



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Helga Hochrieser, Mag. Martin Saringer und KomzLR. Edith Corrieri über die Berufung des OW, 1180, vertreten durch Theiss Puchinger STB und WP GmbH, Wohllebengasse 16/6, 1040 Wien, vom 3. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 29. November 2007 betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 nach der am 16. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seiner Einkommensteuererklärung 2006 unter dem Titel „Katastrophenschäden (ohne Selbstbehalt)“ einen Betrag von € 2.721,60 als außergewöhnliche Belastung geltend. Diesbezüglich war der Erklärung kein Beleg bzw. keine weitere Erläuterung beigelegt. Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungskgemäß und forderte den Bw. dann danach auf, diese Aufwendungen, sowie eventuell erhaltene Ersätze belegmäßig nachzuweisen. Daraufhin übermittelte der Bw. eine Rechnung der Fa. D.

, über 10 Stück Eternitplatten, Klein- Befestigungsmaterial, Transport (5x), Entsorgungskosten für Altmaterial und 52,5 Arbeitsstunden für folgende Arbeit: "Schaden aufgenommen – Schnee vom Dach geschaufelt zur Verhinderung von Elementarschäden – Dach repariert – Gerüst auf- und abgebaut" sowie 2 Kopien von Fotos, die Schneemassen auf einem Dach zeigen.

In weiterer Folge hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2006 mit Bescheid vom 29. November 2007 mit der Begründung auf, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise und erließ am selben Tag einen neuerlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 mit folgender Begründung:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.501,64 € nicht übersteigen.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG vorliegen. Es können daher nur solche Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen.

Nur die Wiederbeschaffung von (existenz-)notwendigen Wirtschaftsgütern ist steuerlich berücksichtigungsfähig. Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden am Zweitwohnsitz sind daher nicht zwangsläufig.

Aus diesem Grund sind die Aufwendungen iHv € 2.721,60 steuerlich nicht anzuerkennen."

Dagegen erhob die steuerliche Vertretung Berufung mit folgender Begründung:

"Im Namen und Auftrag unseres oben genannten Mandanten erheben wir gegen den am 4. Dezember 2007 zugestellten Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 29. November 2007 das Rechtsmittel der

Berufung

und beantragen

1.1 die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen im Ausmaß von EUR 2.721,60 bzw.

1.2 (in eventu) die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2006 vom 29. November 2007 wegen Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

1.1 ANERKENNUNG VON AUßERGEWÖHNLICHEN BELASTUNGEN

Unser Mandant hat in seiner Einkommensteuererklärung für 2006 unter anderem außergewöhnlichen Belastungen für Katastrophenschäden in Höhe von EUR 2.721,60 geltend gemacht. Die Kosten betreffen die Schneeräumung des Daches seines Zweitwohnsitzes zur Verhinderung von Elementarschäden.

Im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 16. Juli 2007 wurden die außergewöhnlichen Belastungen zunächst anerkannt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 12. November 2007 wurde unser Mandant aufgefordert, die außergewöhnlichen Belastungen für Katastrophenschäden belegmäßig nachzuweisen. Daraufhin wurden dem Finanzamt eine Rechnungskopie sowie Kopien von zwei Fotos übermittelt. Auf den beiden Fotos sind die Schneemassen gut ersichtlich.

Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 16. Juli 2007 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2006. Mit dem neuen Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 29. November 2007 wurden diese Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen nicht anerkannt. Die Nichtanerkennung wird im Bescheid wie folgt begründet:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von Euro 2.501,64 nicht übersteigen. Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG vorliegen. Es können daher nur solche Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen.

Nur die Wiederbeschaffung von (existenz-)notwendigen Wirtschaftsgütern ist steuerlich berücksichtigungsfähig. Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden am Zweitwohnsitz sind daher nicht zwangsläufig.“

Wir begründen unseren Antrag damit, dass die Lohnsteuerrichtlinien 2002 in der aktuellen Fassung (Randzahl 838b) explizit festhalten, dass sehr wohl die Kosten der Beseitigung des Schnees von Dächern von Zweitwohnsitzen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind:

„Zu den Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen zählen beispielsweise: Beseitigung von Wasser- und Schlammresten, **Beseitigung des Schnees von Dächern einsturzgefährdeter Gebäude**, Beseitigung von Sperrmüll sowie unbrauchbar gewordener Gegenstände, Raumtrocknung sowie Mauerentfernung, Anschaffung (Anmietung) von Trocknungs- und Reinigungsgeräten. Aufwendungen zur Schneeräumung von Dächern auf Grund üblicher Schneefälle - auch wenn diese ergiebig sind -- stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

