



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Bernhard Lehner, 2500 Baden, Wiener Straße 89, vom 15. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 28. April 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2002 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) erzielt als Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** (OZ 23 ff./2002) und die Einnahmen-Ausgabenrechnung per 31. Dezember 2002 (OZ 1 ff./2002) wurden beim Finanzamt am 27. April 2004 persönlich überreicht. Gemäß der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 wurde nach der Bruttomethode ein Gewinn in Höhe von € 35.156,54 ausgewiesen. Dieser Betrag wurde in der Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erklärt. Überdies wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Beteiligter an drei Hausgemeinschaften laut den dem Finanzamt übermittelten Tangenten erklärt. Diese Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

gemäß § 188 Abs. 3 BAO stellten für das Objekt in X (OZ 13/2002) einen Einkünfteanteil von € 4.259,15 fest, für das Objekt in XY (OZ 14/2002) einen Verlustanteil von € - 201,31 und für das Objekt in XYZ (OZ 15/2002) einen Einkünfteanteil von € 936,43. In Summe ergab dies Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 4.994,27.

An Sonderausgaben wurde folgende Beträge geltend gemacht:

- freiwillige Personenversicherungen: € 567,76;
- Kirchenbeitrag: € 75,00;
- offene Verlustabzüge ab 1991: € 16.433,00.

B) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2002** wurde am 13. Mai 2004 erklärungsgemäß erstellt. Die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich mit € 5.444,21, wovon die bisher festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 1.625,89 abgezogen wurde. Die Abgabennachforderung betrug somit € 3.818,32.

Begründend wurde angeführt, dass die Topf-Sonderausgaben ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.000,00 nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen würden.

C) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** (OZ 18 ff./2003) und die Einnahmen-Ausgabenrechnung per 31. Dezember 2003 (OZ 2 ff./2003) langten beim Finanzamt am 5. Oktober 2004 ein. Gemäß der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 wurde nach der Bruttomethode ein Gewinn in Höhe von € 88.882,81 ausgewiesen. Dieser Betrag wurde in der Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erklärt. Überdies wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Beteiligter an drei Hausgemeinschaften laut den dem Finanzamt übermittelten Tangenten erklärt. Diese Mitteilungen umfassten zum Zeitpunkt, als der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 am 7. Oktober 2004 erstellt wurde, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 146,73, resultierend aus dem Mietobjekt XY (OZ 1/2003; Tangente vom 16. August 2004). An Sonderausgaben wurden € 75,00 für den Kirchenbeitrag erklärt und im vorhin angeführten Erstbescheid zur Gänze berücksichtigt. Begründend wurde zum Erstbescheid ausgeführt, dass der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens habe, über die ein Feststellungsbescheid vorliege. Der Anteil des Bw. sei mit dem im Feststellungsverfahren ermittelten Betrag angesetzt worden.

Die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich mit € 36.227,57, wovon die entrichteten Anzahlungen in Höhe von € 36.150,00 subtrahiert wurden. Die Abgabennachforderung betrug somit € 77,57.

D) Am 6. Dezember 2004 wurde die Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes in X (OZ 30/2003) erstellt. Darin wurde der

Einkünfteanteil des Bw. mit € 4.213,36 ausgewiesen. Zusammen mit den im Erstbescheid ausgewiesenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich nunmehr solche in der Höhe von € 4.360,09. Diese Einkünfteänderung wurde mittels eines Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 13. Dezember 2004 bei der Steuerberechnung berücksichtigt. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug demnach € 38.334,25, die Abgabennachforderung € 2.106,68.

E) Am 19. Jänner 2005 wurde die Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes in XYZ (OZ 31/2003) erstellt. Darin wurde der Verlustanteil des Bw. mit € 1.170,51 ausgewiesen. Zusammen mit dem im geänderten Einkommensteuerbescheid vom 13. Dezember 2004 ausgewiesenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich nunmehr solche in der Höhe von € 3.189,58. Diese Einkünfteänderung wurde mittels eines weiteren Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 25. Jänner 2005 bei der Steuerberechnung berücksichtigt. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug demnach € 37.749,00, die Abgabengutschrift € 585,25.

F) In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** gemäß § 150 BAO vom 24. April 2006 (OZ 17 ff./Dauerbelege) wird unter **Tz 4 "Entschädigungen"** (Katastrophenschäden – Hochwasser) Folgendes ausgeführt:

Anlässlich des Hochwassers im Juni 2002 und dadurch entstandener Hochwasserschäden seien folgende Entschädigungen gewährt worden:

1) Land Niederösterreich (NÖ):

- Beihilfe zur Behebung von Katastrophenschäden – Überweisung von € 17.446,00 mit Wert 16. September 2002;
- Beihilfe zur Behebung von Katastrophenschäden – Überweisung von € 17.454,00 mit Wert 29. November 2002.

