

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf , über die Beschwerde vom 11.6.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 21.05.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Steuer sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Spruchbestandteil bildet.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Beamter in Wien. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 beantragte er Krankheitskosten iHv € 7.915,-, sowie Begräbniskosten seiner Großmutter iHv € 1.805,76 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu berücksichtigen. Mit Ergänzungsersuchen vom 23.4.2014 forderte ihn das Finanzamt (FA) auf, die beantragten Aufwendungen anhand von Belegen und Aufstellungen nachzuweisen.

Die Krankheitskosten, die sich vorwiegend auf Zahnbehandlungen und Physiotherapie beliefen, schlüsselte der Bf. genau auf und legte die entsprechenden Belege vor. Zudem wurde der teilweise Kostenrückerersatz durch die Krankenkassa belegmäßig nachgewiesen.

Zu den Begräbniskosten wurde der Beschluss zur Verlassenschaft vorgelegt. Aus diesem geht hervor, dass eine Nachlassüberschuldung bestand. Das Nachlassaktiva iHv € 12.477,20 wurde zunächst zur Deckung von Verfahrenskosten, sowie einer teilweisen Deckung der bevorrechteten Begräbniskostenforderung (€ 4.600,00) herangezogen. Das verbleibende Realisat iHv € 3.027,8 wurde mit einer Quote von 3,52% verteilt, sodass der Bf. für die restlichen Begräbniskosten iHv € 1.871,70 einen Betrag von € 65,94 erhielt.

Somit verblieben € 1.805,76 an Begräbniskosten, die im Nachlass keine Deckung fanden und vom Bf. daraufhin als außergewöhnliche Belastung in der Arbeitnehmerveranlagung 2012 geltend gemacht wurden. Im Einkommenssteuerbescheid vom 21.5.2014 berücksichtige das FA diese Kosten nicht, da Begräbniskosten nur insoweit eine

außergewöhnliche Belastung darstellten, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Die Krankheitskosten wurden nach Abzug eines Selbstbehaltes anerkannt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 11.06.2014 Beschwerde und beantragte den Differenzbetrag der Begräbniskosten in der Höhe von € 1.805,76 im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen. Die Bescheidebegründung entspreche nicht den Tatsachen, da ein Teil der Begräbniskosten nicht durch den Nachlass gedeckt worden wären. Beigelegt wurde die vom Verlassenschaftskurator gelegte Schlussrechnung, sowie erneut der Beschluss des Bezirksgerichts. In der Schlussrechnung des Verlassenschaftskurators wurde eine vollständige Deckung der Begräbniskosten iHv € 6.417,- durch die Nachlassaktiva vorgeschlagen. Das Bezirksgericht bestimmte allerdings nur € 4.600,- der Begräbnisforderung als Massekosten zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 2.3.2015 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass mit € 4.600,- die Begräbniskosten gedeckt seien und keine Belastung vorliege. Ab Veranlagung 2007 würden sich diese Kosten auf höchstens € 4.000,- belaufen. Ein Erbe sei nicht verpflichtet, Kosten für ein Begräbnis zu tragen, die den „*Gebrauch des Ortes, den Stande und das Vermögen des Verstorbenen*“ übersteigen. Alle Aufwendungen, die das nach den gegebenen Verhältnissen erforderliche Maß überschreiten, seien nicht mehr als zwangsläufig anzusehen.

Daraufhin stellte der Bf. mit Schreiben vom 26.3.2015 einen Antrag zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. In diesem verwies er auf seine Ausführungen in der Beschwerde vom 11.06.2014 und ergänzte wie folgt:

Aufstellung der Aufwendungen (belegmäßig nachgewiesen):

Ausstellung Sterbeurkunde	18,60 €
Begräbniskosten der Bestattung Wien in Verbindung mit der Bestattung Pernold aus Mistelbach	4.577,10 €
Totenmahl	146,- €
Sarggesteck	230,- €
Steinmetzkosten für das Grabmal	1.500,- €
Begräbniskosten	6.471,70 €