*Absetzbar sind sämtliche Kosten, die mit der Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen im Zusammenhang stehen und zwar in vollem Umfang (tatsächlich bezahltes Ausmaß laut Rechnung). Dabei ist es gleichgültig, ob die Kosten im Zusammenhang mit dem Erstwohnsitz oder **einem weiteren Wohnsitz anfallen** oder im Zusammenhang*

mit einem 'Luxusgut'" stehen (z.B. sind auch Kosten für die Reinigung eines Schwimmbades oder einer Sauna absetzbar)"

§ 34 Abs. 6 EStG ist als *lex specialis* zu betrachten. Der Gesetzgeber führt dort ausdrücklich an, dass die Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden in allen Fällen als außergewöhnliche Belastung gelten. Er möchte eben nicht darauf abstellen, ob es sich um einen Haupt- oder Nebenwohnsitz handelt. Es wird nur darauf abgestellt, dass es zu einer Beseitigung von Katastrophenschäden kommt. Darüber hinaus bestimmt § 34 Abs. 6 *leg. cit.* dass die Aufwendungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden müssen.

Anfang Februar 2006 waren im Salzkammergut außergewöhnlich starke Schneefälle zu verzeichnen. Dies führte dazu, dass mehrere Dächer aufgrund der gewaltigen Schneemassen einstürzten. Wie auch von der Firma „D“ angeführt, wurde der Schnee zur Verhinderung von Elementarschäden vom Dach geschaufelt.

Weiters ist die Begründung des zuständigen Finanzamtes nicht nachvollziehbar als im ersten Satz der Begründung ausgeführt wird, dass die Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastung nicht zulässig ist, da der Selbstbehalt nicht überschritten wird. Gemäß § 34 Abs. 6 EStG wird jedoch explizit angeführt, dass die Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes angesetzt werden können.

Wir **beantragen** daher den angefochtenen Bescheid dahin gehend zu ändern, dass die in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten **außergewöhnlichen Belastungen für Katastrophenschäden wieder Berücksichtigung** finden.

1.2 (IN EVENTU) AUFHEBUNG AUS VERFAHRENSRECHTLICHEN GRÜNDEN

§ 299 Abs. 2 BAO legt ausdrücklich fest, dass mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist. Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 29. November 2007 findet sich kein Hinweis, dass dieser Bescheid mit dem Aufhebungsbescheid verbunden ist. Insoweit erweist sich der Einkommensteuerbescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen als rechtswidrig.

Darüber hinaus stellen wir den

Antrag

- auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie
- auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in Höhe des offenen strittigen Betrages von EUR 1.179,36. Die Einhebung der Abgaben ist nicht gefährdet.

2. BERUFUNG GEGEN DEN BESCHEID ÜBER DIE AUFHEBUNG DES EINKOMMENSTEUERBESCHEIDES 2006

Im Namen und Auftrag unseres oben genannten Mandanten erheben wir gegen den am 4. Dezember 2007 zugestellten Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 das Rechtsmittel der

Berufung

und beantragen die Aufhebung dieses Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften. Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH (2.7.1998, 9811610105) hat die Begründung auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (Ritz, BAO-Kommentar, § 299, Rz 40 sowie Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BAO, Pkt. 7.1). In der Bescheidebegründung wurde lediglich der Gesetzestext von § 299 BAO wiedergegeben. Es kann sich hierbei jedoch um keine Begründung handeln, warum eine Aufhebung gem. § 299 BAO erfolgte.

Darüber hinaus stellen wir den

Antrag

auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung."

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 mit Berufungsvorentscheidung vom 21.2.2008 mit folgender Begründung ab:

"Eine Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhalts des aufzuhebenden Bescheides voraus. Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, Verordnungen oder EU-Recht verstößt.

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Antrag auf Aufhebung eingebracht wurde oder ob sich die Aufhebung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Bei der Ermessenausübung ist insbes. auf den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor jenem der Rechtsbeständigkeit Bedacht zu nehmen.

Da die Auswirkungen nicht nur geringfügig sind, wurde der Einkommensteuerbescheid v. 16.7.2007 zu Recht von Amts wegen aufgehoben und durch den Bescheid v. 29.11.2007 ersetzt. Der neue Sachbescheid wurde zeitgleich mit dem Aufhebungsbescheid am 29.11.2007 erlassen. Da sowohl der aufhebende Bescheid als auch der aufgehobene Bescheid das gleiche Datum (29.11.2007) ausweist, ist die Verbindung beider Bescheide eindeutig u. klar erkennbar und somit das Erfordernis des § 299 Abs. 2 BAO erfüllt.