2) Ärztekammer für NÖ. – Wohlfahrtsfonds:

- Spende Hochwasser – Überweisung von € 34.528,00 am 11. März 2003.

Insgesamt seien dem Bw. € 69.428,00 als Entschädigungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden in den Jahren 2002 und 2003 zugeflossen. Diesen Schäden könnten bis dato – nach Abzug einer Privatversicherungsentschädigung von € 29.069,13 – tatsächliche Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, d.s. Ersatzbeschaffungen und nicht aktivierungspflichtige Ausgaben zur Schadenbeseitigung, in Höhe von lediglich € 15.130,60 gegenverrechnet werden.

Die Ordination sei nach Unterbrechung nach dem Hochwasser im Juni 2002 wieder in vollem Umfang aufgenommen worden. In richtlinienkonformer Interpretation von "Behandlung von Entschädigungen im Zusammenhang mit Katastrophenschäden bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern" sei vom Betriebsprüfer die verbleibende Beihilfe des Landes NÖ. und die Spende Hochwasser der Ärztekammer für NÖ. als steuerpflichtig behandelt worden. Diesen Ausführungen schließt sich nachstehende Übersicht an:

Beträge in €	2002	2003
Versicherungsentschädigung	29.069,13	---
Ersatzbeschaffungen:		
EDV-Anlage	- 4.512,40	---
diverse Montagen zu EDV-Anlage	- 826,21	---
Anschaffung Luftentfeuchter	- 470,00	---
Schiebetüre	- 1.088,40	---
Instandhaltung Hochwasser	- 23.498,80	---
Schadensfälle Hochwasser	- 1.607,90	---
Entsorgungskosten	- 239,82	---
Zwischensumme	- 3.174,40	---
Schadensbeseitigung Hochwasser	3.174,40	6.377,40
Spende Ärztekammer f. NÖ.	---	34.528,00
Beihilfe Land NÖ.	34.900,00	---
abzüglich Schadensbeseitigung Hochwasser 2002	- 3.174,40	---
abzüglich Schadensbeseitigung Hochwasser 2003	- 6.377,40	---
Schadensbeseitigung Hochwasser 2004	- 5.578,80	---
steuerpflichtige Entschädigungen	19.769,40	34.528,00

G) Mit Bescheiden vom 28. April 2006 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wieder aufgenommen und mit selbem Datum neue Sachbescheide erstellt.

Bei der Einkommensteuer für das Jahr **2002** wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit auf € 54.583,94 erhöht. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug demnach € 13.987,39, die Abgabennachforderung € 8.543,18.

Bei der Einkommensteuer für das Jahr **2003** wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit auf € 124.720,21 erhöht. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug demnach € 55.667,70, die Abgabennachforderung € 17.918,70.

H) Mit Schreiben vom 15. Mai 2006 (OZ 31 ff./2003) wurde seitens des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 **Berufung** erhoben und Folgendes zur Begründung ausgeführt:

1) Allgemeines:

Der Bw. habe anlässlich des Hochwassers im Juni 2002 Hochwasserschäden in und an seiner Ordination erlitten und habe dafür Entschädigungen in den Jahren 2002 und 2003 in der Höhe von insgesamt € 69.428,00 gewährt und ausbezahlt bekommen [siehe auch Tz 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. April 2006]. Eine amtliche Feststellung der Schadenshöhe von € 116.300,00 liege der Behörde vor [Bescheinigung der BH-X vom 11. November 2002].

Im Zuge der Außenprüfung durch die Finanzbehörde seien die vom Bw. zur Beseitigung der Hochwasserschäden getätigten Aufwendungen – nach der Berücksichtigung von Versicherungsentschädigungen – den o.g. Entschädigungszahlungen gegenübergestellt worden. Der verbleibende noch nicht für die Beseitigung von Hochwasserschäden verausgabte Restbetrag sei von der Finanzbehörde als steuerpflichtig angesehen worden. Die vom Prüfer mündlich eingewendete Verpflichtung zur Verwendung der Beiträge in Analogie zu § 34 EStG (außergewöhnliche Belastung) gehe schon deswegen ins Leere, da diese gesetzliche Regelung die Ausgabenseite betreffe und sich nicht auf Einnahmen gemäß § 3 EStG (1988) beziehe. In unserem Fall handle es sich um die Frage, ob Einnahmen steuerfrei seien, wobei es sich im Fall der Hilfsbedürftigkeit um auch über eine Schadenshöhe hinausgehende Steuerfreiheit handeln könne, solange eben diese Hilfsbedürftigkeit bestehe (Z 3), während es sich im Falle der Z 16 um Zuwendungen zur Schadensbeseitigung handle, deren Obergrenze in der Schadenshöhe zu bemessen sei.

