



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, vertreten durch die Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 4320 Perg, Linzerstraße 36, vom 27. Oktober 2005 und vom 23. August 2007

gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 28. September 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und Einkommensteuer für das Jahr 2002

und gegen den vorläufigen Bescheid vom 30. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004

nach der am 29. Juni 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird endgültig in Höhe von 8.468,67 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen: 31.872,90 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge: 9.396,49 €

Allgemeiner Steuerabsetzbetrag: - 163,72 €

Unterhaltsabsetzbetrag: -764,40 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge: 8.468,67 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt in N einen Getränkehandel.

Im Jahr 2005 wurde beim Bw eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 23.9.2005 wird zu Tz. 1 „Steuerfreie Zuwendungen nach Hochwasserschaden“ ausgeführt:

„2002 wurden die Hochwasserschäden unter Kt. 5122 als Aufwand gebucht. Der Saldo des Kontos Hochwasserschaden wurde am Jahresende auf Kt. 7800 i.H. von € 3.032.- betriebsbedingte Schadensfälle umgebucht. Der Hochwasserschaden ist als Aufwand erfasst. Die Hochwasserhilfe wurde auf Kt. 4890 als Erlös gebucht. Beim Jahresabschluss wurde die Hochwasserhilfe i.H. von € 8.360 außerbilanzmäßig als Hochwasserentschädigung steuerfrei gem. § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 abgezogen.

Die Hochwasserhilfe der Kammer der gewerblichen Wirtschaft OÖ. ist gem. § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 steuerfrei. Bei der Ermittlung der Einkünfte dürfen Aufwendungen und Ausgaben gem. § 20 Abs. 2 EStG 1988, die mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. 2002 ist der Gewinn um die Aufwendungen für Hochwasserschäden i.H. von € 3.032.- zu erhöhen. Der steuerfreie Betrag von € 5.328 (8.360 - 3.032) ist im Jahr 2004 mit den angefallenen Aufwendungen zu verrechnen.“

Mit **Bescheid vom 28. September 2005** nahm das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2002** vom 28. September 2005 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 45.099,24 an. Im Vergleich dazu waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 5. April 2004 in Höhe von € 42.067,24 festgesetzt worden.

Gegen die Bescheide vom 28. September 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 und die entsprechende Wiederaufnahme des Verfahrens erhob der Abgabepflichtige durch seinen Vertreter fristgerecht **Berufung**. Er beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem.

§ 284 Abs. 1 Z.1 BAO.

Zur Begründung verwies er auf Rz. 4855 EStRL in der Fassung bis zur Veranlagung 2004. Da

der gegenständliche Sachverhalt seinem Datum nach in diese Fassung falle, zitierte er sie:

„Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist. Ein bloß allgemeiner Zusammenhang genügt daher nicht, etwa bei der Gewährung von Beihilfen, die allgemein "zur Verlustabdeckung" gewährt werden (VwGH 30.6.1987, 87/14/0041). Steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988) führen nur dann zur Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988, wenn die Zuwendung selbst zweckgewidmet ist. Das ist bei Zuwendungen aus dem Katastrophenfonds nicht der Fall, bei denen im Zuge der Schadensfeststellung eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens erfolgt, an der die Schadensabgeltung - ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung im Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten – anknüpft.“

Die Fassung ab der Veranlagung 2005 sehe hingegen ausdrücklich vor, dass steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988) die Anschaffungs- und Herstellungskosten ersatzbeschaffter Wirtschaftsgüter oder die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung kürzen.

Die Fassung bis zur Veranlagung 2004 sehe als maßgebliches Kriterium die Zweckwidmung vor. Eine solche Zweckwidmung sei etwa dann nicht gegeben, wenn im Zuge der Schadensfeststellung eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens erfolge, die Schadensabgeltung jedoch erfolge, ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung in Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten.

Diese Aussage lasse sich in zwei Teile zerlegen. Erstens die Schadensfeststellung – dort erfolge eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens – und zweitens die Schadensabgeltung. Wenn nun – dem Wortlaut nach – die Schadensabgeltung anknüpfe, jedoch ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung in Bezug auf den zugewendeten Betrag, so sei die Zuwendung selbst insgesamt nicht zweckgewidmet.

