

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache **N.N.**, Adresse1, vertreten durch C.C.KG, Adresse2, über die Beschwerde vom 30. September 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 25. August 2016, betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 wird mit -11.060,00 Euro festgesetzt.

Die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 wird mit -7.424,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) reichte mit 25. April 2016 die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 und 2015 ein. Unter Kz 735 (außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt) machte sie für das Jahr 2014 einen Betrag iHv EUR 40.027,06 und für das Jahr 2015 einen Betrag iHv EUR 38.000,00 geltend.

Ebenfalls am 25. April 2016 langte ein Schreiben der steuerlichen Vertretung btr. Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2014 und 2015 bei der belangten Behörde mit folgendem Inhalt ein:

„Im Jänner 2014 ist das Wohnhaus der Familie N.N. und Herrn Z.Z. aufgrund eines Hitzestaus vollständig abgebrannt. Bei diesem Brand wurden das Haus selbst sowie sämtliches Inventar zerstört. In der Anlage übermitteln wir Ihnen einen Ausdruck der Kleinen Zeitung vom Jänner

2014 über den Brand.

Nur ein Teil der Kosten für den Abbruch des komplett zerstörten Hauses bzw. den Aufbau des neuen Hauses sind durch die Versicherungsentschädigung gedeckt. Alle weiteren Kosten hat Frau N.N. bezahlt.

Einen Teil der nicht durch die Versicherung gedeckten Kosten für die Errichtung des Hauses haben wir als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt bei den Arbeitnehmerveranlagungen geltend gemacht, da diese Kosten außergewöhnlich zwangsläufig erwachsen sind und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dadurch wesentlich beeinträchtigt wurde.

Für das Jahr 2014 sind dies folgende Kosten:

Firma A., Wohnhaus-Neubau 40.027.06

für das Jahr 2015 sind dies folgende Kosten:

Firma B. Dach 29.996,24

Firma C. 9.000,00 38.996.24

Die Rechnungen dazu finden Sie in der Anlage.“

Mit Ergänzungsersuchen vom 14. Juli 2016 wurde die Bf. ersucht, die außergewöhnlichen Belastungen für die Jahre 2014/2015 mit einer Aufstellung darzustellen und belegmäßig nachzuweisen.

Das betreffende Antwortschreiben inkl. Rechnungen langte beim Finanzamt am 26. Juli 2016 ein.

Das Finanzamt erließ mit 25. August 2016 die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015, wobei die beantragten Beträge unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung nicht berücksichtigt wurden, da die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung nur nach Naturkatastrophen, insbesondere bei Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs-, Lawinenkatastrophen und Sturmschäden sowie bei Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, in Betracht käme. Ein bloßer Vermögensschaden stelle noch keine außergewöhnliche Belastung dar und hätten daher die Aufwendungen für den Katastrophenschaden nicht berücksichtigt werden können.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde vom 30. September 2016 wurde von der Bf. vorgebracht, dass in den Steuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 die Ausgaben nicht als „außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt, 11.5 Katastrophenschäden" unter der Kennzahl 475, sondern als „außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt 11.4." unter der Kennzahl 735 geltend gemacht worden seien. Der Begriff „Katastrophenschaden" in § 34 Abs. 6 EStG 1988 umfasse im Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen, in der Regel verheerende Folgen nach sich ziehen und von der Allgemeinheit als schweres Unglück

angesehen werden. Absetzbar seien unter dem Titel Katastrophenschäden nur die Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophenschäden seien nicht absetzbar.

Allerdings seien nicht die Aufwendungen nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 beantragt worden, sondern die außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 Absatz 1 EStG 1988. Dabei handle es sich um Belastungen, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Aufwendungen nach einem Brand würden die Kriterien als außergewöhnliche Belastungen nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 erfüllen und seien damit abzugsfähig.

Unter Außergewöhnliche Belastungen nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 seien jene Aufwendungen zu subsumieren, die dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse sind, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen. Es komme dabei zu unvorhergesehenen Schadensereignissen größeren Umfanges, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen.

Die Aufwendungen seien insofern außergewöhnlich, als die Ausgaben für Frau N.N. höher seien als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen würden. Es handle sich bei den Aufwendungen nach dem Hausbrand nicht um Entscheidungen des täglichen Lebens. Die Belastung seien zwangsläufig erwachsen, das Haus habe wieder aufgebaut werden müssen. Die Belastung sei nicht nur dem Grunde nach sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst.

In den abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 13. Oktober 2016 führte die belangte Behörde aus, dass gemäß § 34 EStG 1988 der Abzug außergewöhnlicher Belastungen die unbeschränkte Steuerpflicht und eine Belastung des Einkommens voraussetze. Die Belastung dürfe nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen, müsse außergewöhnlich sein, müsse zwangsläufig erwachsen, müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und dürfe nicht unter ein Abzugsverbot fallen. Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Eine "Belastung" im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 setze grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraus, von denen nicht nur sein Vermögen, sondern sein laufendes Einkommen betroffen sei. Bei der Wiederbeschaffung untergegangener Wirtschaftsgüter des Privatvermögens könne - ausgenommen bei notwendiger Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden - nicht von Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 gesprochen werden.

Gemäß § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 seien Ausgaben (Aufwendungen), die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen (vgl. dazu VwGH 24.11.1999, 94/13/0255); dabei sei die Zuordnung dem Grunde nach maßgebend.

Der Wiederaufbau des Hauses sei dem Grunde nach als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z.

3 EStG 1988 Wohnraumschaffung zu qualifizieren und somit gemäß § 34 Absatz 1 letzter Satz EStG 1988 von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen.

Mit dem Schreiben vom 17. November 2016 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Nach Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes und dem Hinweis, dass der Ansatz von Sonderausgaben weder für 2014 noch für 2015 durchgeführt worden sei, verweist die Bf. auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats Wien vom 06. August 2003, RV/1170-W/03. In der Entscheidung teile der UFS die Rechtsmeinung von *Wieser/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, Tz 42 zu § 34, wonach Aufwendungen nach einem Wohnungsbrand nach den allgemeinen Vorschriften des § 34 Abs 1 EStG 1988 absetzbar seien. In Folge wurde zu den einzelnen Voraussetzungen ausgeführt:

„1. Sie muss außergewöhnlich sein - § 34 Abs 2 EStG 1988

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Außergewöhnlich bedeutet über das gewohnte Maß hinausgehend. Dass ein Hausbrand als außergewöhnlich anzusehen ist, ist für jeden nachvollziehbar. Neben der Neuerrichtung des kompletten Wohnhauses sowie die Einrichtung musste auch neue Kleidung und Gegenstände des täglichen Bedarfs (Töpfe zum Kochen, Handtücher udgl.) angeschafft werden. Weiters mussten sämtliche Dokumente neu ausgestellt werden.

2. Sie muss zwangsläufig erwachsen sein - § 34 Abs 3 EStG 1988

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Dass Aufwendungen zwangsläufig erwachsen, unterstellt der Verwaltungsgerichtshof bei zerstörten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens dann, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist, wie dies beispielsweise bei der Zerstörung einer Wohnungseinrichtung durch Brand der Fall ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 1989, 88/14/0164, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, III B, Tz 2 zu § 34 Abs. 6 bis 8). (Anlage 2)

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen - § 34 Abs 4 EStG 1988

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Eine Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse wie Frau N.N. wird sich kein 2. Haus errichten können, ohne das Erste zu verkaufen und hier einen angemessenen Verkaufserlös zu erzielen.