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides wurde im ESt-Bescheid v. 29.11.2007 (aus edv-technischen Gründen) ausführlich begründet.

Die Berufung war daher aus den o.a. Gründen abweisend zu erledigen."

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21.2.2008 mit folgender Begründung ab:

"Dem in der Berufung angeführten Argument, gem. den aktuellen Lohnsteuerrichtlinien wären die Kosten der Beseitigung des Schnees von Dächern von Zweitwohnsitzen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, ist entgegenzuhalten:

1) Gem. Rechtsprechung des VwGH (Erk. V. 10.11.1987, Zl. 85/14/0128), ist nicht der bloß befürchtete, sondern nur der konkrete bei einem infolge katastrophenähnlicher Sachverhalte eingetretene Schaden und die Kosten seiner Beseitigung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, d.h. abzugsfähig sind erst die Kosten des eingetretenen Schadens, nicht jedoch Aufwendungen für die Abwendung eines möglichen (befürchteten) Katastrophenschadens. Die Frage, ob im gegenständlichen Fall das betr. Gebäude infolge der auf dem Dach befindlichen Schneelast überhaupt einsturzgefährdet war (was mit der Berufung übrigens weder behauptet noch bewiesen wurde), kann daher dahingestellt bleiben, da die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen, obwohl in den betr. Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien zugelassen, durch die Rechtsprechung des VwGH eindeutig widerlegt wurde.

2) Weiters hat der VwGH in seiner Rechtsprechung ausgesprochen, dass Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von zerstörten Wirtschaftsgütern nur dann anerkannt werden, wenn dem Abgabepflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung der zerstörten Wirtschaftsgüter nicht zuzumuten wäre. Wiederbeschaffungskosten aufgrund von Katastrophenschäden, die den Hauptwohnsitz betreffen, stellen daher eine außergewöhnliche Belastung dar; Katastrophenschäden, die einen Zweitwohnsitz betreffen, führen hingegen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Auch diesbezüglich dürften die einschlägigen Lohnsteuerrichtlinien, obgleich diese ausdrücklich davon ausgehen, dass es für die Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenschäden keine Rolle spiele, ob diese den Haupt- oder Zweitwohnsitz betreffen, hinreichend widerlegt sein, zumal die Lohnsteuerrichtlinien, im Gegensatz zur Rechtsprechung des VwGH, keine normative rechtliche Wirkung zu entfalten vermögen. Überdies fügt sich die diesbezügliche VwGH-Rechtsprechung an die allgemein anerkannte Definition des Begriffes der außergewöhnlichen Belastung an, wonach es sich hierbei nur um solche Aufwendungen handeln kann, denen sich der Steuerpflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Beseitigung von Schnee vom Dach eines Zweitwohnsitzes kann jedoch nach allgemeinem Verständnis, nämlich

im Vergleich zu den Wohnverhältnissen der Mehrzahl der Steuerpflichtigen, nicht als für die weitere Lebensführung notwendig betrachtet werden.

Die als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen waren daher, einerseits aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Abwendung eines bloß befürchteten bzw. möglicherweise eintretenden Schadens, andererseits aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Katastrophenschäden, die mit einem Zweitwohnsitz im Zusammenhang stehen, steuerlich nicht anzuerkennen, weshalb die Berufung aus den o.a. Gründen abweisend zu erledigen war."

Daraufhin brachte die steuerliche Vertretung des Bw. einen Vorlageantrag ein, der mit den gleichen Argumenten wie die Berufung begründet war.

Der Unabhängige Finanzsenat setzte die Entscheidung über die Berufung mit Bescheid vom 8. Juli 2009 bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2009/15/0119 anhängigen Verfahrens aus.

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte am 14. Oktober 2012 per E-Mail folgende Ergänzung zu den Vorlageanträgen ein:

"Bevor überhaupt auf die Frage eingegangen wird, ob betreffend Einkommensteuer 2006 eine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 6 EStG vorliegt, ist der Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO aus verfahrensrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen:

1. Ergänzung zum Vorlageantrag betreffend Antrag gem. § 299 BAO

Wie bereits im Vorlageantrag ausgeführt, hat der Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO die folgenden Details zu enthalten:

- Darlegung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 299 BAO
- Eingehende Darstellung der Gründe für die Ermessensübung (*Ritz*, BAO⁴, § 299 Rz. 40 und die dort angeführte Judikatur).

