

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 19. Mai 2004 gegen den Bescheid des FA, vom 12. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw hat im Dezember 2003 einen **Antrag auf Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen im Jahr 2002 aufgrund von Hochwasserschäden** an der Liegenschaft in FF, gestellt. Es liege diesbezüglich eine Bestätigung der Gemeinde F vom 28. August 2002 bei, aus welcher hervorgehe, dass sich in der Nacht von Sonntag, den 11. August 2002 auf Montag, den 12. August 2002 im gesamten Gemeindegebiet von F erhebliche Regenfälle ereignet hätten, die zahlreiche Überschwemmungen und teilweise Erdrutsche, Murenabgänge usgl. verursacht hätten. Es seien Einrichtungen, Kraftfahrzeuge usgl. beschädigt worden. Die Höhe der außergewöhnlichen Belastungen würde sich aus den beigelegten Rechnungen ergeben und betrage insgesamt 21.094,46 €.

Anlässlich der Einreichung der **Einkommensteuererklärung 2002** wurde Folgendes weiter ausgeführt:

Bezüglich des Katastrophenfonds werde mitgeteilt, dass die Landesregierung im Wege über die Gemeinde F nach dem 15. Mai 2003 eine Beihilfe in Höhe von € 11.250,-- gewährt habe. Dies sei allerdings erst im Jahr 2003 und nicht im Jahr 2002 erfolgt. Darüber hinaus müssten noch weitere Arbeiten, wie die Errichtung der Ufermauer, Ersatzbeschaffung von Liegen,

Tischen und Hockern, Erneuerung der Böden und des Teppichbelages sowie Reparatur des Jägerzaunes, Reparaturarbeiten an der Terrasse und Wiederherstellung der Bepflanzung, durchgeführt werden, welche die Bw mangels liquider Mittel nicht unverzüglich durchführen hätte können.

Im **Einkommensteuerbescheid 2002** haben die im Zusammenhang mit der Hochwasserkatastrophe beantragten außergewöhnlichen Belastungen keine Berücksichtigung gefunden, da die Ersatzbeschaffungen nur für den Hauptwohnsitz, nicht hingegen für den Zweitwohnsitz absetzbar seien.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wurde mit folgender Begründung **Berufung** eingebbracht:

Wo das Finanzamt in rechtswidriger Anwendung der einkommensteuergesetzlichen Bestimmungen ableite, dass die Anerkennung von Katastrophenschäden nur für Erstwohnsitze und nicht für Zweitwohnsitze abzugsfähig sein sollten, erscheine unerklärlich. In § 34 Abs. 6 EStG 1988 sei lediglich die Rede davon, dass die Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien.

Mit **Berufungsvorentscheidung** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu Folgendes ausgeführt:

Kosten für die Reparatur und Sanierung beschädigter Gegenstände und Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände seien nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 in dem Umfang absetzbar, in dem die beschädigten bzw. zerstörten Gegenstände für die übliche Lebensführung benötigt würden. Nicht absetzbar seien somit Kosten für Güter, die für die übliche Lebensführung nicht notwendig seien bzw. einem gehobenen Bedarf dienen würden. Ebenfalls nicht absetzbar seien die Kosten für die Reparatur und Ersatzbeschaffung von Gegenständen, die nicht dem Hauptwohnsitz, sondern dem Zweitwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz zuzuordnen seien. Die Aufwendungen für sonstige Arbeiten hätten mangels Rechnungen nicht anerkannt werden können. Die Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen in Höhe von € 10.291,34 seien dem Grunde nach absetzbar, würde jedoch nicht die von der Gemeinde F erhaltene Beihilfe in Höhe von € 11.250,-- übersteigen. Die abzugsfähigen Kosten seien um die erhaltenen Mittel auch dann zu kürzen, wenn diese zu einem späteren Zeitpunkt zufließen würden.

Die Bw beantragte daraufhin die **Vorlage** der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die in der Berufungsvorentscheidung zitierten Lohnsteuerrichtlinien seien nicht aus dem Gesetz abgeleitet. Im Gesetz werde weder von der üblichen Lebensführung noch von einem gehobenen Bedarf gesprochen.

Mit **Vorhalt** vom 11. August 2004 teilte die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Bw noch im wesentlichen mit, welche Rechnungen aus ihrer Sicht mit der Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenschäden im Zusammenhang stünden.

**Hiezu wurde erwogen:**

Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach **Abs. 3** zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach **Abs. 6 leg.cit.** (BGBI I 2002/155) können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten abgezogen werden.