Die Großmutter des Bf. sei im Pensionistenwohnheim N in Wien verstorben. Da die Tochter der Verstorbenen bzw Mutter des Bf. 1998 in Mistelbach verstorben und am Friedhof M, Bezirk Mistelbach begraben ist, sei es ein Wunsch der Verstorbenen gewesen, bei ihrer Tochter in M begraben zu werden. Die Beisetzung sei von der Bestattung Wien in Zusammenarbeit mit der Bestattung Pernold aus Mistelbach durchgeführt worden und daher sei es zu unbedingt notwendigen Überführungskosten gekommen. Die

Steinmetzarbeiten seien notwendig gewesen, da das Freilegen des Grabes die bisherige Einfriedung zerstört habe und deshalb eine neue Einfriedung notwendig geworden sei.

Bei Abzug der Massekosten iHv € 4.600,- und den Anteil aus der gemeinsamen Konkursmasse iHv € 65,94 bleibe noch immer ein Differenzbetrag von € 1.805,76, der vom Nachlass nicht gedeckt worden sei. Bezüglich der Höhe der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung verwies der Bf. auf eine Berufungsentscheidung des UFS (UFS 4.12.2013, Rv/3485-W/11), in welcher die Beerdigungskostenverordnung (BGBl II 600/2003) herangezogen wurde. Die Verordnung lege einen Höchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten iHv von € 6.000,- bzw seit April 2011 von € 8.000,- fest. Beerdigungskosten im Sinne dieser Verordnung setzen sich aus den Kosten des Begräbnisses und den Kosten des Grabmals zusammen. Die Gestaltung eines Begräbnisses gehöre zu den höchstpersönlichen Angelegenheiten des Kostenträgers und eine Prüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit einzelner Aufwendungen komme nur in Frage, wenn der in der Verordnung festgelegte Betrag von € 8.000,- für ein einfaches Begräbnis überschritten wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass dem Bf. auf Grund des Begräbnisses seiner Großmutter belegmäßig nachgewiesene Kosten iHv € 6.471,70 erwachsen sind. Davon entfielen € 4.577,10 auf die Leistungen der Bestattung (Sargeinbettung, Überführung, Trauerdruck etc.), € 18,60 auf die Ausstellung der Sterbeurkunde, € 146,00 auf das Totenmahl, € 230,00 auf den Blumenkranz, so wie € 1.500,- auf Steinmetzkosten für das Grabmal. Ebenso unstrittig ist, dass der Bf. € 4.665,94 aus dem Nachlassaktiv erhielt und somit ein Betrag von € 1.805,76 der angefallenen Begräbniskosten nicht gedeckt wurde. Festzustellen ist nun, ob diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Einkommenssteuerbescheid 2012 des Bf. zu berücksichtigen sind.

Gem § 34 Abs 1 EStG ist eine außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie zwangsläufig erwachsen ist und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigt. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben betreffen und ist bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) zu berücksichtigen.

Die Kosten für ein Begräbnis, das dem Gebrauch des Ortes, dem Stand und Vermögen des Verstorbenen angemessene ist, gehören gem § 549 ABGB zu den auf einer Erbschaft haftenden Lasten. Als bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten sind die Kosten des Begräbnisses von der Verlassenschaft zu tragen und der Besteller der Leistung hat somit ein Regressrecht. Ist überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht dieser

nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, so haften subsidiär die Unterhaltspflichtigen. Gemäß § 143 Abs 1 ABGB schuldet ein Kind 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.