Die Aufhebung nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Das Ermessen gilt auch dann, wenn die Aufhebung von Amts wegen erfolgt (*Ritz*, BAO⁴, § 299 Rz. 52).

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. (*Ritz*, BAO⁴, § 299 Rz. 53). Nach der Rechtsprechung des UFS ist die Begründung der Ermessensübung ein gesetzlich unabdingbarer Begründungsbestandteil. Fehlt jegliche Begründung des Ermessens, so sei einer gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Berufung stattzugeben (UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07).

Damit ist eigentlich schon alles gesagt: Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 (Aufhebung gem. § 299 BAO) vom 29. November 2007 enthält folgende Begründung:

"Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist".

Der streitgegenständliche Bescheid enthält überhaupt keinen Hinweis ob des Ermessens und darüber hinaus schweigt er sich aus, ob die Voraussetzungen des § 299 BAO erfüllt sind. Er gibt nicht einmal die Information, ob die Aufhebung auf Antrag unseres Mandanten oder von Amts wegen erfolgte. Unserer Berufung bzw. dem Vorlageantrag ist daher stattzugeben.

Ergänzend möchten wir anmerken, dass der UFS bei gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Berufungen lediglich zu beurteilen hat, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Aufhebung rechtfertigen (*Ritz*, BAO⁴, § 299 Rz. 43a mit Hinweis auf UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08). Das bedeutet, dass der UFS die Gründe einer Aufhebung nicht beurteilen kann, da keine Gründe angeführt sind.

2. Ergänzung zum Vorlageantrag betreffend Einkommensteuerbescheid 2006

Hinsichtlich der Frage, ob die Kosten der Schneeräumung des Daches als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 6 EStG ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt abzugsfähig sind möchten wir nochmals auf die Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien des BMF (Rz. 838b) hinweisen. Die Kosten für die Schneeräumung zur Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenschäden sind demnach als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Weiters möchten wir auf die Entscheidung des UFS vom 28.6.2006, RV/0180-F/03, hinweisen. Wir dürfen wie folgt zitieren "Lediglich Kosten für die Beseitigung der **unmittelbaren Katastrophenfolgen** werden zur Gänze (tatsächlich bezahltes Ausmaß laut Rechnung) als zwangsläufig erwachsen betrachtet. Dazu gehören beispielsweise die Beseitigung von Wasser- und Schlammresten, die Beseitigung von Sperrmüll sowie unbrauchbar gewordener Gegenstände, die Raumtrocknung, die Mauerentfeuchtung oder die Anschaffung (Anmietung) von Trocknungs- und Reinigungsgeräten. Anders verhält es sich bei den Kosten für die Reparatur und Sanierung beschädigter, aber weiter nutzbarer Vermögensgegenstände sowie den Kosten für Ersatzbeschaffungen durch die Katastrophe zerstörter Vermögensgegenstände. Nur wenn die diesbezüglich anfallenden Kosten mit Wohneinheiten im Zusammenhang stehen, die den Familienwohnsitz bzw. den Mittelpunkt der jeweiligen Lebensinteressen betreffen, kann die Zwangsläufigkeit der Ausgaben bejaht werden". Im streitgegenständlichen Fall des Jahres 2006 lag ein Zweitwohnsitz vor. Die Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenschäden waren daher als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Weiters sei in diesem Zusammenhang auf die Glosse von *Sedlacek* zur Entscheidung des UFS vom 22.6.2011, RV/0849-L/08 verwiesen: "Die mittelbaren Katastrophenbeseitigungskosten eines Nebenwohnsitzes stellen dem UFS zufolge keine außergewöhnliche Belastung dar. Lediglich die **unmittelbaren Kosten** der Hochwasserbeseitigung sieht der UFS bei Zweitwohnsitzen als außergewöhnliche Belastung" (ecolex 2011, 958).

Damit ist auch auf ertragsteuerlicher Sicht alles gesagt; die Voraussetzungen zur Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenschäden liegen - unabhängig von der Frage, ob ein Zweitwohnsitz gegeben ist - vor. Die Kosten sind daher als außergewöhnliche Belastung jedenfalls abzugsfähig.

Abschließend möchten wir ausführen, dass selbst, wenn sich der Senat hinsichtlich der ertragsteuerlichen Würdigung den Ausführungen der anderen UFS nicht anschließen möchte, nochmals § 299 BAO ins Gedächtnis zu rufen ist. Die Aufhebung des

Einkommensteuerbescheides 2006 gem. § 299 BAO setzt die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (*Ritz*, BAO⁴, § 299 Rz. 13).