Die Finanzbehörde behandle – ihrer Meinung nach in richtlinienkonformer Interpretation – die verbleibende, noch nicht für Katastrophenschäden verwendete Beihilfe in der Höhe von € 54.297,40 steuerpflichtig. Die in den Richtlinien vorgesehenen Erläuterungen zur Behandlung von Entschädigungen im Zusammenhang mit Katastrophenschäden (Rz 679a) seien durch den Wartungserlass 2005 (AÖF 2005/110) aufgenommen worden, daher hätten diese für den Bw. im gegenständlichen Prüfungszeitraum nicht zur Verfügung gestanden. Eine Beurteilung der steuerlichen Behandlung habe somit ex tunc im Sinne von Treu und Glauben zu erfolgen, also aufgrund des Gesetzestextes [§ 3 Abs. 1 Z 16 und Z 3 EStG], wonach lediglich die Höhe des Schadens als Obergrenze für die Steuerfreiheit der Zuwendungen entnehmbar sei und deren Zweckrichtung, nicht hingegen deren (sofortige) Verwendung. Die Schadenshöhe als Obergrenze für die Steuerfreiheit der Entschädigung sei im gegenständlichen Fall nachweisbar nicht überschritten worden.

In Rz 679a werde überdies eingangs ebenso festgehalten, dass es nur von der Höhe des eingetretenen Schadens abhängt, ob Beihilfen steuerfrei oder steuerpflichtig zu behandeln sei.

In § 3 Abs. 1 Z 16 EStG [freiwillige Zuwendungen, die zur Beseitigung von Katastrophenschäden gewährt werden] sei ebenso wie in § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG [Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung etc. wegen Hilfsbedürftigkeit) die Steuerfreiheit von Beihilfen geregelt worden.

2. Zu § 3 Abs. 1 Z 16 EStG:

Mit Verweis auf die Einkommensteuer-Richtlinien (Rz 679a – Behandlung von Entschädigungen im Zusammenhang mit Katastrophenschäden bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern) fallen solche Beihilfen dem Grunde nach unter Z 16. Entschädigungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 16 EStG bis zur Höhe des eingetretenen Schadens steuerfrei (zitiert nach Rz 679a). Eine Verpflichtung zur tatsächlichen Verwendung solcher Entschädigung enthalte das Gesetz nicht, es genüge, dass die Entschädigung gewährt werde.

Dies sei auch die allgemeine und durch Judikatur gesicherte Auffassung bei Ansprüchen an Versicherungen, die auch dann zu befriedigen seien, wenn der Geschädigte den Schaden nicht oder nicht sofort beheben lasse. Im Falle des Bw. sei überdies davon auszugehen, dass in späteren Jahren noch eine entsprechende zweckmäßige Verwendung der Beiträge erfolgen werde. Die Entschädigung sei somit hinsichtlich Z 16 leg. cit. in voller Höhe steuerfrei.

3. Zu § 3 Abs. 1 Z 3 EStG:

Subsumiere man den Sachverhalt unter § 3 Abs. 1 Z 3 EStG (1988) sei ebenfalls keine Bestimmung bezüglich einer Verpflichtung zur zweckbezogenen tatsächlichen Verwendung dem Gesetz oder den Richtlinien zu entnehmen. Vielmehr sei gemäß den Lohnsteuerrichtlinien Rz 30 bei Opfern von Naturkatastrophen Hilfsbedürftigkeit unabhängig von der Einkommenssituation und Vermögenssituation aufgrund des Katastrophenereignisses anzunehmen. Leistungen aus dem Katastrophenfonds seien daher regelmäßig steuerfrei (vgl. VwGH vom 10. September 1998, 96/15/0272).

Es werde um Abänderung der bekämpften Bescheide im Sinne der Berufung ersucht.