Das von der Wirtschaftskammer OÖ. u.a. auch an den Bw versandte Schreiben habe folgende Textpassage enthalten: *„Mit der Hochwasser-Soforthilfe der Wirtschaftskammer OÖ., die mitfinanziert wird aus Mitteln aller Wirtschaftskammern Österreichs, aus freiwilligen Spenden österreichischer Unternehmerinnen und Unternehmer sowie der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft wollen wir den betroffenen Unternehmerinnen Unterstützung anbieten. Wir haben daher bereits heute einen Betrag von xxx Euro auf ihr Konto überwiesen. Über weitere Unterstützungsmaßnahmen informiert das beiliegende Merkblatt. Damit wollen wir einen Beitrag zum Wiederaufbau und zur weiteren positiven Entwicklung der oberösterreichischen Wirtschaft leisten. Wir wünschen Ihnen alles Gute für die Zukunft.“*

Diesem Wortlaut sei keine Aussage zu entnehmen, derzufolge irgendeine Zweckwidmung des bezahlten Betrages gefordert wäre. Dafür spreche auch die Formulierung „...Beitrag zum

Wiederaufbau und zur weiteren positiven Entwicklung der oberösterreichischen Wirtschaft (und nicht etwa Ihres Unternehmens)". In einer derart allgemein gehaltenen Formulierung könne eben keine Zweckwidmung erblickt werden.

Fraglich sei weiters, ob unter Rz 4855 „Steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden nur jene im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 16 EStG 1988 zu verstehen seien, wo doch in § 20 Abs. 2 EStG 1988 „...nicht steuerpflichtige Einnahmen..." angeführt seien und Rz 4853 ebenfalls anführe: „...ist es unerheblich, ob die Einnahmen...nach § 3 EStG 1988 steuerfrei, oder nicht steuerpflichtig bzw. nicht steuerbar sind."

Es sei bekannt, dass die EStR keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus gehenden Rechte und Pflichten begründen könnten. Dem Vernehmen nach habe die zuständige Finanzverwaltung im damals ebenfalls von der Hochwasserkatastrophe 2002 betroffene NÖ. Kamptal gemäß Rz 4855 in der „Fassung bis zur Veranlagung 2004" gehandelt.

Zur Bestimmung des § 20 EStG „in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang" verwies der Vertreter auf folgende Literaturmeinungen:

Im SWK-Heft 33/2002, Seite 819 f, betreffend die Behandlung von Zuwendungen in das Betriebsvermögen anlässlich von Hochwasserschäden laute Pkt. 3.2: *„Als dritte Möglichkeit verbleibt die steuerliche Behandlung von Beihilfen/Zuwendungen i.S.d. § 3 Abs. 1 Z. 3 lit a und Z. 16 EStG 1988, die der allgemeinen Verlustabdeckung gewidmet sind bzw. der Abdeckung von Einnahmenausfällen dienen. Da diesen Zuwendungen keine in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen gegenüber stehen, ist das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht von Relevanz."*

Aus dem Arbeitsbuch Oberlaa 2003, ÖGWT, Seite 55, zitierte er:

Art der Zuwendung: keine Zweckwidmung d.h. allgemeine Verlustabdeckung bzw. zur Abdeckung von Einnahmenausfällen

Folgewirkung: den Zuwendungen stehen keine Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang gegenüber – Abzugsverbot nicht relevant

Erläuterung: „echte Steuerfreiheit"- ungewidmete Zuwendungen sind –„steueroptimal"

Aus der Zeitschrift Per Saldo, ÖGWT, Heft 0472003, Seite 19, zitierte er:

„Man hörte anlässlich der 66. Arbeitstagung der ÖGWT-Niederösterreich von GL Univ.Prof. Dr. Peter Quantschnigg, dass ...

nur zweckgebundene Hochwasserentschädigungen gem. § 20 Abs. 2 EStG oder § 6 Z. 10 EStG zu einer Kürzung der Aufwendungen bzw. Herstellungskosten führen, insoweit eine Zweckbindung nicht vorliegt oder nachgewiesene Aufwendungen oder Herstellungskosten durch die Entschädigungen überstiegen werden - es werden auch Eigenleistungen oder Hilfeleistungen, die von unentgeltlichen Helfern erbracht wurden, entschädigt – ergibt sich die Steuerfreiheit gem. § 3. Abs. 1 Z. 16 EStG 1988."

