

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Oktober 2022 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 295a BAO auf Änderung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer 2021 vom 3.8.2022 wurde der Bf. veranlagt, ohne Berücksichtigung von Krankheits- und Begräbniskosten, da kein Nachweis erbracht wurde. Aufgrund einer Beschwerde erließ das Finanzamt die Beschwerdeventscheidung vom 7. September 2022 und änderte den Bescheid vom 3.8.2022 dahingehend ab, dass das Finanzamt Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 8.506,50 € anerkannte und davon einen Selbstbehalt von 3.957,96 € abzog.

Am 12. September 2022 beantragte der Beschwerdeführer gemäß § 295a BAO eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 7.9.2022 mit folgender Begründung:

„Für die Notfallkosten (Tod des Sohnes) wurde mir in zwei Zeiträumen (2020 und 2021) ein Selbstbehalt angerechnet. Die Notfallkosten betreffen nur einen Notfall und wurden wegen der Rahmenbedingungen, wie sie durch die COVID-19 Pandemie gesteuert, auf zwei Jahre verteilt. Die Ursache für die Verteilung liegt nicht in meiner Verantwortung. Weiters konnten Teile der Kosten für den einen Notfall (Leichenschmaus € 700,-) nicht mit Beleg nachgewiesen werden.“

Die Ursache lag auch hier in den Pandemiemaßnahmen und zwischenzeitig ist der Betreiber des Betriebes auch verstorben. Ersuche um Korrektur des Einkommensteuerbescheides“.

Mit Bescheid vom 11.10.2022 wurde der Antrag gemäß § 295a BAO vom 12.09.2022 auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 7.9.2022 abgewiesen mit folgender Begründung:

„Gemäß § 34 Abs.1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein.*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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 berechnendem Selbstbehalt übersteigt.

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nur die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 in Form einer erschöpfenden Aufzählung angeführten Aufwendungen abgezogen werden. Darunter fallen

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden*
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung*
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung*
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird*
- Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden und*
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung.*

Begräbniskosten/Kosten für einen Grabstein/Grabeinfassung fallen somit nicht unter diese erschöpfend aufgezählten Aufwendungen und sind, um den zumutbaren Selbstbehalt zu kürzen.

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

§ 295a BAO ist eine reine Verfahrensbestimmung. Sie dient der Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von Bescheiden, welche vor Eintritt des Ereignisses erlassen wurden. Ereignisse, die einer Bescheidänderung nach § 295a BAO zugrunde liegen, müssen daher nach Ergehen jenes Bescheides verwirklicht werden, auf dessen Änderung sie gestützt wird.

Die Anrechnung eines zumutbaren Selbstbehaltes auf geltend gemachte Begräbniskosten ist ein fest verankerter Bestandteil der Rechtsprechung.

Auch können diese Aufwendungen nur in jenem Veranlagungsjahr berücksichtigt werden, in dem sie nachweislich gezahlt wurden.

Aus welchen Gründen eine Aufteilung der Begräbniskosten erfolgt ist, ist für die gesetzliche Beurteilung nicht relevant.

Da es unter den gegebenen Umständen an einem nachträglichen Ereignis als Grundlage für eine Bescheidänderung nach § 295a BAO fehlt, konnte dem diesbezüglich eingebrachten Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 295 a BAO nicht entsprochen werden.

Wir haben nur jene Ausgaben berücksichtigt, die im Veranlagungsjahr gezahlt wurden“.

Gegen diesen Abweisungsbescheid erhob der Beschwerdeführer am 10. November 2022 Beschwerde mit dem Antrag, den Bescheid dahingehend abzuändern, dass auf Grund öffentlicher Ereignisse (Corona Pandemie), der weitere Selbstbehalt für 2021 nicht zur Anwendung komme, da der für das einmalige, besondere und nicht abwendbare Ereignis anzuwendende Selbstbehalt bereits 2020 angewendet wurde.

Das Finanzamt hat mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.12.2022 die Beschwerde als unbegründet abgewiesen im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Anrechnung eines zumutbaren Selbstbehaltes auf geltend gemachte Begräbniskosten ein fest verankerter Bestandteil der Rechtsprechung sei.

Auch können diese Aufwendungen nur in jenem Veranlagungsjahr berücksichtigt werden, in dem sie nachweislich gezahlt worden seien.

Am 31.12.2022 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde – Vorlageantrag gem § 264 Abs 1 BAO - an das Bundesfinanzgericht und wiederholte das bisherige Vorbringen und den Abänderungsantrag.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 7.2.2023 zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sohn des Beschwerdeführers verstarb am tt.08.2020 (Beschluss Bezirksgericht Tulln vom tt.01.2021, GZ ***GZ***). Die Verlassenschaft war überschuldet (Aktiva 528,00 €,

Verbindlichkeiten 23.130,40 €). Dem Vater wurden die Aktiven der überschuldeten Verlassenschaft gegen Bezahlung der bevorrechtigten Begräbniskosten samt Nebenauslagen in Höhe von 4.171,40 € an Zahlungsstatt überlassen.

Im Jahr 2021 bezahlte der Beschwerdeführer Kosten für eine Grabeinfassung laut Rechnung vom 16.09.2021 iHv 8.300,00 €. Eine Restlieferung wurde am 27.10.2021 mit 150,00 € in Rechnung gestellt.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 07.09.2022 (BVE zur ursprünglichen Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 03.08.2022) berücksichtigte das Finanzamt Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 8.506,50 € und zog einen Selbstbehalt von 3.957,96 € ab.

