

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 14.01.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt n 2/20/21/22 vom 08.01.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Zunächst wurde der im Rahmen der Veranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 Begräbniskosten im Ausmaß von 3.730,52 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend machende Bf. mit Vorhalt vom 02.12.2014 aufgefordert ein Verlassenschaftsprotokoll sowie sämtliche im Zusammenhang mit den beantragten Begräbniskosten stehende Fakturen nachzureichen.

In seinem per Finanzonline übermittelten Antwortschreiben vom 08.12.2014 reichte der Bf. neben den Fakturen zu den im Ausmaß von 1.811,62 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten, ein Nachlassaktiva von 8.050,91 Euro respektive nach Abzug der Passive von 5.406,81 Euro (darin enthalten Begräbniskosten von 5.124,20 Euro) einen Reinnachlass von 2.446,10 Euro seines verstorbenen Vaters ausweisendes Protokoll des Notars Dris. x, einen mit 04.04.2013 datierten Beschluss des BG z mit welchem dem Bf. dem verstorbenen Vater gehörender (Hälfte)Liegenschaftsanteile zu 2/15 eingewantwortet wurden, sowie eine aus der Errichtung eines Grabsteines herrührende, auf den Namen des Bf. ausgestellte, auf den Betrag von 6.177 Euro lautende Faktura der Fa. y vom 06.05.2013 nach.

Mit Bescheid vom 08.01.2015 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 veranlagt, wobei das Finanzamt begründend ausführte, dass die Krankheitskosten

von 1.811,62 Euro wegen Nichtübersteigens des Selbstbehaltes von 2.817,95 Euro keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung hätten finden können.

In seiner mit 14.01.2015 datierten Beschwerde führte der Bf. ins Treffen, dass ungeachtet des Nachreichens entsprechender Unterlagen die im Ausmaß von 3.730,90 Euro geltend gemachten Begräbniskosten keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen gefunden hätten. In concreto habe der Bf. zwecks Errechnung vorstehenden Betrages die Kosten des Grabsteines von 6.177 Euro vom Reinnachlass von 2.446,10 Euro in Abzug gebracht wobei ergänzend anzumerken sei, dass die im Ausmaß von 980,40 Euro bemessenen Gebühren des Notars gänzlich außer Ansatz geblieben seien.

Mit der Begründung, dass die Begräbniskosten (offenbar gemeint exklusiv der Betrag von 6.177 Euro) in den Nachlassaktiven von 8.050,90 Euro Deckung finden und demzufolge nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien, wurde das Rechtsmittel mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 16.01.2015 abgewiesen.

In seinem Vorlageantrag vom 13.02.2015 führte der Bf. ins Treffen, dass sich die Begräbniskosten in realiter auf den Gesamtbetrag von 11.301,20 Euro belaufen haben, wobei einerseits die zu vorgenannter Summe führenden Kosten der Bestattung n von 5.124,20 Euro im Protokoll des Notars verzeichnet, respektive die Grabsteinerrichtungskosten von 6.177 Euro seitens des Bf. im Zuge des Verfahrens belegt worden seien. Ergänzend ist anzumerken, dass die dem Vorlageantrag beigelegte Faktura der Bestattung n die Mutter des Bf. als Rechnungsempfängerin ausweist.

In einem fernmündlichen Gespräch mit dem Richter vom 08.08.2017 führte der Bf. aus, dass die Bestattungskosten im Ausmaß von 5.124,20 Euro tatsächlich von seiner Mutter getragen worden seien, während er aus finanziellen Gründen die Kosten für die Errichtung des Grabsteines übernommen habe, wobei der Nachweis der Verausgabung des Betrages von 6.177 Euro via Nachreichung entsprechender Unterlagen erfolgen werde. Ergänzend merkte der Bf. auf diesbezügliche Befragung an, dass im Zusammenhang mit den Begräbniskosten keine Leistungen von dritter Seite (beispielsweise aus einer Bestattungsversicherung) erfolgt seien.

Mit Eingabe vom 21.08.2017 reichte der Bf. den Bankbeleg betreffend die am 07.06.2013 erfolgte Zahlung von 6.177 Euro nach.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Ausgehend von der Aktenlage, den nachgereichten Belegen sowie dem Vorbringen des Bf. legt das BFG dem Erkenntnis nachstehend festgestellten Sachverhalt zu Grunde:

Nach dem mit 21.03.2013 datierten Protokoll des Notars Dris. x beliefen sich die Nachlassaktiva des verstorbenen Herrn NN auf 8.050,91 Euro, welchen die Bestattungskosten von 5.124,20 Euro umfassenden Nachlasspassiva von 5.604,81 Euro gegenüberstehen, sodass der Reinnachlass auf den Betrag von 2.446,10 Euro lautete. Laut Beschluss des BG z vom 04.04.2013 wurden dem Bf.

(Hälfte)Liegenschaftsanteile des Verstorbenen zu je 2/15 eingeworfen sowie die Kosten für die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung mit dem Betrag von 980,40 Euro bemessen.