Das bescheiderlassende Finanzamt gehe davon aus, dass Zuwendungen/Entschädigungen immer zweckgebunden seien, da sie ohne Hochwasserkatastrophe nicht geleistet worden wären. Es bleibe somit in einer ganz frühen Betrachtungsstufe stehen und sehe das Ereignis als erste und einzige Kausalitätsursache an.

Sämtliche anderen Erkenntnisquellen fragten jedoch über das objektive Ereignis der Katastrophe verbunden mit Schadenseintritt hinaus – sozusagen in einer zweiten Betrachtungsstufe – danach, ob die nun folgende Schadensabgeltung (Zuwendungen/Entschädigungen) in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehe – also zweckgewidmet sei. Ganz klar komme dies in Rz. 4855 Fassung bis zur Veranlagung 2004 zum Ausdruck, wo folgender zeitlicher Ablauf erkennbar sei:

1. Ereigniseintritt (Hochwasser)
2. Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens
3. Schadensabgeltung – ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung im Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten.

Das Finanzamt sehe die ausdrückliche Zweckwidmung alleine darin, dass Zuwendungen/Entschädigungen nach einem Hochwasser gewährt werden, und sieht somit als Anwendungsvoraussetzung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 als ausreichend an, dass Zuwendungen/Entschädigungen (nur) nach (irgend)einem Elementarereignis geleistet würden. Hingegen sei nach anderen Materialien die Prüfung der ausdrücklichen Zweckwidmung in einen späteren Verfahrenszeitpunkt zu verlegen, nach Rz. 4855 EstR sogar zum Zahlungszeitpunkt der Entschädigung ohne deren ausdrücklicher Zweckwidmung.

Da das damalige Schreiben der Wirtschaftskammer OÖ. gerade keine ausdrückliche Zweckwidmung vorsehe (*...weitere positive Entwicklung der oberösterreichischen Wirtschaft*) erscheine das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 als nicht anwendbar.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 28. Dezember 2005 wies das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde unter Hinweis auf Rz 4857 der Einkommensteuerrichtlinien ausgeführt, dass steuerfreie Beihilfen, sofern sie nicht zur allgemeinen Verlustabdeckung, sondern zu besonderen Zwecken gewährt werden, das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 auslösen. Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen aus öffentlichen Mitteln (z.B. § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) ersetzt werden, könnten nicht als steuerliche Abzugsposten Berücksichtigung finden. Der erforderliche „unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang“ sei nicht nur im Sinn einer finalen Verknüpfung dahingehend zu verstehen, dass Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen. Vielmehr genüge ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (VwGH 16.12.1986, 84/14/0127, betreffend steuerfreie Beihilfen zur Behebung von Unwetterschäden; angefallene Aufwendungen seien nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht

abzugsfähig). Die Zuwendung der Wirtschaftskammer OÖ. sei unter dem Titel „Hochwasser-Soforthilfe“ erfolgt und habe zur Finanzierung der Beseitigung von Hochwasserschäden wie Aufräum-, Reinigungs- und Instandsetzungsarbeiten gedient.

Mit Eingabe vom 9. Januar 2006 beantragte der Berufungswerber durch seinen Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt.

Das Finanzamt legte die Berufung am 23. Januar 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit **vorläufigem Bescheid** vom 30. Juli 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2004 in Höhe von 8.650,37 fest und legte der Berechnung der Einkommensteuer Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 32.726,42 zu Grunde.

In der Bescheidsbegründung wurde ausgeführt, dass die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig erfolgte, da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei. Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der mit dem Bw bzw. seinem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens erfolgt.