Selbst wenn der Senat nicht die Auffassung der anderen UFS teilen möge, kann aus Sicht des Finanzamtes bei Anwendung des § 299 BAO nicht mit absoluter Sicherheit gesagt werden, dass Rechtswidrigkeit des Bescheides gegeben ist. Somit ist eine weitere Voraussetzung des § 299 BAO zur Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 nicht gegeben."

In der am 16. Oktober 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde Folgendes ergänzend ausgeführt.

"Festgehalten wird, dass der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers der Berufsbehörde gestern einen vorbereitenden Schriftsatz übermittelt hat; der steuerliche Vertreter fasst den Inhalt zusammen und trägt wie im Schriftsatz vor.

Finanzamtsvertreter:

1. Aufhebungsbescheid:

Es ist zwar zutreffend, dass der Aufhebungsbescheid selbst keine Begründung dahingehend enthalten hat, weshalb die Aufhebung durchgeführt wurde. Allerdings ist zu beachten, dass eine diesbezügliche Begründung sehr wohl im neuen Sachbescheid enthalten war. Nach Ansicht des Finanzamtes, die sich auch auf Judikate des VwGH stützen kann, liegt in diesem Fall eine Einheit zwischen Aufhebungsbescheid und neuem Sachbescheid vor. Dies bedeutet also, dass dann, wenn im Sachbescheid selbst der Grund für die Aufhebung erkennbar ist, dies einen etwaigen Mangel der Begründung des Aufhebungsbescheides saniert.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass im Berufungsverfahren eine Berufungsvorentscheidung erlassen worden ist, die die Begründung des Sachbescheides ergänzt und näher ausführt.

2. Sachbescheid:

Hierzu ist darauf zu verweisen, dass aus Judikaten des UFS hervorgeht, dass es sich hierbei um einen bloß katastrophenähnlichen Schaden handelt, der somit jedenfalls nicht ohne Abzug eines Selbstbehaltes angesetzt werden kann.

Nach Meinung des Finanzamtes liegt aber auch keine Aufwendung vor, die als außergewöhnliche Belastung unter Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen wäre. Es steht nämlich fest, dass bei Abschöpfen des Daches wegen zu befürchtenden Schäden noch kein Schaden im engeren Sinn entstanden ist, weshalb die Abzugsfähigkeit zu verwehren wäre.

Der Steuerberater verliert die Begründung des neuen Sachbescheides und führt hierzu aus:

Die wiedergegebene Begründung mag tauglich für die Begründung eines Erstbescheides sein. Im Berufungsfall ist aber in Rechnung zu stellen, dass die Begründung eines Aufhebungsbescheides drei inhaltliche Voraussetzungen aufzuweisen hat:

1. die Begründung, weswegen die Aufhebung durchgeführt wurde;
2. die Angabe, dass die Rechtswidrigkeit des Bescheides gewiss ist;
3. eine Begründung des Ermessens.

Alle diese drei Punkte fehlen der zitierten Begründung. Hinweisen möchte ich darauf, dass ich nach intensiven Literatur- und Judikurrecherchen nicht feststellen konnte, dass vom UFS eine Entscheidung ergangen ist, die sich ausdrücklich mit der Schneeräumung eines Daches befasst hat. Das Finanzamt hat sich – wie ich bereits ausgeführt habe – über die Rechtsmeinung der Lohnsteuerrichtlinien hinweggesetzt und entgegen den dort getroffenen Ausführungen den Schaden nicht anerkannt.

Finanzamtsvertreter:

Wenn der Steuerberater bemängelt, das Ermessen sei nicht begründet worden, ist hierzu anzuführen, dass die Berufungsvorentscheidung sehr wohl detailliert ausführt, aus welchen Gründen das Finanzamt Ermessen im Sinn der Aufhebung geübt hat.

Was den Umstand anlangt, dass das Finanzamt angeblich entgegen den Lohnsteuerrichtlinien vorgegangen ist, so möchte ich darauf hinweisen, dass der Wortlaut der entsprechenden Randziffer nicht für den Standpunkt des Steuerpflichtigen spricht. Hierin ist nämlich die Rede davon, dass die Kosten der Schneeräumung auch bei ergiebigem Schneefall regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Das Finanzamt vertritt daher die Ansicht, dass im Berufungsfall die entsprechende Randziffer der Lohnsteuerrichtlinien nicht gegen die Meinung des Finanzamtes spricht.

