

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 24. Februar 2016, betreffend Einkommensteuer für 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Beschwerdegegenständlich sind von der Beschwerdeführerin (Bf.) als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Begräbniskosten für ihren verstorbenen Vater.

Die außergewöhnliche Belastung machte die Bf. wie folgt geltend:

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag
Begräbniskosten	731	5.000,00 €

Das Finanzamt ersuchte die Bf. diesbezüglich, die als außergewöhnliche Belastung geltende gemachten Begräbniskosten mittels Belegen nachzuweisen.

Das Finanzamt berücksichtigte bei der Veranlagung die Begräbniskosten mit folgender Begründung nicht als außergewöhnliche Belastung:

Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB Übergabsvertrag als Rechtsnachfolger) resultiert oder ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht.

Mit *Beschwerde* wurde die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragt, dass die Einkommensteuer für 2014 in Höhe von € 1.181,-- festgesetzt wird. Dies aus folgenden Gründen:

Im Zuge der Einkommensteuererklärung für 2014 wurden die Begräbniskosten für den Vater, die im Jahr 2014 beglichen wurden, iHv € 5.000,-- als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Diese wurden im Rahmen der Veranlagung mit der Begründung nicht anerkannt, weil eine Absetzung von Begräbniskosten nicht möglich sei, wenn der Verkehrswert bereits vor dem Todesfall übergebener Liegenschaften die Begräbniskosten übersteigt.

Im angefochtenen Bescheid wurde der zugrundeliegende Sachverhalt nicht zutreffend berücksichtigt, weil (die Bf.) von ihrem Vater keinerlei Liegenschaften übertragen bekommen hat. Die in Frage kommenden Liegenschaften wurden an den - im Jahr 2013 verstorbenen - Bruder (der Bf.) übergeben und sind von dieser im Erbwege von ihrem Bruder im Jahr 2013 übertragen worden. In diesem Zuge wurden keine vertraglichen Verpflichtungen zur Bezahlung zukünftiger Begräbniskosten gegenüber dem Vater (der Bf.) eingegangen weshalb die im Bescheid angeführte Begründung ins Leere geht.

Die abweisende *Beschwerdevorentscheidung* erließ das Finanzamt mit nachstehender Begründung:

Mit Übergabsvertrag vom 11.06.2007 übergaben der verstorbene Vater der Bf. und dessen Ehegattin den beiden je zur Hälfte gehörigen landwirtschaftlichen Besitz ... an den Bruder der Bf. Als Gegenleistung für die Übergabe wurde gemäß Punkt Drittens des Übergabsvertrages u.a. Folgendes vereinbart:

C. (siehe unten)

Der kinderlose, ledige Bruder der Bf. verstarb am 2013. Aufgrund der seinerzeit gleichzeitig mit dem Übergabsvertrag am 11.06.2007 errichteten letztwilligen Verfügung (Testament) des Bruders, und der von der Bf. abgegebenen unbedingten Erbantrittserklärung ging der landwirtschaftliche Betrieb in ... auf die Bf. über (Einantwortungsbeschluss Bezirksgericht ...).

Seitens der gegenüber der Bf. gemäß § 735 ABGB grundsätzlich vorrangig erbberechtigten Eltern wurden keine Erbantrittserklärungen abgegeben und in weiterer Folge auch keine Pflichtteilsansprüche gegenüber der Bf. geltend gemacht. ...

Die (freiwillige) Annahme der Erbschaft durch die Bf. führte in weiterer Folge dazu, dass im Nachlass des verstorbenen Vaters kein ausreichendes Vermögen für die Begleichung der Begräbniskosten zur Verfügung stand. Ohne diese (freiwillige) Annahme der Erbschaft wäre unbestritten für die Begleichung der Begräbniskosten ausreichendes Vermögen im Nachlass des Vaters vorhanden gewesen.

Die Belastung durch die Begräbniskosten des Vaters ist daher unmittelbare Folge der (freiwilligen) Annahme der Erbschaft. Dass für den gesamten übernommenen landwirtschaftlichen Betrieb im Jahr 2014 als Verkaufspreis erzielt hätte werden können, der die Begräbniskosten bei weitem übersteigt, dürfte unstrittig sein.

Der *Vorlageantrag* wurde eingebracht wie folgt:

Grundsätzlich beziehen wir uns auf die bereits in der Beschwerde angeführte Begründung. Darüber hinaus bzw. ergänzend führen wir aus wie folgt:

Die Beantragung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung wird um das unstrittig vorhandene Nachlassvermögen iHv € 1.938,89 auf € 3.061,11 reduziert.
Begehren: Aus den oben angeführten Gründen begehren wir die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass die Einkommensteuer für 2014 in Höhe von € 13.020,49 festgesetzt wird.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Siehe ausführliche Sachverhaltsdarstellung in der Beschwerdevorentscheidung vom 03.05.2016.