I) Mit Ergänzungsersuchen vom 20. April 2009 wurde der Bw. um die Beantwortung folgender Fragen bzw. die Nachreichung nachstehend genannter Unterlagen ersucht:

1) Laut Schreiben der zuständigen Bezirkshauptmannschaft vom 11. November 2002 (AB 93) sei bei der Ordination des Bw. ein Hochwasserschaden von € 116.300,00 erhoben worden, von welchem Betrag eine Versicherungsleistung von € 29.070,00 abgezogen worden sei. Um Übermittlung des diesbezüglichen Schätzgutachtens werde ersucht. Weiters werde um Übersendung des/der schriftlichen Antrages/Anträge an das Amt der NÖ. Landesregierung

bzw. die BH-X um Gewährung einer/von Beihilfe/n zur Behebung des Hochwasserschadens ersucht.

2) Desgleichen werde um Nachreichung des diesbezüglichen Antragsschreibens des Bw. an die NÖ. Ärztekammer ersucht.

3) Laut Ausdruck des Kontos Nr. 793100 (Instandhaltung Hochwasser) (AB 95) habe der Bw. im Jahr 2002 € 25.413,41 für die Wiederherstellung seiner Zahnarztordination verausgabt. Sei damit die Wiederaufnahme des Facharztbetriebes möglich gewesen? Wann sei die Zahnarztordination wieder eröffnet worden? Wie lange habe die Betriebsunterbrechung gedauert?

4) Seien weitere Ausgaben für die Instandsetzung des Ordinationsbetriebes des Bw. getätigt worden, und wenn ja, in welcher Höhe? Treffe es zu, dass der Gesamtbetrag der Instandsetzungsaufwendungen infolge des Hochwassers € 37.360,53 betragen habe (AB 89)? Wenn dieser Betrag nicht zutreffe, werde um die Übermittlung einer detaillierten Gesamtübersicht der Instandsetzungsaufwendungen samt der diesbezüglichen Kontoausdrucke ersucht.

5) Das Amt der NÖ. Landesregierung habe dem Bw. für die Jahre 2002 und 2003 € 17.454,00 (29. November 2002) und € 17.446,00 (16. September 2002) an Beihilfen zuerkannt. Um Nachreichung der Zuerkennungsschreiben des Amtes der NÖ. Landesregierung werde ersucht.

J) Im Antwortschreiben vom 7. Mai 2009 wurde Folgendes angegeben bzw. wurden folgende Unterlagen nachgereicht:

1) Niederschrift der Schadenserhebungskommission der Stadtgemeinde B. zur Hochwasserkatastrophe am 7. Juni 2002;

2) Schreiben an den Katastrophenfonds Niederösterreich vom 24. Juni 2002;

3) Antrag auf Höherförderung an das Amt der NÖ. Landesregierung vom 2. Dezember 2002;

4) Antrag an die Ärztekammer für NÖ. vom 23. Juni 2002;

5) Aufstellung über die in den Jahren 2002 bis 2004 entstandenen Kosten und die erhaltenen Beihilfen aufgrund des Hochwassers 2002 mit den dazugehörigen Konten. Die gesamten Aufwendungen des Bw. im Jahr 2002 hätten € 37.360,53 betragen. Damit sei die Wiederaufnahme des Arztbetriebes am 3. Juli 2002 wieder möglich gewesen. Die Betriebsunterbrechung habe 18 Arbeitstage gedauert. Der Gesamtbetrag der Instandsetzungsaufwendungen in den Jahren 2002 bis 2004 habe € 49.316,73 betragen.

6) Zuerkennungsschreiben der Bezirkshauptmannschaft Baden vom 6. August 2002 und 11. November 2002.

Es werde darauf hingewiesen, dass durch das Hochwasser im Jahr 2002 noch immer eine erhöhte Grundfeuchtigkeit im Gebäude bestehe, was zu einer schnelleren Materialermüdung führe. So habe im Jahr 2008 erneut ausgemalt werden müssen, die Feuchtigkeitsschäden seien jetzt bereits wieder erkennbar.

Diesem Schreiben wurden folgende Beilagen angeschlossen:

- 1): a) Zuerkennungsschreiben der BH-X vom 6. August 2002 für eine Beihilfe von € 17.446,00. Der erhobene Hochwasserschaden belaufe sich auf € 87.230,00.
- b) Schreiben von Landesrat Dipl.Ing. J.P. vom 1. August 2002 an den Bw., wonach ihm das Land NÖ. zur Behebung seines Katastrophenschadens eine Beihilfe von € 17.446,00 gewähre. Die Abteilung Landwirtschaftsförderung werde den Betrag anweisen.
- c) Zuerkennungsschreiben der BH-X vom 11. November 2002 für eine Beihilfe von € 17.454,00. Der erhobene Hochwasserschaden belaufe sich auf € 116.300,00.
- d) Schreiben von Landesrat Dipl.Ing. J.P. vom 11. November 2002 an den Bw., wonach ihm das Land NÖ. zur Behebung seines Katastrophenschadens eine Beihilfe von € 17.454,00 gewähre. Die Abteilung Landwirtschaftsförderung werde den Betrag anweisen.
- 2): a) Aufstellung der Aufwendungen und Vergütungen anlässlich des Hochwassers am 6. Juni 2002 für 2002 bis 2004:

