

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R in der Beschwerdesache

- Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.), AdrBf, vertreten durch steuerlVertretung,
- gegen Finanzamt Wien (belangte Behörde), zur St.Nr. Steuernummer
- **über** die Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 27.4.2015 (Eingangsstempel 28. April 2015) **gegen** den von der belangten Behörde erlassenen, mit 1. April 2015 datierten Einkommensteuerbescheid 2011

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung **zu Recht erkannt:**

I.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird mit -7.894 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Teil dieses Spruches.

II.) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf. machte in ihrer am 25. Dezember 2014 elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung (L1/Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 als außergewöhnliche Belastungen 138.557,48 € (bei Kennzahl 475 – Katastrophenschäden) geltend.

Die belangte Behörde (Finanzamt wien) richtete an die Bf. am 14. Jänner 2015 (BFG-Akt Bl. 4) ein Ersuchen um Ergänzung hinsichtlich

- Kirchenbeitrag => mit der daraufhin eingebrachten Zahlungsbestätigung über 207,84 € (BFG-Akt Bl. 15) sind die beantragten und im Streitjahr 2011 maximal absetzbaren 200 € belegt;
- Katastrophenschaden.

Die Bf. antwortete darauf am 5. Februar 2015 mit Beilagen (BFG-Akt Bl. 5 ff.).

Die belangte Behörde erließ den hier verfahrensgegenständlichen, mit 1. April 2015 datierten Einkommensteuerbescheid 2011 an die Bf., welcher keine außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigte und die Einkommensteuer für 2011 mit -100 €, gleichbedeutend einer Gutschrift von 100 €, festsetzte mit der Begründung: „RZ 838 LStR:

Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer) sind nicht absetzbar (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128) . (BFG-Akt Bl. 20 f.).

Mit Schreiben vom 27. April 2015 (Eingangsstempel 28. April 2015) erhob die Bf. u.a. gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 1. April 2015, zugestellt am 2. April 2015, Beschwerde mit dem Begehren nach Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen als Kosten zur Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens bzw. Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (BFG-Akt Bl. 22 ff.).

Die belangte Behörde richtete an die Bf. am 19. Mai 2015 (BFG-Akt Bl. 25) ein Ersuchen um Ergänzung hinsichtlich ESt 2010 und 2011: *„Um Vorlage von behördlichen Feststellungen betreffend Ihrer Stützmauer wird ersucht, also eine Bestätigung der Gemeinde, dass die Straße gesperrt werden musste und dass die Behörden keine Kostenersatz geleistet haben. Weiters ist auch eine Bestätigung von der Versicherung vorlegen, dass keine Kostenersatz für den Schaden geleistet wurden.“*

Die Bf. antwortete darauf am 24. Juni 2015 mit zwei Bestätigungen (BFG-Akt Bl. 26 ff.)

- der Versicherungsgesellschaft, dass aus der Bauwesenversicherung keine Leistungen erbracht wurden;
- der Stadtgemeinde X, dass keine Beihilfen bzw. Unterstützungen durch die Stadtgemeinde getätigt wurden, und dass der Z-Weg auf Grund des Unwetters vom Eintritt der Gefährdung im Juni 2010 bis zur Baufertigstellung der Stützmauer im Frühjahr 2011 behördlich gesperrt war.

Die belangte Behörde erließ eine abweisende, mit 21. August 2015 datierte Beschwerdeverentscheidung zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 (BFG-Akt Bl. 29) mit folgender Begründung: *„Der Gesetzesbegriff 'Katastrophenschaden' im § 34 Abs. 6 EStG 1988 umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen. In diesem Sinn stellen unvorhersehbare Schadensereignisse größeren Umfangs, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen, eine außergewöhnliche Belastung dar. Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer) sind nicht absetzbar – es erfolgte kein Ersatz für beschädigte Gegenstände. Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.“*

Die belangte Behörde verlängerte bescheidmäßig die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages zur Beschwerdeverentscheidung betreffend Einkommensteuer 2011 bis zum 30. Oktober 2015.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2015 (Eingangsstempel 29. Oktober 2015) wurde der Vorlageantrag (mit Beilagen) gestellt (BFG-Akt Bl. 32 ff.). Weder die Kosten für die Beseitigung des Katastrophenschadens noch die Kosten für die Wiederherstellung seien anerkannt worden. Nach einer Definition des Begriffes „Katastrophenschaden“ wurde vorgebracht: Die beschwerdeursächlichen Starkregenfälle hätten in der gesamten Region

verheerende Schäden angerichtet und würden demgemäß von der Allgemeinheit als schweres Unglück angesehen. Verweis auf UFS 3.6.2004, RV/2201-L/02.

Die sittliche Zwangsläufigkeit der Wiederherstellung der Hangsicherung resultiere daraus, dass der Z-Weg, eine öffentliche Straße in der Stadtgemeinde X, aufgrund der Beschädigung der Hangsicherung behördlich gesperrt gewesen sei (Verweis auf Schreiben der Stadtgemeinde vom 29.5.2015, BFG-Akt Bl. 28). Die Aufhebung der behördlichen Sperre sei an die Fertigstellung der Bauausführungen iZm der Hangsicherung geknüpft gewesen. Ohne die Wiederherstellung der Hangsicherung und der damit einhergehenden Wiederherstellung der Schutzfunktion für die öffentliche Straße bzw. ihre Benützer wäre die Bewirtschaftung von landwirtschaftlichen Flächen, die nur über den Z-Weg erreichbar seien, und die Zufahrt zu einer im Besitz eines Dritten stehenden Blockhütte unmöglich gewesen. Weiters wäre auch den umliegenden Anrainern der Zugang zu diesen Grünflächen zu Freizeit- oder Erholungszwecken nicht mehr möglich gewesen. Eine sittliche Verpflichtung komme nicht nur gegenüber nahen Angehörigen in Betracht, sondern auch gegenüber Fremden (Verweis auf *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 34 EStG, 40). Im vorliegenden Fall könne davon ausgegangen werden, dass die Unterlassung der Wiederherstellung der Hangbefestigung in der sozialen Gemeinschaft der Stadtgemeinde als moralisch anstößig empfunden worden wäre, und die Bf. mit Sanktionen im sittlich-moralischen Bereich und auf gesellschaftlicher Ebene zu rechnen gehabt hätte. Daher hätte sich die Bf. den Aufwendungen nicht entziehen können, zumal sie fest in der Gemeinschaft verankert sei.