Beweismittel: ---

Stellungnahme:

Siehe Beschwerdevorentscheidung vom 03.05.2016. Die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes in der Beschwerdevorentscheidung vom 03.05.2016 entspricht jener des VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130, in dem die Zwangsläufigkeit einer Belastung verneint wurde, wenn diese durch ein freiwilliges Verhalten (Annahme der Schenkung) mitverursacht wurde. Im konkreten Beschwerdefall wäre das Nachlassvermögen des verstorbenen Bruders - im Falle der Nichtannahme der Erbschaft durch die Bf. – im Rahmen der gesetzlichen Erbfolge vorrangig den Eltern zugefallen. Der Nachlass des Vaters wäre diesfalls mit ausreichend Vermögen zur Abdeckung der Begräbniskosten ausgestattet gewesen. Der ausdrücklichen (vertraglichen) Fixierung der Übernahme der Belastung kommt in diesen Fällen keine entscheidende Bedeutung mehr zu.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Am 11. Juni 2007 errichteten die Eltern der Bf. als Übergeber einerseits und der Bruder der Bf. als Übernehmer andererseits folgenden - auszugsweise wiedergegebenen - Übergabsvertrag:

Übergabsvertrag

Erstens - Grundbuchsstand - Vertragsgegenstand

(Die Eltern der Bf.) ... sind

1. je zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft ... bestehend aus den Grundstücken Nr. ... mit einer aus dem Grundbuch ersichtlichen Gesamtfläche von 39,7... ha (neununddreißig Hektar, ...).

2. zu je zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft ...

Diese Liegenschaften sind grundbürgerlich vollkommen satz- und lastenfrei.

3. zu je ...

Zweitens - Übergabe

(Die Eltern der Bf.) übergeben an (ihren Sohn, den Bruder der Bf.) ... den im Punkt Erstens genau beschriebenen Vertragsgegenstand samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör.

Sämtliche Vertragsteile erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ob dem im Punkt Erstens genau beschriebenen Vertragsgegenstand das Eigentumsrecht für den Übernehmer (den Bruder der Bf.) grundbücherlich einverleibt werden kann.

Der Übergeber erteilt ferner seine ausdrückliche Einwilligung zur zulassungsbehördlichen Umschreibung der unter Punkt Erstens A. und B. angeführten Traktoren auf den Übernehmer.

Drittens - Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechte

Die Übergeber bedingen sich für sich noch folgende lebenslängliche und unentgeltliche Ausgedingsrechte aus, welche jedoch - mit Ausnahme des Wohnungsgebrauchsrechts - nur über Verlangen der Übergeber zu erbringen sind:

A. der Übernehmer räumt den Übergebern das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht am Haus ..., beinhaltend:

... Alleinbenützungsrecht ... Mitbenützungsrecht ... (nähtere Modalitäten)

B. Der Übernehmer verpflichtet sich zur Verrichtung der notwendigen Wege und Botengänge und Ausführung der Übergeber zu allen notwendigen Anlässen, insbesondere zu Arzt, Apotheke oder Spitalsbesuchen sowie zur Erledigung von Behördengängen, soweit die Übergeber aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage sind, diese Erledigungen oder Ausgänge selbst beziehungsweise selbstständig vorzunehmen.

C. Der Übernehmer verpflichtet sich zur Besorgung eines standesgemäßen, ordentlichen und ortsüblichen Begräbnisses für die Übergeber und zur Bezahlung der Kosten hiefür, falls der Nachlass nicht ausreicht.

Alle vorgenannten Rechte stehen den Übergebern gemeinsam zu, im Fall des Vorabebens eines Übergebers stehen diese dem überlebenden Übergeber ungeteilt und allein zu.

Der Übernehmer verpflichtet sich für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitz des genannten Vertragsgegenstandes die vorstehenden Wohnungsgebrauchsrechte und Ausgedingsrechte der Übergeber nach Inhalt und Umfang dieses Vertragspunktes vollinhaltlich zu dulden, die damit zusammenhängenden Verpflichtungen rechtzeitig und vollständig zu erfüllen und der Übernehmer bestellt zum Pfand dieser Rechte den ihm zuzuschreibenden Vertragsgegenstand und die Übergeber erklären die Vertragsannahme. (Einverleibungserklärung)

Viertens - Belastungs- und Veräußerungsverbot

Der Übernehmer verpflichtet sich gegenüber den Übergebern, ... räumt diesen daher das Belastungs- und Veräußerungsverbot ein.

