



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.A., Adresse, vertreten durch StB, vom 7. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 26. Jänner 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw bezog im berufungsgegenständlichen Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Buchhandel) und Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit beim Pastoralamt.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 11. Juni 2004 wurde die Einkommensteuer antragsgemäß veranlagt.

Mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2005 stellte der Bw einen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO bezüglich Einkommensteuer 2003 mit folgender Begründung:

Im Jahr 2002 sei das Haus des Bw durch das Hochwasser schwer beschädigt worden. Für die Beseitigung der Hochwasserschäden und der Wiederherstellung des Gebäudes wären im Jahr 2003 Kosten in Höhe von € 47.611,19 angefallen, die nicht durch das Hochwasserdarlehen abgedeckt worden wären. Der Bw möchte den Betrag von € 30.319,66 (Aufstellung liege bei) als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2003 geltend machen. Dazu verweise er auf die RZ 4855 der Einkommensteuerrichtlinien in denen festgehalten werde, dass steuerfreie

Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden nur dann von den Kosten abzuziehen wären, wenn die Zuwendungen selbst zweckgewidmet wären. Das sei bei Zuwendungen aus dem Katastrophenfond nicht der Fall, bei denen im Zuge der Schadensfeststellung eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens erfolgen würde, an der die Schadensabgeltung – ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung im Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten - anknüpfen würde. Den weiteren Teil von € 17.361,53 hätte er bei der Arbeitnehmerveranlagung seiner Gattin geltend gemacht.

Dem Antrag legte der Bw eine Aufstellung über die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter und den damit im Zusammenhang stehenden Arbeitskosten als außergewöhnliche Belastungen aus dem Hochwasser 2002 bei. Datiert ist diese Aufstellung mit 31. Dezember 2004.

Am 26. Jänner 2005 erhielt die Abgabenbehörde erster Instanz vom Bw im Rahmen eines Telefonates die Auskunft, dass die durch das Hochwasser verursachten Schäden nicht höher waren als die zur Abdeckung dieser Schäden erhaltenen steuerfreien Subventionen.

Daraufhin wies das zuständige Finanzamt mit Bescheid vom 26. Jänner 2005 den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass aus Anlass der Katastrophenschäden erhaltene steuerfrei Subventionen (Katastrophenfond, sonstige öffentliche Mittel wie z.B.

Wohnbauförderungsbeträge, Spenden etc.), die als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Kosten kürzen würden (RZ 838g der Lohnsteuerrichtlinien).

Die günstigere Beurteilung durch die Richtlinien im Bereich der Betriebsausgaben (für Zeiträume bis 2004) könne im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen nicht angewendet werden, weil die Abgabenbehörde erste Instanz an die ausdrücklich andere Beurteilung durch die Richtlinien gebunden sei.

Mit Schriftsatz vom 7. Februar 2005 erhob der steuerliche Vertreter des Bw Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 26. Jänner 2005.

Dies mit folgender Begründung:

Im betrieblichen Bereich würden steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988) nur dann zur Kürzung der Aufwände gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 führen, wenn die Zuwendungen selbst zweckgewidmet seien.

Das wäre laut Einkommensteuerrichtlinien RZ 4855 bei Zuwendungen aus dem Katastrophenfond nicht der Fall, bei denen im Zuge der Schadensfeststellung eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens erfolgt sei, an der die Schadensabgeltung, ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung in Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten, anknüpfe. Die Zuwendungen vom Land Oberösterreich bzw. Spenden vom ORF und anderen Institutionen seien ganz klar ohne ausdrückliche Zweckwidmung erfolgt. Beim Land Oberösterreich hätte lediglich nachgewiesen werden müssen, welche Ausgaben mit dem Geld

gemacht worden seien, allerdings seien nicht klar festgelegt worden, dass die Förderungen z.B. für die Sanierung der Hausmauern zu verwenden gewesen wären. Aus diesem Grund würden Betriebe die Zuwendungen steuerfrei belassen und die Aufwände für den "Wiederaufbau" und die Ersatzbeschaffungen in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend machen können. In Folge würden diese Betriebe die Verluste, die durch Ersatzbeschaffungen und Wiederaufbau entstanden seien, vortragen können und in den folgenden Jahren bei Gewinnsituation verwerten können. Wenn dies vom Bundesministerium für Finanzen so gewollt sei (siehe Erlass vom 20. Februar 2004 GZ 06 0104/3-IV/6/04), sei dies eine klare Besserstellung der betrieblichen Einkunftsarten gegenüber den außerbetrieblichen Einkunftsarten.

