

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StbGmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 09. Juli 2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2010 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

Strittig ist, ob die Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind (Standpunkt der Bf.) oder nicht (Standpunkt des Finanzamtes).

Am 9. Juli 2014 erließ das Finanzamt den *Einkommensteuerbescheid* (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 und berücksichtigte die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nicht. Dies mit folgender Begründung:

Die Begräbniskosten konnten nicht berücksichtigt werden, da die Kosten der Bestattung den Einheitswert des übereigneten Grund und Bodens (Übergabevertrag v. 23.12.2003) nicht übersteigen.

Die *Beschwerde* wurde mit nachstehender Begründung eingebracht:

Die beantragten Begräbniskosten wurden nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, da die Kosten der Bestattung den Einheitswert des übereigneten Grund und Bodens nicht überstiegen. (Die Bf.) hat nie ein Grundstück erhalten. Die Übergabe erfolgte an (den Sohn der Bf. und des Verstorbenen, des Ehegatten der Bf.). Der Übergabsvertrag liegt bei, eine Übernahme der Begräbniskosten durch (den Sohn der Bf. und des Verstorbenen, Ehegatte der Bf.) wurde nicht vereinbart. Wir beantragen daher die Berücksichtigung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung laut der ursprünglichen Eingabe der Arbeitnehmerveranlagung 2010.

Mit *Beschwerdevorentscheidung* wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, die Begründung lautet:

Wurde die Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht.

Dabei ist unerheblich, an wen die Übergabe der Liegenschaft erfolgte.

Da im gegenständlichen Fall dieser zeitliche Zusammenhang – Begräbniskosten fielen innerhalb von sieben Jahren nach Liegenschaftsübergabe an – gegeben war, waren die Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG zu berücksichtigen. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Der *Vorlageantrag* wurde mit nachstehender Begründung eingebracht:

"(Die Bf.) hat im Jahr 2010 Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung zu tragen, da ihr Gatte ... verstorben war. Die Begräbniskosten wurden bereits belegmäßig nachgewiesen der Nachlass war überschuldet.

(Der verstorbene Ehegatte) hat eine Liegenschaft innerhalb von 7 Jahren vor seinem Tod an seinen Sohn ... übergeben. Der Übergabsvertrag liegt dem Amt bereits vor. In diesem Übergabsvertrag ist KEINE Übernahme von Begräbniskosten vereinbart.

Gemäß LSTR, Rz 890, ist eine Absetzung von Begräbniskosten nicht möglich wenn der Verkehrswert der übergebenen Liegenschaft die Begräbniskosten übersteigt UND die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (z.B. Übergabsvertrag) resultiert. (Der Sohn des Verstorbenen) hätte daher die Begräbniskosten nicht absetzen können, falls er diese aufgrund des Übergabsvertrages hätte übernehmen müssen. Dies war jedoch NICHT der Fall (siehe Übergabsvertrag).

Die Begräbniskosten wurden von (der Bf.) getragen. Daher sind diese auch bei (der Bf.) abzugsfähig. Da an sie keine Liegenschaft übertragen wurde, ist die Übergabe der Liegenschaft NICHT RELEVANT.

Die Auslegung des Finanzamtes Amstetten, nachdem es „... unerheblich ist, an wen die Übergabe der Liegenschaft erfolgte...“ ist nicht nachvollziehbar, aus den Lohnsteuerrichtlinien nicht zu entnehmen und aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise überhaupt nicht zu verstehen. Nur wenn die Übernahme der Begräbniskosten als Gegenleistung für eine Übertragung von Vermögenswerten vereinbart wird, wären sie nicht abzugsfähig.

Zusammenfassend beantragen wir die Berücksichtigung der Begräbniskosten in Höhe von EUR 7.884,47 als außergewöhnliche Belastung bei (der Bf.), da sie diese getragen hat und keine Liegenschaft an (sie) übergeben wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß Abs. 3 leg.cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

1.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat wiederholt die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung abgelehnt, wenn die Zahlung nicht aus dem laufenden Einkommen erfolgt ist (VwGH 22.3.2010, 2010/15/0005; VwGH 21.10.1999, 98/15/0201; VwGH 15.3.1988, 87/14/0071).