nicht durch Versicherungen gedeckter Aufwand (in €)	
2002 [siehe Punkt 2) c)]	8.291,40
2003	6.377,40
2004	5.578,80
Summe Aufwand	20.247,60
erhaltene Beihilfen – steuerfrei	
NÖ Landesregierung 2002	34.900,00
Ärztammer NÖ 2003	34.528,00
Summe Beihilfen	69.428,00

b) Aufstellung der Aufwendungen und Vergütungen für die Jahre 2002 und 2003: Die Aufwandssumme, die nicht durch Versicherungen gedeckt war, betrug **€ 14.668,80** (= € 20.247,60 abzüglich € 5.578,80). Die Vergütungen sind bereits unter Punkt 2) a) angeführt.

c) Aufstellung der Aufwendungen und Vergütungen für das Jahr 2002:

Schaden 2002 aufgrund des Hochwassers (in €)	
Ersatzbeschaffung für Anlagevermögen	6.427,01
Anschaffung Luftentfeuchter	470,00

außerplanmäßige Abschreibung	5.117,00
Instandhaltung Hochwasser	23.498,80
Schadensfälle Hochwasser	1.607,90
Entsorgungskosten	239,82
Schadenssumme 2002	37.360,53
abzüglich Versicherungsentschädigung	- 29.069,13
nicht durch Versicherung gedeckter Aufwand	8.291,40

Anm.: Die Vergütungen sind bereits unter Punkt 2) a) angeführt.

3) Kopien der Konten 720100 "Instandhaltung Hochwasser" (2002 bis 2004), Konto 722500 "Entsorgungskosten" und Konto 780010 "Schadensfälle Hochwasser".

4) Antragsschreiben an die Ärztekammer für NÖ. vom 23. Juni 2002 um Unterstützung aus dem Notfallfonds samt beiliegender Schadensauflistung.

1) EDV-Anlage Fa. G.	€ 5.390,40
2) PVC Böden Fa. S.	€ 3.156,42
3) Demontage und Montagearbeiten Fa. A.	€ 4.516,60
4) Div. Ordinationsmöbel und Geräte (betroffene Teile seien in der Rechnung von 9/2001 mit "x" markiert, nicht betroffene seien mit "o" markiert).	€ 89.932,83
5) bauliche Sanierung Fa. P.	€ 27.292,99
6) Sanierung Bau und Elektro Fa. B*)	€ 8.272,80
7) Sanierung der elektrischen Installationen FaK.	€ 2.724,00
Summe	€ 141.286,04
8) Installateurarbeiten	etwa € 1.500,00
9) diverse Türen	etwa € 2.000,00
10) ISDN-Gerät (Anschluss)	etwa € 500,00
11) Spedition (Abtransport, Lagerung und Wiederbeistellung des Ordinationsinhaltes)	etwa € 1.500,00
12) Reinigungskosten	?
13) 2 x IKEA Schubladenelement "EFFEKTIV"	€ 398,00
14) Einnahmenausfall pro Kalendertag	€ 1.017,42
15) laufende Kosten Juni 2002 bei Betriebsstillstand	€ 11.072,18

*) Anbot abzüglich der Punkte 2.1. und 3.2. – Sanierung der Stühle. Deren Sanierung hätte einen nachfolgenden Transport der Stühle zum Produktionswerk in Imola, Italien, erforderlich gemacht, der aufgrund der bevorstehenden Werksferien die Schließung der Ordination für zwei bis drei Monate bedingt hätte.

5) Antrag auf Höherförderung vom 2. Oktober 2002 an das Amt der NÖ. Landesregierung, Abteilung Landwirtschaftsförderung.

6) Ergänzung der Schadensmeldung vom 24. Juni 2002 an den Katastrophenfonds NÖ. mit einem zusätzlichen Schadensbetrag von € 6.025,47.

7) Niederschrift vom 13. Juni 2002 der Schadenserhebungskommission der Stadtgemeinde B. mit einer Gesamtschadenssumme von € 140.245,64.

