

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache VN NN, B Straße 30, 9999 C, über die Beschwerde vom 18.8.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes D, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015 mit Ausfertigungsdatum 26.7.2016 und 27.7.2016

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Es bildet einen Bestandteil des Spruches. Die Fälligkeit des mit diesem Erkenntnis festgesetzten Mehrbetrages ist der Buchungsmittelung zu entnehmen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) machte in der beim Finanzamt am 19.2.2015 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 einen Betrag von € 4.941,40 an Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung geltend. Der am 26.2.2015 ausgefertigte Einkommensteuerbescheid 2014 erging erklärungsgemäß.
2. In der beim Finanzamt am 9.3.2016 eingereichten Arbeitnehmerveranlagung 2015, beantragte die Bf. Begräbniskosten in Höhe von € 4.756,42 und Krankheitskosten im Betrag von € 884 als außergewöhnliche Belastung.

3. Mit Vorhalt vom 24.6.2016 forderte das Finanzamt die Bf. auf, unter anderem die Rechnungen und Zahlungsbelege betreffend die Begräbniskosten 2014 sowie das Protokoll über das Verlassenschaftsverfahren des Bezirksgerichtes vorzulegen.

4. Das Finanzamt verfügte nach Einreichung der begehrten Unterlagen mit Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2014 und verwies zur Begründung der Wiederaufnahme auf die im Einkommensteuerbescheid angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel. Mit Ausfertigungsdatum 26.7.2016 erging gleichzeitig ein neuer Sachbescheid in dem begründend ausgeführt wurde: *"Die Begräbniskosten konnten nicht berücksichtigt werden, da sie das Nachlass-Aktiva von Euro 5.412,72 nicht überstiegen haben."*

5. In dem am 27.7.2016 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2015 wurden Begräbniskosten in Höhe von € 2.003,34 vor Abzug des Selbstbehaltens als außergewöhnliche Belastungen (insgesamt € 2.887,34) berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt:

"Es liegt nur eine außergewöhnliche Belastung vor, wenn die Ausgaben zwangsläufig erwachsen. Da auch ihr Ehegatte gesetzlicher Erbe war, ist er verpflichtet die Hälfte der Kosten zu tragen. Es wurden daher die Hälfte der Kosten (2003,34 €) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Die Notarkosten zählen nicht zu den Begräbniskosten."

*Nachlassaktiva: Euro 5.412,72
- Begräbniskosten 2014: Euro 4.941,40
- Begräbniskosten 2015: Euro 4.478,00
verbleiben für 2015 Euro 4.006,68".*

6. Mit dem am 18.8.2016 bei der Abgabenbehörde eingelangten Schreiben erhab die Bf. Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 (und Einkommensteuerbescheid 2014) und Einkommensteuerbescheid 2015.

Zur Begründung wurde ausgeführt (wörtlich wiedergegeben):

"Das Nachlass-Aktiva in Höhe von € 5.412,72 wurde erst im Jahr 2015 von den diversen Stellen (Guthaben vom Girokonto unseres verstorbenen Sohnes, Guthaben aus der Mitarbeitervorsorgekasse, etc.) ausbezahlt. Die Begräbniskosten für 2014 waren daher im Vorhinein von mir zu tragen. Die Begräbniskosten wurden alleine von mir getragen, weil mein Ehemann NN VN1 (VNR 4401 XX) im Jahr 2014 relativ niedrige Einkünfte aus einem Pensionsvorschuss und der Notstandshilfe vom AMS hatte, siehe seinen Jahreslohnzettel gemäß Einkommensteuergesetz 2014.

Daher rege ich dringend an, die Angelegenheit einer realistischen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu unterziehen: das Aktiva haben wir erst 2015 erhalten und mein Ehemann war 2014 nicht in der Lage entsprechende Kosten zu tragen. Daher ist eben in dieser Betrachtungsweise die Aufsplitzung der Kosten auf jeweils zur Hälfte wirtschaftlich

nicht realistisch. Ich ersuche daher um Überprüfung der Angelegenheit und ihrer neuerlichen Bescheidausfertigung."

