

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 04.11.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 14.07.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

In ihrer mit 01.04.2015 datierten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 machte die Bf. Krankheitskosten von 300,84 Euro, Begräbniskosten von 3.695,23 Euro sowie sonstige außergewöhnliche Belastungen von 1.056,38 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend. Der Vollständigkeit halber ist anzuführen, dass die Adresse der Bf. auf 1 lautet.

Aus der der Arbeitnehmerklärung beigelegten, den Ehegatten der Bf. Herrn Dr. x als Rechnungsempfänger ausweisenden Faktura der Stadtwerke m GmbH war ersichtlich, dass sich die Begräbniskosten für die am nn verstorbene Frau y auf den Betrag von 3.404,53 Euro belaufen haben. Des Weiteren wurden Aufwendungen für Blumenschmuck in Höhe von 200 Euro, eine Restaurantrechnung im Ausmaß von 90,70 Euro (Person des Rechnungsempfänger nicht lesbar, bzw. nicht vorhanden) sowie aus der am 16.08.2013 erfolgten Räumung der Wohnung der Verstorbenen herrührende Kosten von 992,50 Euro (Rechnungsempfänger Fam. z1) belegmäßig nachgewiesen.

Mit der Begründung, dass die Fakturen der Begräbniskosten nicht auf den Namen der Bf. lauten würden, bzw. Umzugskosten (wohl gemeint Räumungskosten) als nicht zwangsläufig erwachsen zu qualifizieren seien, wurden die beantragten Aufwendungen in dem mit 14.07.2015 datierten Einkommensteuerbescheid für das 2013 nicht als außergewöhnlichen Belastungen anerkannt.

Anzumerken ist, dass vorgenannter Bescheid als Zustelladresse 2 ausweist.

Mit Schriftsatz vom 29.07.2015 ersuchte die Bf. einerseits um Veranlagung der Einkommensteuer des Jahre 2013 laut der Erklärung vom 01.04.2015, anderseits gab

diese dem Finanzamt bekannt, nunmehr eine auf den Betrag von 760,99 Euro (Ergänzung der Grabinschrift) aufgefunden zu haben, wobei nämlicher Betrag den bisher beantragten Begräbniskosten zuzuschlagen sei.

In einem mit 06.10.2015 datierten Schriftsatz wurde seitens der Bf. - unter Bezugnahme auf die gelegte Erklärung vom 01.04.2015 sowie die mit 29.07.2015 datierte Ergänzung die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 urgert.

Mit Schriftsatz vom 04.11.2015 erhab die Bf. gegen den mit 14.07.datierten Einkommensteuerbescheid 2013 Beschwerde, wobei diese - unter Bezugnahme auf eine dem Rechtsmittelschriftsatz beigelegte, eine handschriftliche Änderung der Zustelladresse von 2 auf 1 ausweisende Ablichtung des bekämpften Bescheides - einleitend auf den Umstand hinwies, dass der bekämpfte Bescheid zwar nach wie auf 14.07.2015 laute, wiewohl die Zustellung desselben an die (richtige) Adresse 1 erst vor 14 Tagen erfolgt sei.

Nach der Auffassung der Bf. stellen Kosten für das Begräbnis der Mutter ihres Ehegatten im Ausmaß von 3.404,53 Euro in Anbetracht der Überschuldung des Nachlasses und der nachweislich zum 01.08.2013 erfolgten Kündigung des auf ihren Namen lautenden Bausparvertrages basierenden, im Weg der Direktüberweisung an die Stadtwerke m GmbH bewirkten Bestreitung derselben außergewöhnliche Belastungen dar.

Ebenso verhalte es sich mit den Räumungskosten für die Wohnung ihrer verstorbenen Schwiegermutter, da einerseits die Rückgabe der Wohnung ob in des in Wien gelegenen Wohnsitzes unumgänglich gewesen sei, andererseits die als vormalige Bestandgeberin fungierende Gemeinde m auf einer besenreinen Übergabe der Wohnung bestanden habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) der belangten Behörde vom 16.11.2015 wurde die Beschwerde gemäß § 260 BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

In ihrem mit 15.12.2015 datierten Vorlageantrag wurde unter grundsätzlicher Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 04.11.2015, nochmals auf den Umstand der Änderung der Zustelladresse und der daraus resultierenden fristgerechten Einbringung des Rechtsmittels verwiesen.

Mit BVE vom 25.01.2016 wurde die mit 16.11.2015 datierte BVE aufgehoben.