K) Am 29. Mai 2009 langte beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, ein weiteres Antwortschreiben seitens des Bw. ein. Darin wird Nachstehendes ausgeführt:

Der tatsächlich in der Ordination entstandene Schaden sei wesentlich höher gewesen, als die Aufwendungen, die der Bw. im Zuge der anfallenden Sanierungen getätigt habe. Die gesamte Ordinationseinrichtung und –ausstattung sei erst wenige Monate alt gewesen, als es zum Hochwasser gekommen sei. Die so gut wie neuwertige Ausstattung und Geräte seien nicht durch gleichwertige Geräte ersetzt worden, da diese üblicherweise eine Lieferzeit von meist über drei Monaten gehabt hätten und sich diese Lieferzeit durch notwendige Spezialanfertigungen weiter erhöht hätte, da der Bw. Linkshänder sei. Dadurch wäre die Ordination, die sich gerade im Aufbau befunden habe, etliche Monate länger geschlossen gewesen, was für den Bw. aus wirtschaftlichen Gründen nicht denkbar gewesen wäre. Damit habe der Bw. in Kauf genommen mit fehleranfälligeren Geräten weiterzuarbeiten.

L) Nach schriftlicher Aufforderung und Übermittlung des Schreibens laut Abschnitt J) per Telefax am 29. Mai 2009 wurde seitens des Finanzamtes die Stellungnahme vom 10. Juni 2009 erstellt und per E-Mail an den Referenten übermittelt. Darin wird Folgendes ausgeführt:

Die vom Bw. über Aufforderung vorgelegten Anträge auf Beihilfen nach einem Hochwasserschaden 2002 sowie die Niederschrift der Schadenserhebungskommission würden zur Kenntnis genommen; diese Unterlagen seien grundsätzlich bereits der Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden. Eine Änderung der Rechtsauffassung des Finanzamtes trete durch die Vorlage dieser Unterlagen im Rechtsmittelverfahren nicht ein.

Zur ebenfalls nun über Aufforderung vorgelegten Kostenaufstellung sei festzuhalten, dass diese ebenfalls bereits der Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden sei; die Kontensalden deckten sich mit den dort dargestellten Beträgen (vgl. AB 97, 98 und 103).

Die außerplanmäßige Abschreibung 2002 in Höhe von € 5.117,00 sei deshalb nicht berücksichtigt worden, weil diese nicht geldwirksam sei. Demgegenüber seien die Ersatzbeschaffungen für Anlagevermögen mit den vollen geldwirksamen Anschaffungskosten berücksichtigt worden. Auch das Schreiben vom 7. Mai 2009 [siehe Abschnitt J)] vermöge an der Rechtsauffassung des Finanzamtes nichts zu ändern; es seien nur die durch Buchungen und Belege dokumentierten Schäden zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ergebe sich von Seiten des Finanzamtes weder eine Änderung der Rechtsauffassung noch eine Änderung der als steuerpflichtig zu behandelnden Jahresbeträge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die in den Jahren 2002 und 2003 vom Finanzamt als steuerpflichtig behandelten, nicht verausgabten Beihilfen des Landes NÖ. und der Ärztekammer für NÖ. anlässlich eines Hochwasserschadens im Juni 2002.

I) Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Am 7. Juni 2002 wurde die im Jahr 2001 vom Bw. neu eröffnete Zahnarztordination aufgrund eines Hochwassers überflutet. Die im Beisein eines Bausachverständigen aufgenommene Niederschrift der Schadenserhebungskommission der Stadtgemeinde B. vom 13. Juni 2009 weist eine Gesamtschadenssumme (lt. Kostenvoranschlägen) von € 140.245,64 aus.

Laut Schreiben der BH-X vom 6. August und 11. November 2002 wurde ein die Zahnarztordination des Bw. betreffender Gesamtschaden im ausmaß von € 116.300,00 ermittelt. Nach Abzug der Versicherungsentschädigung in Höhe von € 29.070,00 wurde der Beihilfenbemessung ein Schadensbetrag von € 87.230,00 zu Grunde gelegt und vom Land Niederösterreich Beihilfen von € 17.446,00 und € 17.454,00 – in Summe 34.900,00 – im Jahr 2002 zuerkannt und ausbezahlt. Im Jahr 2003 wurde dem Bw. von der Ärztekammer eine weitere Entschädigung in Höhe von € 34.528,00 gewährt.