Weiters habe die Bf. in ihrem ersten Gespräch mit der Gemeinde – im Anschluss an den Katastrophenschaden – sofort signalisiert, dass sie für die Wiederherstellung der Hangbefestigung sorgen werde. Hätte sie dies nicht von vornherein getan, so wäre die Stadtgemeinde wohl genötigt gewesen, selbst für die Wiederbefahrbarkeit der Straße zu sorgen, da gemäß § 9 Abs. 1 TS 7 des NÖ Straßengesetzes 1999 öffentliche Straßen so zu erhalten seien, dass sie die bestehende Aufschließung von Grundstücken erhielten. Entweder hätte die Gemeinde vorerst die Kosten der Wiederherstellung selbst getragen und dann gegenüber der Bf. regressiert, oder sie hätte die Bf. per Bescheid verpflichtet, für die Wiederherstellung der Hangbefestigung aufzukommen. Im ersten Fall hätte die Allgemeinheit vorerst die gesamten Kosten zu tragen gehabt. Im zweiten Fall würde eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus rechtlichen Gründen vorliegen und diese daher als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. In beiden Fällen wäre die Bf. steuerlich besser gestellt gewesen als bei Verneinung der Zwangsläufigkeit aus sittlicher Verpflichtung. Verweis auf UFS 6.8.2003, RV/0482-I/02, betreffend Aufwendungen, die ansonsten der Allgemeinheit zur Last fallen würden.

Ein den außergewöhnlichen Belastungen zu Grunde liegender Gedanke sei jener, festzustellen, unter welchen Voraussetzungen ein Abgabepflichtiger sich dem Grunde nach einen Beitrag der Allgemeinheit erwarten dürfe. Da hier primär die Allgemeinheit von der (aus der sittlichen Verhaltensweise resultierenden) Wiederherstellung der Stützmauer und damit der Öffnung der Straße profitierte, wäre der Anerkennung der Aufwendungen

als außergewöhnliche Belastung wohl auch vor dem Hintergrund dieses Gedankens Rechnung zu tragen (Verweis auf *Baldauf* in Jakom, § 34 Rz 45).

Der Ansicht der belangten Behörde, dass *kein Ersatz für beschädigte Gegenstände* erfolgt sei, werde entgegnet: Allein die Tatsache, dass die Straße nach dem Starkregen aufgrund des Eintritts der Gefährdung – verursacht durch die Beschädigung der Hangsicherung – behördlich gesperrt worden sei, indiziere klar, dass der Gegenstand ‘Hangsicherung’ in seiner ursprünglich vorhandenen Verkehrsgängigkeit nicht mehr vorgelegen sei.

Die gesamten Aufwendungen dienten also dazu, den ursprünglichen Nutzungswert wiederherzustellen; darin sei auch die Beseitigung der Katastrophenschäden zu erblicken.

In Zusammenhang mit der Schadensbeseitigung und der Errichtung der Stützmauer seien keine Beihilfen oder Förderungen von Dritten gewährt worden.

Abweichend von der Begründung der BVE habe die belangte Behörde auch sämtliche Kosten der Beseitigung des unmittelbar eingetretenen Katastrophenschadens iHv 45.913 € nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 1. Februar 2016 gemäß § 265 BAO dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor. Im diesbezüglichen Vorlagebericht werden als zusätzliche Argumente angeführt: *„Als Belastungen sind nur solche anzusehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Es wird u.a. auf folgende abweisende Erkenntnisse des BFG zu GZ. RV/7101722/2013 (vom 19.12.2014), RV/7100873/2015 (vom 28.9.2015) und RV/2100944/2011 (vom 7.5.2014) verwiesen.*

Die Kosten für die Sanierung der Stützmauer, die durch den Starkregen beschädigt wurde, scheiden als außergewöhnliche Belastung aus, weil sie aufgrund ihres Zusammenhanges mit dem Zweitwohnsitz nicht für die übliche Lebensführung notwendig sind. Es wird daher die Abweisung der Beschwerde beantragt.“

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung (BFG-Akt Bl. 53 f.) verwies der Richter auf die Rechtsprechung des VwGH zum Zeitpunkt bzw. Veranlagungsjahr der Berücksichtigung von kreditfinanzierten außergewöhnlichen Belastungen und stellte diesbezüglich einige Fragen zu den diesbezüglichen Beträgen.

Am 10. August 2016 wurde die im Vorlageantrag beantragte mündliche Verhandlung vor dem BFG durchgeführt und darüber eine Niederschrift aufgenommen (BFG-Akt Bl. 79 f.):

- Die Bf. legte den Plan laut – seitens der belangten Behörde in Schwarzweiß eingescannter und daher nicht mehr erkennbarer – Beilage zum Vorlagebericht in Farbe vor, sowie mehrere Photos der beschädigten Hangsicherung. Sie erläuterte dies dem Richter und dem Vertreter der belangten Behörde. Die vorgelegten Unterlagen wurden zum BFG-Akt (Bl. 81 ff.) genommen.
- Der Vertreter der belangten Behörde verwies auf BFG 19.12.2014, RV/7101722/2013. Aufgrund des vergleichbaren Sachverhaltes (Zweitwohnsitz) sei dort keine Abzugsfähigkeit gegeben gewesen.