Im Fall von Frau N.N. war dies nicht der Fall, da das erste Haus nicht verkauft wurde, sondern

einem Brand zum Opfer gefallen ist. Die Versicherungsentschädigung ist nicht mit einem angemessenen Verkaufspreis zu vergleichen.

Die Neuerrichtung des Wohnhauses belastet die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Frau N.N. wesentlich. Für die Neuerrichtung wurden die Ersparnisse verbraucht, die für die Ausbildung des Sohnes bzw. als Altersvorsorge geplant waren.

Im Einkommensteuergesetz ist vom Subsidiaritätsprinzip auszugehen. Das Subsidiaritätsprinzip beschreibt, dass wenn ein Steuertatbestand zB nicht unter § 22 EStG 1988 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit fällt, zu prüfen ist, ob er unter § 28 EStG 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fällt.

Diese Prüfung ist auch für den Ansatz von Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen durchzuführen.

Grundsätzlich stimmen wir zu, dass gemäß § 34 Abs 1 letzter Satz Belastungen die dem Grunde nach zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören außer Betracht bleiben.

Aus dem EStG 1988 geht jedoch nicht hervor, dass über den Höchstbetrag der Sonderausgaben hinausgehender Aufwand nicht als außergewöhnliche Belastungen abgesetzt werden dürfen.

Bis zum Jahr 2015 sind unter dem Titel Sonderausgaben Ausgaben für Wohnraumschaffung absetzbar, dies wird ab dem Jahr 2016 gestrichen. Somit sind ab 2016 Ausgaben für ‚außergewöhnliche‘ Wohnraumschaffung als außergewöhnliche Ausgaben mit Selbstbehalt anzusehen.“

Die Bf. beantragte abschließend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 und 2015 dahingehend abzuändern, dass die Kosten bis zum Maximalbetrag als Sonderausgabe und der übersteigende Betrag als außergewöhnliche Belastungen mit Selbsthalt berücksichtigt und die Einkommensteuerbescheide für 2014 und 2015 neu erlassen werden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 28. November 2016 zur Entscheidung vor. In der beigefügten Stellungnahme zum Vorlageantrag teilte das Finanzamt mit, dass die Beschwerden für die Jahre 2014 und 2015 insoweit teilweise stattzugeben wären, als die beantragten Aufwendungen im Höchstausmaß als Sonderausgaben für die Jahre 2014 und 2015 zuerkannt würden.

Das Bundesfinanzgericht richtete mit 12. Februar 2019 ein Schreiben an die Bf., in welchem eine Aufstellung über die Gesamthöhe der Kosten und Übermittlung der entsprechenden Belege, so sie nicht bereits vorgelegt wurden, die Übermittlung der Bankauszüge über die geleisteten Zahlungen, die Nachweis(e) über die erhaltene(n) Versicherungsentschädigung(en) abverlangt und um eine Stellungnahme ersucht wurde, weshalb die angefallenen Kosten nur von der Bf. als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (Kz 735) geltend gemacht worden seien. Wie aus dem Übergabsvertrag vom 22.

November 2011 und der Beilage zu den Einkommensteuererklärungen 2014 und 2015 ersichtlich sei, habe das zerstörte Gebäude im gemeinsamen Eigentum der Bf. und ihres Gatten gestanden. Zudem sei aus den übermittelten Rechnungen ersichtlich, dass beide Ehegatten als Auftraggeber fungierten.

Im Antwortschreiben vom 8. März 2019 teilte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit, dass bei der Erstellung der Steuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 die Kosten nur bei der Bf. angesetzt worden seien, da sich die Kosten bei Herrn Z.Z. aufgrund seines Einkommens sowohl im Jahr 2014 als auch im Jahr 2015 steuerlich nicht ausgewirkt hätten.

Nach dem Unglücksfall sei die Familie N.N.-Z.Z. in einer Ersatzwohnung untergebracht worden, deren Kosten von der Y.Y. Versicherungen AG übernommen worden seien. Diese Ersatzwohnung sei groß teils möbliert gewesen, aber es hätten zum Beispiel ein Kühlschrank oder auch Bettwäsche, Bettdecken usw. gefehlt.

Als erste Maßnahme sei die Bf. daher gezwungen gewesen, von ihrem Sparkonto Geld (10.000,00 Euro) zu entnehmen, um eine erste Grundausstattung an Bekleidung, Hygieneartikel usw. anschaffen zu können.

Nachdem geklärt worden sei, dass die Y.Y. Versicherungen AG für den Schaden aufkomme, sei folgende Entschädigung vereinbart worden:

Gebäude 375.090,06 Euro

Nebenkosten Gebäude 20.909,40 Euro

Haushalt 161.130,00 Euro

Nebenkosten Haushalt 2.328,00 Euro

Entschädigung in Summe 559.167,46 Euro.

Aus der mitübermittelten Anlage „Kostenaufstellung Neubau“, die bei der Y.Y.

Versicherungen AG eingereicht worden sei, ergebe sich eine Gesamtsumme von 500.762,98, Euro die als geplante Kosten des Neubaus zu berücksichtigen seien. Nicht dabei seien die Abbruchkosten von ca. 23.000,00 Euro und die Wegerrichtungskosten.

Von den Baukosten von 500.762,98 Euro seien somit laut Versicherungsentschädigung Kosten von ca. 396.000,00 Euro gedeckt. Die restlichen Gebäudeerrichtungskosten seien von der Familie N.N.-Z.Z. getragen worden.

Der Ablauf der Auszahlung hätte sich wie folgt dargestellt:

Die Y.Y. Versicherungen AG habe eine erste Vorauszahlung geleistet. Frau N.N. habe bei Erhalt der Rechnung diese Rechnungen meist unter Ausnutzung von Skonti eingezahlt, habe diese dann der Versicherung vorgelegt, habe den Baufortschritt dokumentiert, und die Versicherung habe dann entsprechende Teilbeträge auf ein Bauversicherungskonto angewiesen. Von diesem Konto habe Frau N.N. sodann die nächsten Rechnungen bezahlen bzw. das ursprünglich bereits eingesetzte Geld zurückholen können.

Nachdem geklärt worden sei, dass die Versicherung für den Schaden aufkomme, habe auch mit der Planung bzw. Umsetzung des Neubaus begonnen werden können. Als Auflage sei von der Gemeinde, neben der Errichtung einer Kläranlage, auch gewesen, dass der Weg neu

trassiert bzw. verbreitert werden haben müssen.

Damit die Baubewilligung durch die Gemeinde X. bei Graz erteilt werden konnte, habe der Weg (400 Meter) neu errichtet werden müssen. Diese Kosten seien von der Versicherung nicht übernommen worden, entsprechend der Niederschrift vom 17. Juli 2014 habe der Kostenvoranschlag im Jahr 2014 108.150,00 Euro betragen.

Als Bauern im Nebenerwerb (bewirtschaftete Fläche: ca. 31 ha) sei der Straßenbau zwar von der LK der Bauern im Rahmen eines Hoferschließungsprogramms bezuschusst worden, aber die Kosten, die sich aus Wegerrichtung, Schlägerungsarbeiten und Ablöse zusammensetzten, hätten aus Eigenmitteln finanziert werden müssen.

Entsprechend der Niederschrift vom 16. Juni 2015 habe der Zahlungsbetrag im Jahr 2015 40.500,00 Euro betragen.