Vom Bw. wurden in den Streitjahren 2002 und 2003 folgende Ersatzbeschaffungen und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beseitigung des Hochwasserschadens getätigt bzw. geltend gemacht:

Art der Aufwendungen (in €)	2002	2003
Ersatzbeschaffungen für Anlagevermögen	6.427,01	---
Anschaffung Luftentfeuchter	470,00	---
Außerplanmäßige Abschreibung	5.177,00	---
Instandhaltung Hochwasser	23.498,80	---
Schadensfälle Hochwasser	1.607,90	---
Entsorgungskosten	239,82	---
Instandhaltung Hochwasser	---	6.377,40

Feststellungen zur Schadenshöhe bzw. zur Bewertung des Schadens hat das Finanzamt nicht getroffen. Ebensowenig wurden vom Finanzamt Einwendungen gegen die von der zuständigen Bezirkshauptmannschaft ermittelte Schadenshöhe vorgebracht, auch lassen sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten keine diesbezüglichen Anhaltspunkte für die Annahme gewinnen, dass diese unzutreffend oder überhöht wäre.

Was die Diskrepanz zwischen der von der Schadenserhebungskommission der Stadtgemeinde B. ermittelten Schadenshöhe (€ 140.245,64) und jener der Bezirkshauptmannschaft

(€ 116.300,00) betrifft, geht der UFS davon aus, dass die Schadenserhebungskommission lediglich eine erste Grobschätzung abgegeben hat und in weitere Folge der BH-X hinsichtlich der konkreten Schadenshöhe detailliertere Unterlagen vorgelegen sind.

Im gegenständlichen Fall ist lt. Aktenlage somit davon auszugehen, dass der – nicht durch Versicherungszahlungen gedeckte - Schaden (€ 87.230,00) höher war als die in den Jahren 2002 und 2003 vom Land Niederösterreich und der Ärztekammer gewährten Entschädigungen (insgesamt € 69.428,00) und lt. Jakom/*Laudacher*, EStG, 2009, Rz 82 zu § 3 folglich eine „Unterdeckung“ vorliegt.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt: Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a. § 2 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt den Einkommensbegriff nur allgemein. Erst die weiteren Bestimmungen des EStG ermöglichen es, das Einkommen exakt zu ermitteln. Zu diesen Einkommensermittlungsbestimmungen gehören u.a. die Bestimmungen des § 3 leg. cit., die die steuerfreien, aus dem Einkommen sonach auszuscheidenden Einkommensteile aufzählen. Es handelt sich dabei durchwegs um Befreiungsvorschriften, denen entweder nur zeitlich begrenzte oder auf bestimmte Einzelfälle (z. B. wegen Hilfsbedürftigkeit oder Beseitigung von Katastrophenschäden) abgestellte Wirkung zukommt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, Anm. 5 zu § 2).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung ... wegen Hilfsbedürftigkeit von der Einkommensteuer befreit. Diese Gesetzesbestimmung macht deutlich, dass die angesprochenen Bezüge und Beihilfen einkommensteuerbar sind und daher als Zuflüsse in der Regel einer bestimmten Einkunftsart zurechenbar sind (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 2. Aufl., Tz 1 zu § 3). Sie können unter bestimmten Umständen somit auch steuerpflichtig sein.

§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG (idf BGBl. I 155/2002) normiert u.a., dass freiwillige Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden von der Einkommensteuer befreit sind.

Gemäß § 6 Z 10 leg. cit. gelten bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechen gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) oder Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16 angeschafft oder

hergestellt wurden, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen.

§ 20 Abs. 2 EStG normiert u.a., dass bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen.

Unter öffentlichen Mitteln sind solche zu verstehen, die von Körperschaften öffentlichen Rechts durch Pflichtbeiträge aufgrund gesetzlicher Anordnung aufgebracht und im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Funktion gezahlt werden. Als Körperschaften öffentlichen Rechts sind auch Gebietskörperschaften (z. B. Länder) sowie Kammern (z.B. Ärztekammern für die einzelnen Bundesländer) zu verstehen (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger: KStG, Bd. 1, Kommentar, Anm. 41 und 45 zu §§ 1 bis 4).

Hilfsbedürftig ist eine natürliche Person, die entweder in materieller Not ist oder körperliche oder geistige Gebrechen hat. Opfer von Naturkatastrophen (z. B. Hochwasser) sind unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation hilfsbedürftig (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 2. Aufl., Tz 4 f. zu § 3). Demnach nimmt auch die Judikatur an, dass Leistungen aus dem Katastrophenfonds regelmäßig steuerfrei sind (vgl. VwGH vom 10. September 1998, 96/15/0272).