Nach **§ 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988** sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Vorweg ist festzuhalten, dass **die Regel des § 19 Abs. 2 EStG 1988 uneingeschränkt auch für Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 gilt** (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ. 6 zu § 34 Abs. 1). Dies muss zur Folge haben, dass die anlässlich der (im April 2004 erfolgten) Einreichung der Steuererklärung 2002 angesprochenen **Arbeiten**, die aufgrund der im August 2002 eingetretenen Hochwasserkatastrophe **in Zukunft** noch erforderlich seien, **aber im Kalenderjahr 2002 noch keine Ausgaben bewirkt haben**, **mangels tatsächlicher Ausgaben im Kalenderjahr 2002** - ohne weitere Überprüfung des Vorliegens sämtlicher im § 34 Abs. 1 und 6 EStG 1988 aufgezählten Voraussetzungen - **keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen im Kalenderjahr 2002 finden können.**

Zu den weiteren bereits im ersten Antrag vom Dezember 2003 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen ist Folgendes auszuführen:

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.

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 **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 Liebhabereigegenständen 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. RdW 2002/ 578).

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. vom 5.6.2003, 99/15/0111, sowie VwGH vom 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. SWK 2002, 689).

Die Bw hat nun eine Bestätigung der Gemeinde F vorgelegt, aus welcher hervorgeht, dass sich in der Nacht von Sonntag, dem 11.8.2002, auf Montag, den 12.8.2002, im gesamten Gemeindegebiet erhebliche Regenfälle ereignet haben, welche zahlreiche Überschwemmungen und teilweise Erdrutsche, Murenabgänge usgl. verursacht haben. Es wurden Einrichtungen, Kraftfahrzeuge usgl. beschädigt.

Weiters hat die Bw ein Schreiben betreffend "Behebung von Katastrophenschäden - Zuerkennung einer Beihilfe" vorgelegt, wonach an die Bw eine Beihilfe in Höhe von € 11.250,- gewährt wird.

Aus der Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz dienen folgende belegmäßig nachgewiesene **Leistungen zur Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen:**

Re PK	Abtransport von Geröll	1.869,60
Re ERF	Baggerarbeiten und Abtransport von Material	6.020,80

Zahlungsbestätigung R	Aufräumungsarbeiten	2.000,--
FFe	Zurverfügungstellung einer Mannschaft samt Schläuchen, Schaufeln, Krampen etc.	390,99

Dies ergibt **Gesamtkosten in Höhe von € 10.281,39 für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenschäden.**

**Die restlichen** im Erstantrag angeführten **Rechnungen** betreffen aus der Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Sanierung durch die Katastrophe beschädigter, aber weiter nutzbarer Vermögensgegenstände oder die Kosten für die Ersatzbeschaffung durch die Katastrophe zerstörter Vermögensgegenstände. **Diese Kosten scheiden als Abzugsposten aus, da sie aufgrund ihres Zusammenhangs mit einem Zweitwohnsitz nicht für die übliche Lebensführung notwendige Wirtschaftsgüter betreffen und damit die Tatbestandsvoraussetzung der Zwangsläufigkeit nicht erfüllen.** Wie bereits ausgeführt erwachsen Aufwendungen nur dann zwangsläufig, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Reparatur, Sanierung oder Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist (vgl. VwGH vom 5.6.2003, 99/15/011).

Im Zusammenhang mit den Kosten in Höhe von € 10.281,39 für die **Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenschäden** ist noch Folgendes auszuführen:

Verwaltungspraxis und Rechtsprechung stehen auf dem Standpunkt, dass unter Aufwendungen im Sinn des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen sind, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Dem entspricht es auch, **Ausgaben nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus eigenem getragen werden müssen. Dies bedeutet, dass von den grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden Aufwendungen vorweg jene damit in kausalem Zusammenhang stehenden Einnahmen abgezogen werden müssen**, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen oder erleichtern, den Aufwand zu tragen. Überhaupt sind Beträge, die der Steuerpflichtige nur vorschussweise leistet, die ihm aber später ersetzt werden, nicht als Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG anzusehen. Zu den Ersatzleistungen, die bei der Ermittlung der Höhe der außergewöhnlichen Belastung abzuziehen sind, gehören insbesondere Unterstützungen durch dritte Personen, Beihilfen aus öffentlichen Mitteln und Versicherungsleistungen. **Die Kürzung der dem Steuerpflichtigen erwachsenen Aufwendungen um die genannten Ersatzleistungen, Beihilfen und sonstigen Erstattungsbeträge hat auch dann zu**

**erfolgen, wenn diese Leistungen dem Steuerpflichtigen erst in einem späteren Kalenderjahr zufließen.** (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ. 4 zu § 34 Abs. 1).

**Entsprechend diesen Ausführungen sind von den Kosten für die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen in Höhe von € 10.281,39 die von der Gemeinde F wenn auch erst im nachhinein erhaltene Beihilfe in Höhe von € 11.250,-- abzuziehen,** sodass letztlich keine Aufwendungen verbleiben, die im Veranlagungsjahr 2002 als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG Berücksichtigung finden könnten.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 war demnach aus all den dargestellten Gründen abzuweisen.

Salzburg, am 14. September 2004