Dabei seien die Asphaltierungskosten, die für 400 Meter Zufahrt angefallen sind, noch nicht berücksichtigt worden. Diese hätten rund 26.000,00 Euro betragen, der Rest sei von der Bauernkammer für Steiermark getragen worden.

Im Zuge der Wegerstellung sei auch eine Abschlagszahlung aufgrund der Inanspruchnahme landwirtschaftlich genutzter Grundstücke im Zuge der Errichtung eines Zufahrtsweges in Höhe von 7.500,00 Euro angefallen. Dieser Betrag sei am 15. Dezember 2014 bezahlt worden.

Mit der Stellungnahme wurden entsprechende Unterlagen vorgelegt (Kostenaufstellung Neubau; Mail der Y.Y. Versicherungen AG; Niederschriften der Gemeinde X. vom 17. Juli 2014 bzw. 16. Juni 2015; Rechnung und Zahlungsbeleg der Abschlagszahlung; Rechnung Einreichunterlagen; mehrere Barbehebungs- und Zahlungsbelege 2014 und 2015; Auflistung Zusammenstellung).

Im mündlichen Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO vom 28. März 2019 gab die Bf. auf Befragung durch den Richter bekannt, dass sich die Gesamtkosten für das Gebäude in etwa auf 500.000,00 Euro belaufen haben, wobei darin nicht die Kosten des Inventars und die Kosten für Kleidung etc. enthalten seien. Eine klare Trennung der Kosten für Gebäude und Inventar sei aber in der damaligen Situation nicht möglich gewesen. An zusätzlichen Kosten seien die Kosten für die von der Gemeinde vorgeschriebene Erweiterung des Zufahrtswegs in eine Zufahrtsstraße im Ausmaß von 400 Meter angefallen. Im Jahre 2014 seien dafür von den lt. Niederschrift vom 17. Juli 2014 angeführten 108.150,00 Euro ein Betrag von ca. 40.500,00 Euro, im Jahr 2015 von den lt. Niederschrift vom 16. Juni 2015 angeführten 40.500,00 Euro ein Betrag von 26.000,00 Euro zu zahlen gewesen. Zudem hätten 8.613,66 Euro an den Nachbarn gezahlt werden müssen, da die Zufahrt auf einem Servitut liege und durch die Wegerweiterung eine Abschlagszahlung vorgeschrieben worden sei.

Die Bf. gab weiters bekannt, dass die Inventarrechnungen ausschließlich von ihrem Konto bei der Steiermärkische Sparkasse gezahlt worden seien. Vom – mittlerweile geschlossenen – Konto bei der Raika, welches ihr und ihrem Lebensgefährten gehörte, seien die Überweisungen von der Y.Y. getätigt und seien von diesem Konto die großen Baurechnungen

bezahlt worden. Von der Y.Y. sei der Betrag von 559.457,46 Euro ausgezahlt worden, wobei die einzelnen Auszahlungen immer nach Rechnungslegung erfolgt seien.

Die Bf. führte weiters aus, dass ihr Lebensgefährte mit seiner Abfindung im Dezember 2013 den noch offenen Kredit des alten Hauses abgezahlt habe. Danach seien sie schuldenfrei gewesen. Da nach dem Brand 2014 ihr Lebensgefährte kein Geld mehr gehabt hätte, seien die Zahlungen ausschließlich von der Bf. getätigt worden, und habe sie auch die Lebenserhaltungskosten für die ganze Familie getragen.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und den Aussagen im Zuge des Erörterungstermins wurden vom Bundesfinanzgericht die Gesamtkosten für Gebäude und Haushalt in folgender Höhe errechnet und den Verfahrensparteien zur Kenntnis gebracht:

Gebäude 2014 und 2015: 500.562,98 Euro

Abbruchkosten 2014: 23.000,00 Euro

Haushalt 2014: 27.590,00 Euro

Haushalt 2015: 82.494,21 Euro

Wegekosten 2014: 40.500,00 Euro

Wegekosten 2015: 26.000,00 Euro

Abschlagszahlung (Servitut) 2014: 8.613,66 Euro

Die steuerpflichtige Vertretung merkte in einem E-Mail vom 9. April 2019 an, dass in der Summe für Gebäude 2014 und 2015 von ca. 500.000,00 Euro, sowohl die Kläranlage als auch die Küche inklusive der Küchengeräte enthalten sei. Die Summen für Haushalt 2014 und 2015 würden Rechnungen, die vom Bankkonto bezahlt worden seien, entsprechen. Nicht aufgelistet seien dabei Rechnungen, die bar bezahlt worden seien. Die Barrechnungen seien grundsätzlich vorhanden, seien jedoch aus Vereinfachungs- und Kostengründen nicht aufgelistet worden. An der Tatsache, dass der Brand des Hauses und die vollständige Vernichtung von Haus und Hausrat eine außergewöhnliche Belastung darstelle, ändere sich durch die vereinfachte Aufstellung der Haushaltsausgaben ja nichts.

Weiters werde angemerkt, dass Familie N.N.-Z.Z. sich auch vor dem Brand einen gewissen Lebensstandard im Haus geschaffen habe. Durch den Brand seien nicht nur die persönlichen Erinnerungsstücke sondern auch eine im Laufe der Jahre zusammengetragene Bibliothek vernichtet worden, deren Wiederbeschaffung sowohl aus finanziellen Mitteln als auch aus Gründen der nicht mehr Wiederbeschaffbarkeit der Bücher nicht mehr möglich gewesen sei. Die Hauskosten inklusive Mehrwertsteuer von ca. 500.000,00 Euro würden der heutigen Preissituation entsprechen. Da das neue Haus innerhalb eines Jahres errichtet haben werden müssen, hätten auch kaum Preisvergleiche angestellt werden bzw. verschiedene Angebote eingeholt werden können. Durch den Zeitdruck hätte vieles sofort und ohne zeitliche Verzögerung entschieden werden müssen, um nicht nach einem Jahr sprichwörtlich auf der Straße zu stehen, da sonst auch die Baubewilligung abgelaufen wäre.

Das Argument der belangten Behörde, dass die Allgemeinheit ja nicht den Hausbau einer Privatperson finanzieren solle, sei aus Sicht der Bf. nicht zutreffend, da es um den Begriff der Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ginge. Wenn durch ein Ereignis, dass nicht in eigener Macht stehe, so ein Unglücksfall eintrete und „meine Ersparnis“ damit verbraucht sei, beeinträchtige dies schon die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

In weitere Folge wurde vom Bundesfinanzgericht ein Auskunftsschreiben an die Y.Y. Versicherungen AG gerichtet, in welchem um Übermittlung des Gutachtens zum Schadensfall und um Klärung der ausgezahlten Summen nach Beschwerdejahren ersucht wurde.

Das Gutachten wurde per E-Mail am 18. Juni 2019 übermittelt und beinhaltete zusammenfassend folgende Ermittlungen von Neuwert und Zeitwert:

	Netto	MwSt	Brutto
Summe Schaden Neuwert	453.491,71	90.698,34	544.190,05
zuzüglich Deponie- u. Abbruchkosten	20.257,00	2.980,40	23.237,40
Summe Gesamtschaden Neuwert			<u>567.427,45</u>
davon Gebäude	312.575,05	62.515,01	375.090,06
davon Inventar	140.916,66	28.183,42	169.099,99
Summe Schaden Zeitwert	276.712,53	55.342,51	<u>332.055,04</u>
davon Gebäude	187.545,03	37.509,01	225.054,04
davon Inventar	89.167,50	25.166,17	107.001,00

Weiters wurde mitgeteilt, dass im Zuge der Schadenerledigung für den Gebäude- und den Haushaltschaden insgesamt ein Betrag von 574.421,44 Euro zur Auszahlung gebracht wurde, wobei zum Gebäudeschaden 410.963,44 Euro und zum Haushaltschaden 163.458,00 Euro ausbezahlt worden seien.

