



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, S, vertreten durch Mag. Clemens Ladstätter, Steuerberater, 1050 Wien, Obere Amtshausgasse 1-3, vom 26. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Herr NN (Berufungswerber, Bw.), wohnhaft in S, beantragte in seiner am 7.4.2005 eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2003 die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung im Ausmaß von € 32.786,51. Nach erklärungsgemäß durchgeführter Veranlagung ergab sich unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes von € 11.541,51 aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 13.5.2005 eine Abgabengutschrift von € 10.443,61.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde der Bescheid vom 13.4.2005 gem. § 299 BAO aufgehoben und am 1.9.2005 ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2003 erlassen, mit welchem die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt und eine Nachzahlung an Einkommensteuer in Höhe von € 10.622,50 festgesetzt wurde. Begründend

wird hinsichtlich der Nichtanerkennung der außergewöhnlichen Belastung ausgeführt, dass trotz entsprechender Aufforderung noch benötigte Unterlagen nicht vorgelegt worden seien.

Gegen diesen Bescheid richtete sich die form- und fristgerecht eingebrachte Berufung, mit welcher die noch fehlenden Unterlagen nachgereicht wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.2.2006 wurde die Berufung abgewiesen, weil die erforderliche Sanierung einer Heizungsanlage als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren sei und allfällige Kosten dafür nur im Rahmen der Sonderausgaben gem. § 18 EStG abzugsfähig wären. Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen führten zu keiner außergewöhnlichen Belastung.

Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass das Leitungssystem für die Ölheizung im Februar 2003 aufgrund eines schadhaften Ventils undicht geworden sei und in Folge dessen 7000- 8000 Tonnen Heizöl ausgeflossen wären. Es wären daher im Auftrag der Umweltbehörde und der Baupolizei 200 Tonnen Erdreich abzutransportieren und zu entsorgen gewesen. Die Tankanlage sei aufgrund der Baggerarbeiten gänzlich zerstört worden und sei daher zu erneuern gewesen. Der Schaden von € 86.646,00 sei nur zu einem Teil von der Versicherung abgedeckt worden und der Bw. habe letztendlich € 32.787,00 selbst begleichen müssen.

Dieser Aufwand sei als außergewöhnlich und zwangsläufig anzusehen und beeinträchtige die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens konnte folgender Sachverhalt als entscheidungsrelevant festgestellt werden:

Der Bw. war im Streitzeitraum 2003 verheiratet und bezog Familienbeihilfe für zwei Kinder. Seine Ehegattin verfügte über kein den Betrag von € 4.400,00 übersteigendes Einkommen. Das Einfamilienhaus in S wurde als Familienwohnsitz genützt.

Im Februar 2003 wurde ein Leitungsventil zwischen zwei Teilen der im Erdreich vollständig eingegrabenen Öltankanlage schadhaft und führte zum Bersten eines Sicherheitsventils weshalb rund 8.000 Liter Heizöl ins Erdreich versickerten. Das schadhaft gewordene Ölventil wurde in den vom Hersteller vorgeschriebenen regelmäßigen Intervallen gemeinsam mit der übrigen Tankanlage gewartet und Druckproben unterzogen. Der Schaden war nach etwa 2/3 des Wartungsintervalls eingetreten. Entsprechende Unterlagen zum Beweis der durchgeführten Wartungen wurden dem UFS vorgelegt.

Aufgrund der Kontaminierung des Erdreiches wurde seitens der Umweltbehörde der Auftrag erteilt das gesamte Erdreich abzutragen und zu entsorgen – bei nicht Befolgung dieses Auftrages wäre eine Ersatzvornahme durch die Behörde auf Kosten des Bw. erfolgt.

Aufgrund der Abtragung des Erdreiches und der damit verbundenen Freilegung der Tankanlage verlor diese ihre behördliche Zulassung. Eine Wiedergenehmigung derselben Anlage und deren neuerlicher Einbau war aufgrund geänderter gesetzlicher Bestimmungen betreffend Öltanks nicht möglich, weshalb eine neue Anlage vorgeschrieben, eingebaut und genehmigt wurde. Eine Werterhöhung konnte durch den Einbau der neuen Tankanlage nicht festgestellt werden.

An Kosten für die Abtragung und Entsorgung des Erdreichs, sämtlicher damit verbundener Behördenverfahren sowie den neuerlichen Einbau einer Tankanlage fielen im Jahr 2003 insgesamt € 86.646,15 an. Aufgrund einer vom Bw. abgeschlossenen Zusatzvereinbarung zur Haushaltsversicherung wurde ein Teil der Kosten - nämlich € 53.859,65 - von der Versicherung übernommen. Der Restbetrag von € 32.786,51 wurde unstrittig vom Bw. im Streitjahr 2003 selbst getragen.