Schließlich verweise ich darauf, dass der UFS mehrfach zum Thema katastrophenähnlicher Schaden judiziert hat (s. UFS 13.5.2009, RV/029- L/09, 13.6.2008, RV/2482-W/07). Hierbei hat es auch tatsächliche Schäden gegeben.

Steuerberater:

Bei diesen Fällen hat es sich allerdings nicht um die Beseitigung der Schneemassen von einem Dach gehandelt. Dass das Haus im Übrigen einsturzgefährdet war, ergibt sich aus einer Stellungnahme des Dachdeckers.

Zuletzt möchte ich nochmals darauf hinweisen, dass zunächst zu beurteilen ist, ob der Aufhebungsbescheid überhaupt rechtsrichtig ergangen ist."

Der steuerliche Vertreter des Bw. ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 (Außergewöhnliche Belastung)

Strittig ist die Geltendmachung von Kosten für die Schneeräumung am Dach des Zweitwohnsitzes des Bw. als außergewöhnliche Belastungen für die Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988.

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

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst gem. § 34 Abs. 3 leg cit. dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 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.

Als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden sind die Kosten der Aufräumarbeiten, die Kosten von Reparatur- und Sanierungsmaßnahmen und die Wiederbeschaffungskosten der zerstörten Sachen absetzbar. Nicht der Schaden als solcher führt zu einer außergewöhnlichen Belastung, sondern erst die Kosten seiner Beseitigung (Wiesner-Grabner-Wanke, EStG, § 34 Anm. 43).

Vorsorgekosten, somit Aufwendungen, um in Zukunft Katastrophenschäden möglichst gering zu halten oder gänzlich zu vermeiden, fallen nicht unter § 34 Abs. 6 EStG 1988.

Vorsorgekosten führen grundsätzlich auch nach den allgemeinen Regeln des § 34 zu keiner Steuerermäßigung, weil sie in der Regel nur zu einer Vermögensumschichtung führen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, § 34 Abs. 6 bis 8 EStG 1988, Tz 2).

Der Nachweis, der für die erfolgreiche Geltendmachung eines eingetretenen Katastrophenschadens zu erbringen ist, muss zunächst in der Weise geführt werden, dass das schädigende Ereignis tatsächlich eingetreten und der Schaden entstanden ist. Hiefür kommt alles in Betracht, was Beweiswert besitzt. In weiterer Folge ist der Nachweis über die getätigten Aufwendungen für die Beseitigung des Katastrophenschadens zu erbringen, der idR in der Vorlage entsprechender Zahlungsbestätigungen besteht (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 34 Tz 25).

Der Gesetzesbegriff Katastrophenschaden umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen. Zu beachten ist aber, dass § 34 Abs. 6 EStG 1988 sich ausschließlich auf lebensnotwendige Gegenstände erstreckt.

Ausgaben für Ersatzbeschaffungen, die in ursächlichem Zusammenhang mit außergewöhnlichen Vermögenseinbußen stehen, können als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden. Voraussetzung ist, dass sowohl die Vermögenseinbuße selbst als auch die Ausgaben für die Ersatzbeschaffung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen. Zu beachten ist, dass - so wie bei allen außergewöhnlichen Belastungen - steuerfreie Versicherungs- und andere Ersatzleistungen von dritter Seite die Aufwendungen kürzen (SWK 1987, A I 201).

Es werden nicht alle tatsächlich erwachsenen Wiederbeschaffungskosten anerkannt, sondern nur die Kosten der Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen sowie Sanierungskosten bzw. Ersatzbeschaffung zerstörter Sachen.

Derartige Kosten sind dann abzugsfähig, wenn diese Sachen für die "übliche Lebensführung" benötigt werden. (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 46 d und 46e). Nicht absetzbar sind somit Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gütern, die für die übliche

Lebensführung nicht notwendig sind bzw. einem gehobenen Bedarf dienen (insbesondere "Luxusgüter").

Derartige Aufwendungen können somit nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn dem Abgabepflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung der zerstörten Wirtschaftsgüter oder deren Sanierung nicht zuzumuten ist. Sanierungs- bzw. Wiederherstellungskosten, die den in- oder ausländischen Hauptwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen, Familienwohnsitz) betreffen, können dementsprechend grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen. Es können daher nur solche Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen.

