

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch KPS Kotlik-Prokopp-Stadler GmbH, Klingerstraße 9, 2353 Guntramsdorf, über die Beschwerde vom 30.04.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 10.04.2013

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird geändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 10.04.2013 setzte die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer (Bf) beantragten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 1.191,15 € an, die jedoch gänzlich vom Selbstbehalt erfasst und daher nicht steuerwirksam wurden, worauf auch in der Bescheidbegründung hingewiesen wurde.

In der elektronischen (damals) Berufung vom 30.04.2012 brachte der Bf. in Bezug auf die Begräbniskosten vor, er habe ein Kfz gekauft, dass immer in seinem Eigentum gewesen sei, und er habe das Kfz auch seit der Anschaffung ausschließlich alleine genutzt. Um jedoch eine günstigere Versicherungsprämie zu erhalten, sei das Kfz auf die Mutter (und spätere Erblasserin) angemeldet worden. Deswegen würde das Kfz "fälschlicherweise" im Nachlass der Mutter mit einem Wert von 2.800 € aufscheinen. Da dieses Kfz immer im Eigentum des Bf. gestanden sei und daher kein Aktivum des Nachlasses darstelle, sei der Nachlass in Höhe von 3.479,15 € überschuldet und werde der Antrag gestellt, den Bescheid entsprechend zu ändern.

In der (damaligen) Berufungsvorentscheidung vom 26.09.2013 setzte die belangte Behörde die Sonderausgaben von 605,13 € auf 730 € hinauf, ließ die außergewöhnliche Belastungen jedoch unverändert. In der gesonderten Begründung führte die belangte Behörde aus, bezüglich der vom Bf. geltend gemachten Begräbniskosten sei zu erwägen, dass gemäß § 549 ABGB zu den auf eine Erbschaft haftenden Lasten (Nachlassverbindlichkeiten) auch die Kosten für das dem Gebrauch des Ortes, des Standes und Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbnis gehören würden. Die Begräbniskosten seien privilegiert und würden zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören. Somit seien die Kosten des Begräbnisses von der Verlassenschaft zu tragen und der Besteller der Leistung habe das Regressrecht gegen die Verlassenschaft (unter Hinweis auf Manz-Kommentar zum ABGB, Dittrich-Tades zu § 549).

Die Aufwendungen für das Begräbnis seien folglich aus einem vorhandenen (verwertbaren) Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten, welches mit dem Verkehrswert anzusetzen sei (unter Hinweis auf VwGH vom 25.09.1984, 84/14/0040). Für den Fall, dass kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden sei, würden hiefür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten haften. Würden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung finden, komme die Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung schon deshalb nicht in Betracht, da es insoweit am Erfordernis der Zwangsläufigkeit fehle. Eine sittliche, jedoch nicht rechtliche Verpflichtung als Erbe für die Begräbniskosten der Mutter aufzukommen und somit die Möglichkeit, eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG zu beanspruchen, komme nur insoweit in Betracht, als kein ausreichendes aktives Nachlassvermögen vorhanden sei. Insofern die Aufwendungen für das Begräbnis im Wert der aktiven Vermögenssubstanz Deckung finden würden, könne von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht die Rede sein (unter Hinweis auf VwGH vom 21.10.1999, 98/13/0057). Im nunmehr vorliegenden Fall liege der belangten Behörde ein in verfahrensgegenständlicher Verlassenschaftssache ergangener Beschluss des Bezirksgerichtes vor, aus welchen deutlich hervorgehe, dass der Nachlass entgegen der Ansicht des Bf. nicht mit einem Betrag in Höhe von 3.478,15 € sondern von 679,15 € überschuldet sei. Dieser "Bescheid" (Gerichtsbeschluss) bilde aus Sicht der belangten Behörde auch die Grundlage für die nunmehr zu treffende Entscheidung im Zusammenhang mit der Anerkennung der Begräbniskosten. Daran vermöge auch die nunmehr aufgestellte Behauptung, wonach das im Beschluss angeführte Kfz fälschlicherweise als Aktivum des Nachlasses aufscheine, nichts zu verändern. Schon daraus sei laut belangter Behörde abzuleiten, dass die nunmehr geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Begräbnis der Mutter nicht steuerlich berücksichtigt werden könnten, da diese laut Beschluss des Bezirksgerichtes vom 18.09.2012 in den dort angeführten Nachlassaktiva Deckung finden würden.