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 3 Abs. 1 Z 16 EStG sind sohin „Zuwendungen zur Beseitigung“ der Katastrophenschäden zwar von der Einkommensteuer befreit, die Steuerfreiheit erfährt allerdings durch die §§ 6 Z 10 sowie § 20 Abs. 2 EStG insoweit eine Einschränkung, als in den vorgenannten Bestimmungen ein Abzugsverbot der mit den „Zuwendungen“ finanzierten Aufwendungen normiert wird. Für den betrieblichen Bereich bestimmt einerseits § 6 Z 10 EStG dazu, dass nach § 3 Abs. 1 Z 16 von der Einkommensteuer befreite Zuwendungen die Anschaffungs- und Herstellungskosten kürzen, andererseits ist bei nicht aktivierungspflichtigen Aufwendungen das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG zu beachten, sodass die mit den steuerfreien Zuwendungen unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen gekürzt werden.

Dies bedeutet, dass sowohl die vom Bw. aktivierten Ersatzanschaffungen als auch die nicht aktivierungspflichtigen Aufwendungen daher nicht – steuerwirksam – die (steuerpflichtige) Versicherungsentschädigung kürzen, sondern vorrangig den steuerfreien Zuwendungen gegenüber zu stellen sind und mit diesen eine entsprechende Gegenverrechnung zu erfolgen hat.

Der von der Betriebsprüfung lt. Tz 4 des Bp-Berichtes angestellten „richtlinienkonformen Interpretation“ kann gleichfalls nicht gefolgt werden, außerdem steht diese mit der

offensichtlich herangezogenen Tz 679a der EStRI nicht im Einklang, zumal diese davon ausgeht, dass im – hier nicht vorliegenden - Fall einer „Überdeckung“ (Entschädigung ist höher als der Schaden) die Entschädigung bis zur Höhe des Schadens steuerfrei und im darüber hinausgehenden Maß steuerpflichtig ist.

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen sind im gegenständlichen Fall – abweichend von den Steuererklärungen und von den Ergebnissen lt. Bp - in den Streitjahren 2002 und 2003 folgende Neuberechnungen vorzunehmen:

Beträge in €	2002	2003
Gewinn lt. Erklärung	35.156,54	88.882,81
+ nicht abzugsfähige Kapitalversicherung lt. Tz 2 Bp-Bericht (unstrittig)	2.832,40	1.309,40
+ Teilwertabschreibung lt. TZ. 1 Bp-Bericht (unstrittig)	5.177,00	---
+ Instandhaltung Hochwasser lt. Einnahmen-Ausgabenrechnung (= EAR)	23.498,80	---
+ Schadensfälle Hochwasser lt. EAR	1.607,90	---
+ Entsorgungskosten lt. EAR	239,82	---
- nicht abzugsfähiger Hochwasseraufwand lt. EAR	- 8.291,40	(6.377,40) *
+ AfA Ersatzbeschaffung/Schiebetüre lt. EAR	54,42	108,84
+ AfA Ersatzbeschaffung/EDV-Anlage lt. EAR	1.128,10	1.128,10
+ AfA Ersatzbeschaffung/Montagen EDV lt. EAR	206,55	206,55
+ AfA Luftentfeuchter	47,00	94,00
Gewinn lt. UFS	61.657,13	91.729,70

**bleibt unberücksichtigt, weil in EAR 2003 nicht enthalten*

Die Gegenverrechnung der „Zuwendungen“ stellt sich wie folgt dar.

Beträge in €	2002	2003	2004
Beihilfen vom Land NÖ	34.900,00		
- Ersatzbeschaffung/Schiebetüre	1.088,40		
- Ersatzbeschaffung/EDV-Anlage	4.512,40		
- Ersatzbeschaffung/Montagen EDV	826,21		
- Luftentfeuchter	470,00		
- Instandhaltung Hochwasser	23.498,80		
- Schadensfälle Hochwasser	1.607,90		
- Entsorgungskosten	239,82		
Rest Beihilfe vom Land NÖ	2.656,47	2.656,47	
+ Beihilfe Ärztekammer 2003		34.528,00	

- Instandhaltung Hochwasser 2003		6.377,40	
Rest Beihilfe Ärztekammer		30.807,07	30.807,07
- Instandhaltung Hochwasser 2004			5.578,80
Rest Beihilfe Ärztekammer			25.228,27

Seitens des Bw. wird im Berufungsschreiben auf die Einkommensteuerrichtlinien Bezug genommen. Dazu ist zu erwidern, dass die Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139).

Die angefochtenen Bescheide waren daher im Sinne vorstehender Ausführungen abzuändern.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 3. August 2009