Der Rechtssatz (Rechtssatznummer 1) betreffend das letztzitierte Erkenntnis (ergangen zu einem als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Heiratsgut) lautet:

Die Rechtsprechung, dass die Bestreitung des Heiratsgutes aus dem Vermögen keine außergewöhnliche Belastung bewirkt, greift nicht Platz, wenn dem Kind mit Bargeld Vermögenswerte übergeben werden, die im Hinblick auf laufendes Einkommen keineswegs allein früher angesammeltes Vermögen darstellen müssen. Zu einem angemessenen Ergebnis führt in einem solchen Fall nur eine Betrachtung, die sämtliche Bargeldmittel einbezieht, also sowohl die bis zur Heiratsgutbestellung aus dem laufenden Einkommen als auch die aus Ersparnissen früherer Jahre oder aus Vermögensveräußerungen zur Verfügung stehenden Mittel. Mit dem auf das laufende Einkommen entfallenden Anteil bewirkt die Heiratsgutbestellung eine außergewöhnliche Belastung.

Doralt führt im EStG-Kommentar, § 34, Tz 3 und 26, aus:

Die außergewöhnliche Belastung muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen selbst treffen. Krankheitskosten sind daher nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung, als sie zu Lasten des Einkommens gehen. Nach herrschender Lehre wäre es aber "überspitzt", eine außergewöhnliche Belastung dann abzulehnen, wenn sie zwar im laufenden Einkommen Deckung findet, aber aus dem Vermögen bestritten wurde.

Baldauf führt im Jakom, EStG 2012, § 34 Rz 28, aus:

Eine außergewöhnliche Belastung setzt eine Leistung aus dem laufenden Einkommen des betreffenden Jahres voraus (VwGH 22.3.2010, 2010/15/0005), nicht etwa aus Vermögensmitteln oder Ersparnissen (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Eine überspitzte Auslegung ist aber selbst nach der Rechtsprechung nicht angebracht, gefordert wird vielmehr eine Betrachtung, die sämtliche Bargeldmittel des Steuerpflichtigen einbezieht (VwGH 15.3.1988, 87/14/0071 Verhältnisrechnung). Nach UFS 9.11.2006, RV/0378-W/05, liegt jedenfalls dann keine außergewöhnliche Belastung (mehr) vor, wenn die aus Vermögensmitteln, z.B. einer Erbschaft, bestrittenen Aufwendungen im laufenden Einkommen keine Deckung finden.

Die Beurteilung, ob die Zahlungen aus dem laufenden Einkommen oder nicht aus dem laufenden Einkommen erfolgt sind, bzw. ob die aus Ersparnissen bestrittenen Ausgaben im laufenden Einkommen des Steuerpflichtigen der Höhe nach Deckung gefunden haben

(und es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleibt, die Lebenshaltungskosten aus dem laufenden Einkommen zu decken und die Begräbniskosten aus den Ersparnissen (Vermögen) oder umgekehrt) ergibt Folgendes:

Die Bf. verfügte über keine eigenen (Pensions)Einkünfte, erst nach dem Tode ihres Ehegatten (Mitte März 2010) erhielt sie eine Witwenpension (Schreiben vom 23.12.2014). Die Bf. konnte aus dem von ihren Ehegatten erhaltenen Unterhalt Rücklagen bilden, nach dem Tod ihres Ehegatten war sie nicht mittellos, sondern im Besitz von Ersparnissen und trug die Begräbniskosten aus ihren Ersparnissen (vgl. das Schreiben vom 23.12.2014). Die nach dem oben Gesagten geforderte Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Auf Basis dieser Ausführungen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2.

Die Beschwerde ist aus einem weiteren Grund abzuweisen:

Die Bf. verfügte 2003 (dem Jahr des Abschlusses des Übergabevertrages) und danach - bis sie nach dem Tode ihres Ehegatten (Mitte März 2010) eine Witwenpension erhielt - über kein Einkommen; ihre Lebenshaltungskosten bestritt sie aus Unterhaltszahlungen ihres Ehegatten.

Verfügte die Bf. über keinerlei Einkommen und über nicht ausreichendes Vermögen, war nach dem Tode ihres Ehegatten nicht die Bf., sondern die Kinder des Verstorbenen zur Tragung der nicht gedeckten Begräbniskosten verpflichtet. Demgemäß ist die Belastung bei der Bf. nicht zwangsläufig erwachsen.

