

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde-sache A Erbin nach B, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien C vom 10. Juli 2009, betreffend Einkommen-steuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf) - Frau A - erklärte im Rahmen der Arbeit-nehmerveranlagung für das Jahr 2008 Begräbniskosten in Höhe von 4.504,20 €.

Aus dem übermittelten Beschluss des Bezirksgerichts D vom 17. Juni 2008 bezüglich der Verlassenschaftssache B - dem am 01. April 2008 verstorbenen Ehegatten der Bf - geht hervor, dass die Summe der Aktiva der überschuldeten Verlassenschaft 2.872,19 €, die Passiva 7.035 € und die Gerichtsgebühren 159,84 € betragen. In einer Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wies die Bf darauf hin, dass die für die Monate Februar und März 2008 vom Fonds Soziales Wien in Rechnung gestellten Pflegekosten für ihren Gatten in Höhe von 464,94 € (02/2008) und 387,45 € (03/2008) im

Verlassenschaftsbeschluss des Bezirksgerichts D nicht berücksichtigt worden seien und berechnete die erklärten Begräbniskosten in Höhe von 4.504,20 € wie folgt:

Aktiva laut Beschluss	2.872,19 €
– Pflegekosten Februar 2009	– 464,94 €
– Pflegekosten März 2008	– 387,45 €
Zwischensumme	2.019,80 €
– Bestattungskosten	– 6.524,00 €
Begräbniskosten [Kz 731]	– 4.504,20 €

Weiters übermittelte die Bf zwei Abschnitte jener beiden Zahlscheine, mit denen die Bf die vom Fonds Soziales Wien in Rechnung gestellten Leistungen für die Monate Februar und März 2008 beglichen hat; die beiden Abschnitte weisen beide den 23. Juni 2008 als Einzahlungsdatum auf. Außerdem legte die Bf zwei Rechnungen der Bestattung Wien vom 11. April 2008 vor: Mit der Rechnung Nr 05831/2008 wurden Leistungen in Zusammenhang mit dem Begräbnis des Ehegatten der Bf in Höhe von 6.065 € verrechnet und mit der Rechnung Nr 05832/2008 wurden die Exhumierung und die Wiederbestattung dreier verstorbener Angehöriger in Höhe von 459 € in Rechnung gestellt.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 10. Juli 2009 wurden Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltens in Höhe von 3.192,81 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Die Begründung lautet: *"Begräbniskosten stellen nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können. Ihre Aufwendungen konnten daher nur mit dem übersteigenden Betrag von 3.192,81 € berücksichtigt werden. Der pauschale Freibetrag für Aufwendungen wegen der Behinderung des (Ehe)Partners konnte nicht berücksichtigt werden, da Ihnen der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht".*

Mit Schriftsatz vom 10. August 2009 er hob die Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 10. Juli 2009 und begründete diese im Wesentlichen damit, dass bei den Bestattungskosten die Kosten für die Umbettung dreier zuvor Verstorbener nicht berücksichtigt worden seien, obwohl diese zwangsläufig notwendig gewesen sei, da sonst das Begräbnis im Familiengrab nicht möglich gewesen wäre und die Kosten für die Heimhilfebetreuung des Ehegatten der Bf in der Verlassenschaft nicht berücksichtigt worden seien, da die Geltendmachung durch den Fonds Soziales Wien - datiert mit 31. Mai 2008 - zu spät beim Gerichtskommissär eingetroffen seien. Daraus folge, dass die Aktiva zu hoch bewertet worden seien. Die Rechnungen seien nach Freigabe des Kontos am 23. Juni 2008 bezahlt worden.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2009 übermittelte die Bf die beiden Pflegekostenrechnungen für Februar und März 2008 vom 14. April 2008 und vom 19. Mai 2008 sowie die Anmeldung zur Verlassenschaft durch die Magistratsabteilung 6 der Stadt Wien für den Fonds Soziales Wien. Die Bf wies daraufhin, dass laut telefonischer Auskunft des Fonds Soziales Wien die Rechnungen nach dem Ableben von Herrn B nicht mehr zugestellt, sondern nach Einlangen der Stundenabrechnungen durch den Pflegedienst direkt zur Verlassenschaft angemeldet worden seien. Warum dort keine Berücksichtigung erfolgt sei, könne sich die Bf nicht erklären. Die Bf habe die Rechnungen im Juni vom Notar erhalten und aus dem Nachlass beglichen.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 14. Oktober 2009 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass nur jene Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastungen abzugängig seien, die in den Nachlassaktivaten nicht gedeckt seien, da Begräbniskosten zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nachlasses gehörten, die bevorzugt - aus dem vorhandenen, zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen - zu bestreiten seien. Dass der Reinnachlass nach Abzug der Pflegekosten betragmäßig korrigiert werde, ändere nichts daran, dass Aktiva in Höhe von 2.872,19 € vorhanden seien und diese, wie im angefochtenen Bescheid begründet, maßgeblich für die Bewertung der steuerlichen Berücksichtigung von Begräbniskosten seien.

