, 99/13/0101 mangelnde Belastung). Die Höhe des Selbstbehalts wird durch Anwendung des jeweils zutr Prozentsatzes (Abs 4) auf das Einkommen (s Rz 52) ermittelt (krit Pölzl/Pircher RdW 99, 373; BFG 6.2.23, RV/3100206/2019 eine Berechnung abl., bei der nur der Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet wird, der den jeweiligen im Gesetz genannten Grenzbetrag übersteigt), unabhängig davon, ob und aus welchen Gründen dieses im betr. Jahr atypisch hoch ist (UFS 20.4.09, RV/2670-W/07). Übersteigen die geltend gemachten Ausgaben nicht den Selbstbehalt, kann sich der StPfl nicht beschwert erachten, wenn die Behörde berücksichtigungsfähige Ausgaben überhaupt nicht angenommen hat (VwGH 26.11.97, 95/13/0146).

Ausnahmen. Kein Selbstbehalt besteht bei agB iSd Abs . 6, Aufwendungen für behinderungsbedingte Mehraufwendungen...

Bemessungsgrundlage. Als Einkommen, das der Berechnung des Selbstbehalts zu Grunde zu legen ist, ist das Einkommen nach § 2 Abs 2 zu verstehen (VwGH 12.9.01, 96/13/0066; Pölzl ÖStZ 99, 314). Die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nsA sind um die sonstigen Bezüge gem § 67 Abs 1 und 2 zu erhöhen (Kz 220 abzügl Kz 225 des Lohnzettels). Stfreie Einkünfte iSd § 3 fallen nicht unter den Einkommensbegriff des Abs 4; das gilt auch für Einkünfte iSd § 3 Abs 2 (besonderer Progressionsvorbehalt; VwGH 12.9.01, 96/13/0066 Arbeitslosengeld; LStR 834).Aus dem Ausdruck „vor Abzug der agB“ ergibt sich, dass bei der Bemessung des Selbstbehalts nur die Summe jener agB nicht zu berücksichtigen ist, die dem Selbstbehalt unterliegen (VwGH 31.3.03, 98/14/0164); ohne Selbstbehalt abzugsfähige agB (s Rz 53) vermindern die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehalts (Pölzl ecolex 03, 614). Einkünfte, die einem besonderen StSatz von 25 %, 27,5 % oder 30 % unterliegen, sind in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Selbstbehalts nicht einzubeziehen

(WGW/Wanke § 34 Rz 39; zutr. krit. Doralt RdW 07/57, 55), es sei denn, dass zur Regelbesteuerung optiert wird (EStR 6224).“

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt für die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vergleiche VwGH 98/15/0036).

Die Begräbniskosten werden vom Gesetz so behandelt, als ob sie vom Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; das heißt, die Kosten des Begräbnisses sind von der Verlassenschaft zu tragen, der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht gegen die Verlassenschaft (vgl. Manz-Kommentar zum ABGB, Dittrich-Tades, § 549).

Begräbniskosten einschließlich der Kosten der Errichtung eines durchschnittlichen Grabmals (Grabstein mit Grabsteineinfassung) können daher nur insoweit als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, als diese (als bevorrechtigte Nachlassverbindlichkeiten) nicht in den (von Verfahrenskosten gekürzten) Nachlassaktiva Deckung finden. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 549 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB), wonach "zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und Vermögen des Verstorbenen angemessenes Begräbnis gehören". Die Begräbniskosten gehören daher zu den sogenannten bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten.

Es fehlt daher insoweit an der „Zwangsläufigkeit“ dieser Kosten.

Es genügt gegebenenfalls nicht, dass der reine Nachlass überschuldet ist (VwGH 1992/13/0261) und Jakom/Peyerl, EStG, 2025, 18. Aufl., § 34 ABC der ao. Belastungen, Begräbniskosten) .

Zu § 35 Abs.3 EStG 1988 (Freibetrag idHv. € 599) bzw. der VO außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 11/2023 wird vom Gericht unter Hinweis auf Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 35 Rz 1 ff bemerkt:

„§ 35 stellt wie § 34 eine Vorschrift der Einkommensermittlung dar. Der Freibetrag gem Abs 3 wird vor allem aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung gewährt (VwGH 28.5.86, 85/13/0119); er ist von Amts wegen wahrzunehmen, dh. ggf. auch gem § 299 bzw. § 303 BAO. Ein Abzug höherer Kosten ist mögl. (Abs 5), vom StPfl. aber geltend zu machen (s Rz 13). Der Freibetrag steht nur einem unbeschränkte StPfl. zu (dh. auch StPfl. iSd § 1 Abs 4); beschr. StPfl. haben keinen Anspruch (§ 102 Abs 2 Z 3; Pölzl SWK 09, S 741).

Zur VO betreffend außergewöhnliche Belastungen, BGBl. I 303/1996 idF BGBl. II 11/2023

§ 1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen normiert:

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung
-
-

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

§ 2 (hier nicht anwendbar)

§ 3 leg.cit. normiert:

(1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

(2)

Wie bereits im Abschnitt Beweiswürdigung ausgeführt, lagen nach der Aktenlage im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 29 b STVO für 2024 (im Veranlagungszeitraum nicht vor (fehlende Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öff. Verkehrsmittel“ im BHP).

Zusammenfassung

Im Beschwerdefall ergab sich zweifelsfrei, dass die geltend gemachten Begräbniskosten jedenfalls in den Nachlassaktiva Deckung finden.

Mangels Zwangsläufigkeit sind diese Kosten für den verst. Lebensgefährten steuerlich dem Grunde nach nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 abzugsfähig.

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.

Es entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass Begräbniskosten insoweit keine außergewöhnliche Belastung darstellen, als sie in den Nachlassaktiva Deckung finden (vgl. VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; VwGH 27.9.1995, 92/13/0261).

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 18. Februar 2026