- Richter hielt vor: Aufgrund des Melderegisters handele es sich um einen Nebenwohnsitz. Die Argumentation mit der Zweitwohnsitz-Eigenschaft zielle auf die mangelnde Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen ab. Hier würden aber sittliche Gründe der Zwangsläufigkeit vorgebracht. Außerdem hätten die gegenständlichen Maßnahmen drei Aspekte: 1.: Beseitigung der unmittelbaren Unwetterschäden, 2.: Wiederherstellung des Zustandes des Grundstückes der Bf., 3.: Wiederbenutzbarmachung des Z-Weg -es.
- Die steuerliche Vertretung der Bf. brachte vor, dass es auf den gegenständlichen Sachverhalt ankomme, bei dem nicht die Benutzbarmachung des Zweitwohnsitzes entscheidend sei, sondern die Benutzbarmachung des Z-Weg -es durch Wiederherstellung der Stützmauer.
- Aus Sicht beider Parteien waren Außergewöhnlichkeit und Katastrophenschaden unstrittig.
Strittig war die Zwangsläufigkeit.
- Die steuerliche Vertretung der Bf. legte dem Gericht einen Schriftsatz vor (BFG-Akt Bl. 94 ff. mit Anlagen), welcher auch dem Vertreter der belangten Behörde übergeben wurde, betreffend Beantwortung der Fragenliste im Zusammenhang mit der Ladung.
- Der Richter übergab den beiden Streitparteien eine Excel-Tabelle DIN A3 (BFG-Akt Bl. 106), welche unter anderem zeigt: Verhältnis zwischen Kosten der unmittelbaren Folgenbeseitigung zu Kosten der Sanierung: 38,2% zu 61,8% und Durchrechnung der Beseitigungskosten mit Skonto, USt und Haftrücklass.
- Der Richter hielt vor, dass die Sanierungskosten zwei Aspekte betreffen: einerseits das Grundstück der Bf. und andererseits das Allgemeininteresse an der öffentlichen Straße. Wenn kein geeigneterer Aufteilungsprozentsatz gefunden werde, so wäre 50% zu 50% anzusetzen.
- Der Vertreter der belangten Behörde verwies auf BFG 7.5.2014, RV/2100944/2011. Demnach seien Vorsorgemaßnahmen nicht absetzbar. Die Aufteilung in Kosten der unmittelbaren Folgenbeseitigung und die Kosten der Sanierung inklusive Aliquotierung der Ziviltechnikerrechnungen sei an sich ok, aber die Frage der Aufteilung der Sanierungsaufwendungen stelle sich nach Ansicht des Finanzamtes überhaupt nicht.
- Seitens der Bf. wurde vorgebracht, dass die Vorsorgemaßnahme bereits früher bei der Errichtung der alten Stützmauer getroffen worden sei. Das Starkregenereignis habe die frühere Stützmauer beschädigt, und die neue Stützmauer sei der Ersatz. Die Vorsorge betreffe außerdem die Allgemeinheit und nicht die Bf.. Es habe aufgrund der Untersuchungen der Fachleute eine neue Mauer nach einer anderen Technik errichtet werden müssen. Die neue Mauer habe von oben nach unten Zug um Zug errichtet werden müssen, weshalb nur eine Spritzbetonwand mit Stahlankern möglich gewesen sei.
- Der Vertreter der belangten Behörde brachte vor, dass die erste Stützmauer keine außergewöhnliche Belastung gewesen wäre, weil sie der Abwehr gedient habe. Für die neue Stützmauer könne nichts anderes gelten.

- Die steuerliche Vertretung der Bf. brachte vor, dass es sachverhaltsmäßig bereits eine voll funktionsfähige Stützmauer gegeben habe; ohne das außergewöhnliche Ereignis wäre ihre Ersetzung nicht nötig gewesen.
- Seitens der Bf. wurde vorgebracht, dass durch die neue Stützmauer sogar weniger nutzbarer Grund für die Bf. verblieben sei. Dies würde einen 100%-Anteil für den Nutzen der Allgemeinheit an der öffentlichen Straße bedeuten. Sie könnte sich maximal eine Aufteilung 20% zu 80% vorstellen.
- Der Vertreter des Finanzamtes wiederholte, dass er keinen Anlass für irgendeinen Aufteilungsschlüssel sehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Am Rande des Grundstückes der Bf. ist ein steiler, mehrere Meter hoher Abhang, an welchem der Z-Weg vorbeiführt (vgl. Photos: BFG-Akt Bl. 83, 85).

Dieser Abhang muss gestützt werden, damit er nicht abrutscht. Dies wird geschlossen aus:

- dem Umstand, dass bereits früher die alte Stützmauer (Raumgitterwand) errichtet worden ist,
- dem Umstand, dass beim ggstdl. Starkregenereignis tiefe Furchen aus dem Erdreich oberhalb der alten Raumgitterwand ausgeschwemmt wurden (vgl. Photos: BFG-Akt Bl. 81 f.)
- dem Umstand, dass die Stadtgemeinde X den Z-Weg gesperrt hat, bis eine neue Stützmauer errichtet war.

Aus der Sperre durch die Stadtgemeinde X wird geschlossen:

- Der Z-Weg ist eine öffentliche Straße.
- Die alte Stützmauer war so schwer beschädigt, dass sie ihre Funktion nicht mehr erfüllte.

Die fachgerechte Lösung war die Errichtung einer neuen Stützmauer, wie die Bf., welche die Leistungen von insgesamt drei Ziviltechnikern bzw. Ingenieurkonsulenten in Anspruch genommen hatte, in der mündlichen Verhandlung glaubwürdig vorgebracht hat.

Das schadensverursachende Starkregenereignis fand laut Schadenerhebungsprotokoll (vgl. BFG-Akt Bl. 16) am 12. Juni 2010 statt.

Die durch die Photos dokumentierten Schäden am Grund und Boden des Grundstückes der Bf. (tief ausgeschwemmtes Erdreich) sowie schweren Beschädigungen an der alten Raumgitterwand, die dann laut Rechnung der Baugesellschaft abgepölst werden musste, implizieren, dass es sich beim schadensverursachenden Starkregenereignis um eine Naturkatastrophe gehandelt hat.

Das Gebäude auf dem ggstdl. Grundstück war in den Jahren 2010 und 2011 nicht der Hauptwohnsitz der Bf. (vgl. auch ZMR-Auszug: BFG-Akt Bl. 63 f.).

