

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache Vorn1 B, Str 26a, Plzl C, über die Beschwerde vom 26.08.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes E mit Ausfertigungsdatum 23.08.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine 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 am 16.6.2016 elektronisch eingereichten Arbeitnehmerveranlagung 2015 neben Krankheitskosten im Betrag von € 1.165,02 auch Begräbniskosten in Höhe von € 5.878,74 als außergewöhnliche Belastung geltend.

2. In Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 (ausgefertigt am 23.8.2016) gelangten Aufwendungen im Betrag von € 1.648,12 als außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) in Ansatz, die allerdings zur Gänze im Selbstbehalt Deckung fanden. Begründend führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen aus, Begräbniskosten beziehungsweise die Kosten eines Grabmals seien nach Erfahrungssätzen höchstens mit jeweils € 5.000 als

zwangsläufig erwachsen anzuerkennen, wovon die Nachlassaktiva von € 4.516,94 in Abzug zu bringen seien.

3. In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes für steuerlich anzuerkennende Begräbniskosten die Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde maßgebend sei, wonach der dort festgelegte Höchstbetrag von € 8.000 für ein einfaches Begräbnis auch im Rahmen des § 34 EStG 1988 heranzuziehen sei. Eine Prüfung der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit einzelner Aufwendungen für ein einfaches, ortsübliches Begräbnis komme, soweit dieser Höchstbetrag nicht überschritten werde, nicht in Betracht. Beantragt werde neben den Krankheitskosten von € 1.165,02 Begräbniskosten in Höhe von € 3.483,06 (das sind € 8.000 abzüglich der Nachlassaktiva von € 4.516,94) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

4. Diesem Begehrten wurde in der am 30.9.2016 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung nicht Rechnung getragen.

5. Aufgrund des am 5.10.2016 gestellten Vorlageantrages wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 8.11.2016 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Einiger Streitpunkt dieses Verfahrens ist die Frage, in welcher Höhe die von der Bf. getragenen Aufwendungen für das Begräbnis und den Grabstein ihrer verstorbenen Mutter als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind. Während nach Ansicht des Finanzamtes (LStRI) eine Trennung der Todfallskosten in Begräbnis- und Grabsteinkosten, begrenzt mit jeweils einem Höchstbetrag von € 5.000, vorzunehmen sei, vertritt die Bf. den Standpunkt, dass die Todfallskosten insgesamt bis zum Höchstbetrag von € 8.000 ohne Differenzierung in Begräbnis- und die Grabsteinkosten zu berücksichtigen seien.

1. Außer Streit steht, dass von den anerkannten Aufwendungen vorweg die Nachlassaktiva abzuziehen sind.

2. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 7.8.2015 wurden in der Verlassenschaftssache der Verstorbenen Vorn2 D (GZ. 3 A XX) die Summe der Aktiva von € 4.516,94 der erblichen Tochter (Bf.) zur teilweisen Bezahlung der bevorrechteten Todfallskosten in Höhe von € 8.967,13 an Zahlungs statt überlassen.

3. Unstrittig ist, dass die Bf. im Beschwerdejahr Todfallskosten in Höhe von € 8.967,13 bezahlt hat.

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 (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 (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036) und nicht etwa in wirtschaftlicher oder typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen (VwGH 3.3.1992, 88/14/0011).

4. 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").

5. 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*, ABGB³, § 549 Rz 4). Gemäß § 143 ABGB schuldet ein Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³, I, 533).

6. Nach dem Zivilrecht (vgl. Welser in *Rummel*, ABGB³, § 549, Tz 6 und 7) umfasst ein Begräbnis iws Kosten für die Totenbeschau, eines Grabsteins, einer Gruft, angemessener Trauerkleidung, eines Totenmahls, von Todesanzeigen und Dankadressen, eines Begräbnisfotos, für Trinkgelder, für Taxispesen, der Pflege der Grabstätte, allerdings nicht für die Zukunft. Die Angemessenheit richtet sich nach dem Ortsgebrauch, Stand und Vermögen des Verstorbenen.

7. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommen Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Grabmals (Grabstein und Grabeinfassung) dann als außergewöhnliche Belastung 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; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009).

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, mit € 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 11.12.2014, RV/5100908/2013; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009).

2. Die Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStRI) als Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen und interne Verwaltungsanordnung entfalten für das Bundesfinanzgericht keine Wirkung.

3. Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus § 143 ABGB für die Bf. die gesetzliche Verpflichtung zur Tragung der durch den Nachlass nicht gedeckten Kosten für das Begräbnis ihrer Mutter.

4. Der bisherigen Judikatur des Bundesfinanzgerichts (Punkt IV. 1.) und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Punkt III. 8.) folgend, kann dem Begehr der Bf., unabhängig von den tatsächlich geleisteten Beerdigungskosten die übernommene Nachlassaktiva von € 4.516,94 von dem nach der Verordnung zulässigen Höchstbetrag von € 8.000 in Abzug zu bringen und die nicht durch den Nachlass gedeckten Beerdigungskosten im Betrag von € 3.483,06 als außergewöhnliche Belastung in Ansatz zu bringen - nicht entgegen getreten werden.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

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 (Punkt III. 8.).

Innsbruck, am 30. Jänner 2017