Fünftens - Übergabe

Die Übergabe und Übernahme ... erfolgt mit Stichtag Unterfertigung dieses Vertrages

Sechstens - Kosten

Am selben Tag, am 11. Juni 2007, errichtete Bruder der Bf. folgendes (vom öffentlichen Notar Dr. P. angefertigte) Testament, unterfertigt vom Bruder der Bf., dem Notar und zwei weiteren Personen als ersuchte Testamentszeugen:

Testament

Ich (Bruder der Bf.), geboren am1964, (Anschrift), errichte meinen letzten Willen wie folgt:

I.

Ich widerrufe alle von mir früher errichteten letztwilligen Anordnungen, diese mögen Testamente oder Kodizille gewesen sein.

II. Ich setze hiermit meine Schwester Frau (Name , Geburtsdatum und Anschrift der Bf.) zu meiner Alleinerbin ein.

III.

Bei Errichtung dieses Testaments besitze ich derzeit an pflichtteilsberechtigten Verwandten meine Eltern, geb. ...1932 und ..., geb. ...1929, (identische Anschrift wie Bruder der Bf.).

Urkund dessen habe ich dieses Testament errichtet, vor den unten unterzeichneten, gleichzeitig und ununterbrochen anwesenden Testamentszeugen als meinen wahren letzten Willen vollkommen entsprechend erklärt, vor den Zeugen unterfertigt und von diesen mitunterfertigen lassen.

Am 13 verstirb der Bruder der Bf. (Einanwortungsbeschluss).

Am 2014 verstirb der Vater der Bf. (Beschluss vom 04. April 2014).

Mit Beschluss vom 26. März 2014 wurde der Bf. die Verlassenschaft nach ihrem verstorbenen BRUDER wie folgt eingeantwortet (Einanwortungsbeschluss):

1. Die Verlassenschaft wird der nachstehend genannten Erbin, die aufgrund des Testamento vom 11.6.2007 die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, zur Gänze eingeantwortet:

(Name , Geburtsdatum und Anschrift der Bf.)

Es wird festgestellt, dass die eingeantwortete Erbin zum Kreis der gesetzlichen Erben zählt.

2. Aufgrund des Ergebnisses der Verlassenschaftsverhandlung werden im Grundbuch nachstehende Eintragungen vorzunehmen sein:

a) (Einverleibung)

b) (Einverleibung)

3. Die erblasserische Schwester (Name der Bf.) wird ermächtigt, frei über sämtliche Nachlasswerte zu verfügen.

4. Die erblasserische Schwester (Name der Bf.) wird ermächtigt, über

a) den erblasserischen PKW ...

b) die erblasserische Zugmaschine ...

c) die erblasserische Zugmaschine ...

frei zu verfügen

Mit Beschluss vom 04. April 2014 erfolgte an die Bf. die Überlassung des Nachlasses des verstorbenen VATTERS der Bf. an Zahlungsstatt:

In der Verlassenschaftssache nach dem am 14 verstorbenen (Vaters der Bf.)

werden ... die nachstehend angeführten erbl. Guthaben und Fahrnisse, und zwar:

1. Guthaben bei ... zur Hälfte nachlasszugehörig ... € 1.481,05

2. Guthaben bei ... € 435,00 und € 22,84

Summe ... € 1.938,89

der erbl. Tochter (der Bf.) zur teilweisen Deckung ihrer Forderungen an beglichenen Begräbniskosten in der Höhe von € 5.954,13
gemäß § 154 f AußStG an Zahlungs statt überlassen.

§ 34 EStG 1988 lautet:

Außergewöhnliche Belastung

Abs. 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.

Abs. 2: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Soweit die Begräbniskosten nicht aus dem Nachlass gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Sachen übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie im Ausmaß der Kosten eines einfach gestalteten Begräbnisses sowie Grabmals eine *außergewöhnliche Belastung* (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm 78).

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130: Die Erwägungen der belangten Behörde gehen nicht auf die Frage ein, ob der Mitbeteiligte seine *Verpflichtung* zur Kostentragung durch freiwilliges Verhalten selbst mitverursacht hat. Das ist - wie schon ausgeführt - dann der Fall, wenn die Aufwendungen Folge eines Verhaltens waren, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Auch die Annahme einer Schenkung kann ein derartiges Verhalten darstellen.