7. Aus der Beschwerdebegründung schloss das Finanzamt laut händischem Vermerk auf der Beschwerde, dass sich die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 richte. Mit der am 29.8.2016 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung erklärte das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 (versehentlich) "als zurückgenommen". Zusammengefasst führte das Finanzamt unter Hinweis auf § 549 ABGB aus, dass Begräbniskosten bevorrechtete Nachlassverbindlichkeiten darstellten, die vorrangig aus den Nachlass-Aktiva zu begleichen seien. Die 2014 bezahlten Begräbniskosten in Höhe von € 4.941,40 fänden Deckung in den Nachlass-Aktiva von € 5.412,72. Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung komme sohin nicht in Betracht.

8. Mit der ebenfalls am 29.8.2016 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet ab und führte dazu aus, dass eine außergewöhnliche Belastung nur vorliege, wenn die Ausgaben zwangsläufig erwachsen seien. Der Ehegatte der Bf. sei als gesetzlicher Erbe verpflichtet gewesen die Hälfte der Kosten zu tragen, wozu er 2015 auch wirtschaftlich in der Lage gewesen sei. Mit der Zustimmung der Bf. sei dem Ehegatten laut Beschluss des Bezirksgerichtes die Nachlass-Aktiva gegen Bezahlung der Begräbniskosten überlassen worden. Der als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Betrag (Hälfte) in Höhe von € 2.003,34 sei bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigt worden.

9. Die Bf. stellte mit Schreiben vom 21.9.2016 hinsichtlich der beiden Beschwerdevorentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend führte die Bf. aus, sie habe die Nachlass-Aktiva ihrem Ehegatten für die Bezahlung der Begräbniskosten deswegen überlassen, weil sie nach dem überraschenden Ableben ihres Sohnes aus psychischen Gründen nicht in der Lage gewesen sei, die Angelegenheit zu regeln.

10. Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Vorlagebericht am 19.10.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

11. Auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes teilte die Bf. am 15.12.2016 mit, dass sich die Beschwerde vom 18.8.2016 sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 als auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 gerichtet habe.

12. Mit Beschluss vom 23.1.2017 stellte das Bundesfinanzgericht zu der vorgelegten Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 - über die nicht mittels einer Beschwerdevorentscheidung abgesprochen wurde - seine Unzuständigkeit fest und stellte das diesbezügliche Verfahren ein.

13. Mit der am 2.2.2017 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 als unbegründet ab. Diese am 7.2.2017 nachweislich zugestellte Beschwerdevorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen.

14. Im fortgesetzten Verfahren hatte das Bundesfinanzgericht nunmehr über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 abzusprechen.

II. Sachverhalt

In Streit steht die Anerkennung der von der Bf. bezahlten Kosten für die Bestattung ihres verstorbenen Sohnes als außergewöhnliche Belastung. Während die Bf. für das Jahr 2014 und 2015 auf den Abzug der von ihr geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung bestand, verneinte das Finanzamt dies für 2014 bereits dem Grunde nach unter Hinweis darauf, dass die Begräbniskosten im geltend gemachten Ausmaß durch die Nachlassaktiva gedeckt gewesen seien. Streitpunkt im Beschwerdejahr 2015 bildete allein die Frage in welcher Höhe Begräbniskosten abzuziehen sind.

1. Die Begräbniskosten beliefen sich insgesamt auf € 9.419,40 (€ 6.604,20 lt.

Abhandlungsprotokoll ohne Gerichtskommissionsgebühr von € 106,56, € 2.404,80 für Grabstein und € 336 Druckkosten für Danksagung).

2. Die Bf. machte in den Beschwerdejahren 2014 und 2015 Begräbniskosten in Höhe von € 4.941,40 und € 4.756,42 (lt. Aufstellung der Bf.: Druckkosten Danksagung € 336,00, Druckkosten 1. Jahrestag € 410,40, Kranz F € 180,00, Grabstein G € 2.404,80, Totenmahl Gasth. I € 1.146,80, Notarkosten € 278,42) als außergewöhnliche Belastung geltend. Darüber hinaus wurde für 2015 der Abzug von Krankheitskosten - außer Streit stehend - im Betrag von € 884 als außergewöhnliche Belastung beantragt.

3. In der Verlassenschaftssache nach VN2 NN, verstorben am 14.12.2014 hat das Bezirksgericht C folgenden Beschluss gefasst (GZ. 1 A XXX):

I. Die Verlassenschaft nach VN2 NN bestehend aus Aktiva von insgesamt € 5.412,72 und Passiva von insgesamt € 113.180,77 ist mit dem Betrag von € -107.768,05 überschuldet.