Gemäß § 34 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 2 EStG eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern die Belastungen außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Da es sich typischerweise um Aufwendungen der privaten Lebensführung handelt, die sich jedoch durch die in § 34 EStG genannten Tatbestandsmerkmale von üblichen Aufwendungen der Lebensführung unterscheiden und die deswegen von der Allgemeinheit mitgetragen werden, kommt das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG (mit Ausnahme von Schmiergeldzahlungen) nicht in Betracht.

Aus dem Begriff „Belastung“ ist ferner abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind. Ersatzleistungen durch Dritte kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen), auch wenn sie erst in einem späteren Jahr zufließen (zB Ersätze aus einer Kranken- oder Unfallversicherung oder Ersätze für die Beseitigung eines Katastrophenschadens, vgl VwGH 9. 9. 2004, 2001/15/0181; zur Kürzung führen insb Versicherungsleistungen). Eine „Belastung“ liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen.

Werden vorhandene, auch für Dritte unbrauchbar gewordene Sachen vorzeitig ersetzt (zB Austausch schadstoffhaltiger Möbel, s „Formaldehydsanierung“), sind diese wertlos geworden. Abzugsfähig sind hier die angemessenen Wiederbeschaffungskosten, wobei nur bis zum HWG

2002 die durch die Neuanschaffung eingetretene Werterhöhung („neu für alt“) auszuschneiden war. Für den Streitzeitraum 2003 hat eine derartige Kürzung nicht stattzufinden.

Eine Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebensführung (Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, Band III, Tz 29 zu § 34). Aufwendungen sind dann außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988, wenn sie über dem Rahmen dessen liegen, was Steuerpflichtige ähnlicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse für solche Aufwendungen auszugeben pflegen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnliche Belastung (Doralt, a.a.O., Tz 32). Es darf sich also nicht um übliche Aufwendungen handeln. Betrachtet man den Sachverhalt ist erkennbar, dass die Beseitigung eines derart umfangreichen Umweltschadens keine übliche und erwartbare Aufwendung darstellt, die Steuerpflichtige ähnlicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse üblicherweise trifft.

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der StPfl. ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den StPfl. selbst betreffen (zB eigene Krankheitskosten; VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0216; VwGH 2. 8. 1995, 94/13/0207; VwGH 24. 2. 1993, 93/14/0018; Katastrophenschäden, Unfälle). Eine Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie vom StPfl. vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181), sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der StPfl. aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH 18. 2. 1999, 98/15/0036; 19. 12. 2000, 99/14/0294) oder sich als Folge eines vom StPfl. übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt.

Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des StPfl. zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der Zwangsläufigkeit aufweisen.

Die Beseitigung eines Umweltschadens im gegenständlichen Ausmaß ist eine Pflicht, die dem Schadensverursacher von der Umweltbehörde unabhängig vom Verschulden auferlegt wird. Die Kosten dafür werden von keiner öffentlichen Einrichtung übernommen sondern sind vom Verursacher zu tragen. Auch im strittigen Fall war ein entsprechender Behördenauftrag erteilt worden. Der Bw. war schon aus diesem Grund rechtlich zur Schadensbeseitigung verpflichtet.

Da der Bw. die Öltankanlage und damit auch das schadenauslösende Ventil in den vom Hersteller empfohlenen Intervallen warten ließ, kann auch nicht davon ausgegangen werden,

dass den Bw. ein Verschulden am Schadhaftwerden des Ventils und den dadurch verursachten Schaden trifft. Auch sonst konnte kein Verhalten des Bw. festgestellt werden, welches die freiwillige Übernahme eines Schadensrisikos oder die Vernachlässigung von Sorgfaltspflichten erkennen lässt.

Nach einhelliger österr. Lehre und Rechtsprechung wird die Zwangsläufigkeit nicht dadurch ausgeschlossen, dass der StPfl einen eingetretenen Vermögensschaden durch Abschluss einer üblichen Versicherung oder durch besondere Schutzmaßnahmen verhindern oder verringern hätte können (*Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG-Kommentar, §34 Anm. 37a). Festhalten ist zusätzlich, dass der Bw. eine Versicherung abgeschlossen hatte die zumindestens einen Teil des eingetretenen Schadens abdeckte. Dass nicht der gesamte Schaden versicherungsmäßig abgedeckt war, kann dem Bw. daher keinesfalls als besondere Sorglosigkeit angelastet werden.

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als € 36.400,00 12%, vermindert sich aber um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht und für jedes Kind (§ 106 EStG). Er beträgt daher im Fall des Bw. 9% (12% abzüglich 3% für die Ehegattin und die beiden Kinder)

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

Die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung kommt nur nach Naturkatastrophen in Betracht (VwGH 19. 2. 1992, 87/14/0116). Eine Naturkatastrophe ist im Sinne eines Elementarereignisses, das auf höhere Gewalt (vis major) zurückzuführen ist, zu verstehen (vgl VwGH 9. 11. 2004, 2000/15/0153).