In der Folge erging eine mit 29.01.2016 datierte die Beschwerde der Bf. vom 23.12.2015 (richtig wohl 04.11.2015) gegen den Einkommensteuerbescheid vom 16.11.2015 (richtig wohl 14.07.2015) abweisende BVE. Hierbei führte das Finanzamt begründend aus, dass die von der Bf. getragenen Begräbniskosten in ihrer zivilrechtlichen Eigenschaft als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten ob vorrangig bestehender, aus dem Unterhaltsrechts gegenüber seiner verstorbenen Mutter herrührenden Haftung des Ehegatten den Tatbestand der Zwangsläufigkeit nicht erfüllen.

Am 02.03.2016 langte beim Finanzamt ein gegen jetztgenannte BVE erhobener Vorlageantrag ein, in welchem die Bf. unter nochmaliger Bezugnahme auf die bisher vorgebrachten Argumente, mit der Begründung des Bestehens einer moralischen Verpflichtung - den nunmehr modifizierten - Antrag auf Anerkennung der via

Auflösung ihres Bausparvertrages getragenen Begräbniskosten von 3.404,53 Euro als außergewöhnliche Belastung.

Mit Vorhalt vom 23.08.2016 wurde die Bf. aufgefordert die Einantwortungsurkunde, respektive das Verlassenschaftsprotokoll zum Nachweis der Überschuldung des Nachlasses nachzureichen.

Den nachgereichten Beschlüssen des BG m vom 11.12.2013 bzw. vom 27.03.2014 ist zu entnehmen, dass die Nachlassaktiva der verstorbenen Frau y im Ausmaß von **311,57 Euro** dem erblichen Sohn Herrn Dr. x auf Abschlag seiner Forderung für bezahlte Bestattungskosten von **3.404,53 Euro** sowie zur Berichtigung weiterer Nachlassverbindlichkeiten von **353,66 Euro** sowie ein aus einem Steuerguthaben der Verstorbenen herrührender nachträglicher Nachlass von **1.602 Euro** gemäß § 154 AußStrG an Zahlungsstatt überlassen wurde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Festgestellter Sachverhalt**

Ausgehend von der Aktenlage, den nachgereichten Gerichtsbeschlüssen, dem Vorbringen der Bf. sowie ergänzender verwaltungsgerichtlicher Ermittlungen legt das BFG dem Erkenntnis nachstehend festgestellten Sachverhalt zu Grunde:

Der im streitgegenständlichen Zeitraum aus Aktiva von **311,57 Euro** bestehende Nachlass der am nn verstorbenen Frau y wurde mit Beschluss des BG m vom 11.12.2013 ihrem erblichen Sohn und Ehegatten der Bf. Herrn Dr. x auf Abschlag seiner Forderung für bezahlte Bestattungskosten von **3.404,53 Euro** an Zahlungsstatt überlassen. Nach dem mit 28.10.2014 datierten Einkommensteuerbescheid 2013 belief sich das zu versteuernde Einkommen Dris. z1 auf den Betrag von **98.780,56 Euro**.

Der den Antrag der in 1 wohnhaften Bf. auf Abzug obiger Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung "ablehnende" Einkommensteuerbescheid 2013 vom 14.07.2015 trägt die Anschrift 2 und wurde dieser in der Folge an nämliche Adresse gesandt. Wie aus Beilagen der Beschwerde vom 04.11.2015 ersichtlich wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 unter handschriftlicher Änderung der Zustelladresse auf 1 der Bf. an diese Adresse zugestellt, wobei das Ausstellungsdatum des Bescheides unverändert auf 14.07.2015 lautet. Als Zeitraum der Zustellung - des evidenter Maßen ohne Zustellnachweis versandten Bescheides - wird seitens der Bf. die zweite bzw. dritte Oktoberwoche 2015 angeführt.

In der Folge tritt die Bf. in ihrem mit 15.12.2015 datierten Vorlageantrag der die Zurückweisung der Beschwerde wegen Fristversäumnis aussprechenden BVE vom 16.11.2015 einerseits mit der Bekräftigung der Zustellung des angefochtenen Bescheides in der zweiten Oktoberhälfte 2015 entgegen, anderseits erachtet sich diese ob einer aus dem Vorliegen eines überschuldeten Nachlasses gegenüber ihrer verstorbenen Schwiegermutter herrührenden moralischen Verpflichtung die Begräbniskosten von

3.404,53 Euro zu begleichen, in ihrem Recht, nämliche, nachweislich aus eigenen Mitteln bestrittenen Aufwendungen im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2013 als außergewöhnliche Belastung abziehen zu dürfen beschwert.