IV. Im Sinne des Antrages vom 10.4.2015 werden die Aktiven (€ 5.412,72) der überschuldeten Verlassenschaft dem erblichen Vater VN1 NN, gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen, unter Zustimmung der erblichen Mutter VN NN, gegen Bezahlung der nachstehend angeführten Passiva, und zwar gem. § 154 Abs. 2 Z 1 AußStrG nachfolgende bevorrangte Forderungen zur Gänze:

Gerichtskommissionsgebühr € 106,56

Bestattung J € 5.249,40

Totenmahl Hotel I € 1.146,80

Vorbeter und Kranzträger € 28,00

Kranz Gärtnerei F € 180,00

Summe der Passiva € 6.710,76.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %.

2. Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde muss nicht prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077).

3. Von einem zwangsläufigen Aufwand (iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988) kann nur die Rede sein, wenn sich ein Steuerpflichtiger diesem Aufwand von dessen Entstehungsgrund her aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit des Aufwands ist dabei stets nach den Umständen des Einzelfalls (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036) und nicht etwa in wirtschaftlicher oder typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0011).

4. Schon die Wortfolge des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ("wenn er [der Steuerpflichtige] sich ihr ... nicht entziehen kann") ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen ebenso wenig berücksichtigt werden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder die sonst Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036).

5. Angemessene Kosten für das Begräbnis des Verstorbenen sind bevorrechtete Forderungen und gehören gemäß § 549 ABGB zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind sohin vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (vgl. Welser in Rummel, ABGB³, § 549 Rz 3; vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 34 Rz 90 "Begräbniskosten").

6. Subsidiär haften die Unterhaltpflichtigen für die Begräbniskosten. Ist also überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten

zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen (vgl. *Welser* in *Rummel*, ABGB I³, § 549 Rz 4; OGH EvBl 1966/90).

7. Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmals (Grabstein und Grabeinfassung) kommen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als außergewöhnliche Belastung dann in Betracht, wenn sie mangels eines reinen Nachlasses das Einkommen des Bestellers des Begräbnisses belasten (vgl. *WG/Wanke*, EStG, § 34 Rz 78 "Begräbniskosten" und dort zitiert VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Zu einer endgültigen Belastung kommt es daher nicht, soweit Ansprüche gegen Personen durchsetzbar sind, die für die Begräbniskosten haften beziehungsweise denen Nachlassaktiva zugekommen sind (vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG, 2015, § 34 Rz 90 "Begräbniskosten").

8. Im Erkenntnis vom 31.5.2011, 2008/15/0009 sah der Verwaltungsgerichtshof keinen Grund die vom Unabhängigen Finanzsenat in Anlehnung an die Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde vorgenommene Begrenzung der als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Todfallsaufwendungen mit € 6.000 zu beanstanden und die Bestattungs- und Grabsteinkosten nicht einheitlich als Beerdigungskosten zu betrachten.

IV. Erwägungen

1. In der Beerdigungskostenverordnung (BGBl II 600/2003 idF BGBl 122/2011) der Finanzmarktaufsichtsbehörde wird der Gesamthöchstbetrag für gewöhnliche Beerdigungskosten, die sich aus den Kosten eines würdigen Begräbnisses und Kosten eines einfachen Grabmals zusammensetzen in Höhe von € 8.000 festgelegt. Dieser Betrag entspricht den Kosten für eine einfache Bestattung des Schuldners iSd § 46 Z 7 Insolvenzordnung und ist auch als Höchstbetrag für die im Rahmen des § 34 EStG 1988 steuerlich anzuerkennenden Begräbniskosten heranzuziehen. Wird dieser Gesamtrahmen nicht überschritten, kommt eine Prüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit einzelner Aufwendungen im Rahmen eines einfachen, ortsüblichen Begräbnisses nicht in Betracht (vgl. BFG 30.9.2016, RV/7100570/2016; BFG vom 11.12.2014, RV/5100908/2013).

2. Im Verlassenschaftsverfahren nach dem Verstorbenen wurden die Nachlassaktiva in Höhe von € 5.412,72 dem Vater des Verstorbenen - unter Zustimmung der Mutter des Verstorbenen (Bf.) - an Zahlungs statt überlassen, gegen Bezahlung der Passiva in Höhe von € 6.710,76 (siehe Punkte II. 3.).