Die Bf. nahm im Februar 2011 einen Kredit über 120.000 € auf. Die Bf. zahlte im Streitjahr 2011 in den Monaten März und April insgesamt 136.433,41 € an Ziviltechniker und die Baugesellschaft für deren erbrachte, beschwerdegegenständlichen Leistungen aus.

Der Z-Weg wird in der Begründung ab hier mit dem Begriff "öffentliche Straße" bezeichnet. Die Zufahrt zum Haus der Bf. erfolgt nicht auf dieser öffentlichen Straße.

§ 34 Abs. 1 bis 6 EStG 1988 bestimmen in der für die Veranlagung 2011 anzuwendenden Fassung vor BGBl. I 112/2011, wobei die Abs. 7 bis 9 (Unterhaltsleistungen, Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, Kinderbetreuung) hier jedenfalls nicht gegenständlich sind:

Außergewöhnliche Belastung

§ 34. (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 ... [wird sich im vorliegenden Fall als irrelevant erweisen]

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(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.

... [hier nicht gegenständlich].

Der Begriff „Katastrophenschaden“ mag zwar geeignet sein, um eine Belastung prägnant zu bezeichnen; im Gesetzestext wird er aber erst in § 34 Abs. 6 EStG 1988 verwendet –

erstens iZm einer Ausnahme vom Selbstbehalt, der in § 34 Abs. 4 EStG 1988 betreffend die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit normiert wird, und zweitens iZm der Höhe von absetzbaren Ersatzbeschaffungskosten für gebrauchte Sachen.

Daher ist zunächst nach § 34 Abs. 1 (ohne Z 3) iVm § 34 Abs. 2 und 3 EStG 1988 – somit vorläufig ohne Untersuchung der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – zu beurteilen, ob eine Belastung, die in Zusammenhang mit einer Katastrophe steht, eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 ist oder nicht.

Wenn demnach die Kriterien „Belastung des Einkommens“, „außergewöhnlich“, „zwangsläufig“ und „weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben“

- nicht alle erfüllt sind, so ist die Belastung jedenfalls nicht nach § 34 EStG 1988 absetzbar;
- alle erfüllt sind, so ist die Absetzbarkeit bzw. das Ausmaß der Absetzbarkeit der Belastung nach § 34 Abs. 1 Z 3 iVm Abs. 4 und 5 sowie nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 zu untersuchen (betreffend Selbstbehalt oder kein Selbstbehalt, Höhe von absetzbaren Ersatzbeschaffungskosten für gebrauchte Sachen).

Die als außergewöhnliche Belastung(en) für das Streitjahr geltend gemachten Auszahlungen der Bf. sind an verschiedene Leistungserbringer (Ziviltechniker, Baugesellschaft) ergangen, und die erbrachten Leistungen dienen mehreren Zwecken (Aspekten). Hier wird zwischen den Zwecken

- (a) Beseitigung der unmittelbaren Folgen des Starkregens (inkl. der Abpölung der alten Gitterraumwand),
- (b) dauerhafte Befestigung des Grund und Bodens des Grundstückes der Bf. sowie
- (c) dauerhafter Schutz der öffentlichen Straße

differenziert, und jeder dieser Zwecke (Aspekte) auf seine Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung untersucht, denn – wie sich anhand der nachfolgend detaillierten Rechtslage zeigen wird – ist jeder dieser Zwecke (Aspekte) in zumindest jeweils einem Kriterium auf eine andere Weise zu untersuchen und diese Untersuchung zu begründen – wenn auch im Endergebnis bei zwei Zwecken dasselbe Endergebnis der Untersuchung herauskommen wird.

Zum **Kriterium „weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch**

Sonderausgaben“: Es wird von keiner der Streitparteien vorgebracht und es deutet nichts darauf hin, dass die ggstdl. Auszahlungen der Bf. an die Leistungserbringer (Ziviltechniker, Baugesellschaft) bei der Bf. Betriebsausgaben oder Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen könnten.

Dieses Kriterium ist daher erfüllt, und zwar in Hinblick auf alle drei Zwecke **a** bis **c**.

Zum **Kriterium „außergewöhnlich“**: Die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse wird nicht von derart schweren Beschädigungen ihrer Grundstücke durch Starkregenereignisse wie die Bf. im

vorliegenden Fall getroffen. Dieses Kriterium ist daher erfüllt, und zwar in Hinblick auf alle drei Zwecke a bis c.

Das Kriterium „**Belastung des Einkommens**“ wird hier in die beiden Teilkriterien „Belastung des Einkommens dem Grunde nach“ und „Belastung des Einkommens der Höhe nach“ getrennt:

Zum **Teilkriterium der Belastung des Einkommens dem Grunde nach**: Eine Belastung iSd § 34 EStG setzt voraus, dass sie mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden ist, d.h. dass sie keine Vermögensumschichtung darstellt:

- Dieses (Teil)Kriterium war hinsichtlich des Zweckes **a** – der Beseitigung der unmittelbaren Folgen des Starkregens (inkl. der Abpölung der alten Gitterraumwand, welche schließlich durch eine neue Stützmauer ersetzt worden ist, sodass die Abpölungskosten nicht in den Wert der neuen Stützmauer eingegangen sind) – gegeben.
- Dieses (Teil)Kriterium wäre – **isoliert betrachtet** – hinsichtlich der Zwecke **b** und **c**, d.h. der Errichtung der neuen Stützmauer, nicht erfüllt gewesen, weil diesbezüglich aus der bezahlten Leistungserbringung durch die Ziviltechniker und die Baugesellschaft ein werthaltiges Wirtschaftsgut resultierte.

Jedoch ist Folgendes aus *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 34 EStG, Tz 21 zu zitieren: „Die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern ist ausnahmsweise auch unter Berücksichtigung der Gegenwerttheorie dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn das frühere Wirtschaftsgut durch höhere Gewalt untergegangen ist (E 17.9.1969, 406/68, 1970, 4); ...“

In diesem Sinne resultiert aus der **Gesamtbetrachtung** der Errichtung der neuen Stützmauer mit der Ursache für diese Neuerrichtung – der schweren Beschädigung der alten Stützmauer durch höhere Gewalt – die Erfüllung des (Teil)Kriteriums der Belastung des Einkommens dem Grunde nach auch hinsichtlich der Zwecke **b** und **c**.