Auf die zusätzliche Anfrage, wie sich bzgl. der Gebäudekomponente der Differenzbetrag iHv 14.963,98 Euro zur Summe lt. E-Mail vom 05. März 2014 (395.999,46 Euro) erklären lasse und wie hoch die geleisteten Zahlungen jahres- und gegenstandsbezogen gewesen seien, wurde von der Y.Y. AG wie folgt rückgemeldet:

Die Erhöhung der Entschädigung sei aufgrund einer zusätzlichen Ersatzleistung für die Kosten einer Ersatzwohnung erfolgt. Die Teilzahlungen zu Gebäude- bzw. Inventarschaden betrugen:

185-3-10025-14 - Gebäudeschaden
245.963,44 Euro 0 01 Z.Z. am 2014 03 17
100.000,00 Euro 0 01 Z.Z. am 2014 12 04
50.000,00 Euro 0 01 Z.Z. am 2015 04 27
15.000,00 Euro 1 01 Z.Z. am 2015 05 19

180-3-10029-14 – Haushaltschaden

7.000,00 Euro 0 01 Z.Z. am 2014 01 27

109.329,10 Euro 0 01 Z.Z. am 2014 03 17

20.000,00 Euro 0 01 Z.Z. am 2015 05 19

27.128,90 Euro 1 01 Z.Z. am 2015 06 23

Es wurden daher im Jahr 2014 Entschädigungszahlungen in Höhe von gesamt 462.292,54 Euro (davon Gebäude 352.963,44 Euro, Inventar 109.329,10 Euro) und im Jahr 2015 in Höhe von gesamt 112.128,90 Euro (davon Gebäude 65.000,00 Euro, Inventar 47.128,90 Euro) ausbezahlt.

Das Bundesfinanzgericht richtete ein weiteres Auskunftsschreiben an die Gemeinde X.X., in welchem angefragt wurde, weshalb die - bereits bestehende - Hofzufahrt umfangreich erweitert werden musste und um die Übermittlung einer Abschrift des Baubewilligungsbescheids ersucht wurde.

Die Gemeinde X.X. teilte unter Beifügung des Baubewilligungsbescheid vom 02. September 2014 mit Eingabe vom 03. Oktober 2019 mit, dass die Zufahrt damals sehr eng und natürliche Hindernisse (Bsp.: Bäume) in der Nähe des Weges gewesen seien, weshalb die Einsatzfahrzeuge mit ihren größeren Fahrzeugen nur sehr schwer und mit zeitlichen Verzug zum Wohngebäude gekommen seien. Diese Gegebenheiten hätten die Brandlöschung erschwert.

Generell sei die Zufahrt in einer ungünstigen Lage gewesen, da das Befahren der Straße nicht optimal gewesen sei. Aufgrund dieser Aspekte und Erfahrungen sei die Zufahrt verbreitert und etwas verlegt worden.

Ergänzend wurde am 08. Oktober 2019 bzgl. der Errichtung des Hofaufschließungswegs von der Landesstraße L xxx von der Gemeinde mitgeteilt, dass ein diesbezüglicher Bescheid nicht aufliege.

In einem zweiten Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO am 10. Oktober 2019 wurde den Parteien der Verfahrensgang, insbesondere die Korrespondenz mit der Y.Y.-Versicherungen AG und der Gemeinde X.X., seit dem ersten Erörterungstermin vom 28. März 2019 und die daraufhin getroffenen Sachverhaltsfeststellungen durch das Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht. Da 2014 Entschädigungszahlungen in Höhe von gesamt 462.292,54 Euro (davon Gebäude 352.963,44 Euro, Inventar 109.329,10 Euro) und 2015 Entschädigungszahlungen in Höhe von gesamt 112.128,90 Euro (davon Gebäude 65.000,00 Euro, Inventar 47.128,90 Euro) von der Y.Y. AG geleistet wurden, hat sich folgende Gegenüberstellung von Kosten und geleisteten Versicherungszahlungen ergeben:

Gesamtkosten Gebäude & Haushalt:	Adapt. Ber.	Vers.-Zhlg.	Differenz
Gebäude 2014+2015 lt. BFG 28.3.2019	500.562,98		
-Küche (in Inventarkomponente)	-17.000,00		
-Kläranlage (in Inventarkomp.)	-4.675,00		
	478.887,98		
-Abbruchkosten (in Gebäudekomp.)	-23.000,00		
	455.887,98	417.963,44	37.924,54
Haushalt 2014+2015	110.084,21	156.458,00	-46.373,79
Gesamt:	565.972,19	574.421,44	-8.449,25

Da sich die Servitutzahlung durch den verbleiben Betrag aus den Versicherungsleistungen als abgedeckt erweist, stünden nur mehr den Wegekosten iHv. gesamt 66.500,00 Euro (Wegekosten 2014: 40.500,00 Euro; Wegekosten 2015: 26.000,00 Euro) keine Versicherungsleistungen gegenüber.

Auf die Ausführungen des Richters, dass laut Baubewilligungsbescheid vom 02. September 2014 das abgebrannte Wohnhaus über eine Bruttogeschossfläche von 250,66 m² verfügte, im Zuge der Wiedererrichtung der Ersatzbau mit Kellergeschoss und mit Erd- und Obergeschoss im Ausmaß von 287,39 m², dazu ein mit einem überdachten Gang verbundenes betriebszugehöriges Wohnhaus im Ausmaß von 124,55 m², gesamt somit Bruttogeschossfläche 411,94 m² genehmigt wurde, gab die Bf. an, dass zwar der Einreichplan so ausgesehen habe, allerdings das zweite Haus nicht zum Bau gekommen sei. Es habe keine zusätzlichen m² gegeben, das neue Haus sei an derselben Stelle wie das alte Haus errichtet worden. Da es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb handle, könne eine Einlegerwohnung errichtet werden, der Bau sei allerdings nicht verpflichtend. Es könne also später errichtet werden, müsse aber nicht.

Die Bf. gab zudem an, dass sämtliche Wegeerichtungs- und Erhaltungskosten zu Lasten der Bf. und ihres Lebensgefährten gegangen seien. Das Servitut sei mittlerweile grundbücherlich eingetragen. Die Zustimmung der Grundstückseigentümer sei aber nur unter der Voraussetzung erteilt worden, wenn von ihnen auch künftig alle Kosten getragen werden. Bezüglich der Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Abhaltung vor dem Senat gab die Bf. bekannt, dass sie diese Anträge zurückziehe.

Aus einer Grundbuchsabfrage des Bundesfinanzgerichts ist feststellbar, dass die zuführenden Liegenschaften aufgrund des Dienstbarkeitsvertrags mit der Dienstbarkeit des Geh- und Fahrweges belastet wurden. Die grundbücherliche Einverleibung der Dienstbarkeit erfolgte mit 04. Februar 2019.

Aufgrund des zweiten Erörterungstermins wurden vom Richter die Unterlagen betr. Wegerrichtung von der zuständigen Fachabteilung des Landes angefordert.