In dem gegen diese Berufungsvorentscheidung erhobenen Vorlageantrag vom 1.10.2013 brachte der steuerliche Vertreter des Bf. vor, dass er den angegebenen Pkw im Jahr

2005 bei einem namentlich genannten Autohaus gekauft habe. Dieses Kfz sei immer im "zivilrechtlichen und wirtschaftlichen" Eigentum des Bf. gestanden, der es auch seit der Anschaffung alleine genutzt habe. Der Bf. habe des Kfz weder seiner Mutter geschenkt noch verkauft. Um jedoch eine günstige Versicherungsprämie zu erhalten, sei der Pkw auf die (später) verstorbene Mutter des Bf. angemeldet worden. Deswegen scheine das Kfz "(eigentlich nicht richtig)" im Nachlass mit einem Wert von 2.800 € auf. Da dieses Kfz jedoch immer im "zivilrechtlichen und wirtschaftlichen" Eigentum des Bf. gestanden und niemals von der Mutter verwendet worden sei und daher kein Aktivum des Nachlasses darstelle, sei der Nachlass in Höhe von 3.479,15 € überschuldet. Die Bescheidbegründung vom 1.10.2013 lasse die im Einkommensteuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO vollkommen außer Betracht.

Dieser Eingabe beigelegt wurde der Kaufvertrag des in Rede stehenden Kfz, in dem der Bf. als Käufer aufscheint.

Abschließend beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Mit Eingabe vom 4.06.2018 wurde dieser Antrag vom steuerlichen Vertreter zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit Kaufvertrag vom 26.08.2005 erwarb der Bf. von einem Autohändler den in Rede stehenden Pkw um 13.500 €.

Die Mutter des Bf. verstarb am tt.mm.2012 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Dem Beschluss des Bezirksgerichtes Mödling ist eine Überschuldung des Nachlasses zu entnehmen.

Aktiva (Pkw)	2.800,00 €
Passiva (Begräbniskosten)	3.479,15 €
Überschuldung	- 679,15 €

Bei dem einzigen Aktivum handelt es sich um einen Pkw, bei den Passiva um die Begräbniskosten. Aktenkundig ist die vom Bf. bezahlte Rechnung des Bestattungsunternehmens vom 10.10.2012.

Laut Punkt 2 des Gerichtsbeschlusses wurden die Aktiva (also der Pkw) im Sinne des Antrages des Bf. vom 27.07.2012 auf teilweisen Abschlag der bezahlten Todfallkosten von 3.479,15 € gemäß § 154 AußstrG dem Bf. (Sohn der Verstorbenen) an Zahlungsstatt überlassen.

Laut Punkt 3 des Gerichtsbeschlusses waren die Gebühr des Gerichtskommissärs (Notar) in Höhe von 144,00 € vom Bf. zu bezahlen.

Laut Punkt 4 war der Bf. nach Rechtskraft des Gerichtsbeschlusses berechtigt, über den Pkw zu verfügen.

Daraus folgt rechtlich:

Im vorliegenden Fall macht der Bf. die von ihm bezahlten Begräbniskosten betreffend Mutter in Höhe von 3.479,15 € als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 geltend.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 können außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. 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.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Unbestritten ist, dass für den Bf. die Übernahme der Kosten im Zusammenhang mit dem Begräbnis seiner Mutter außergewöhnlich und zwangsläufig war.

Aus dem Begriff der Zwangsläufigkeit der Belastung ergibt sich, dass nur die Kosten für ein einfaches (durchschnittliches) Begräbnis abzugsfähig sind (Jakom, Kommentar Einkommensteuergesetz, § 34 Tz 90 Stichwort Begräbniskosten). Die in Rede stehenden Begräbniskosten sind als ortsüblich anzusehen.

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten, die von der Verlassenschaft vorzuschießen sind. Zu ihrer Deckung können auch Nachlassgegenstände veräußert werden (vgl. § 148 Abs. 1 AußStrG).

Begräbniskosten können daher nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind. Soweit Nachlassaktiva vorhanden sind, sind die Begräbniskosten vorrangig mit diesen Aktiva abzüglich allfälliger Verfahrenskosten gegen zu verrechnen.

Gemäß § 154 Abs. 1 AußStrG (Außerstreitgesetz) hat das Gericht die Aktiven einer überschuldeten Verlassenschaft auf Antrag den Gläubigern zu überlassen, wenn nicht

schon eine unbedingte Erbantrittserklärung oder ein Antrag auf Überlassung als erblos vorliegt und kein Verlassenschaftsinsolvenzverfahren eröffnet wurde.