Gegen diesen vorläufigem Bescheid vom 30. Juli 2007 erhob der Bw durch seinen Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Steuererklärung in Höhe von Euro 27.398,42 festzusetzen. Weiters beantragte er die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 Z.1 BAO.

In der Begründung verwies er auf die Berufung vom 27.10.2005 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002. Die dortigen Ausführungen würden auch der gegenständlichen Berufung zugrunde gelegt. Die im Jahr 2002 gewährte Hochwasserhilfe i.H.v. 8360.- sei laut Betriebsprüfung 2002 mit einem Betrag von 3.032.- gewinnerhöhend versteuert worden. Der Restbetrag von 5.328.- sei dem Gewinn 2004 hinzugerechnet worden.

Mit **Vorhalt vom 5. Mai 2011** wurde der Bw darauf hingewiesen, dass die Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle sind und ein Erlass keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen begründen kann (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Die Interpretation eines Erlasses dürfe daher eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen nicht widersprechen. Ein Erlass sei gesetzeskonform auszulegen.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 2 EStG seien Aufwendungen, die mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abzugsfähig. Eine Zweckwidmung sei nicht notwendig, es reiche der unmittelbare wirtschaft-

liche Zusammenhang. Dieser unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang ergebe sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bereits aus der Bezeichnung *Hochwasser-Soforthilfe*. Aus dieser Bezeichnung sei ersichtlich, dass sie zur Beseitigung von Katastrophenschäden (konkret der Schäden aus der Hochwasserkatastrophe 2002) gegeben wurde. Ansonsten wäre die Steuerfreiheit nach § 3. Abs. 1 Z. 16 EStG 1988 zu hinterfragen. Bejahe man also die Steuerfreiheit der *Hochwasser-Soforthilfe*, so stehen auch alle vom Steuerpflichtigen gemachten Aufwendungen zur Beseitigung der Hochwasserschäden in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dieser erhaltenen *Hochwasser-Soforthilfe*. Würde man bei der Auslegung der Rz 4855 EStR (in der Fassung bis zur Veranlagung 2004) der Berufung folgen, so würde man nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dieser „Erlassmeinung“ einen gesetzwidrigen Inhalt unterstellen, welcher wegen der Rechtsqualität der Einkommensteuerrichtlinien und der Bindung der Verwaltung an die Gesetze nicht zur Anwendung kommen könne.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 6. Juni 2011 führte der Vertreter aus, dass gem. § 20 Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen. Den Maßstab für die Abgrenzung bilde der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang; ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einkünften genüge nicht, um die Abzugsfähigkeit zu versagen (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074). Unter Hinweis auf den Einkommensteuerkommentar von Doralt führte er aus, dass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG jene Aufwendungen erfasse, die sachlich durch steuerfrei zugeflossene Mittel (Subventionen) abgedeckt sind, wobei aber die bloße Finanzierung von Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen mangels unmittelbaren Zusammenhangs freilich nicht für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG ausreiche. Zusätzlich zum Kausalzusammenhang müsse auch ein sachlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen bestehen. Nicht abzugsfähig seien z.B. Aufwendungen, die durch eine nach § 3. Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG steuerfreie Subvention abgedeckt seien; ein unmittelbarer Zusammenhang liege dann vor, wenn die Subvention erst nach belegmäßigem Nachweis der subventionsfähigen Aufwendungen ausbezahlt worden sei.

Da die Hochwasser-Soforthilfe unabhängig von der Verwendung der bereitgestellten Gelder gewährt worden sei, liege der von § 20 Abs. 2 EStG „geforderte“ unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang nicht vor. Der Name „Hochwasser-Soforthilfe“ bringe lediglich zum Ausdruck, weshalb die Gelder gewährt worden seien. Um aber einen unmittelbaren wirtschaftlichen (inkl. sachlichen) Zusammenhang konstruieren zu können, müsste die Subvention unter der Bedingung einer ganz bestimmten Verwendung gewährt worden sein. Sobald man den sachlichen Zusammenhang richtigerweise als notwendige Voraussetzung anerkenne, könne es

nicht mehr schädlich sein, wenn die gewährten Gelder zur Rückgängigmachung der Hochwasserschäden verwendet würden – ansonsten ja jene Steuerpflichtigen, die die Schäden rückgängig machten, gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die die Gelder z.B. für die Erweiterung ihres Warenlagers verwenden würden, benachteiligt seien. Diese Auslegung verbiete sich bereits aus historischer Interpretation heraus.