## **2. Rechtliche Würdigung**

Der unter Punkt 1 dargestellte Sachverhalt war wie folgt zu würdigen:

### **2.1. Verfahrensrechtliche Vorbemerkungen**

Nach - der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmung des § 300 Abs. 1 Satz 1 BAO (idF **vor** dem AbgÄG 2016, BGBl. I 2016/117) können Abgabenbehörden unter anderem **ab Stellung des Vorlageantrages** mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen bei **sonstiger Nichtigkeit** weder abändern noch aufheben.

Unter Hinweis auf das an oberer Stelle dargelegte Verwaltungsgeschehen war sohin die Abgabenbehörde ex lege verpflichtet, auf Grund des Vorlageantrages vom 15.12.2015 die mit 04.11.2015 datierte Beschwerde gegen den mit 14.07.2015 datierten Einkommensteuerbescheid 2013 dem Verwaltungsgericht umgehend vorzulegen. Demzufolge wurden seitens der belangten Behörde sowohl mit der Erlassung der die Aufhebung der, die Zurückweisung der Beschwerde aussprechenden BVE vom 16.11.2015 verfügenden BVE vom 25.01.2016, als auch durch die im Anschluss daran erfolgte Erlassung der die Abweisung der Beschwerde aussprechenden BVE vom 29.01.2016 richtige Verwaltungsakte gesetzt.

### **2.2. Streitgegenstand**

Ungeachtet der unter Punkt 2.1. erfolgten Ausführungen hat das BFG über die - ob Einbringung des Vorlageantrages vom 15.12.2015 - gemäß § 264 Abs. 3 erster Satz BAO wiederum unerledigte, Beschwerde vom 04.11.2015 zu befinden, wobei nach der Vorprüfung der Rechtzeitigkeit des Rechtsmittels, die Beurteilung der Anerkennung der im Ausmaß von **3.404,53 Euro** von der Bf. beglichenen Begräbniskosten (laut der im Schriftsatz vom 02.03.2016 nunmehr auf nämlichen Betrag eingeschränkten Beschwerde) als außergewöhnliche Belastung den Streitgegenstand.

### **2.3. Fristgerechte Einbringung der Beschwerde vom 04.11.2015**

Nach der Bestimmung des § 245 Abs. 1 Satz 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat.

Was nun den Beginn der Frist anlangt so wird dieser bei schriftlichen Bescheiden im Regelfall am Tag von dessen Zustellung in Gang gesetzt (vgl. Ritz BAO<sup>5</sup> § 245 Tz 5).

Betreffend den Tag der Zustellung des mit 14.07.2015 datierten, per handschriftlicher Ausbesserung auf die tatsächliche Wohnadresse der Bf. lautenden und ohne Zustellnachweis versendeten Einkommensteuerbescheides 2013 gelangt das BFG - wie nachstehend näher ausgeführt -, zur Überzeugung, dass dieser tatsächlich als im Zeitraum zweite bzw. dritte Oktoberwoche 2015 gelegen zu erachten ist.

Diese Schlussfolgerung liegt vor allem in der Tatsache begründet, dass die am 04.11.2015 erfolgte Beschwerdeerhebung eindeutig in einem zeitlichen Konnex mit einer neuerlichen, - offenbar als Reaktion auf einen die Veranlagung des Jahres 2013 urgierenden Schriftsatz der Bf. vom 06.10.2015 - erfolgten Zustellung des mit der nunmehr richtigen Zustelladresse der Bf. versehenen Einkommensteuerbescheides 2013 gelegen ist, mit der Folge, dass in Übereinstimmung mit den diesbezüglichen Ausführungen der Bf. die Beschwerde als fristgerecht eingebbracht zu qualifizieren und ergo dessen einer meritorischen Erledigung zuzuführen ist.

## **2.4. Anerkennung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung**

Die Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet wie folgt:

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).

Gemäß Abs. 3 der genannten Norm erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Die in § 34 Abs. 1 Ziffern 1 bis 3 EStG 1988 genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig, sprich kumulativ gegeben sein. Es bedarf daher keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es beispielsweise am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt.

Festzuhalten ist, dass eine außergewöhnliche Belastung nur der Steuerpflichtige geltend machen kann, der die Ausgaben getätigt hat.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeutet letztangeführte Aussage, dass zwar die Faktura des Bestattungsunternehmen vom 25.07.2013 den Ehegatten der Bf. als Leistungsempfänger ausweist, dessen ungeachtet aber die Bf. laut nachgereichter Unterlagen die Begräbniskosten von 3.404,53 Euro am 01.08.2013 durch Auflösung des auf ihren Namen lautenden Bausparvertrages und Überrechnung nämlicher Summe aus eigenem getragen hat.