Das Vermögen ist gemäß Abs. 2 leg. cit. schließlich an alle übrigen Gläubiger, jeweils im Verhältnis der Höhe ihrer unbestrittenen oder durch unbedenkliche Urkunden bescheinigten Forderungen zu verteilen:

1. zunächst in sinngemäßer Anwendung der §§ 46 und 47 IO;
2. sodann an den Sachwalter des Verstorbenen, soweit ihm für das letzte Jahr Beträge zuerkannt wurden;
3. schließlich an alle übrigen Gläubiger, jeweils im Verhältnis der Höhe ihrer unbestrittenen oder durch unbedenkliche Urkunden bescheinigten Forderungen.

§ 4 Gerichtskommissionstarifgesetz normiert, dass alle als Parteien am Verfahren unmittelbar Beteiligten zur Entrichtung der Gebühr zur ungeteilten Hand verpflichtet sind, für Anträge nach § 182 Abs. 2 AußStrG diejenigen Personen, an deren Stelle der Gerichtskommissär die Anträge einbringt.

Das Finanzamt hat seiner Entscheidung das vom Bezirksgericht Mödling aufgestellte Inventar zugrunde gelegt, in dem der Pkw als Aktivum angesetzt wurde.

Unstrittig steht fest, dass das in Rede stehende Kfz auf die Mutter (und spätere Erblasserin) zugelassen war.

Wer jedoch im Zeitpunkt des Todes der Mutter Eigentümer des Pkw gewesen ist, ist in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beurteilen.

Gemäß § 37 Abs. 2 KFG (Kraftfahrzeuggesetz) dürfen Kraftfahrzeuge und Anhänger nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehalt, wenn er seinen Hauptwohnsitz oder Sitz, bei Antragstellern ohne Sitz im Bundesgebiet eine Hauptniederlassung im Bundesgebiet hat oder bei Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, jedenfalls der Mieter seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet hat, wenn er eine Erklärung über die beabsichtigte Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges abgibt und wenn er folgende Nachweise erbringt:

- a) bei der erstmaligen Zulassung den entsprechenden Genehmigungsnachweis für das Fahrzeug (Typenschein bei Fahrzeugen mit nationaler Typengenehmigung, gültige Übereinstimmungsbescheinigung oder Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank bei Fahrzeugen mit EG-Betriebserlaubnis, Bescheid über die Einzelgenehmigung bei einzeln genehmigten Fahrzeugen), bei Fahrzeugen, die unter aufschiebenden Bedingungen genehmigt wurden, eine Bescheinigung der Genehmigungsbehörde darüber, dass diese Bedingungen erfüllt sind, bei Fahrzeugen, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen waren, zusätzlich – sofern vorhanden – die Zulassungsbescheinigung im Sinne der Richtlinie 1999/37/EG, in der Fassung der

Richtlinie 2003/127/EG, bei neuerlicher Zulassung das bei der letzten Zulassung hergestellte Fahrzeug-Genehmigungsdokument;

- b) Versicherungsbestätigung für das Fahrzeug gemäß § 61 Abs. 1; dies gilt jedoch nicht für Fahrzeuge, die gemäß § 59 Abs. 2 von der Versicherungspflicht ausgenommen sind;
- c) bei beabsichtigter Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges zur gewerbsmäßigen Beförderung oder zur gewerbsmäßigen Vermietung ohne Beistellung eines Lenkers eine Bestätigung der zuständigen gesetzlichen Interessenvertretung über das Vorliegen der Berechtigung zu dieser Verwendung;
- d) bei der erstmaligen Zulassung eines Fahrzeuges für Diplomaten eine Bestätigung des Bundesministeriums für europäische und internationale Angelegenheiten über die völkerrechtliche Steuerbefreiung;
- e) (Anmerkung: aufgehoben durch BGBI I 2007/57)
- f) bei rechtmäßigem Besitz auf Grund eines Bestandvertrages eine Zustimmungserklärung des Bestandgebers zur beantragten Zulassung;
- g) bei einer Erklärung über die beabsichtigte Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges im Sinne des § 54 Abs. 3 lit. b oder c, Abs. 3a lit. b oder c oder Abs. 3b die entsprechende vom Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten für den Antragsteller ausgestellte Legitimationskarte;
- h) bei den wiederkehrenden Begutachtung unterliegenden Fahrzeugen das letzte für das Fahrzeug ausgestellte Gutachten gemäß § 57a Abs. 4, sofern bereits eine wiederkehrende Begutachtung fällig geworden ist. Wenn in den Fällen des § 28a Abs. 6 oder des § 28b Abs. 5 das erforderliche positive Gutachten gemäß § 57a durch den Nachweis eines positiven Ergebnisses einer technischen Untersuchung im Sinne der Richtlinie 96/96/EG ersetzt worden ist, so ist dieser Nachweis vorzulegen und anzuerkennen, sofern noch keine weitere wiederkehrende Begutachtung fällig geworden ist. Im Falle einer Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat ist das in dem jeweiligen Mitgliedstaat zuletzt ausgestellte Prüfgutachten vorzulegen, sofern bereits eine wiederkehrende Begutachtung fällig geworden ist.