Sicherlich sei es nach der Hochwasserkatastrophe wichtig gewesen, die Betriebe wieder aufzubauen und die Arbeitsplätze zu erhalten. Allerdings, wenn das Vermögen einer Privatperson vernichtet würde, sei, obwohl durch Subventionen und Spenden der materielle Schaden zumindest gedeckt worden sei, die Kaufkraft für die nächsten Jahre erheblich eingeschränkt. Denn die Hochwasserschäden wären meist Langzeitschäden, die nicht in einem Jahr behoben werden könnten (z.B. feuchtes Mauerwerk).

Im § 34 Abs. 1 EStG seien die außergewöhnlichen Belastungen eindeutig definiert: Die Belastung müsse außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie müsse zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Alle diese Punkte würden eindeutig auf die Belastung durch die Hochwasserkatastrophe zutreffen.

Abschließend sei festzuhalten, dass sich die außergewöhnlichen Belastungen im Regelfall im Jahr der Katastrophe bzw. im Folgejahr auf die Einkommensteuer auswirken würden. Nach diesem Zeitraum werde unter normalen Umständen die Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer wieder ohne Kürzung abgeführt werden. Im betrieblichen Bereich können die Steuerfreiheit der Subventionen und der ungetkürzte Ansatz der Aufwände für Wiederaufbau und Ersatzbeschaffungen zu einem derart hohen Verlust führen, dass "gesunde Betriebe" jahrelange keine bzw. sehr wenig Abgaben entrichten müssten.

Mit Berufungsvorlage vom 28. Juni 2005 wurde die gegenständliche Berufung an die Abgabenbehörde zweite Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

In § 20 Abs. 1 EStG sind Aufwendungen und Ausgaben geregelt, die bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Abs. 2 dieser Bestimmung lautet: *Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.*

§ 34 Abs. 1 EStG 1988: *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.

In Abs. 6 dieser Gesetzesbestimmung ist weiters geregelt:

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurrungs-, -und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungen.

Gegenständlich ist strittig, ob das Begehren des Bw auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 11. Juni 2004 für das Jahr 2003 gemäß § 299 Abs 1 BAO, um - im den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheid – 30.319,99 € als außergewöhnliche Belastung für die Beseitigung von Katastrophenschäden anerkannt zu erhalten, rechtens ist.

Seit 1. Jänner 2003 sind aufgrund der Neufassung des § 299 BAO durch des AbgRmGefG, BGBl I 2002/97, Bescheidbehebungen nur mehr zulässig, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist.

Der Inhalt des Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, also rechtswidrig ist. Damit die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides auch zu seiner Aufhebung führen kann, muss vorher der entscheidungsrelevante Sachverhalt geklärt sein.

Dies ist gegenständlich der Fall:

Durch das Hochwasser im Jahr 2002 wurde das Haus des Bw und seiner Familie so schwer beschädigt, dass für die Beseitigung der Hochwasserschäden und für die Wiederherstellung

des Gebäudes im Jahr 2003 Kosten in Höhe von 47.681,19 € erwachsen sind. Der Bw hat für die Beseitigung der Hochwasserschäden Zuwendungen vom Land OÖ bzw. Spenden vom ORF oder anderen Institutionen erhalten. Laut seinen eigenen Angaben in einem Telefonat am 26. Jänner 2005 waren die durch das Hochwasser entstandenen außergewöhnlichen Belastungen nicht höher als die an ihn geleisteten steuerfreien Subventionen.

Damit Aufwendungen des Steuerpflichtigen bei der Einkommensermittlung als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht werden können, muss die Belastung **außergewöhnlich**, das heißt, sie muss höher sein als jene, die die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst, sein.

Weiters muss die Belastung **zwangsläufig erwachsen**. Dies ist dann der Fall, wenn sich der Steuerpflichtige dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Auch müssen die Aufwendungen die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen **wesentlich beeinträchtigen**. Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt nach dem Gesetz dann vor, wenn die Aufwendungen den in § 34 Abs 4 EStG festgestzten Selbstbehalt überschreiten.