Mit Schreiben vom 15. November 2019 übermittelte das „Referat Bauausführung ländlicher Wegebau“ des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung folgende Stellungnahme:

„Stellungnahme:

- Da die bestehende Zufahrt nicht den Richtlinien und Vorschriften für das Straßenwesen (RVS) entsprach, war es notwendig, den gefährlichen Einbindungsbereich in die Landestraße L305 sowie die vorhandenen Steigungsverhältnisse von bis zu 19% Längsneigung an den heutigen Stand der Technik anzupassen (Siehe Beilage Generelles-Projekt Z.Z.) ...“

Zusätzlich wurde die Vereinbarung der vier beteiligten Grundeigentümer vom 27. Juni 2014 für das gegenständliche Bauvorhaben übermittelt. Laut diesem wurden die – zum Zeitpunkt des Abschlusses geschätzten – Baukosten für 400 Meter mit 150.000,00 Euro geschätzt (Pkt. I) und sind die Bau- und Instandhaltungskosten zu 100% von (Pkt. III) der Bf. und Z.Z. zu tragen.

In einem weiteren Schreiben vom 19. Dezember 2019 teilte das „Referat Bauausführung ländlicher Wegebau“ mit, dass kein Bescheid bezüglich Anpassung der Zufahrt auffindbar sei und sich für das Bauvorhaben nur die Vereinbarung der beteiligten Grundeigentümer vom 27. Juni 2014 im Bauakt befinde.

Die Stellungnahmen des Landes Steiermark wurden den Verfahrensparteien mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 02. März 2020 zur Kenntnis gebracht und festgehalten, dass keine weiteren Unterlagen betr. der Zufahrtsserrichtung beim Land Steiermark aufliegen. Weiters wurden an die Bf. Ergänzungsfragen btr. der Zufahrt zur Beantwortung übermittelt.

Mit Schreiben vom 08. März 2020 ergingen folgende Beantwortungen:

"Ad Ergänzungsfrage 1 (Hat es bis zum Abschluss des Dienstbarkeitsvertrags 2018/19 eine schriftliche Dokumentation des Servituts gegeben?):

Nein, hat es nicht. Die Wegebenutzung erfolgte auf der Grundlage von 'ersessenem Recht'. Mein Lebensgefährte hat die Liegenschaft 1997 gekauft, es hat mehrere Vorbesitzer gegeben, aber keine schriftliche Dokumentation des Wegerechtes.

Ad Ergänzungsfrage 2 (Wer hat die Instandhaltungskosten für die Zufahrt getragen? Gab es diesbezüglich eine Vereinbarung?):

Nein, es gab keine Vereinbarung bezüglich der Wegeerhaltung. Der Forst- und Wirtschaftsweg wurde und wird von den Wegeberechtigten fast ausschließlich mit Traktoren, Forstmaschinen und landwirtschaftlichem Gerät befahren. Da wir mit PKWs zu unserem Grundstück zufahren mussten, haben wir uns in Eigeninitiative darum gekümmert, dass der Weg für uns befahrbar blieb, ohne dass die Autos Schaden nahmen. Mein Mann hat z.B. Regenrinnen verlegt oder wir haben gelegentlich eingeschottert.

Ad Ergänzungsfrage 3 (Zu welcher Liegenschaft gehören die Wirtschaftsgebäude laut Plan?): Die Gebäude (Unterstände für Kühe bzw. Maschinen) gehören zu unserer Liegenschaft.

*Ad Ergänzungsfrage 4 (Von wem wurde die Zufahrt bis zur Neuerrichtung benutzt?):
von allen in der Vereinbarung aufgelisteten Parteien — GE1, GE2,
GE3, GE4, Z.Z. und N.N.*

*Ad Ergänzungsfrage 5 (Wie oft wurde die Zufahrt von den Grundeigentümern benutzt? In
welchen Bereichen?):*

*Das muss differenziert beantwortet werden. Alle Grundeigentümer verfügen über
Waldbesitzungen rund um unser Anwesen und nutzen diese Zufahrt, um in ihre Wälder für
Forstarbeiten oder zu Wirtschaftsgebäuden zu fahren.*

*Familie GE1 benützt den Weg mehrmals wöchentlich, Familie GE3 geschätzt mehrmals
monatlich, Familie GE4 mehrmals im Jahr, vor allem, wenn Forstarbeiten anstehen. Das gilt
auch für Fam. GE2.*

*Alle Wegenutzer nutzen den Weg von der Gemeindestraße L305 bis zumindest zur letzten
starken Linkskurve. Von dort führt ein Forstweg in den Wald. Sämtliche Waldflächen, die auf
Google-Maps erkennbar sind, gehören den Nachbarn. Auf unserem Grundstück stehen nur
einzelne Bäume.*

Bitte gestatten Sie mir noch zwei Anmerkungen.

*Auf der Seite 4 (unten) des Baubewilligungsbescheids (siehe Beilage) steht Die
verkehrstechnische Aufschließung erfolgt über einen neu angelegten Hofaufschließungsweg
von der Landesstraße L305. Zutreffender wäre die Formulierung 'hat zu erfolgen', denn der
Wegebau galt als Bedingung für die Baubewilligung. Das hat uns in eine enorme Notlage
gebracht und uns für die Nachbarn und Wegebenutzer
'erpressbar' gemacht. Kein vernünftiger Mensch würde freiwillig eine Vereinbarung wie die
vorliegende (siehe Beilage: Wegeerrichtungskosten Z./N. 100%, Wegeerhaltung
Z./N. 100% — auch bei Verschmutzung und Beschädigung durch andere...)
unterzeichnen. Wollten wir nach dem Brand nicht auch noch die halbe
Versicherungssumme verlieren, mussten wir dieser Vereinbarung zustimmen."*

*Auf dem mitgesendeten Luftbild des Zufahrtsweges aus Google-Maps findet sich noch der
zusätzliche Vermerk: "Der Weg durch unser Anwesen benutzt gelegentlich Fam. GE1. Zufahrt
zum Wald bei Waldarbeiten. Wald GE3."*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b und c EStG 1988 in der für die Beschwerde geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 lauten:

*"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen,
soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: ...*

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung ...

b) Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder

Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat

des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind. Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar – Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder – Herstellungsaufwendungen.

§ 34 EStG 1988 in der für die Beschwerde geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

"1) 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

– wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der

Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

– wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

– für jedes Kind (§ 106) ...

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten ... "

A.) Zu den Aufwendungen für Gebäude und Inventar:

Die Bf. beantragte unter der KZ 735 für die Jahre 2014 und 2015 Aufwendungen in Höhe von 40.027,06 Euro (2014) und von 38.000,00 Euro (2015) im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen. Dies deshalb, da das Wohnhaus der Bf. aufgrund eines Hitzestaus im Jänner 2014 vollständig abbrannte. Bei dem Brand wurden das Haus selbst sowie sämtliches Inventar zerstört.

Voraussetzung für die Anerkennung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung ist, dass die in § 34 Abs. 1 Punkt 1 bis 3 EStG 1988 genannten Merkmale (Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit, wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) in kumulativer Weise vorliegen. Fehlt nur eines dieser Merkmale, so kommt eine Anerkennung des Aufwandes unter dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht.

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist bei der Wiederbeschaffung/Wiederherstellung eines beschädigten (zerstörten) Wirtschaftsgutes auch zu prüfen, ob die Wiederherstellung zwangsläufig ist.

Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen nach den Umständen notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Dass Aufwendungen solchermaßen zwangsläufig erwachsen, unterstellt der Verwaltungsgerichtshof bei zerstörten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist, wie dies beispielsweise bei der Zerstörung einer Wohnungseinrichtung durch Brand der Fall sein könnte (vgl. VwGH 12.09.1989, 88/14/0164; VwGH 05.06.2003, 99/15/0111).

Ob die geltend gemachten Aufwendungen für die Wiederherstellung des zerstörten Gebäudes überhaupt zwangsläufig entstanden sind, kann im Beschwerdefall jedoch dahin gestellt bleiben. Wie der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls judiziert, können Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen „*nämlich nur insoweit abgezogen werden, als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus Eigenem getragen werden müssen*“ (VwGH 09.09.2004, 2001/15/0181).

Keine außergewöhnliche Belastung liegt daher vor, soweit Versicherungsleistungen gewährt werden (Peyerl in Jakom EStG¹², § 34, II. ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 90, "Wohnungsbrand" und Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar²⁰, § 34, Belastung des Einkommens, Rz 22, jeweils mit Verweis auf die VwGH-Judikatur).

Wie aus den den Parteien zur Kenntnis gebrachten Korrespondenzen mit der Y.Y. Versicherungen AG ersichtlich und von der Bf. unwidersprochen bzw. bestätigt, wurde eine Gesamtversicherungssumme iHv 574.421,44 Euro, zur Auszahlung gebracht. Dieser Entschädigung steht eine Gesamtsumme der Kosten für Gebäude und Inventar iHv. 565.972,19 Euro gegenüber.

Im Beschwerdefall wurden die Beträge für das neu zu errichtenden Gebäude und für das Inventar von der Bf. zwar zunächst verausgabt, sie wurden ihr aber später durch die Versicherungsleistungen ersetzt, weshalb die Aufwendungen für das Gebäude und das Inventar nicht als Aufwendungen im Sinn des § 34 EStG gelten (vgl. nochmals VwGH 09.09.2004, 2001/15/0181).

Mangels endgültig aus dem eigenen Einkommen getragener Ausgaben ist auch die Frage, ob es sich bei den Kosten der Wiederrichtung des Hauses dem Grunde nach um Sonderausgaben oder um außergewöhnliche Belastungen handelt bzw. ob eine Abziehbarkeit der über den Höchstbetrag als Sonderausgaben hinausgehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zulässig ist, nicht aufzugreifen, weshalb auch der von der Bf. im Vorlagentrag beantragte und von der belangten Behörde im Vorlagebericht angeführte Sonderausgaben-Höchstbetrag nicht zu berücksichtigen war.

Es liegen daher hinsichtlich der Aufwendungen für Gebäude und Inventar in Ermangelung der Voraussetzungen weder Sonderausgaben noch außergewöhnliche Belastungen vor.

B.) Zu den Aufwendungen für die Wegerrichtung:

Im Beschwerdefall befindet sich der Zufahrtsweg zum Wohngebäude auf einem Servitut. Die bereits bestehende Zufahrt musste im Zuge der Wiedererrichtung des Gebäudes an den zeitgemäßen Stand der Technik angepasst werden. Dabei mussten die Kosten laut Vereinbarung vom 27. Juni 2014 und Dienstbarkeitsvertrag ausschließlich durch die Dienstbarkeitsberechtigten (Bf. und Lebensgefährte) getragen werden. Die Aufwendungen

setzten sich aus der Servitutzahlung und den Wegerrichtungskosten zusammen, wobei erstere durch die Versicherungsleistungen abgedeckt wurden.

Die Bf. machte im Erörterungstermin vom 10. Oktober 2019 glaubhaft, dass die (auch künftige) alleinige Kostentragung Voraussetzung für die Zustimmung der Grundstückseigentümer zur Servitutseintragung war.

a) Aufwendungen als Sonderausgaben:

Zu den nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 begünstigten Aufwendungen zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen gehören v.a.. die Aufwendungen für den Erwerb des Grund und Bodens, die Errichtungskosten für das Gebäude, die Kanal-, Strom-, Telefon- und Wasseranschlussgebühren und die Anschließungskosten.

Keine Schaffung neuen Wohnraums stellen laut Judikatur hingegen die Pflasterungsarbeiten im Außenbereich (Vorplatz), Kosten der Umfriedung (Bruchsteinmauer) oder die Errichtung eines Zufahrtsweg sechs Jahre nach Bezug des Eigenheims dar (vgl. *Peyerl*, a.a.O., § 18, II. Einzelne Sonderausgaben, Rz 72 "Pflasterungsarbeiten" und "Zufahrtsweg" mit der dort zitierten Judikatur).

Aus der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich weiters, dass ein gesondertes Bauwerk, das überhaupt nicht Wohnzwecken dient, in die für Eigenheime geltende Steuerbegünstigung nicht einbezogen werden kann (VwGH 22.11.1963, 1385/63 zu einem Garagenbau).

Die Verbreiterung der angesprochenen Hofzufahrt dient gleich wenig Wohnzwecken, wie z.B. der gesonderte Bau einer Garage.

Diese Überlegungen treffen im gegenständlichen Fall umso mehr zu, als die Bf. kein Eigentum an den Zufahrtsliegenschaften erworben hat, sondern lediglich Dienstbarkeitsberechtigte ist, und zudem den vorhandenen Zufahrtsweg bereits seit Erwerb der Liegenschaft mit 22. November 2011 benützt.

Auch ein Sanierungsaufwand gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 liegt nicht vor, da sich diese Gesetzesbestimmung nur auf die Sanierung von Wohnraum bzw. die Sanierung des Gebäudes an sich bezieht, weshalb Maßnahmen im "Umfeld" eines Gebäudes, von denen der Wohnraum selbst nicht betroffen ist - wie hier die Zufahrt -, keine begünstigten Sanierungsaufwendungen darstellt (*Doralt/Renner*, EStG: Kommentar¹⁶, § 18 Tz 203).

Da weder Errichtungskosten gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 noch Sanierungsaufwendungen iSd. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 vorliegen, ist eine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Sonderausgaben zu versagen.

b) Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne bzw. mit Selbstbehalt:

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur der Steuerpflichtige geltend machen, der die Ausgabe getätigt hat (persönliche Belastung). Dies gilt auch unter (Ehe)Partnern (vgl. *Peyerl* in *Jakom*, a.a.O., § 34, Rz 29). Die Bf. konnte im Verfahren glaubhaft machen, dass sie - nachdem

ihr Lebensgefährte zum Zeitpunkt des Brandes über kein Geld (mehr) verfügte - die Aufwendungen vorfinanzieren musste und jene Kosten, welche durch die Versicherungsleistungen nicht gedeckt wurden, alleine zu tragen hatte.

Gemäß § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 können Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

§ 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 setzt sich mit Katastrophenschäden auseinander und spricht nicht Schadensfälle schlechthin an, die den Steuerpflichtigen treffen können. Solche anderen Schadensfälle können nur nach den allgemeinen Vorschriften des § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Der - engere - Begriff "Katastrophenschäden" ist im § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 nicht definiert. Das Gesetz erwähnt nur Beispiele schädigender Ereignisse, wie Hochwasser, Erdbeben, Vermurung und Lawinenabgänge. Es muss sich jedenfalls um außergewöhnliche Schadensereignisse handeln, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen; es muss durch höhere Gewalt eine aufgezwungene Schadenslage herbeigeführt werden, deren Beseitigung grundsätzlich lebensnotwendig ist. Aus der beispielhaften Aufzählung im § 34 Abs. 6 EStG 1988 schließt die Judikatur, dass nur "Natur"-Katastrophen von der Bestimmung erfasst sind.