Zum **Teilkriterium der Belastung des Einkommens der Höhe nach**: Eine Kreditaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens; vielmehr tritt die Belastung des Einkommens erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld einschließlich Zinsen ein (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm. 6a zu § 34 EStG). Die an dieser und anderen Literaturstellen überdies kritisierte „überspitzte“ Differenzierung zwischen Finanzierung durch Einkommen und Finanzierung durch Sparbuchauflösung laut einem VwGH-Erkenntnis ist im vorliegenden Fall schon deshalb unerheblich, weil die aus dem Lohnzettel der Bf. zu erschießenden laufenden Zuflüsse in den Monaten Jänner bis März die anschließend erwähnten 16.433,41 € abgedeckt haben). Das (Teil)Kriterium der Belastung des Einkommens der Höhe nach ist im Streitjahr 2011 hinsichtlich **22.559,74 €** erfüllt. Dieser Betrag ergibt sich als Summe aus

- dem Teil der Auszahlungen (136.433,41 €) der Bf. an die Ziviltechniker und die Baugesellschaft im März und April 2011, die nicht in der Kreditsumme von 120.000 € Deckung fanden, dies waren somit **16.433,41 €** (wie auf Seite 1 des in der mündlichen

Verhandlung dem BFG übergebenen Schriftsatz angeführt; hingegen enthält der auf der Seite 2 dieses Schriftsatzes angeführte Betrag von 18.557,48 € auch die am 31.12.2011 verbuchten Zinsen iHv 2.124,07 €; die bloße Verbuchung von Zinsen auf dem Kreditkonto bewirkt aber nach dem System der zeitlichen Zuordnung von kreditfinanzierten außergewöhnlichen Belastungen keine Absetzbarkeit, denn eine solche resultiert nur aus der Einzahlung (Überweisung) auf das Kreditkonto);

- und den Einzahlungen der Bf. auf das Kreditkonto (wobei nach dem bei außergewöhnlichen Belastungen maßgeblichen System zwischen Tilgung und Zinsen nicht unterschieden wird), dies waren **6.126,33 €**. Im Ergebnis wird hier dem Betrag in dieser Höhe laut Anlage zu dem in der mündlichen Verhandlung dem BFG übergebenen Schriftsatz gefolgt, auch wenn der dortigen Verteilung auf (zur Gänze) Zinszahlung nicht zugestimmt wird, denn laut ebenfalls übergebenem Kredit-Kontoauszug wurden erstmals per Ende des Jahres 2011 Sollzinsen iHv 2.124,07 € verbucht.

(Von den genannten 22.559,74 € werden schlussendlich aber nur 69,10% abzugsfähig sein, weil das Kriterium der Zwangsläufigkeit nur in diesem Ausmaß erfüllt wird.

Zum ungeschmälernten Ansatz der in den erwähnten 136.433,41 € enthaltenen Errichtungskosten der neuen Stützmauer ohne Kürzung auf den Zeitwert der alten Stützmauer vor Beschädigung, weil es sich um einen Katastrophenschaden gemäß § 34 Abs. 6 EStG handelt: siehe unten.)

Zum Kriterium der Zwangsläufigkeit:

Dieses ist bereits dann erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus einem der drei in § 34 Abs. 3 EStG genannten Gründe nicht entziehen kann.

Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegen, sie betreffen ihn unmittelbar selbst (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988-Kommentar, Tz 15 zu § 34 Abs. 2 bis 5). Den Belastungen, um den Hauptwohnsitz wiederherzustellen, kann man sich aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen. Belastungen aus der Wiederherstellung eines Zweitwohnsitzes erwachsen hingegen nicht zwangsläufig aus tatsächlichen Gründen. Ebenso nicht iSd § 34 Abs. 3 EStG zwangsläufig aus tatsächlichen Gründen ist der Schutz des eigenen Grund und Bodens des Grundstückes, auf dem sich der Zweitwohnsitz befindet, vor dem Abrutschen (inkl. Abgeschwemmtwerden). Die dauerhafte Befestigung des Grund und Bodens des ggstdl. Grundstückes der Bf. (Zweck **b**) ist daher nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig.

Zu Zweck **a**: Die Beseitigung der unmittelbaren Folgen des ggstdl. Starkregens (inkl. der Abpölung der Gitterraumwand), welcher eine (Natur)Katastrophe iSd § 34 Abs. 6 EStG darstellte, ist im Sinne der herrschenden Meinung offenbar als zwangsläufig aus tatsächlichen Gründen anzusehen. Denn die herrschende Meinung (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 34 EStG Tz 78 „Katastrophenschäden“; *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm. 46c zu § 34 EStG; jeweils mit Verweis auf LStR 2002 Rz 838b) sieht die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen auch hinsichtlich eines Zweitwohnsitzes (weiteren Wohnsitzes) als abzugsfähige außergewöhnliche Belastung, was die Erfüllung eines der drei Tatbestände des § 34 Abs. 3 EStG impliziert. Denn

ohne Zwangsläufigkeit wäre gemäß § 34 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG keine Absetzbarkeit möglich. Und von den drei Tatbeständen der Zwangsläufigkeit wird im Allgemeinen iZm einem Zweitwohnsitz nur die Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen vorliegen können. (Lediglich bei einem Erstwohnsitz sind auch andere Gründe denkbar, nämlich die rechtliche bzw. sittliche Verpflichtung gegenüber den Mitbewohnern.)

Im vorliegenden Fall könnte - mit demselben Ergebnis - zur Beseitigung der unmittelbaren Folgen des ggstdl. Starkregens (inkl. der Abpölung der Gitterraumwand) der Genauigkeit halber dahingehend differenziert werden, dass hinsichtlich des auf das Grundstück der Bf. bezogenen Teilaspektes Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen und hinsichtlich des auf die öffentliche Straße bezogenen Teilaspektes (wie bei Aspekt c; vgl. später) Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen vorliegt. Damit liegt wiederum hinsichtlich beider Teilaspekte von a Zwangsläufigkeit vor.

