

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 05.09.2012, betreffend Einkommensteuer 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2011 unter der Kennziffer 475 außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) in Höhe von 52.505,14 Euro geltend. Es handelt sich hierbei um Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden – Schäden infolge eines Erdbebens – an seinem Zweitwohnsitz in Italien.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 05.09.2012 wurden diese Aufwendungen mit folgender Begründung nicht anerkannt:

Die gesetzliche Regelung (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) sehe bei Katastrophenschäden lediglich vom Erfordernis ab, dass die Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen müssen. Es werde jedoch nicht vom Erfordernis Abstand genommen, dass die Aufwendungen zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen sein müssen, dass sich der Steuerpflichtige der Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern somit nicht entziehen könne. Nur die Wiederbeschaffung existenznotwendiger Wirtschaftsgüter gelte als zwangsläufig erwachsen. Die Kosten für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern an Zweitwohnsitzen seien vom Abzug ausgeschlossen.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 Berufung mit folgender Begründung:

Wie den beiliegenden Rechnungskopien zu entnehmen sei, handle es sich bei den beantragten außergewöhnlichen Belastungen nicht um eine Ersatzbeschaffung von

Wirtschaftsgütern, sondern um die Beseitigung von Katastrophenschäden und um notwendige Sicherungsmaßnahmen, um weitere Schäden zu verhindern.

Gemäß Rz 838b der Lohnsteuerrichtlinien dürften Kosten für die Beseitigung von unmittelbaren Katastrophenschäden – auch für Zweitwohnsitze – als außergewöhnliche Belastungen beantragt werden.

Der Berufung lagen folgende (aus dem Italienischen übersetzte) Unterlagen bei:

- ein Gutachten der Direktion für öffentliche Bauten, Bodenschutz, Berg- und Forstwirtschaft (Abteilung Gebietschutz vor geologischen Risiken) der Region Piemont,
- eine Aufstellung der Kosten für die Beseitigung der Katastrophenschäden und die Sicherung des Gebäudes.

Aus dem vorgelegten Gutachten geht hervor, dass es durch einen Erdbeben zu einem teilweisen Umkippen einer Stützmauer aus Stahlbeton in unmittelbarer Nähe hinter einem Zweitwohnsitzgebäude gekommen ist. Zur Minimierung des Risikos wird empfohlen, Entwässerungen auf dem Erdbebenhang durchzuführen, um den Abfluss der Gewässer zu begünstigen. Was das Gebäude betrifft, wird empfohlen, die beschädigte Stahlbetonmauer zu entfernen und durch stärker entwässernde Bauten zu ersetzen. Die Benutzbarkeit des Gebäudes müsse aufmerksam überprüft werden, auch im Hinblick auf weitere Stöße, die noch auf dasselbe einwirken könnten.

Auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes legte der Bf. mit Schreiben vom 08.04.2013 folgende Beweismittel vor:

- Fotos der Schäden,
- eine Bestätigung der italienischen Gemeinde (vom 27.03.2013),
- Zahlungsnachweise (betreffend die Zahlungen an die Baufirma).

In dem Schreiben der italienischen Gemeinde vom 27.03.2013 wird bestätigt, dass es sich bei dem vom Erdbeben betroffenen Haus um das Haus des Bf. handelt. Der Erdbeben (vom 23.03.2011) habe den nahezu vollständigen Einsturz der das Haus stützenden Mauer verursacht. Die Reste der eingestürzten Mauer seien niedergerissen und (aufgrund der von der Gemeinde ausgestellten Baugenehmigung vom 17.10.2011) sukzessive rekonstruiert worden.

Der Bf. teilte dem Finanzamt im Schreiben vom 08.04.2013 in Beantwortung des Ergänzungsersuchens weiters Folgendes mit:

- Die Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenschäden und die notwendigen Sicherungsmaßnahmen, um weitere Schäden am Haus zu verhindern, seien nicht aufgrund behördlicher Auflage erfolgt. Die Arbeiten seien jedoch mit Zustimmung der lokalen Behörden erfolgt.
- In Italien existiere keine dem österreichischen Katastrophenfonds vergleichbare Einrichtung.

- Er habe keine Versicherungsentschädigung erhalten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 07.05.2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wird Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 komme die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes im Falle des Vorliegens von Naturkatastrophen in Betracht.

Als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden seien die Kosten der Aufräumarbeiten, die Kosten von Reparatur- und Sanierungsmaßnahmen sowie die Wiederbeschaffungskosten der zerstörten Sachen absetzbar. Vorsorgekosten, somit Aufwendungen, um in Zukunft Katastrophenschäden möglichst gering zu halten oder gänzlich zu vermeiden, fielen nicht unter § 34 Abs. 6 EStG 1988 (VwGH 27.05.2003, 99/14/0001). Vorsorgekosten führten grundsätzlich auch nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 zu keiner Steuerermäßigung, weil sie in der Regel nur zu einer Vermögensumschichtung führten und mangels einer Belastung des Steuerpflichtigen nicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen seien. Als Belastungen seien nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden seien.

Im gegenständlichen Fall sei im Zuge der nach dem Hangrutsch erforderlichen Reparatur an der bestehenden Betonmauer eine neue Stützmauer errichtet worden. Die Errichtung sei als Erweiterung der vor dem Schadenseintritt bestehenden Hangbefestigung (alte Stützmauer) anzusehen. Dass es sich dabei zweifellos um eine Maßnahme zur Abwehr künftiger weiterer Erdbebensschäden an dem Grundstück in Hanglage handle, gehe auch aus den Baurechnungen hervor.