§ 37 KFG gebraucht den Begriff des Zulassungsbesitzers, der Zulassungsbesitz ist der Besitz des Rechtes ein bestimmtes Fahrzeug im Sinne der kraftfahrrechtlichen Vorschriften zu verwenden. Der Antragsteller für die Zulassung eines Kfz muss nicht der Eigentümer, sondern nur der rechtmäßige Besitzer sein. In der Regel wird dies der Eigentümer sein, kann jedoch der Eigentümer auch eine andere Person sein.

Der Bf. hat sein Eigentumsrecht am Pkw mittels vorliegendem Kaufvertrag nachgewiesen. Der angegebene Grund für die Anmeldung des Kfz auf die Mutter des Bf. wegen einer geringeren Versicherungsprämie erscheint plausibel.

Das Bundesfinanzgericht geht in oben ausgeführten Überlegungen in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der verfahrensgegenständliche Pkw im Eigentum des Bf. stand und aus diesem Grund die Nachlassaktiva mit Null Euro zu bewerten sind.

Die Abgabenbehörde wie auch das Bundesfinanzgericht ist in der Bewertung des Reinnachlasses an den Beschluss des Gerichtes nicht gebunden, weil es sich bei diesem Beschluss nicht um eine der Rechtskraft fähige Entscheidung handelt (VwGH vom 16.12.1993, 88/16/0235).

Hinsichtlich der Verwendung des Pkw's ausschließlich durch den Bf. wurden keine gegenteilige Feststellungen getroffen, weswegen das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass der Pkw vom Bf. verwendet wurde und dieser auch als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

Da der Bf. sein (zivilrechtliches) Eigentumsrecht am verfahrensgegenständlichen Pkw mittels Kaufvertrag nachgewiesen hat, aber auch der wirtschaftliche Eigentümer des Pkw's war, kann dieses Kfz nicht ein Aktivum der Erblasserin darstellen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung sieht das Bundesfinanzgericht den Bf. als zivilrechtlichen Eigentümer des Pkw's an, weshalb die Nachlassaktiva mit null Euro zu bewerten sind und die Begräbniskosten gänzlich als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können.

Eine Belastung des Bf. an sich als grundsätzliche Voraussetzung nach Vorprüfung der drei oben genannten Tatbestandsvoraussetzungen - und nicht wie die belangte Behörde vermeint als "Zwangsläufigkeit" - ergibt sich nach Abzug der vom Gericht an den Bf. zur Deckung eben dieser Bestattungskosten an Zahlungsstatt überlassenen Verlassenschaftsaktiva nach Abzug aller damit verbunden Kosten, also auch die Gebühr des Gerichtskommissärs von 144,00 €.

Die im Gerichtsbeschluss festgesetzten und vom Bf. zu bezahlenden Verfahrenskosten (Notar) von 144,00 € waren in Abzug zu bringen, da der Bf. gemäß § 4 Gerichtskommissionstarifgesetz als Partei am Verfahren zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet war, wobei unterstellt wurde, dass die Zahlung aufgrund des Datums des Gerichtsbeschlusses 18.09.2012 tatsächlich noch im Jahr 2012 erfolgte.

Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen:

Nachlassaktiva	0,00 €
Kosten für Gerichtskommissär	-144,00 €
bezahlte Begräbniskosten	-3.479,15 €
Krankheitskosten (nicht streitgegenständlich)	-512,00 €
außergewöhnliche Belastungen vor Selbstbehalt	4.135,15 €

Es sind folglich außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 4.135,15 € zu gewähren. Nach Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 2.046,31 € beträgt das Einkommen 15.223,64 €. Die darauf anfallende Einkommensteuer beträgt 1.348,47 €. In Anrechnung der bereits abgeführten Lohnsteuer in Höhe von 2.208,26 € ergibt sich daraus eine Gutschrift von 860,00 €.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2012

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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 Revision gegen dieses Erkenntnis wird nicht zugelassen, da das Erkenntnis nicht von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung abweicht, sondern der in den oben angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck gebrachte Judikaturlinie entspricht. Mit dem vorliegenden Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, sondern in freier Beweiswürdigung den vorliegenden Sachverhalt zu würdigen.

Wien, am 4. Juni 2018