Der Beschwerdeführer bringt in seinem Antrag gemäß § 295a BAO vor, dass die Aufteilung der Begräbniskosten auf zwei Kalenderjahre (2020 und 2021) auf die Auswirkungen im Zusammenhang mit der Pandemie zurückzuführen sei. Bedingt durch die Corona-Pandemie sei die Suche nach einem entsprechenden Fachbetrieb wesentlich erschwert gewesen. Lockdown, mangelnde Verfügbarkeit der Mitarbeiter etc. hätten dazu geführt, dass erst im November 2020 ein geeignetes Angebot eines Fachbetriebes erhalten worden sei. In den Wintermonaten würden die notwendigen Arbeiten vom Fachbetrieb nicht durchgeführt. Erst im Frühjahr 2021 sei an eine Umsetzung des Auftrages denkbar gewesen.

Die belangte Behörde führt demgegenüber aus, dass die Aufwendungen nur in jenem Veranlagungsjahr berücksichtigt werden können, in dem sie nachweislich gezahlt wurden. Aus welchen Gründen eine Aufteilung der Begräbniskosten erfolgt sei, sei für die gesetzliche Beurteilung nicht relevant.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt und die Feststellungen ergeben sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen und dem Parteivorbringen und sind zwischen den Parteien unstrittig.

Streitpunkt:

Strittig ist nunmehr die rechtliche Beurteilung, ob die pandemiebedingte Aufteilung der Begräbniskosten auf zwei Jahre die mehrfache Anrechnung des Selbstbehaltes ausschließt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988).

Begräbniskosten stellen eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn sie aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Der Verwaltungsgerichtshof erkennt Begräbniskosten dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen an (VwGH 12.5.1980, 737/78; zitiert nach Krammer/Seebacher, Lohnsteuer 2026, Rz 291).

Begräbniskosten sind jedoch nicht unter die erschöpfende Aufzählung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 aufgenommen, die ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abzugsfähig sind.

Daher ist bei Begräbniskosten der zumutbare Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 anzurechnen.

Außergewöhnliche Belastungen können nach der ständigen Rechtsprechung nur in jenem Kalenderjahr berücksichtigt werden, in dem sie tatsächlich gezahlt wurden (BFG vom 16.1.2026, RV/7102912/2022). Dies entspricht dem Zuflussprinzip im österreichischen Steuerrecht. Die Aufteilung der Begräbniskosten auf zwei Jahre führt daher dazu, dass in jedem Jahr, in dem Zahlungen geleistet wurden, der Selbstbehalt anzurechnen ist.

Der Bf. stützt seinen Antrag gemäß § 295a BAO und die Beschwerde darauf, ob die pandemiebedingte Aufteilung der Begräbniskosten auf zwei Jahre die mehrfache Anrechnung des Selbstbehalts ausschließt.

§ 295a Abs. 1 BAO lautet:

Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von amtswegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Abs. 2 Die Entscheidung über die Abänderung steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erfassung des abzuändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung, die keinen Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze nimmt. Es ist den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglichen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt (VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren 4, § 295a BAO Rz 4; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 295a E 6).

Ein Ereignis ist rückwirkend im Sinne des § 295a BAO, wenn es nach Entstehen des Abgabeananspruches eintritt und es sich um später entstandene Umstände (nova producta) handelt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 7.7.2011, 2007/15/0155; VwGH 27.2.2014, 2013/15/0134) sind Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabeanprüche ergibt. § 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren.

Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich außerdem in der Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. mit weiteren Hinweisen nochmals das angeführte Erkenntnis vom 25.6.2008).

Die Corona-Pandemie und die dadurch bedingte Verzögerung der Fertigstellung der Grabeinfassung stellen kein nachträgliches Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Es handelt sich vielmehr um Umstände, die bereits bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides bestanden und berücksichtigt werden konnten. Die Aufteilung der Begräbniskosten auf zwei Jahre ändert nichts an der Tatsache, dass in jedem Jahr, in dem Zahlungen geleistet wurden, der Selbstbehalt anzurechnen ist. Dies folgt aus der materiellen Rechtslage des § 34 EStG 1988 und nicht aus einem nachträglichen Ereignis (VwGH 1.3.2022, Ra 2021/13/0134).

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, der Selbstbehalt sei bereits 2020 für denselben Notfall angerechnet worden, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Selbstbehalt keine pauschale Belastung für ein bestimmtes Ereignis ist, sondern eine prozentuale Belastungsgrenze, die für jedes Kalenderjahr neu berechnet wird (§ 34 Abs. 4 EStG 1988). Die mehrfache Anrechnung des Selbstbehalts bei Aufteilung von Aufwendungen auf mehrere Jahre entspricht der gesetzlichen Systematik.

Die Aufteilung auf zwei Jahre aufgrund der Corona-Pandemie begründet kein nachträgliches Ereignis im Sinne des § 295a BAO und führt nicht zu einer abweichenden rechtlichen Beurteilung.

Da im Streitfall kein Ereignis eingetreten ist, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches hat, war dem Beschwerdebegehren auf Abänderung des Bescheides gem. § 295a BAO der Erfolg zu versagen.

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 der Streitfall nicht von der Lösung einer solchen Rechtsfrage abhängig war, war die Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. September 2026