Im Vorlageantrag vom 07. November 2009 wies die Bf darauf hin, dass auf den Einwand, dass die Kosten für die Exhumierung, Umbettung und Neubestattung dreier zuvor Verstorbener in Höhe von 459 € zwangsläufig entstanden seien, in der Berufungsvorentscheidung nicht eingegangen worden sei. Die Zwangsläufigkeit ergebe sich aus dem Umstand, dass die Bestattung des Ehegatten der Bf im Familiengrab sonst nicht möglich gewesen wäre. Hinsichtlich der Pflegekosten für die Monate Februar und März 2008 führte die Bf aus, dass es nicht in ihrem Einflussbereich gelegen sei, diese noch vor dem Ableben ihres Ehegatten zu begleichen. In diesem Fall wären die Nachlassaktivaten um 852,39 € niedriger in Ansatz gebracht worden.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

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

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Die Aktiva laut Gerichtsbeschluss betragen 2.872,19 €, die Gebühren des Gerichtskommissärs 159,84 €, die Begräbniskosten 6.065 € und die Kosten für Exhumierung und Wiederbestattung 459 €. Die Pflegekosten für die Monate Februar und März 2008 betragen 464,94 € und 387,45 €.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 samt Beilagen, dem Lohnzettel von B für den Zeitraum 01.01. bis 01.04.2008, dem Beschluss des Bezirksgerichts D vom 17. Juni 2008 die

Verlassenschaftssache B betreffend, der Beschwerde vom 10. August 2009, dem Schriftsatz vom 18. August 2009 samt Beilagen und dem Vorlageantrag vom 07. November 2009.

Das Vorbringen der Bf, wonach die Umbettung dreier früher Verstorbener erforderlich gewesen sei, um die Beisetzung ihres Ehegatten im Familiengrab zu ermöglichen ist glaubwürdig und nachvollziehbar.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

§ 34 Abs 1 bis 3 EStG 1988 lautet:

"(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.

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

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

Gemäß Abs 4 dieser Bestimmung ist der anzuerkennende Betrag grundsätzlich um einen Selbstbehalt zu kürzen.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl VwGH vom 01. April 1955, ZI. 3003/53).

Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Liegt daher zB das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Es entspricht ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass Begräbniskosten insoweit keine außergewöhnliche Belastung darstellen, als sie in den Nachlassaktiva (Verkehrswerten) Deckung finden (VwGH vom 27.09.1995, 92/13/0261).

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten (§ 549 ABGB). Sie sind vorrangig aus vorhandenen Nachlassaktiva zu bestreiten. Es genügt gegebenenfalls nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen.

Der Höhe nach ist die außergewöhnliche Belastung mit den Kosten eines des Ortsgebrauchs und der sozialen Stellung des Verstorbenen Rechnung tragenden würdigen Begräbnisses begrenzt (vgl Jakom/Baldauf EStG, 2014, S 34 Rz 90 "Begräbniskosten").

Während die Verwaltungspraxis im Streitjahr die Kosten eines würdigen Begräbnisses sowie eines einfachen Grabmals mit jeweils 4.000 € ansetzte, geht die Judikatur des UFS auf Basis der Beerdigungskostenverordnung von einem einheitlichen Höchstbetrag von 8.000 € aus (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 34 Anm 78).

Von den Aktiva laut Gerichtsbeschluss in Höhe von 2.872,19 € sind zunächst die Verfahrenskosten, nämlich die Gebühren des Gerichtskommissärs in Höhe von 159,84 € abzuziehen, sodass von den Nachlassaktiva ein Betrag von 2.712,35 € zur Deckung der Begräbniskosten verbleiben.