Allerdings stellen Katastrophenschäden diesbezüglich eine vom Gesetzgeber normierte Besonderheit dar, weil die entsprechenden Aufwendungen zur Beseitigung des Schadens ohne eine Selbstbehalt geltend gemacht werden können (§ 34 Abs 6 EStG).

Ungeachtet dessen kann aber der zur Beseitigung der Katastrophenschäden getätigte Mitteleinsatz nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung des Einkommens des Steuerpflichtigen führen, wenn die getätigten Aufwendungen **den Steuerpflichtigen endgültig belasten**.

Nicht endgültig belastet ist der Steuerpflichtige dann, wenn dem getätigten Mitteleinsatz **Leistungen Dritter** gegenüber stehen.

Dies wird ausdrücklich in Rz 838 g der Lohnsteuerrichtlinien klargestellt. In dieser Rz ist geregelt, dass durch aus Anlass von Katastrophenschäden an den Steuerpflichtigen gezahlte steuerfreie Subventionen, steuerfreie Spenden oder steuerfreie Bezüge, eine Kürzung der abzugsfähigen Kosten bewirkt wird.

Diese Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates aus Gründen der steuersystematischen Einordnung des § 34 EStG geteilt:

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip – dieses stellt ein wesentliches Element der Einkommensteuer dar – kann der Besteuerung nur das Einkommen unterworfen werden, über das der Steuerpflichtige tatsächlich frei verfügen kann. Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzipes ist es aber auch, die Einkommenssteile steuerfrei zu belassen, die

aufgrund der persönlichen Verhältnisse keine steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren. Erst wenn und soweit das Einkommen den notwendigen Lebensbedarf übersteigt, kann der Steuerpflichtige tatsächlich darüber verfügen.

Gleichzeitig ist bei der Anwendung der außergewöhnlichen Belastung zu bedenken, dass Aufwendungen der privaten Sphäre mit ihrer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung und ihrer Wirksamkeit auf die Allgemeinheit überwälzt werden.

Auf den gegenständlichen Berufungsfall übertragen bedeutet dies, dass die vom Bw beantragten 30.319,66 € aus dem Titel Katastrophenschaden nicht gemäß § 34 Abs 6 EStG berücksichtigt werden können, weil – laut seiner eigenen Aussage – die durch das Hochwasser verursachten Schäden in den gewährten Leistungen Dritter Deckung gefunden haben.

Somit ist aufgrund der steuerfreien Zuschüsse von dritter Seite eine endgültige Belastung des Einkommens des Bw nicht eingetreten, weshalb auch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wesentlich beeinträchtigt wurde.

Es sind daher nicht sämtliche Tatbestandselemente des § 34 Abs 1 erfüllt. Vom Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ist im vorliegenden Fall nicht auszugehen.

Der steuerliche Vertreter des Bw wendet nun in seiner Berufungsschrift vom 7. Februar 2005 ein, dass gegenständlich eine außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei, weil im betrieblichen Bereich steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden nur dann zu einer Kürzung der Aufwände gemäß § 20 Abs 2 EStG führen würden, wenn die Zuwendungen selbst zweckgewidmet wären. Dies sei laut Rz 4855 der Einkommensteuerrichtlinien bei Zuwendungen aus dem Katastrophenfonds, bei denen im Zuge der Schadensfeststellung eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens erfolgt, an der die Schadensabgeltung, ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung im Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten, anknüpft, nicht der Fall.

Diese Argumentation geht deshalb ins Leere, weil gegenständlich die der rechtlichen Beurteilung zugrunde zulegende Gesetzesbestimmung der § 34 EStG – die geltend gemachten Aufwendungen betreffen die Privat- und nicht die Betriebssphäre des Bw, weshalb eben keine Betriebsausgaben vorliegen – und nicht der § 20 Abs 2 EStG ist.

Die in Rz 4855 der Einkommensteuerrichtlinien geäußerte Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen ist daher seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht zu beurteilen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass - wie obenstehend dargestellt – mangels Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw der Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung nicht erfüllt ist, weshalb sich der Spruch des

Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 vom 11. Juni 2004 als richtig erwiesen hat.

Dem Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO war somit nicht zu entsprechen.

Die gegen den Abweisungsbescheid vom 26. Jänner 2005 erhobene Berufung war daher abzuweisen.

Aus den vorstehend angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. Juli 2006