In der am 29. Juni 2011 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wiederholte der Vertreter im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und wies nochmals darauf hin, dass aus dem Schreiben der Wirtschaftskammer hervorgehe, dass keine Vorgaben für die Auszahlung der Hochwasserhilfe gemacht worden seien. Es habe keine Zweckwidmung und keine Abrechnungspflicht gegeben.

Der Vertreter des Finanzamtes widersprach dem Berufungsvorbringen und verwies auf den EStG-Kommentar von Jakom.

Der Bw führte aus, dass es sich um eine unbürokratische Soforthilfe gehandelt habe und dass viele freiwillige Helfer an der Schadensbeseitigung beteiligt waren. Die genaue Höhe der den freiwilligen Helfern freiwillig gegebenen Entschädigungen konnte er nicht beziffern.

Der Vertreter des Bw wies darauf hin, dass die vom Prüfer angeführten Aufwendungen im Jahr 2004 nicht konkretisiert worden seien und bezweifelte, dass diese Aufwendungen tatsächlich angefallen seien.

Diesem Vorbringen des Vertreters entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass der Betriebsprüfer im Jahr 2004 zusammengefasst habe, was nach der Bilanzerstellung für 2002 noch an Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Hochwasserschaden angefallen war. Er verwies dazu auf die Aussage des Bw, der von sich aus Beispiele angeführt habe, wie etwa die Beschädigung der Telefonanlage oder des Stromverteilers, welche ersetzt werden mussten. Die Kosten dafür seien auch in die Buchhaltung aufgenommen worden. Dem zu Folge seien diese Aufwendungen auch für den Betriebsprüfer ersichtlich gewesen und es sei der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem so genannten Restbetrag von 5.328,00 €, der erst nach dem Jahr 2002 bezahlt wurde, unbestreitbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 3. Abs. 1 Z. 16 EStG 1988 sind freiwillige Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden von der Einkommensteuer befreit.

Nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Unstrittig ist, dass die vom Bw von der Kammer der gewerblichen Wirtschaft OÖ. bezogene Hochwasserhilfe gem. [§ 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) steuerfrei ist.

Strittig ist hingegen, ob die vom Bw in Zusammenhang mit der Beseitigung der Hochwasserschäden in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen werden oder ob sie gemäß § 20 Abs. 2 EStG nicht abgezogen werden dürfen.

Nach dem Kommentar zum Einkommensteuerrecht von Jakom, Rz. 96 zu § 20 sind Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden nach § 3. Abs. 1 Z. 16 bis zur Höhe des eingetretenen Schadens steuerfrei. Sie kürzen die Anschaffungs- oder Herstellkosten ersatzbeschaffter Wirtschaftsgüter (§ 6 Z. 10) oder die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung. Dies gilt ab der Veranlagung 2005 (EStR 4855) auch dann, wenn im Zuerkennungsschreiben keine ausdrückliche Zweckwidmung des gewährten Betrages erfolgt.

Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen (E 16.12.1986, 84/14/ 0127). Der erforderliche unmittelbare Zusammenhang i.S. des § 20 Abs. 2 ist aber nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung dahin gehend zu verstehen, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, sondern es genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen. Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 liegt jedenfalls dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist; ein bloß allgemeiner Zusammenhang genügt daher nicht (etwa bei allgemein „zur Verlustabdeckung“ gewährten, nach § 3 Abs. 1 Z 3 steuerfreien Subventionen. Auf die zeitliche Abfolge von Aufwendungen und steuerfreien Einnahmen kommt es für die Beurteilung des unmittelbaren Zusammenhanges nicht an. (s. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 20, Tz 152).