Zu Zweck c: Der dauerhafte Schutz der öffentlichen Straße betrifft nicht unmittelbar die Bf., sodass keine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen vorliegt.

Rechtliche Gründe:

§ 354 ABGB bestimmt: *„Als ein Recht betrachtet, ist Eigenthum das Befugniß, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkühr zu schalten, und jeden Andern davon auszuschließen.“*

§ 362 ABGB bestimmt: *„Kraft des Rechtes, frey über sein Eigenthum zu verfügen, kann der vollständige Eigenthümer in der Regel seine Sache nach Willkühr benützen oder unbenützt lassen; er kann sie vertilgen, ganz oder zum Theile auf Andere übertragen, oder unbedingt sich derselben begeben, das ist, sie verlassen.“*

§ 364 ABGB bestimmt: *„(1) Ueberhaupt findet die Ausübung des Eigenthumsrechtes nur in so fern Statt, als dadurch weder in die Rechte eines Dritten ein Eingriff geschieht, noch die in den Gesetzen zur Erhaltung und Beförderung des allgemeinen Wohles vorgeschriebenen Einschränkungen übertreten werden. Im Besonderen haben die Eigentümer benachbarter Grundstücke bei der Ausübung ihrer Rechte aufeinander Rücksicht zu nehmen.*

(2) Der Eigentümer eines Grundstückes kann dem Nachbarn die von dessen Grund ausgehenden Einwirkungen durch Abwässer, Rauch, Gase, Wärme, Geruch, Geräusch, Erschütterung und ähnliche insoweit untersagen, als sie das nach den örtlichen Verhältnissen gewöhnliche Maß überschreiten und die ortsübliche Benutzung des Grundstückes wesentlich beeinträchtigen. Unmittelbare Zuleitung ist ohne besonderen Rechtstitel unter allen Umständen unzulässig.

(3) Ebenso kann der Grundstückseigentümer einem Nachbarn die von dessen Bäumen oder anderen Pflanzen ausgehenden Einwirkungen durch den Entzug von Licht oder Luft insoweit untersagen, als diese das Maß des Abs. 2 überschreiten und zu einer unzumutbaren Beeinträchtigung der Benutzung des Grundstücks führen. Bundes- und landesgesetzliche Regelungen über den Schutz von oder vor Bäumen und anderen

Pflanzen, insbesondere über den Wald-, Flur-, Feld-, Ortsbild-, Natur- und Baumschutz, bleiben unberührt.“

§ 364b ABGB bestimmt: *„Ein Grundstück darf nicht in der Weise vertieft werden, daß der Boden oder das Gebäude des Nachbarn die erforderliche Stütze verliert, es sei denn, daß der Besitzer des Grundstückes für eine genügende anderweitige Befestigung Vorsorge trifft.“*

§ 364 ABGB hätte den Nachbarn (inkl. dem Besitzer der öffentlichen Straße) zwar rechtliches Vorgehen gegen allfällige Abwässer, Rauch, Gase, Wärme, Geruch, Geräusch, Erschütterung u.ä. ermöglicht, aber eben nicht gegen ein Elementarereignis (wie den ggstdl. Starkregen), das ohne menschliches Zutun eintritt (vgl. BFG 7.4.2016, RV/7100686/2014). § 364b ABGB richtet sich gegen das Vertiefen des eigenen Grundstückes, wodurch der Boden und Gebäude des Nachbarn die erforderliche Stütze verlieren. Hier aber handelt es sich um die umgekehrte Situation, wo das Grundstück der Bf. höher liegt als die öffentliche Straße.

Eine zivilrechtliche Verpflichtung der Bf. als Grundstückseigentümerin, von ihrem Nachbarn (dem Besitzer der öffentlichen Straße) die Auswirkungen der ggstdl. Naturkatastrophe, d.h. einer höheren Gewalt abzuwenden, bestand daher nicht.

§ 9 Abs. 1 des NÖ Straßengesetzes 1999 richtet sich nicht an die Anrainer als solche (außer in ihrer allfälligen Eigenschaft als Straßenerhalter).

§ 14 des NÖ Straßengesetzes 1999 sieht zwar einige Duldungspflichten für Grundeigentümer vor, aber keine Verpflichtung, Auswirkungen von Elementarereignissen zu beseitigen oder Vorsorge gegen Elementarereignisse zu treffen.

Rechtsgrundlagen für die Erlassung eines Bescheides der Stadtgemeinde X an die Bf., um sie zur Errichtung einer neuen Stützmauer zu zwingen, und Rechtsgrundlagen für einen Regress der Stadtgemeinde, welche allfällig die Stützmauer in Ersatzvornahme erneuert hätte, und Rechtsgrundlagen für eine derartige Ersatzvornahme durch die Stadtgemeinde sind somit auch nicht ersichtlich.

Hinsichtlich der Zwecke **a** bis **c** war die Bf. daher weder öffentlich-rechtlich noch privatrechtlich verpflichtet, die ggstdl. Belastung zu tragen.

Sittliche Gründe für die Zwangsläufigkeit können nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen resultieren; eine sittliche Verpflichtung wird in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen bestehen; unter besonderen Umständen kann eine sittliche Verpflichtung auch gegenüber anderen Personen bestehen (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 34 EStG Tz 40; *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* Anm. 31 und 33 zu § 34 EStG). Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn das Tragen der Belastung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten ist bzw. (umgekehrt formuliert), wenn das Unterlassen des Tragens der Belastung als moralisch anstößig empfunden würde (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* Anm. 34 zu § 34

EStG). Es besteht keine sittliche Pflicht zum Tragen unverhältnismäßiger Belastungen (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 34 EStG Tz 42).

Die Bf. war finanziell dazu in der Lage, die streitgegenständliche neue Stützmauer zu errichten, wie aus der tatsächlichen Errichtung der neuen Stützmauer und der Tilgung des dazu im Februar 2011 aufgenommenen Kredites innerhalb von vier Jahren (vgl. Anlagen zu dem in der mündlichen Verhandlung dem Gericht und dem Vertreter der belangten Behörde übergebenen Schriftsatz) ersichtlich ist.