Ein Katastrophenschaden im Sinne der engen gesetzlichen Bestimmung des § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 wurde von der belangten Behörde verneint, im Übrigen aber von der Bf. auch nicht geltend gemacht, sondern wurde außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt beantragt.

Da eine "Natur"-Katastrophen nicht vorliegt, kommt ein Abzug der aufgewendeten Kosten als außergewöhnliche Belastung zur Beseitigung von Katastrophenschäden gem. § 34 Abs. 6 EStG erster Teilstrich EStG 1988 nicht in Betracht.

In Abgrenzung zum Katastrophenschaden nach § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 liegt ein allgemeines Schadensereignis vor, wenn der Verlust durch höhere Gewalt im engeren Sinn, durch ein katastrophenähnliches Ereignis eingetreten ist, das eine aufgezwungene Schadenslage herbeigeführt hat, deren Beseitigung lebensnotwendig ist (VwGH 21.10.1980, 2965/80). Als solche Schadensereignisse kommen z.B. Brand (VwGH 09.09.2004, 2001/15/0181), Überflutungen oder Verwüstungen durch Einbrecher in Betracht (*Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer*⁵⁴, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz 42).

Da § 34 Abs 6 EStG 1988 nur regelt, wann ein Selbstbehalt entfallen kann, kann eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 darüber hinaus bei

anderen Schadensfällen als „Katastrophen“ im engen Sinn gegeben sein, wie eben auch nach Bränden (vgl. nochmals VwGH 09.09.2004, 2001/15/0181 und *Peyerl*, a.a.O., Rz 90, "Wiederbeschaffung" mit der dort angegebenen Judikatur).

Im Beschwerdefall ist im unverschuldeten Brand ein Schadensereignis iSd allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 zu sehen.

Nachdem - wie unter Pkt. A.) ausgeführt - die Aufwendungen für Gebäude und Inventar durch die Zahlungen der Versicherungsleistungen abgedeckt worden sind, verbleiben im Beschwerdefall die Aufwendungen für die Verbreiterung und Sanierung der Zufahrtsstraße iHv. gesamt 66.500,00 Euro (Wegekosten 2014: 40.500,00 Euro; Wegekosten 2015: 26.000,00 Euro), welchen keine Versicherungsleistungen gegenüberstehen.

Es war daher im Lichte der vom Gesetz geforderten Voraussetzungen zu prüfen, ob für die aus dem neu angelegten Hofaufschließungsweg resultierenden Aufwendungen eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 vorliegt.

Dem Konzept der außergewöhnlichen Belastung liegt der Gedanke zu Grunde, dass die inländischen Steuerpflichtigen eine Gemeinschaft bilden, die in Ausnahmefällen die Belastung Einzelner mitträgt. Im Wesentlichen sollen durch die Vorschriften der außergewöhnlichen Belastung den einzelnen Steuerpflichtigen betreffende Sachverhaltskonstellationen berücksichtigt werden, die es rechtfertigen, den durch die Steuerermäßigung eintretenden Steuerausfall auf die Allgemeinheit abzuwälzen (*Fuchs*, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer⁵⁴, § 34 Abs 1 EStG, Rz 2, mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

Außergewöhnlich im Sinne des Abs. 2 leg. cit. ist eine Belastung, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Auf die Außergewöhnlichkeit des – den Aufwand auslösenden – Ereignisses kommt es hingegen nicht an (*Jakom/Peyerl*, EStG¹², § 34 Rz 36 und die dort angeführte Judikatur). Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer Aufwendungen. Es erfordert einen Vergleich mit den üblichen Belastungen eines Steuerpflichtigen bzw. mit den im Leben üblichen Erscheinungen. Außergewöhnlich können nur Aufwendungen sein, die der Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen; sie dürfen nicht "gewöhnlich" sein, das heißt, unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffen (vgl. *Peyerl*, a.a.O., Rz 37 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Beschwerdefall waren die Kosten für die Verbreiterung des Zufahrtsweges auf 400 Meter von der Bf. als Dienstbarkeitsberechtigten allein zu tragen.

§ 483 ABGB lautet: *"Daher muss auch der Aufwand zur Erhaltung und Herstellung der Sache, welche zur Dienstbarkeit bestimmt ist, in der Regel von dem Berechtigten getragen werden. Wenn aber diese Sache auch von dem Verpflichteten benützt wird ... so muss er verhältnismäßig zu dem Aufwand beitragen."*

Gemäß § 494 ABGB sind zur Erhaltung des Weges alle Personen oder Grundbesitzer, denen der Gebrauch des Weges zusteht, im Ausmaß ihrer jeweiligen Nutzung verpflichtet. Die Kosten der laufenden Erhaltung sind von allen Dienstbarkeitsberechtigten und Eigentümern der Wegfläche, sofern sie diese auch nützen, jeweils insoweit anteilig zu tragen, als sie den Weg nutzen.

Aus den §§ 483 und 494 ABGB lässt sich ableiten, dass der oder die Wegeberechtigte(n) entweder alleine oder – im Falle einer Mitbenützung durch den oder die belasteten Grundstückseigentümer – gemeinsam mit diesem die Instandhaltung des Weges sowie die Kosten der Neuerrichtung eines Weges tragen müssen, wie auch der OGH judiziert: *"Der Eigentümer der dienstbaren Sache ist, wenn er diese mitbenützt, verpflichtet, nicht nur zu deren Erhaltung, sondern auch zu deren Herstellung verhältnismäßig beizutragen"* (OGH 13.12.1984, 7 Ob 691/84).

Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit verweist der OGH auf Beurteilungen im Einzelfall. Entscheidungskriterien sind wieviele Personen den Weg nutzen, die Häufigkeit der Nutzung, die Intensität udgl. mehr (vgl. OGH 25.08.2005, 6 Ob 70/05w).

Aus den Bestimmungen des ABGB und der Judikatur ist für den Beschwerdefall festzustellen, dass eine "gewöhnliche" Aufwendung nicht vorliegt. Wie aus der Beantwortung vom 08. März 2020 glaubhaft dargestellt wurde, wird die Zufahrt nicht nur von den Dienstbarkeitsberechtigten, sondern auch von allen Grundstückseigentümern benutzt, wobei sich diese nicht an den Kosten der Neuerichtung der Zufahrtsstraße beteiligt haben. Das alleinige Tragen von Aufwendungen für die Verbreiterung eines Servitutsweges durch die Dienstbarkeitsberechtigten obwohl der Weg auch durch die Grundstückseigentümer genutzt wird, stellt keine üblichen Belastung eines einzelnen und schon gar nicht für alle Steuerpflichtigen, dar, denn die überwiegende Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Verhältnisse würde nicht alleine die gesamten Kosten der Herstellung einer neuen Zufahrt tragen und ist regelmäßig auch von einer derartigen durch einen Brandschaden verursachten gänzlichen Neuerrichtung eines Zufahrtsweges nicht betroffen. Die der Beschwerdeführerin anerlaufenen Kosten stellen sich daher als außergewöhnlich dar, weshalb die Voraussetzung des § 34 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt ist.

Die Belastung muss weiters sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen, wobei die Zwangsläufigkeit stets nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen ist (z.B. VwGH 30.01.2014, 2010/15/0191).