Im Hinblick darauf, dass im gegenständlichen Beschwerdefall erst drei früher Verstorbene umgebettet werden mussten, um die Beisetzung des Verstorbenen im Familiengrab zu ermöglichen, vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass die Kosten für die Exhumierung und Wiederbestattung der drei früher Verstorbene in Höhe von 459 € zwangsläufig erwachsen sind, da andernfalls der Erwerb einer neuen Grabstelle und die Errichtung eines Grabmales erforderlich gewesen wäre, was ohne Zweifel ungleich höhere Kosten verursacht hätte. Da sich die Bf der Kostentragung aus rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen konnte, wird nicht davon ausgegangen, dass es sich bei den Umbettungskosten um freiwillig getätigte oder vorsätzlich herbeigeführte Aufwendungen gehandelt hat, weshalb diese in Höhe von 459 € - ebenso wie die Bestattungskosten in Höhe von 6.065 € - als Begräbniskosten anzuerkennen sind:

Bestattungskosten	6.065,00 €
+ Exhumierungs- und Wiederbestattungskosten	459,00 €
Begräbniskosten	6.524,00 €
– heranzuziehende Nachlassaktiva	– 2.712,35 €
außergewöhnliche Belastung	3.811,65 €

Da die Begräbniskosten in Gesamthöhe von 6.524 € in den heranzuziehenden Nachlassaktiva von 2.712,35 € nur teilweise Deckung finden, sind die Begräbniskosten nur in Höhe 3.811,65 € - unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes - als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen.

Aufwendungen für die Betreuung durch Pflegekräfte im eigenen Haushalt oder im Haushalt eines Angehörigen stellen in dem die Kostensätze durch die öffentliche Hand

übersteigenden Umfang eine außergewöhnliche Belastung dar (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 34 Anm 78).

Die dem Verstorbenen vom Fonds Soziales Wien für die Monate Februar und März 2008 in Rechnung gestellten Leistungen für Pflege und Betreuung in Höhe von 464,94 € (Februar) und 387,45 € (März), konnten als außergewöhnliche Belastung bei der Bf nicht berücksichtigt werden, da Herr B im Zeitraum 01.01. bis 01.04.2008 Bundespflegegeld in Höhe von 2.320,10 € bezogen hat und somit die Aufwendungen der Bf für die Betreuung durch Pflegekräfte in Gesamthöhe von 852,39 € die Kostenersätze durch die öffentliche Hand nicht überstiegen haben.

Das Pflegegeld für die Monate Februar und März 2008 wurde an Herrn B ausbezahlt und daher in die Nachlassaktiva aufgenommen. Die Herrn B vom Fonds Soziales Wien für diese beiden Monate erbrachten Leistungen für Pflege und Betreuung in Höhe von 464,94 € (Februar) und 387,45 € (März) wurden aber erst mit Datum 14. April 2008 und 19. Mai 2008 in Rechnung gestellt und von der Bf am 23. Juni 2008 aus dem Nachlass bezahlt. Im Hinblick darauf, dass wohl das für die Pflege und Betreuung von Herrn B erhaltene Pflegegeld in die Nachlassaktiva aufgenommen wurde, die Bezahlung dieser Rechnungen durch die Bf - wozu die Bf als Erbin aus rechtlichen und sittlichen Gründen verpflichtet war - bei der Berechnung der Nachlasspassiva aber unberücksichtigt geblieben ist, sind die beiden Rechnungsbeträge des Fonds Soziales Wien in Gesamthöhe von 852,39 € ebenfalls als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Im Hinblick darauf, dass die Bf die Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988) nicht erfüllt, können die vom Fonds Soziales Wien in Rechnung gestellten Pflegekosten nicht ohne Abzug eines Selbstbehaltes steuerlich geltend gemacht werden.

Die Höhe der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Ausgaben der Bf ergibt sich daher wie folgt:

Bestattungskosten	6.065,00 €
+ Exhumierungs- und Wiederbestattungskosten	459,00 €
Begräbniskosten	6.524,00 €
- heranzuziehende Nachlassaktiva	- 2.712,35 €
Zwischensumme	3.811,65 €
+ Pflegekosten Februar 2008	464,94 €
+ Pflegekosten März 2008	387,45 €
außergewöhnliche Belastung	4.664,04 €

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.

Die Rechtsfrage, ob Exhumierungs- und Wiederbestattungskosten, die im Zusammenhang mit Begräbniskosten anfallen, eine außergewöhnliche Belastung darstellen können, wurde vom Verwaltungsgerichtshof bisher noch nicht entschieden.

Eine ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Wien, am 15. September 2014