Die Rechtsprechung nimmt einen unmittelbaren Zusammenhang an, wenn die Verknüpfung der beiden Größen durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zumindest in einem engeren, nicht durchbrochenen Konnex stehen (s. Doralt, a.a.O., Tz 152/1).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1986, Zl. [84/14/0127](#), ist ein derartiger Zusammenhang zwischen der Gewährung von steuerfreien Beihilfen zur teilweisen Abdeckung erlittener Unwetterschäden und den für deren Beseitigung aufgewendeten Kosten gegeben.

Das vom Vertreter wiederholt vorgebrachte Argument der notwendigen Zweckwidmung der zugewendeten steuerfreien Beträge kann zu keinem anderen Ergebnis führen. Wie bereits im Vorhalt vom 5. Mai 2011 ausgeführt wurde, ergibt sich bereits aus der Bezeichnung **Hochwasser-Soforthilfe**, dass sie zur Verhinderung bzw. zur Beseitigung von Katastrophenschäden (konkret der Schäden aus der Hochwasserkatastrophe 2002) gegeben wurde. Damit aber ist der Zweck bereits umrissen und es kann nicht mehr von einem bloß allgemeinen

Zusammenhang gesprochen werden (wie etwa bei der Gewährung von Beihilfen, die allgemein "zur Verlustabdeckung" gewährt werden).

Die Anknüpfung an einen konkret festgestellten Schaden ist nicht erforderlich, wohl aber eine Zweckwidmung. Diese Zweckwidmung geht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig hervor; unter anderem auch aus dem Wortlaut im Schreiben der Wirtschaftskammer OÖ. *„Damit wollen wir einen Beitrag zum Wiederaufbau leisten“*. Damit ist klaggestellt, dass die bereit gestellten Gelder nicht etwa den Zweck hatten, Unternehmer im Hochwassergebiet allgemein zu fördern, sondern die vorhandenen Mittel sollten gezielt zur Verhinderung bzw. zur Beseitigung von Hochwasserschäden bzw. den Wiederaufbau eingesetzt werden.

Der Verweis des Vertreters auf die Worte im Schreiben der Wirtschaftskammer *„zur weiteren positiven Entwicklung der oberösterreichischen Wirtschaft“* muss im Zusammenhang gesehen werden und bedeutet noch nicht eine allgemeine Zuwendung ohne jegliche Zweckwidmung. Der Zweck der gegenständlichen Hochwasserhilfe war es ganz sicher nicht, dem Bw Geld für irgendwelche Zwecke nach freier Wahl, wie z.B. für die Erweiterung des Warenlagers oder für sonstige Investitionen, zur Verfügung zu stellen. Vielmehr war es Zweck der Zuwendung, die durch das Hochwasser entstandenen Schäden zu minimieren bzw. durch rechtzeitige Räumung Schäden überhaupt zu vermeiden. Um diesen Zweck zu erreichen, musste die Hilfe schnell erfolgen und es war dadurch keine vorangehende Schadensfeststellung (als Bedingung für die Zuwendung) möglich und auch nicht gewollt.

Anders als der Bw vermeint, ist es nicht notwendig, dass die gewährte Subvention (Beihilfe) nur zu einer ganz bestimmten Verwendung (welche belegmäßig nachzuweisen wäre) gewährt wird. Nach dem Gesetzeswortlaut reicht der „unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang“ aus. Und dieser ist nach dem festgestellten Sachverhalt im vorliegenden Fall gegeben.

In der Berufung begründete der Bw seine Rechtsansicht mit der möglicherweise missverständlichen Formulierung in Rz. 4855 der ESt-Richtlinien in der Fassung bis zur Veranlagung 2004, welche lautet: *„steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden ([§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988](#)) nur dann zur Anwendung des [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) führe, wenn die Zuwendung selbst zweckgewidmet ist. Das ist bei Zuwendungen aus dem Katastrophenfonds nicht der Fall, bei denen im Zuge der Schadensfeststellung eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens erfolgt, an der die Schadensabgeltung - ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung im Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten – anknüpft.“*