Finden die Begräbniskosten im Wert des aus der Verlassenschaft übernommenen Vermögens keine Deckung und liegt somit eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen vor, so stellen diese eine außergewöhnliche Belastung dar, die bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens abzugsfähig ist (vgl. VwGH 21. 10. 1999, 98/15/0201). Die Höhe der abzugsfähigen Belastung ist mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie eines einfachen Grabmals begrenzt, wobei diese um das übernommene Nachlassvermögen (inkl. Versicherungsleistungen) zu kürzen sind. Begräbniskosten und damit auch die Aufwendungen für die Errichtung einer Grabstätte können somit immer nur „*in mehr oder weniger bescheidenem Ausmaß*“ als außergewöhnliche Belastung herangezogen werden (VwGH 15.7.1998, 95713/0270). In der LStR 2002 Rz 890 wird zu den Kosten für ein einfaches Begräbnis, sowie zu den Kosten für die Errichtung einer Grabstätte ein Höchstbetrag angeführt, der sich für das Jahr 2012 auf je 4.000 Euro belief. Für höhere Kosten ist ein Nachweis der Zwangsläufigkeit zu erbringen, die zB infolge einer besonderen Überführung oder auf Grund spezieller Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmals entstehen kann. Als Teil der Begräbniskosten sind auch die Aufwendungen für Blumen und Kränze, für ein schlichtes, dem Ortsgebrauch entsprechendes Totenmahl sowie für Beileiddanksagungen zu berücksichtigen. Die Kosten der Trauerkleidung und der Grabpflege sind hingegen nicht absetzbar. Auch die im gegenständlichen Fall geltend gemachten unbedingt notwendigen Steinmetzarbeiten gehören nach der Judikatur zu den Begräbniskosten im Sinne des § 549 ABGB (KG Krems 28.1.1987, 1b R 486/86).

Im Gegensatz zu der LStR 2002, die die Kosten des Begräbnisses von den Kosten für ein Grabmal ausdrücklich trennt und mit je € 4.000 festlegt, wird in der Beerdigungskostenverordnung (BGBl II 600/2003) ein Gesamthöchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten iHv € 8.000 festgelegt und ausgeführt, dass diese Kosten sich aus den Kosten eines Begräbnisses und den Kosten eines Grabmals zusammensetzen.

Die Verwaltungspraxis zieht zur Beurteilung der Kosten eines einfachen und würdigen Begräbnisses überwiegend die Höchstgrenze der Lohnsteuerrichtlinien heran. Diese stellen allerdings lediglich einen Auslegungsbehelf dar und können keine Bindungswirkung entfalten. Der unabhängige Finanzsenat und das Bundesfinanzgericht stellten in ihrer bisherigen Judikatur (BFG 10.6.15, RV/5101013/2011; 11.12.14, RV/5100908/2013 und UFS 22.11.07, RV/2469-W/07) hingegen auf die Beerdigungskostenverordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde ab. Der darin geregelte Gesamtrahmen ist gegenüber einer Aufteilung auf Begräbniskosten im engeren Sinne einerseits und Grabmalkosten andererseits (LStR 2002) vorzuziehen, da es um die insgesamt einfache, würdige

Gestaltung des Begräbnisses geht und die Aufteilung auf einzelne Komponenten sachlich nicht geboten erscheint. Wird dieser Gesamtrahmen nicht überschritten, so kommt eine Prüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit einzelner Aufwendungen im Rahmen eines einfachen, ortsüblichen Begräbnisses nicht in Betracht, weil die Gestaltung eines Begräbnisses zu den höchstpersönlichen Angelegenheiten des Kostenträgers gehört (vgl BFG 10.06.2015, RV/5101013/2011; UFS Wien 22.11.2007, RV/2469-W/07).

Im gegenständlichen Fall wird der ständigen Judikatur des Bundesfinanzgerichtes und des unabhängigen Finanzsenates gefolgt und zur Beurteilung der Höchstgrenze eines einfachen und würdigen Begräbnisses die Beerdigungskostenverordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde (BGBl II 600/2003) herangezogen. Die vom Bf. für das Begräbnis seiner Großmutter aufgewendeten € 6.471,70 finden im 2012 geltenden Rahmen von € 8.000,00 Deckung. Eine Überprüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit der angefallenen Kosten ist aus oben genannten Gründen nicht durchzuführen. Der Beschwerde war insoweit Folge zu leisten, als dem Bf im Jahr 2012 eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 in der Höhe von € 1.805,76 (€ 6.471,70 abzüglich € 4.665,94 Nachlassaktiva) anzuerkennen war. Ein Selbstbehalt gem § 34 Abs 4 EStG fand bereits im Zusammenhang mit den Krankheitskosten Berücksichtigung.

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.

Die h.g. Judikaturlinie wurde vom VwGH bestätigt (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009 zu UFS 22.11.2007, RV/2469-W/07), weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 30. September 2016