Damit lägen aber die Erfordernisse für die Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten für die Errichtung der neuen Stützmauer als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 nicht vor. Auch der Verwaltungsgerichtshof verwehre die Anerkennung der Errichtungskosten einer Stützmauer als außergewöhnliche Belastung. Dies einerseits, weil Vorsorgehandlungen nicht der Beseitigung von Naturkatastrophenschäden dienten und sie andererseits als Form der Vermögensumschichtung angesehen würden, die keine Belastung des Steuerpflichtigen nach sich ziehe (VwGH 03.10.1990, 89/13/0152).

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Er führte in der Begründung Folgendes aus:

Er stimme der Begründung der Berufungsvorentscheidung in dem Punkt zu, dass die Errichtung einer neuen Mauer eine Maßnahme zur Abwehr künftiger weiterer Erdbebensschäden darstelle und folglich nach dem Erkenntnis des VwGH vom 03.10.1990, 89/13/0152, als eine Vorsorgehandlung angesehen werden könne, die einer Vermögensumschichtung gleichkomme. Somit beantrage er keine Berücksichtigung der Rechnung

über den Bau der neuen Mauer (vom 27.11.2011) im Umfang von 9.406,97 Euro als außergewöhnliche Belastung.

Allerdings seien die Kosten für die Stabilisierung sowie für den Abriss der alten Mauer seiner Ansicht nach Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Aufräumarbeiten und Reparatur- und Sanierungsmaßnahmen nach einer Naturkatastrophe stünden und nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden könnten. Deshalb beantrage er, dass die Rechnung vom 20.10.2011 im Umfang von 29.942,97 Euro sowie die Rechnung vom 28.11.2011 im Umfang von 13.155,20 Euro bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2011 berücksichtigt werden. Beide Rechnungen stünden im Zusammenhang mit Aufräumarbeiten und Stabilisierungsmaßnahmen nach einem Erdbeben. Die alte Mauer sei, bevor sie entfernt werden musste, abgestützt und stabilisiert worden (Rechnung vom 20.10.2011). Bevor die neue Mauer errichtet werden konnte, habe die alte beschädigte Mauer schließlich angebohrt, zerschnitten und abgerissen werden müssen (Rechnung vom 28.11.2011).

Er beantrage daher die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für 2011 in Höhe von 43.098,17 Euro.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 müssen für den Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Voraussetzung für die Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung ist, dass sämtliche Merkmale des § 34 EStG 1988 kumulativ gegeben sind (Jakom/*Baldauf* EStG, 2014, § 34 Rz 5; VwGH 05.06.2003, 99/15/0111). Es können daher nur solche Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen auch **zwangsläufig** erwachsen.

Nach Literatur und Entscheidungspraxis des unabhängigen Finanzsenates sind bei der **Beseitigung von Katastrophenschäden** folgende Arten von Kosten zu unterscheiden:

- 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 Hopfpflasterungen, 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 somit Kosten für die Reparatur und Sanierung von Gegenständen, die nicht mehr der üblichen Lebensführung zugerechnet werden können, wie zB Kosten in Zusammenhang mit einem Zweitwohnsitz.
- 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, wie zB Kosten in Zusammenhang mit einem Zweitwohnsitz.

(Vgl. die – für das BFG allerdings nicht bindenden – Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 838b bis 838d; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL § 34 Anm 46c bis 46e;

UFS 14.09.2004, RV/0246-S/04; UFS 19.04.2011, RV/0040-W/10; UFS 22.06.2011, RV/0849-L/08; UFS 23.08.2011, RV/1016-L/10).

Bei der Geltendmachung von Aufwendungen für die Reparatur, Sanierung oder Wiederbeschaffung beschädigter oder zerstörter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens sind also Einschränkungen zu beachten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erwachsen Aufwendungen nur dann **zwangsläufig, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist** (vgl. VwGH 05.06.2003, 99/15/0111; VwGH 12.09.1989, 88/14/0164). Nur die Reparatur, Sanierung und Wiederbeschaffung von (existenz-) notwendigen Wirtschaftsgütern stellt somit eine außergewöhnliche Belastung dar. Aufwendungen zur Reparatur, Sanierung oder Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern an einem Zweitwohnsitz sind daher nicht abzugsfähig.

Nach der vom Bf. vorgelegten Bestätigung der italienischen Gemeinde ist es am 23.03.2011 durch einen Erdbeben zu einem nahezu vollständigen Einsturz der das Haus des Bf. stützenden Mauer gekommen. Nach den vom Bf. vorgelegten Rechnungen sind die Reste der alten Mauer abgestützt und stabilisiert worden. Die alte Mauer wurde schließlich abgerissen und durch eine neue Mauer ersetzt.

Die vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen (Abstützung und Stabilisierung der alten Mauer, Abriss der alten Mauer, Errichtung einer neuen Mauer) sind als Gesamtheit zu betrachten. Eine Aufteilung der Aufwendungen in abzugsfähige Aufwendungen zur Beseitigung der unmittelbaren Katastrophenfolgen und nichtabzugsfähige Aufwendungen für die Neukonstruktion ist nicht möglich. Die Kosten für die Sanierungsmaßnahmen scheiden als Abzugsposten insgesamt aus, da sie aufgrund ihres Zusammenhanges mit einem Zweitwohnsitz keine für die übliche Lebensführung notwendigen 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 05.06.2003, 99/15/0111).

Aus den dargestellten rechtlichen Erwägungen ist trotz der nicht unbeträchtlichen finanziellen Aufwendungen des Bf. zur Beseitigung der gegenständlichen Erdbebensschäden keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG 1988 gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da zu der gegenständlichen Rechtsfrage (Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden an einem Zweitwohnsitz als außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG 1988) eine völlig einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Wien, am 19. Dezember 2014