Der Vater des Verstorbenen haftete sohin persönlich für einen Begräbniskostenanteil von € 6.710,76, der zum Teil durch die übernommenen Nachlassaktiva von € 5.412,72 gedeckt war.

3. Für die über den Betrag von € 6.710,76 hinausgehenden Todfallskosten hafteten die Eltern des Verstorbenen, die Bf. (Mutter) und VN1 NN (Vater), als Unterhaltsverpflichtete (§ 140 Abs. 1 ABGB) gemeinsam zur ungeteilten Hand.

4. Die Bf. traf somit keine Verpflichtung die im Abhandlungsprotokoll ausgewiesenen Todfallskosten auch nur teilweise zu entrichten. Die Begleichung der Beerdigungskosten in Höhe von € 4.941,40 im Jahr 2014 durch die Bf. erfolgte daher freiwillig. Soweit die Bf. in der Beschwerde vorbrachte, ihr Ehemann hätte im Jahr 2014 relativ niedrige Einkünfte aus einem Pensionsvorschuss, Notstandshilfe und vom AMS gehabt, ist dem zu erwidern, dass dieses (steuerfreie) Einkommen leicht ausgereicht hätte um im Todfallsjahr, sohin vor Auszahlung der Nachlassaktiva im Jahr 2015, die Begräbniskosten zu begleichen. Darüber hinaus wäre es der Bf. frei gestanden, die 2014 bezahlten Begräbniskosten bei ihrem Ehemann zu regressieren. Fehlt es bereits an der Zwangsläufigkeit der Kostenübernahme, schließt dies die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und ist das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen in diesem Beschwerdejahr nicht mehr zu prüfen.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 war daher als unbegründet abzuweisen.

5. Im gegenständlichen Beschwerdefall ist die steuerliche Absetzbarkeit von Begräbniskosten mit dem Höchstbetrag von € 8.000 begrenzt (siehe Punkt IV. 1.).

5.1. Von den insgesamt aufgewendeten Todfallskosten in Höhe von € 9.419,40 sind € 8.000 steuerlich zu berücksichtigen. Die Zwangsläufigkeit des übersteigenden Betrages von € 1.419,40 ist von der Bf. nicht dargelegt worden.

5.2. Die mit dem Höchstbetrag von € 8.000 anzuerkennenden Beerdigungskosten sind um die Nachlassaktiva von € 5.412,72 zu kürzen. Die nicht durch die Nachlassaktiva gedeckten Begräbniskosten belaufen sich somit auf € 2.587,28. Da der Vater des Verstorbenen sich gegen Übernahme der Nachlassaktiva verpflichtet hat, Begräbniskosten in Höhe von € 6.604,20 (die Gerichtskommissionsgebühr von € 106,56 zählt nicht zu den Begräbniskosten) zu bezahlen, verbleibt letztlich lediglich ein Restbetrag von € 1.395,80, den die Elternteile als gemeinsame Unterhaltsverpflichtete je zur Hälfte im Betrag von jeweils € 697,90 zu leisten hatten.

5.3. Die Übernahme der Bezahlung des den Ehegatten aufgrund seiner Unterhaltpflicht treffenden Anteils an den gemeinsam zu bestreitenden Begräbniskosten beruhte auf Freiwilligkeit. Auch im Beschwerdejahr 2015 wäre es dem unterhaltsverpflichteten Vater des Verstorbenen leicht möglich gewesen, den ihn treffenden Anteil an den Begräbniskosten aus seinem Einkommen zu bezahlen.

6. Im Beschwerdejahr 2015 sind somit Begräbniskosten in Höhe von € 697,90 und Krankheitskosten im Betrag von € 884 insgesamt € 1.581,90 als außergewöhnliche Belastung vor Berechnung der Steuer vom Einkommen abzuziehen. Da dieser Betrag Deckung im Selbstbehalt findet, unterbleibt in der Folge eine steuerliche Auswirkung. Eine Prüfung hinsichtlich einer vorgelegenen Zwangsläufigkeit erübrigt sich somit.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 war als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

V. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 Revision war nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage, wann und in welchem Ausmaß Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet ist (siehe Punkt III. 2. bis 8.).

Innsbruck, am 14. März 2017