Es ist dem Bw. zwar Recht zu geben, dass aus dem Gesetzestext nicht explizit hervorgeht, nicht den Hauptwohnsitz betreffende Katastrophenschäden seien grundsätzlich nicht abzugsfähig; allerdings sind auch diese Aufwendungen am Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit zu messen.

Allgemein gesehen dienen der Beseitigung von Katastrophenschäden folgende (Arten von) Kosten:

- Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen (zB Beseitigung von Wasser- und Schlammresten, Beseitigung von Sperrmüll sowie unbrauchbar gewordener Gegenstände, Raumtrocknung sowie Mauerentfeuchtung, Anschaffung (Anmietung) von Trocknungs- und Reinigungsgeräten).
- Kosten für die Reparatur und Sanierung durch die Katastrophe beschädigter, aber weiter nutzbarer Vermögensgegenstände (zB bei weiter nutzbaren Wohnhäusern bzw. Wohnungen der Ersatz des Fußbodens, die Erneuerung des Verputzes, das Ausmalen von Räumen, die Sanierung der Kanalisation bzw. Senkgruben, die Reparatur bzw. Wiederherstellung von Zäunen und sonstigen Grundstücksumfriedungen, die Sanierung von Gehsteigen und Hofpflasterungen, weiters die Reparatur beschädigter PKW).
- Kosten für Ersatzbeschaffungen durch die Katastrophe zerstörter Vermögensgegenstände (zB der erforderliche Neubau des gesamten Wohngebäudes oder von Gebäudeteilen, die Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen, die Neuanschaffung eines PKW, die Neuanschaffung von Kleidung, Geschirr).

Von diesen Kosten können unter Berücksichtigung des Elements der Zwangsläufigkeit steuerlich abgesetzt werden:

- Von den mit der Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen im Zusammenhang stehenden Kosten sämtliche Kosten und diese in vollem Umfang. Dabei ist es gleichgültig, ob die Kosten im Zusammenhang mit dem Erstwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz anfallen oder im Zusammenhang mit einem "Luxusgut" stehen.
- Die Kosten für die Reparatur und Sanierung weiter nutzbarer Vermögensgegenstände allerdings nur in dem Umfang, in dem diese Gegenstände für die übliche Lebensführung benötigt werden. Nicht abgesetzt werden können also Kosten für die Reparatur und Sanierung von Gegenständen, die nicht mehr der üblichen Lebensführung zugerechnet werden können.
- Die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gegenständen, allerdings nur in dem Umfang, in dem Gegenstände für die übliche Lebensführung benötigt werden. Nicht absetzbar sind somit die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gütern, die für die übliche Lebensführung nicht notwendig sind bzw. einem gehobenen Bedarf dienen. Werden Gegenstände ersatzbeschafft, die üblicherweise zur Lebensführung benötigt werden, gehen aber die Ersatzbeschaffungskosten über einen durchschnittlichen Standard hinaus, sind diese Kosten nur im Ausmaß des üblichen Standards absetzbar. (Vgl. ÖStZ 2002, S 868 ff, sowie SWK 2002, T 151).

Bei der Geltendmachung von Aufwendungen für die Wiederbeschaffung beschädigter oder zerstörter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens sind also Einschränkungen zu beachten. Nur die Wiederbeschaffung von (existenz-) notwendigen Wirtschaftsgütern ist steuerlich berücksichtigungsfähig. Wiederbeschaffungskosten für gehobene Bedarfsgüter scheiden als Abzugsposten damit gleichermaßen aus wie die Nachschaffung von Liebhabereigenständen oder die Mehrkosten einer Luxusausstattung von grundsätzlich notwendigen Wirtschaftsgütern. Aus dem gleichen Grund werden auch Wiederbeschaffungskosten im Zusammenhang mit Feriendomizilen (Zweitwohnsitzen) vom Abzug ausgeschlossen. (Vgl. *Pölzl/Pircher*, Steuerliche Berücksichtigung von Katastrophenschäden, RdW 2002, 627).

Auch der Verwaltungsgerichtshof unterstellt, dass Aufwendungen nur dann zwangsläufig erwachsen, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist. (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0111, sowie 12.9.1989, 88/14/0164). Nur die Wiederbeschaffung von (existenz-) notwendigen Wirtschaftsgütern ist steuerlich berücksichtigungsfähig. Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden an einem Ferienhaus (Zweitwohnsitz) sind daher nicht zwangsläufig. (vgl. Gaedke, Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, SWK 2002, S 689).

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bw. im Jahr 2006 seinen Hauptwohnsitz in Wien hatte, somit die Liegenschaft in A. sein Nebenwohnsitz war.