In seiner gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 gerichteten Beschwerde machte der Bf. unter Vorlage einer für die Errichtung eines Grabsteines auf seinen Namen lautenden, einen Gesamtbetrag von 6.177 Euro ausweisenden Rechnung vom 06.05.2013 unter der Rubrik "Begräbniskosten" zunächst den Betrag 3.730,90 Euro (errechnet aus der Differenz zwischen dem Fakturenbetrag von 6.177 Euro und dem Reinnachlass von 2.446,10 Euro) als außergewöhnliche Belastung geltend, wobei dieser angesichts der BVE vom 16.01.2015 im Vorlageantrag nunmehr auf 3.250,29 Euro "reduziert" wird (errechnet aus der Differenz der aus Beerdigungskosten von 5.124,20 Euro und den Grabsteinerrichtungskosten von 6.177 Euro herrührende Gesamtkosten von 11.301,20 Euro und den auf den Betrag von 8.050,91 Euro lautenden Nachlassaktiven).

Demgegenüber "räumt" die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht vom 15.04.2016 den Ansatz eines aus der Differenz angemessener Begräbniskosten von 10.000 Euro abzüglich der Nachlassaktiva von 8.050,91 Euro errechneten Betrages von 1.949,09 Euro als außergewöhnliche Belastung ein.

2. Rechtliche Würdigung

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

2.1. Streitgegenstand

Im vorliegenden Fall steht der betragsmäßige Ansatz der aus der Bestreitung der Grabsteinerrichtungskosten von 6.177 Euro herrührenden Kosten als außergewöhnliche Belastung in Streit.

2.2. Rechtsgrundlagen

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 der Bf. via nachweislicher Begleichung der Grabsteinerrichtungskosten von 6.177 Euro einen Anteil von **54,66 %** der aus dem Begräbnis herrührenden Gesamtkosten von **11.301,20 Euro** (Summe der von der Mutter des Bf. beglichenen Beerdigungskosten von 5.124,20 Euro sowie der Grabsteinerrichtungskosten von 6.177 Euro) 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*).

Es genügt nicht, dass der Reinnachlass überschuldet ist; die Begräbniskosten müssen die Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, übersteigen (UFS 26.6.09, RV/2630-W/08; Die Zusammensetzung des Nachlasses ist ohne Bedeutung (VwGH 4.2.63, 359/62).

Der Höhe nach ist die außergewöhnliche Belastung mit den Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, nicht dem Berufsstand (VwGH 16.12.55, 590/55), Rechnung tragenden (*WGW/Wanke aaO; HR/Fuchs ua § 34 „Begräbniskosten“*) **würdigen Begräbnisses** sowie **einfachen Grabmals** begrenzt (nach *Quantschnigg/Schuch § 34 Rz 38* sowie *DKMZ/Doralt § 34 Rz 78*: den Kosten eines „durchschnittlichen“ Begräbnisses bzw Grabmals). Nach den in der Verwaltungspraxis entwickelten Grundsätzen belaufen sich diese Kosten ab der **Veranlagung 2013** auf maximal je 5.000 Euro (inkl Totenmahl), sprich maximal 10.000 Euro; Demgegenüber wendete/wendet der UFS/das BFG hingegen die einheitliche Obergrenze der BeerdigungskostenVO der FMA (2016: 10.000 Euro) an, nach welcher nicht differenziert wird, wieviel vom Gesamtbetrag auf Begräbnis *oder* Grab entfällt (BFG 10.6.15, RV/5101013/2011; 11.12.14, RV/5100908/2013 und UFS 22.11.07, RV/2469-W/07). Werden höhere Kosten geltend gemacht, ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen, zB auf Grund von besonderen Überführungen (UFS 13.8.08, RV/0884-W/08), besonderen Vorschriften betr die Grabmalgestaltung etc (UFS 4.6.13, RV/0987-W/11).

2.3. Ermittlung des Ausmaßes der vom Bf. getragenen Kosten als außergewöhnliche Belastung

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten vorstehende Ausführungen, dass unter nunmehriger Berücksichtigung der Grabsteinerrichtungskosten von **6.177 Euro** sowie der Kosten für die Abhandlung der Verlassenschaft von **980,40 Euro** der Nachlass im Betrag von **4.711,30 Euro** überschuldet ist [Differenz zwischen den Nachlassaktiva von 8.050,91 Euro und den Nachlasspassiva von **12.762,21 Euro** (darin enthalten Begräbnis(gesamt)kosten von 11.301,20 Euro sowie Verfahrenskosten von 980,40 Euro)].

In Ermangelung des Nachweises der Zwangsläufigkeit für über den Kosten für ein würdigen Begräbnis angesiedelten Aufwendungen finden die (maximal) anzuerkennenden Begräbniskosten von 10.000 Euro im Ausmaß von **2.929,49 Euro** keine Deckung in den um die Verfahrenskosten (980,40 Euro) verminderten Nachlassaktiva (8.050,91).

Unter dem - bereits an oberer Stelle angeführten - Aspekt, dass der Bf. 54,66 % der Gesamtbegräbniskosten aus eigenem getragen hat, stellen diese somit in Höhe von **1.601,26 Euro** (54,66% von 2.929,49 Euro) eine außergewöhnliche Belastung dar.

2.4. Gesamtbetrag der außergewöhnliche Belastungen

Ausgehend von den Ausführungen unter Punkt 2.3. sowie den im Verwaltungsverfahren nachgewiesenen Krankheitskosten von **1.811,62 Euro** hat das im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 (vor Abzug des Selbstbehaltes) in Ansatz zu bringende Ausmaß der außergewöhnliche Belastungen auf den Betrag von **3.412,88 Euro** zu lauten.

Zusammenfassend war 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. Ein derartige Rechtsfrage liegt im zu beurteilenden Fall insoweit nicht vor, da das BFG in seinem Erkenntnis der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgt.

Wien, am 21. August 2017