Dazu ist zu bemerken, dass Richtlinien wegen ihrer fehlenden Eigenschaft als Rechtsquellen jedenfalls gesetzeskonform auszulegen sind. Deshalb wurden die Rz. 4855 der ESt-Richtlinien ab 2005 auch so umformuliert, damit eine gesetzeswidrige Auslegung dieser Richtlinie nicht mehr möglich ist. Wenn sich der Bw auch noch in der mündlichen Berufungsverhandlung auf

diese Rechtsansicht stützt und dazu auf verschiedene Literaturstellen verweist, so kann der Unabhängige Finanzsenat nur wiederum auf den eindeutigen Wortlaut des [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) verweisen, wonach für das Versagen der Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen ausreicht. Nach dem bereits zitierten VwGH-Erkenntnis vom 16.12.1986, Zl. 84/14/0127 kann dieser Zusammenhang zwischen der Gewährung von steuerfreien Beihilfen zur teilweisen Abdeckung erlittener Unwetterschäden und den für deren Beseitigung aufgewendeten Kosten ohne weiteres angenommen werden.

Der Bw hat in der mündlichen Berufungsverhandlung erstmals vorgebracht, dass er für die vielen freiwilligen Helfer, welche sich unentgeltlich an der Schadensbeseitigung beteiligt hatten, auch Aufwendungen (insbesondere Verpflegungsaufwendungen) hatte, die er allerdings der Höhe nach nicht beziffern könne. Diese Aufwendungen habe er bisher nicht geltend gemacht.

Wenn eine Bewirtung (als solche sind die nunmehr geltend gemachten Verpflegungsaufwendungen anzusehen) Entgeltcharakter hat, sind die diesbezüglichen Aufwendungen zur Gänze abzugsfähig (s. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 20 Tz 91/1). Nach der Lebenserfahrung kann der zumindest teilweise Entgeltcharakter von Verpflegungsaufwendungen an freiwillige Helfer, welche unentgeltlich Arbeitsleistungen erbringen, nicht abgestritten werden. Da der Bw die diesbezüglichen Aufwendungen nicht beziffern konnte, werden diese geschätzt. Basierend auf den Angaben des Bw, wonach ca. 30 bis 40 freiwillige Helfer zur Verfügung gestanden seien, wird dieser Betrag für die „Verpflegungsaufwendungen mit Entgeltcharakter“ mit 400 Euro angenommen. Da derartige Aufwendungen bisher nicht berücksichtigt wurden, ist der Berufung teilweise stattzugeben. Nach obigen Ausführungen sind die geschätzten Aufwendungen insofern abzugsfähig, als die Gesamtaufwendungen für die Verhinderung bzw. die Beseitigung von Katastrophenschäden die erhaltenen steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Betreffend die vom Vertreter des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung erstmals vorgebrachte Behauptung, dass die vom Prüfer angeführten Aufwendungen im Jahr 2004 nicht konkretisiert worden sind und er deshalb bezweifelt, dass diese Aufwendungen tatsächlich angefallen sind, wird festgestellt:

Der Betriebsprüfungsbericht datiert vom September 2005 und umfasste neben der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 auch die Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2004. Der Prüfer hatte also auch Einblick in die Buchhaltungsunterlagen des Jahres 2004. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb er im Betriebsprüfungsbericht unrichtige Angaben hätte machen sollen. Die Richtigkeit des Betriebsprüfungsberichtes bestätigt der Bw

hingegen dadurch, indem er von sich als Beispiel für die strittigen Aufwendungen das Ersetzen der als Folge des Hochwassers beschädigten Telefonanlage und des Stromverteilers anführte.

Die Aufwendungen, die im Jahr 2004 angefallen sind und im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erhaltenen Hochwasserhilfe der Wirtschaftskammer OÖ. sehen, können daher nicht erfolgreich bestritten werden.

Insgesamt reduziert sich durch die zusätzliche Anerkennung von Aufwendungen im Jahr 2002 derjenige Betrag, welcher noch für die im Jahr 2004 zu erfolgende Gegenrechnung mit den steuerfreien Einnahmen zur Verfügung steht. Insoweit war der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 teilweise stattzugeben.

Da der in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 angeführte Grund für die Vorläufigkeit dieses Bescheides weggefallen ist, war die Einkommensteuer für dieses Jahr endgültig festzusetzen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Juli 2011