Potentiell abzugsfähig sind somit nur die unmittelbaren Aufwendungen zur Beseitigung der Katastrophenschäden.

Nach herrschender Meinung bezieht sich § 34 Abs. 6 EStG nicht auf vorbeugende Maßnahmen, um Katastrophenschäden zu vermeiden.

Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer, VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; UFS (Wien), Senat 7, 17.11.2005, RV/0167-W/05; einer Rückstauklappe, FLD Stmk, 26.3.1996, B-V1-8/96) sind nicht absetzbar (*Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 34 Anm. 47).

Auch Doralt (EStG, § 34 Tz 78 unter "Katastrophenschäden") weist darauf hin, dass Präventivmaßnahmen vom Gesetzeswortlaut nicht erfasst sind.

Wie sich schon aus dem Wortlaut "Beseitigung" ergibt, sind Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Schäden nicht absetzbar (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 34 Tz 21). Auch der Verwaltungsgerichtshof verwehrt die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung bei den Errichtungskosten einer Stützmauer. Dies einerseits, weil Vorsorgehandlungen nicht der Beseitigung von Naturkatastrophen dienen und sie andererseits als Form der Vermögensumschichtung angesehen werden, die keine Belastung des Steuerpflichtigen nach sich zieht (VwGH 3.10.1990, 89/13/0152).

Aus diesem Grund vermag auch der Verweis der steuerlichen Vertretung auf die UFS-Entscheidung vom 28.6.2006, RV/0180-F/03 der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da im vorliegenden Fall keine Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen vorliegen, da keine Katastrophe eingetreten ist.

Im vorliegenden Fall liegen keine Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden vor, da zum Zeitpunkt der Aufwendungen noch kein Katastrophenschaden eingetreten war und bloße Vorsorge- bzw. Präventivmaßnahmen nicht unter diese gesetzliche Bestimmung fallen. Überdies betreffen die Aufwendungen den Zweitwohnsitz des Bw., wodurch auch die gesetzlich geforderte Zwangsläufigkeit nicht gegeben ist, da eine solcher Zweitwohnsitz nicht für die "übliche Lebensführung" notwendig ist.

Soweit sich der Bw. auf die Lohnsteuerrichtlinien beruft, ist dem zu entgegnen, dass diese mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139).

Der Abzug der dem Bw. erwachsenen Kosten für die Schneeräumung als Katastrophenschaden gemäß § 34 Abs. 6 EStG kommt daher nicht in Betracht.

2. Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des

Einkommensteuerbescheides 2006

Das Finanzamt hat den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 29. November 2007 damit begründet, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheid, ebenfalls vom 29. November 2007 wird dargelegt, aus welchen Gründen die Kosten der Schneeräumung nach Ansicht des Finanzamtes nicht als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden anerkannt werden können. Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt die "Unrichtigkeit" des ersten Einkommensteuerbescheides 2006 in der Berücksichtigung der Kosten für die Schneeräumung am Zweitwohnsitz des Bw. als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden erblickt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 2009/15/0119 vom 26.4.2012 in einem ähnlich gelagerten Fall festgestellt, dass aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) zu erkennen gewesen ist, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat (vgl. in diesem Zusammenhang sinngemäß die zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO ergangenen hg. Erkenntnisse vom 24. September 2007, 2005/15/0041, und vom 4. März 2009, 2008/15/0327).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsbescheid als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. Ritz, BAO4, § 299Tz. 40).

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 wurde auf die ausführliche Begründung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides im Einkommensteuerbescheid vom 29.11. 2007 (aus edv-technischen Gründen) verwiesen. Durch diese Begründung wurde die Begründung des ersten Aufhebungsbescheides ergänzt.

Als Begründung für eine Aufhebung ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist, wenn aus diesem die Aufhebungsgründe hervorgehen und darin auch Überlegungen zur Ermessensausübung dargestellt sind (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002,

97/13/0123). Ein entsprechender Verweis lag in der Berufungsvorentscheidung vom 21.2.2008 vor. Es ist auch den Berufungsausführungen zu entnehmen, dass der Aufhebungsgrund für den Bw. eindeutig erkennbar war.

Der Unabhängige Finanzsenat übernimmt diesen Aufhebungsgrund des Finanzamtes, weil im vorliegenden Fall, aus den dargestellten Gründen, keine Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 vorliegen.

Hinsichtlich der Ermessensausübung wird auf die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 21.2.2008 verwiesen.

Aus den genannten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 17. Oktober 2012