Wenn – wie im gegenständlichen Fall – ein Grundstückseigentümer finanziell dazu in der Lage ist, das drohende Abrutschen (inkl. Abschwemmen) des Grund und Bodens seines Grundstückes auf eine tiefer gelegene öffentliche Straße durch eine Stützmauer zu verhindern, bzw. die durch eine Naturkatastrophe schwer beschädigte alte Stützmauer, die ihre Schutzfunktion nicht mehr erfüllt, durch eine neue Stützmauer zu ersetzen, dann würde es nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen als moralisch anstößig empfunden werden, wenn der Grundstückseigentümer nicht für die Herstellung einer funktionsfähigen Stützmauer sorgt.

Der Unterschied zu den Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige "nur" subjektiv verpflichtet fühlt bzw. sein Handeln "nur" wünschenswert bzw. lobenswert erscheint, aber eine sittliche Verpflichtung iSd § 34 Abs. 3 EStG nicht besteht, liegt im vorliegenden Fall darin, dass die ggstdl. Gefahr für die öffentliche Straße vom Grundstück der Bf. ausgegangen ist. Der Unterschied zu der von der belangten Behörde herangezogenen Rechtsprechung betreffend Zweitwohnsitze besteht darin, dass es darin – zumindest implizit – um die fehlende Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen von Aufwendungen iZm einem Zweitwohnsitz geht, während es hier um die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen geht.

Hinsichtlich des Zweckes **c** – dauerhafter Schutz der öffentlichen Straße – war die Bf. daher sittlich zur Herstellung einer funktionsfähigen Stützmauer verpflichtet, was fachgerecht durch die Errichtung einer neuen Stützmauer zu erfolgen hatte. Der Unterschied zu der seitens der belangten Behörde vorgebrachten Rechtsprechung zur Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Abwehr künftiger Katastrophen, liegt darin, dass es hier beim Aspekt/Zweck **c** um Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen und nicht um die Abwehr von künftigen Katastrophenschäden, die die Bf. selbst treffen würden, geht. Zusätzlich kann auf die differenzierte Sichtweise von *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* Anm. 47 zu § 34 EStG verwiesen werden: „... *Ebenso sind mE Maßnahmen, die durch eine Katastrophe ausgelöst werden und gleichzeitig weiteren Katastrophenschäden vorbeugen sollen, als Katastrophenschaden abzugsfähig. Ist durch eine bereits erfolgte Hangrutschung ein weiterer Schaden zu befürchten, wird – entgegen UFS Graz 23.5.2013, RV/0767-G/10 – die Stabilisierung des weiterhin abrutschgefährdeten Hanges noch zur Beseitigung des mit der 'Erstmure' eingetretenen Schadens dienen.*“

Zusammenfassung der Untersuchung auf Zwangsläufigkeit:

Zwangsläufigkeit	Zweck/Aspekt a	Zweck/Aspekt b	Zweck/Aspekt c
------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

aus tatsächl.Gründen	ja (bzw. ein Teilasp.: ja)	nein	nein
aus rechtlichen Gründe	nein	nein	nein
aus sittlichen Gründen	and.Teilasp.: ja	nein	ja
Erfüllung v.mind. 1 Grund	ja	nein	ja

Das Aufteilungsverhältnis zwischen

- den Kosten der Beseitigung der unmittelbaren Folgen des Starkregens (inkl. der Abpölung der alten Gitterraumwand), die dem Zweck/Aspekt **a** dienen und
- den Kosten der dauerhaften Sanierung durch Errichtung einer neuen Stützmauer, die den Zwecken/Aspekten **b** (dauerhafte Befestigung des Grund und Bodens des Grundstückes der Bf.) sowie **c** (dauerhafter Schutz der öffentlichen Straße) dienen,

beträgt 38,2% zu 61,8%, wie aus dem in der mündlichen Verhandlung den beiden Streitparteien vom Richter übergebenen EXCEL-Blatt (BFG-Akt Bl. 106) hervorgeht. Diese Berechnung basiert auf der dem Vorlageantrag beigelegenen Aufteilung auf 'Beseitigung Katastrophenschäden' und 'Errichtung Schutzmauer' (BFG-Akt Bl. 34 verso), welche wiederum auf der Beilage zur Schlussrechnung der Baugesellschaft (BFG-Akt Bl. 10 verso) basiert.

Die Kosten der neuen Stützmauer, das sind die genannten 61,8% der Gesamtkosten, sind mit den Zwecken/Aspekten **b** (dauerhafte Befestigung des Grund und Bodens des Grundstückes der Bf.) sowie **c** (dauerhafter Schutz der öffentlichen Straße) in einer Weise verbunden, dass keine direkte Kostenaufteilung möglich ist. Es ist nur eine pauschale Aufteilung möglich. Da sich die beiden Zwecke - bezogen auf die neu errichtete Stützmauer - wie zwei Seiten derselben Medaille darstellen, ist eine Quantifizierung nach dem Ausmaß des Nutzens für den jeweiligen Zweck und auch nach dem Ausmaß einer zusätzlichen Belastung für den jeweiligen Zweck (wie hier vorgebracht: die Verminderung der von der Bf. nutzbaren Grundfläche durch die neue Stützmauer) nicht sinnvoll möglich. Es verbleibt nur die pauschale Aufteilung 50% zu 50% auf die beiden Aspekte (Zwecke) der neuerrichteten Stützmauer. Da außergewöhnliche Belastungen stets Privatausgaben sind, kann das Aufteilungsverbot von gemischt betrieblichen/beruflichen und privaten Aufwendungen iSd § 20 EStG (mit dem Ergebnis der gänzlichen Nichtabzugsfähigkeit) hier nicht wirken.

Da Zweck **b** das Kriterium der Zwangsläufigkeit nicht erfüllt, ist die Hälfte von 61,8%, somit 30,9% der Belastungen nicht absetzbar.