Gemäß § 549 ABGB gehören zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten auch die Kosten für das dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessene Begräbnis. Die Aufwendungen für ein Begräbnis sind also in erster Linie aus dem Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten, das zu diesen Zwecken

mit den Verkehrswerten (und nicht den Einheitswerten) zu bewerten ist. Eine Verpflichtung des Erben, für diese Kosten aus eigenem aufzukommen, kann daher nur dann in Betracht kommen, wenn kein für diesen Zweck hinreichendes Nachlassvermögen vorhanden ist (*Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer § 34 Einzelfälle Rz 1*).

Unter Bezugnahme auf vorstehende Ausführungen ist festzuhalten, dass auf Grund der im Verwaltungsverfahren nachgereichten Beschlüssen des BG m einerseits die Überschuldung des Nachlasses der verstorbenen Frau y hinreichend dargelegt ist, anderseits dem erblichen Sohn der Verstorbenen im Jahr 2013 Nachlassaktiva im Ausmaß von 311,57 Euro auf Abschlag seiner Forderung für bezahlte Begräbniskosten von 3.404,53 Euro und zur Berichtigung weiterer im Ausmaß von 353,66 Euro bestehender Nachlasspassiva an Zahlungsstatt überlassen wurde.

Darüber hinaus haften zivilrechtlich die zum Unterhalt der Verstorbenen Verpflichteten (vor allem Kinder gegenüber Eltern und Großeltern und umgekehrt) für die nicht im Nachlass gedeckten Begräbniskosten.

Bei Vorhandensein Unterhaltpflichtiger ergibt sich Zwangsläufigkeit der Zahlung durch einen nicht unterhaltpflichtigen Besteller des Begräbnisses **nur** bei mangelnder Durchsetzbarkeit des Regressanspruches (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG<sup>14</sup> § 34 Rz 78*).

Nach Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 11. Lfg. (Juli 2007), § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort "Begräbniskosten", trifft die sittliche Verpflichtung zur Kostentragung in erster Linie die Erben.

Eine Einschränkung auf den Kreis der Erben (wie von Quantschnigg/Schuch, § 34 Tz 38 „Begräbniskosten“ vorgeschlagen) würde allerdings dazu führen, dass eine außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen wäre, wenn jemand ohne Erben verstirbt (Hinweis auf Pülzl, RdW 1999, 553).

Dem entspricht auch die in Jakom /Baldauf, EStG , 2015, § 34 Rz 90, Stichwort "Begräbniskosten", geäußerte Ansicht, wonach eine außergewöhnliche Belastung auf Grund sittlicher Verpflichtung zur Übernahme von Begräbniskosten nicht ausgeschlossen, allerdings auf Fälle **nicht bestehender bzw. nicht durchsetzbarer Erstattungsansprüche** beschränkt ist, wie z.B. bei Begräbniskosten für einen vermögenslosen Lebensgefährten.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass auch der unabhängige Finanzsenat (UFS) in der Berufungsentscheidung vom 21.08.2012, RV/0374-G/10 zu letztgenannter Schlussfolgerung gelangt ist, respektive die eingeschränkte Anerkennung der durch Dritte getragenen Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung Eingang in das Erkenntnis des BFG vom 27.08.2014, RV/7103550/2014 Eingang gefunden hat.

In Anbetracht obiger Ausführungen traf im zu beurteilenden Fall somit die Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten den Ehegatten der Bf., wobei dieser - ausgehend von der an oberer Stelle dargelegten Einkommensverhältnisse im streitgegenständlichen

Zeitraum - die Kosten für das Begräbnis seiner Mutter aus eigenem Einkommen bestreiten hätte können.

Demzufolge erfüllte die Begleichung der Begräbniskosten durch die Bf. - in Ermangelung gegenüber ihrem Ehegatten **nicht bestehender** bzw. **nicht durchsetzbarer** Erstattungsansprüche - nicht das zur Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung - unabdingbar zu erfüllende Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

### **Zulässigkeit einer 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 derartiger Rechtsfrage liegt insoweit nicht vor, da sich die Rechtsfolge der Nichtanerkennung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung mangels Zwangsläufigkeit direkt aus den Vorschriften des EStG 1988 ergibt.

Wien, am 29. Mai 2017