Zwangsläufig erwachsen ist eine Belastung gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Unter tatsächlichen Gründen sind nur solche zu verstehen, die in der Person des Steuerpflichtigen gelegen sind, die ihn unmittelbar selbst betreffen (VwGH 16.12.1999,

97/15/0126). Neben dem Hauptanwendungsfall der Krankheitskosten sind etwa Katastrophenschäden zu nennen (vgl. *Fuchs*, a.a.O., § 34 Abs. 2 bis 5 EStG, Rz 15).

Die gegenständlichen Aufwendungen zur Beseitigung der Folgen eines katastrophenähnliche Schadensereignis (Brand) in Form der gänzlichen Neuerrichtung der Zufahrtsstraße hat die Bf. unmittelbar selbst getroffen und sind der Bf. aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.

Zudem ist festzuhalten, dass der Zufahrtsweg den einzigen Zugang zu dem Wohnhaus darstellt und daher die weitere übliche Lebensführung, insbesondere die Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Bf. (und deren Familie), ohne diese Aufwendungen unzumutbar ist, weshalb die Aufwendungen zur Erweiterung bzw. Trassierung auch deswegen als zwangsläufig anzusehen sind (vgl. VwGH 05.06.2003, 99/15/0111, zur Frage, ob Aufwendungen zur Wiederbeschaffung einer durch Hochwasser beschädigten Fußgängerbrücke zwangsläufig erwachsen sind).

Zur Höhe der anzuerkennenden Belastung führt das Bundesfinanzgericht aus:

Wie die Bf. im Beantwortungsschreiben vom 08. März 2020 nachvollziehbar darlegt, benutzten alle Grundeigentümer *"den Weg von der Gemeindestraße L305 bis zumindest zur letzten starken Linkskurve"*. Nach dem vorliegenden Plan des Landes Steiermark beträgt die Strecke von der L305 bis zu dieser Kurve 300 Meter. Dieser Wegeabschnitt wird zwar von den einzelnen Grundeigentümern in unterschiedlicher Intensität genutzt (tw. mehrmals wöchentlich, tw. mehrmals monatlich, tw. mehrmals im Jahr), festzuhalten ist jedoch, dass dieser Teil der Zufahrt insgesamt sowohl von den vier Eigentümern als auch von den Dienstbarkeitsberechtigten gleichermaßen genutzt wird. Der Streckenabschnitt von der Kurve bis zum Anwesen wird durch die Dienstbarkeitsberechtigten und von zwei der vier Grundeigentümern regelmäßig genutzt. Entsprechend §§ 483 iVm 494 ABGB wären daher die Kosten für die ersten 300 Meter von allen Benützern des Weges zu tragen gewesen, die letzten 100 Meter durch die Dienstbarkeitsberechtigte und von der Fam. GE1 und GE3. Die Wegekosten haben sich - nach Abzug der Zuzahlungen der Landwirtschaftskammer - auf 66.500,00 Euro belaufen, dies entspricht pro 100 Meter 16.625,00 Euro. Für 300 Meter betragen daher die Kosten 49.875,00 Euro.

Nach §§ 483 iVm 494 ABGB und OGH-Judikatur ist eine verhältnismäßige Aufteilung dieser Kosten vorzunehmen.

Bei der Berechnung des zu tragenden Kostenanteil wird vom Bundesfinanzgericht eine prozentuell gleichmäßige Aufteilung für die beiden Teilstrecken (für 300 Meter eine Aufteilung zw. der Bf. und den vier Grundeigentümern, für 100 Meter eine Aufteilung zw. der Bf. und zwei Grundeigentümern) als sachgerecht angesehen, da zwar bei den Dienstbarkeitsberechtigten von einer höhere Frequenz des Weges als von den Grundeigentümern auszugehen ist, die Belastung der Straße durch landwirtschaftliche- und forstwirtschaftliche Fahrzeuge jedoch höher als durch Pkws ist.

Die anzuerkennenden Aufwendungen berechnen sich daher wie folgt:

	2014	2015	Gesamt
Wegekosten 400 Meter	40.500,00	26.000,00	66.500,00
300 Meter:	30.375,00	19.500,00	49.875,00
100 Meter:	10.125,00	6.500,00	16.625,00
	Kostenanteil 2014 pro Eigent./ Servitutsber.	Kostenanteil 2015 pro Eigent./ Servitutsber.	Gesamt
Strecke & Benützer:			
300 Meter: Bf. + 4 Eigent.:	6.075,00	3.900,00	9.975,00
100 Meter: Bf. + 2 Eigent.:	3.375,00	2.166,67	5.541,67
Berechnung ag. Aufwendung:	2014	2015	Gesamt
Kosten 300 Meter:	30.375,00	19.500,00	49.875,00
abzgl. Kostenanteil Bf.:	<u>-6.075,00</u>	<u>-3.900,00</u>	
ag. Aufwendung 300 Meter:	24.300,00	15.600,00	
Kosten 100 Meter:	10.125,00	6.500,00	16.625,00
abzgl. Kostenanteil Bf.:	<u>-3.375,00</u>	<u>-2.166,67</u>	
ag. Aufwendung 100 Meter:	6.750,00	4.333,33	
Außergew. Aufwendung gesamt	31.050,00	19.933,33	50.983,33

Das dritte Tatbestandsmerkmal des § 34 Abs 1 EStG 1988, nämlich die Voraussetzung, wonach die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen muss, ist in § 34 Abs 4 EStG 1988 dahingehend geregelt, dass durch die Belastung ein vom Einkommen zu berechnender Selbstbehalt überschritten werden muss. Wie bereits aus dem Sachverhalt ersichtlich, wurde die Aufwendungen bereits in der Einkommensteuererklärung unter außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt von Seiten der Bf. beantragt.

Unter Ansatz der anzuerkennenden Aufwendungen ergibt sich folgende Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt für die Jahre 2014 und 2015 (Kz 735):

	2014	2015
Steuerpflichtige Bezüge (Kz 245)	46.810,01	44.808,35
+ sonstige Bezüge (Kz 220)	8.756,40	8.885,20
- SV-Beiträge der sonstigen Bezüge (Kz 225)	-1.499,24	-1.520,22
- Werbungskosten (WK-Pauschale 132 Euro)	-132,00	-132,00
- Sonderausgaben	-315,96	-325,15
- außergewöhnl. Belastungen ohne Selbstbehalt (Kinderbetreuungskosten)	-692,5	-697,4
- Kinderfreibetrag	-132,00	-220,00
= Bemessungsgrundlage Selbstbehalt	52.794,71	50.798,78
Selbstbehalt [12% - 1% (Kind)] = 11%:	5.807,42	
Selbstbehalt [12% - 1% (Kind) - 1% (AVAB)] = 10%		5.079,88
anerkannte außergewöhn. Belastungen	31.050,00	19.933,33
Selbstbehalt	-5.807,42	-5.079,88
Außergew. Belastungen mit Selbstbeh. (Kz 735)	25.242,58	14.853,45

Für das Beschwerdejahr 2014 sind somit 25.242,58 Euro und für das Jahr 2015 14.853,45 Euro als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

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.

Bei der Lösung der Streitfragen, ob bzw. in welcher Höhe die Aufwendungen für die Errichtung einer neuen Hofzufahrt außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 bzw. Sonderausgaben darstellen, handelt es sich im Beschwerdefall um auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Im Übrigen stützt sich das Erkenntnis auf die angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs.

Eine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt sohin nicht vor, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 27. März 2020