Da die Zwecke **a** und **c** alle Kriterien erfüllen, ist die zweite Hälfte von 61,8%, somit 30,9% zuzüglich 38,2% (betr. **a**), insgesamt somit 69,1% von den 22.559,74 €, welche im Streitjahr 2011 alle Kriterien (inkl. des Teilkriteriums der Belastung des Einkommens der Höhe nach) erfüllen, im Ergebnis also 15.588,78 € als außergewöhnliche Belastung im Streitjahr 2011 absetzbar.

Zur wesentlichen Belastung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bzw. dem Entfall des Selbstbehaltes aus dem Grunde des Katastrophenschadens im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG sowie einer allfälligen Kürzung der Ersatzbeschaffungskosten auf den Zeitwert der alten Stützmauer:

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Katastrophenschaden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG. Somit sind die Errichtungskosten der neuen Stützmauer ungeschmälert (ohne Kürzung auf den Zeitwert der alten Stützmauer vor Beschädigung) in die o.a. Berechnungen eingegangen. Denn die gesamten Errichtungskosten der neuen Stützmauer sind erforderliche Ersatzbeschaffungskosten iSd § 34 Abs. 6 EStG, weil eine funktionsfähige Ersatz-Stützmauer nicht gebraucht gekauft werden kann, sondern nur an Ort und Stelle inkl. Verankerung neu errichtet werden kann. Somit sind die Errichtungskosten der neuen Stützmauer die erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

Der Wortlaut von § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 deutet zunächst darauf hin, dass die Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden

- (nur) im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten ohne Selbstbehalt
- und ansonsten nur mit Berücksichtigung des Selbstbehaltes

abzuziehen wären. Dagegen spricht jedoch,

dass § 34 Abs. 6 erster Teilstrich (TS) EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I 155/2002 gelautet hatte: „- *Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden*“

in Verbindung mit dem Ablauf der Gesetzwerdung des als BGBl. I 155/2002 verlautbarten Gesetzes hinsichtlich der Novellierung des § 34 Abs. 6 erster TS EStG):

- In der Regierungsvorlage (1277 BlgNR XXI. GP) war als Novellierung vorgeschlagen worden: „- *Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden. Im Falle der Wiederbeschaffung beschädigter oder zerstörter Wirtschaftsgüter sind die absetzbaren Aufwendungen mit dem gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Schadenseintritts begrenzt. Wird nachgewiesen, dass der Neuwert des beschädigten oder zerstörten Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Erwerbes den gemeinen Wert im Zeitpunkt des Schadenseintritts überstiegen hat, ist der nachgewiesene Neuwert maßgeblich.*“

In den Erläuterungen zu dieser RV wurde ausgeführt:

“Ausweitung der Abzugsfähigkeit von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung im Privatbereich (katastrophenbedingt nachbeschaffte Vermögenswerte sollen bis zum nachgewiesenen Neuwert - bisher: Zeitwert - der zerstörten Wirtschaftsgüter - weiterhin ohne Selbstbehalt - abgesetzt werden können).“

und: „*Nach der bisherigen Rechtslage wurde davon ausgegangen, dass die katastrophenbedingte Ersatzanschaffung von (notwendigen) Wirtschaftsgütern jedenfalls nur insoweit zu einem Abzug als außergewöhnliche Belastung führt, als der gemeine Wert des beschädigten Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Schadenseintritts (also der Zeitwert des unbeschädigten Wirtschaftsgutes) nicht überstiegen wird. Nunmehr soll bei*

Nachweis des seinerzeitigen - also des 'historischen' - Neuwertes (Nachweisführung insbesondere an Hand von 'alten' Rechnungen, Listenpreisen oä.) der höhere ('historische') Neuwert angesetzt werden können.“

- Im Finanzausschuss wurde hinsichtlich § 34 Abs. 6 EStG 1988 die vorgeschlagene Novellierung geändert auf: „- *Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.*“

Begründung im Bericht des Finanzausschusses: *„Die Ergänzung um die Wortfolge 'im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten' bewirkt, dass die Ersatzbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die praktisch nicht im gebrauchten Zustand erhältlich sind (zB Einrichtungsgegenstände, nicht hingegen PKW) mit den tatsächlichen Wiederbeschaffungskosten (Neupreise) absetzbar ist. Die nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bisher geltenden Beschränkungen bezüglich Luxusgütern uä. werden dadurch nicht berührt.“*

- Die Änderung im Finanzausschuss führte offenbar beabsichtigt zur systematisch richtigen Orientierung an Wiederbeschaffungspreisen statt an historischen Werten wie laut RV. Es erscheint aber als ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber unter dem Eindruck der Hochwasserkatastrophe 2002 die Verminderung der Höhe der Absetzbarkeit für Katastrophenschäden durch die Anwendung des Selbstbehaltes für Aufwendungen, die keine Ersatzbeschaffungen sind, bewirken wollte. Soweit der Wortlaut des beschlossenen § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 auf eine derartige Verminderung der Höhe der Absetzbarkeit hindeutet, hat sich der Gesetzgeber somit nur in der Wortwahl vergriffen.

Es ist somit kein Selbstbehalt abzuziehen, auch nicht auf jenen Anteil der außergewöhnlichen Belastung, die (aliquot) nicht auf Ersatzbeschaffungskosten entfällt. Das Kriterium der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäß § 34 Abs. 1 Z 3 iVm Abs. 4 EStG, welches im Abzug eines Selbstbehaltes bzw. in der Nichtberücksichtigung einer unterhalb des Selbstbehaltes liegenden außergewöhnlichen Belastung resultiert, hat wegen des Entfalles des Selbstbehaltes aufgrund des Vorliegens eines Katastrophenschadens (und keiner anderen außergewöhnlichen Belastung) auf den vorliegenden Fall somit keine Auswirkung.

Zur Zulässigkeit der 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.

Da zur Rechtsfrage der Zwangsläufigkeit einer Belastung aus sittlichen Gründen, wobei die Belastung mit dem Grundstück, auf dem sich ein Zweitwohnsitz befindet,

zusammenhängt, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ersichtlich ist, ist die Revision zulässig.

Wien, am 23. August 2016