3.

Die Beschwerde ist aus einem weiteren Grund abzuweisen:

Betreffend einen Beschwerdefall, in dem die belangte Behörde offensichtlich davon ausging, dass die Liegenschaftsbelastungen, die zu einer mangelnden (temporären) Verwertbarkeit der Liegenschaft führen, den Verkehrswert der Liegenschaft auf 'Null' reduzieren, erwog der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015, 2012/13/0012:

Das in der Gegenschrift der belangten Behörde ins Treffen geführte Argument, die Schlaganfälle der 1929 geborenen Mutter des Mitbeteiligten und deren daraus resultierende Pflegebedürftigkeit seien bei Übergabe der Liegenschaft im Jahr 2005 nicht vorhersehbar gewesen, widerspricht dem zuletzt genannten (späteren) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes. Gemeinsames Merkmal aller erwähnten Erkenntnisse ist aber die Bezugnahme auf einen ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Vermögens und der geltend gemachten Belastung ("unmittelbar durch den Vermögenserwerb (...) oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb"; "nur deshalb"; "Folge"; "adäquate Folge"). Auch das beschwerdeführende Finanzamt geht im vorliegenden Fall mit der Annahme eines konkreten wirtschaftlichen Konnexes zwischen der Schenkung einerseits und der

Belastung des Mitbeteiligten mit den Pflegekosten der Mutter andererseits von einem solchen Zusammenhang aus, ohne dies aber mit einem Vorbringen zum Sachverhalt zu verbinden, das den konkreten Umständen des Falles Rechnung trägt. Sollte der Übergabsvertrag des Jahres 2005 die teilweise oder gänzliche Verneinung der strittigen außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2008 rechtfertigen, so würde dies voraussetzen, dass die Belastung des Mitbeteiligten ohne diesen Vertrag insoweit nicht eingetreten wäre. Es müsste demnach eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung des Mitbeteiligten zu den strittigen Aufwendungen für den Fall, dass seine Mutter noch Hälfteigentümerin der Liegenschaft gewesen wäre, zumindest zum Teil zu verneinen gewesen sein. Dies würde wiederum voraussetzen, dass die häusliche Betreuung der Mutter mit einer zur zumindest teilweisen Kostendeckung geeigneten Verwertung (allenfalls auch in Form einer Belastung) ihres Miteigentumsanteils kombinierbar gewesen wäre oder der Mitbeteiligte seine die Übersiedlung in ein Pflegeheim verweigernde Mutter ohne Verletzung rechtlicher (vgl. § 143, jetzt § 234 Abs. 3 ABGB) oder sittlicher Pflichten auf eine solche Übersiedlung und die dadurch ermöglichte Verwertung ihres Miteigentumsanteils hätte verweisen können.

Über den hypothetischen Verlauf ohne den strittigen Übergabsvertrag enthält die Beschwerde jedoch kein konkretes fallbezogenes Vorbringen, womit sie auch nicht die Möglichkeit aufzeigt, dass eine tiefergehende Auseinandersetzung damit im angefochtenen Bescheid zu einem anderen Verfahrensergebnis geführt hätte. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Bezahlt ein Unterhaltspflichtiger 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 Jahre 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).

Der Mitte März 2010 verstorbene Ehegatte der Bf. war im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages 61 Jahre alt und befand sich in Pension, die Bf. war ebenfalls beinahe 61 Jahre alt und verfügte über keinerlei Einkommen.

Hat der Verstorbene, 61jährig und in Pension befindlich, sechs Jahre und zweieinhalb Monate vor seinem Tod den Hälfteanteil der Liegenschaft mit dem Grundstück ... Baufl. (Gebäude) Baufl. (begrünt), mittels Übergabevertrag freiwillig an den Sohn übergeben, und waren in der Folge nicht ausreichend Aktiva zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, kann nicht davon gesprochen werden, die Tragung der Kosten *durch die Bf.* erfolge zwangsläufig.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Erkenntnis werden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, da dieses in rechtlicher Hinsicht der in dieser Entscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 15. März 2016