Werden daher zB Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Sachen) übernommen (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, liegt insoweit keine Belastung vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201), sondern eine bloße Vermögensumschichtung. Hierbei ist freilich zu beachten, dass ein konkreter *Zusammenhang* zwischen Vermögensübertragung und Belastung bestehen muss (etwa Pflegeverpflichtung auf Grund eines Ausgedinges, *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm 11).

Doralt führt im EStG-Kommentar (mwN), Bd. III, § 34 Tz 78, Stichwort: Alters- und Pflegeheim, aus:

Bezahlt ein Unterhaltpflichtiger die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (zB vertraglicher oder zeitlicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung von Liegenschaften), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor, als die Kosten im Wert des übertragenen Vermögens Deckung finden.

Baldauf führt im Jakom 2013 § 34 Rz 27 (mwN), Stichwort: Vorteilsausgleich, aus:

Eine außergewöhnliche Belastung liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenüber steht bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist. Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, zB bei der Verpflichtung zur Pflegeleistung auf Grund eines Ausgedinges bzw. zur Übernahme der Begräbniskosten oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges, der nach LStR 823 und 890 bis zu sieben Jahren gehen soll; bei UFS 26.11.2004, RV/0716-W/04 (Bezahlung von Pflegekostenrückständen durch den Erben); UFS 27.10.2003, RV/3717-W/02 (Schenkung ein halbes Jahr vor der Aufnahme in ein Pflegeheim).

Die Bf. führt für ihren Standpunkt ins Treffen, dass sie "von ihrem Vater keinerlei Liegenschaften übertragen bekommen hat. Die in Frage kommenden Liegenschaften wurden an den im Jahr 2013 verstorbenen Bruder der Bf. übergeben und" erhielt die Bf. diese Liegenschaften "im Erbwege von ihrem Bruder". "In diesem Zuge wurden keine vertraglichen Verpflichtungen zur Bezahlung zukünftiger Begräbniskosten gegenüber dem Vater (der Bf.) eingegangen".

Dieses Vorbringen ist auf Grund nachstehender Ausführungen nicht stichhaltig:
Richtig ist nur, dass die Bf. direkt von ihrem Vater keinerlei Liegenschaften übertragen bekommen hat. Dieser Umstand allein rechtfertigt jedoch nicht die Folgerung, die Begräbniskosten seien der Bf. zwangsläufig erwachsen.

Im Sinne der obigen Rechtsausführungen liegt im beschwerdegegenständlichen Fall ein solcher konkreter, vertraglicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der Begräbniskosten und der Übertragung des Liegenschaftsbesitzes vor. Es sind nämlich folgende weiteren Umstände zu berücksichtigen:

- Mitte des Jahres 2007 übernahm der Bruder der Bf. den umfangreichen im Hälfteeigentum der (damals 75- bzw. 77-jährigen) Eltern befindenen Liegenschaftsbesitz und war mit der Übergabe/Übernahme, abgesehen von Pflichten, wie insbesondere Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsleistungen zu erbringen, die Verpflichtung "zur Besorgung eines standesgemäßen, ordentlichen und ortsüblichen Begräbnisses für die Übergeber und zur Bezahlung der Kosten hiefür, falls der Nachlass nicht ausreicht" verknüpft. Am selben Tag der Übernahme des Liegenschaftsbesitzes setzte der Übernehmer, der an pflichtteilsberechtigten Verwandten nur seine Eltern besaß, seine Schwester - die Bf. - zu seiner Alleinerbin ein. Diesem Testament folgend übernahm die

Bf. nach dem Tod ihres Bruders im August 2013, somit fünf Jahre nach der Übergabe/Übernahme des Liegenschaftsbesitzes, als Alleinerbin den Liegenschaftsbesitz. Übernahm die Bf. den Liegenschaftsbesitz, traf sie die vertragliche Verpflichtung zur Besorgung eines standesgemäßen, ordentlichen und ortsüblichen Begräbnisses für die Übergeber - vorliegendenfalls des Begräbnisses des Vaters - und zur Bezahlung der Kosten hiefür, falls der Nachlass nicht ausreicht.

Im Übrigen wird auf die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung wird verwiesen.

Somit besteht ein konkreter Zusammenhang zwischen der Vermögensübertragung des verstorbenen Vaters als Übergeber des Liegenschaftsbesitzes in Verbindung mit der Erbantrittserklärung und der nachfolgenden Einantwortung und der Belastung mit Begräbniskosten für den verstorbenen Vater. Die von der Bf. getragenen Begräbniskosten sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Es handelt sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 23. Juni 2016