Aufwendungen iZm einem allgemeinen, katastrophenähnlichen Schadensereignis (zB Brand, Überflutungen oder Verwüstungen durch Einbrecher; vgl *Hofstätter/Reichel*, § 34 EStG 1988, Einzelfälle: Schadensfälle), das nicht durch eine Naturkatastrophe (sondern etwa durch ein „zündelndes“ Kind oder Unachtsamkeit) ausgelöst wurde, fallen nicht hierunter (VwGH 9. 11. 2004, 2000/15/0153), aber unter die allgemeine Regelung des § 34 Abs. 1 EStG (UFS [Wien], Senat 15 [Referent], 6.8.2003, RV/1170-W/03, UFS [Innsbruck], Senat 1 [Referent], 28.12.2006, RV/0442-I/04).

Eine außergewöhnliche Belastung ist jedenfalls bei der Wiederbeschaffung jener erforderlichen Sachen gegeben, die infolge einer Katastrophe zerstört wurden. Zusätzlich ist die Wiederbeschaffung unbrauchbar gewordener erforderlicher Sachen auch in vergleichbaren Fällen (allerdings mit Selbstbehalt) außerhalb des Abs. 6 leg.cit. als außergewöhnliche Belastung nach den übrigen allgemeinen (Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit) Kriterien abzugsfähig (UFS [Wien], Senat 15 [Referent], 6. 8. 2003, RV/1170-W/03, *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, § 34 Einzelfälle „Schadensfälle“, UFS [Linz], Senat 2 [Referent], 10. 5. 2005, RV/1162-L/04) wobei leichte Fahrlässigkeit des StPfl als unschädlich angesehen werden könnte, nicht aber grobe Fahrlässigkeit (zB Verlassen der Wohnung und Brennenlassen einer Adventkranzkerze VwGH 9. 9. 2004, 2001/15/0181).

§ 34 Abs. 6 EStG normiert lediglich die Nichtanwendbarkeit des Abs. 4 leg.cit., es wäre ein Wertungswiderspruch, die Wiederbeschaffung privater Gegenstände zwar nach Naturkatastrophen als außergewöhnliche Belastung anzusehen, nicht aber nach vergleichbaren Schadensereignissen. In beiden Fällen befindet sich der StPfl in einer Ausnahmesituation, die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit massiv beeinträchtigt. Der Entfall des Selbstbehaltes bei Naturkatastrophen resultiert daraus, dass anlässlich derartiger Katastrophen idR Transferleistungen der öffentlichen Hand erfolgen und die Nichtanwendung des Abs 4 ebenfalls eine derartige Funktion erfüllt (UFS [Wien], Senat 15 [Referent], 6.8.2003, RV/1170-W/03, *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG § 34, Anm.78).

Der Ansicht des Finanzamtes (FA), es liege im strittigen Fall ein Instandsetzungsaufwand vor, welcher nur im Wege einer Sonderausgabe gem. § 18 EStG abgezogen werden könne, kann nicht gefolgt werden. Die Entscheidung eine Sanierungsmaßnahme zu setzen ist grundsätzlich eine freiwillige. Im strittigen Fall konnte der Bw. jedoch nicht entscheiden, ob bzw. wann er eine Sanierungsmaßnahme setzen wollte. Er war vielmehr durch die Umstände verbunden mit behördlichen Auflagen zum sofortigen Handeln aus tatsächlichen Gründen gezwungen.

Aus dem Akteninhalt ist erkennbar, dass sich das FA bei seiner Entscheidung an das Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2003, 99/14/0001 anlehnte. Das zitierte Erkenntnis ist mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, da sich der damalige Beschwerdeführer freiwillig dazu entschlossen hatte in seinem Einfamilienhaus sämtliche Bleirohre auszutauschen, um einem zukünftigen Wasserrohrbruch entgegenzuwirken und solchermaßen einen katastrophenähnlichen Schaden zu vermeiden. Ein solcher Aufwand kann keinesfalls als außergewöhnliche Belastung angesehen werden. Im strittigen Fall führte aber nicht die eigene Entscheidung des Bw. einen zukünftigen Schaden zu vereiteln zum Aufwand sondern der Auftrag der Behörde einen bereits eingetretenen Schadens zu beseitigen und den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen.

Überdies vermag das FA mit seinen Ausführungen den UFS nicht zu überzeugen worin die Erhöhung des Nutzungswertes oder Verlängerung der Nutzungsdauer der Wohnung – welche Voraussetzung für das Vorliegen eines Instandsetzungsaufwandes ist – durch den Wiedereinbau eines Öltanks gelegen sein sollte.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. März 2008