



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Dr. Otmar Sommerauer und Mag. Gottfried Warter über die Berufung des Bw, vom 30. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Praxmarer, vom 19. Dezember 2005, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 22. Oktober 2008 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2003 festgesetzt mit Euro 2.034,15.

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

### Entscheidungsgründe

Der Bescheid vom 8. Juli 2005, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2003 wurde einer nachträglichen Überprüfung unterzogen. Dabei konnte die Abgabenbehörde I. Instanz feststellen, dass vom Bw "Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden in Höhe von € 55.521,12" angesetzt worden waren, die angefallenen Kosten aber auf ein Schadensereignis zurückgehen, bei dem ca. 1.200 Liter Heizöl aus dem Öltank ausgetreten und durch die Ölwanne in das darunterliegende Erdreich versickert waren.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hob mit Bescheid vom 19.12.2005 den Einkommensteuerbescheid 2003 gemäß § 299 BAO auf, weil sich der Bescheid als nicht richtig erwies und setzte

die Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 4.093,20 fest und führte zur Begründung aus, dass "in ihrem Fall die Sanierungskosten nach ihrer Öltanksanierung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden".

Mit Berufung vom 30.12.2005 räumte der Bw ein, dass zwar kein "Katastrophenschaden" vorliege, aber die entstandenen Kosten der notstandspolizeilichen Maßnahmen sehr wohl eine außergewöhnliche Belastung darstellten, von der jedoch ein Selbstbehalt abzuziehen sei.

Der Bw habe sich aus rechtlichen Gründen der Kostentragung nicht entziehen können, da er aufgrund des geltenden Umweltrechtes die Kosten der Beseitigung und Entsorgung des kontaminierten Erdreiches zu tragen verpflichtet sei. Damit sei die vom Gesetz geforderte Zwangsläufigkeit gegeben.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11.1.2006 ab, weil die Zwangsläufigkeit nicht vorliege. Der entstandene Schaden sei ein Ereignis, das sich als Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstelle, die der Bw durch seine freie Willensentscheidung in Kauf genommen habe und die noch dazu auch durch Mängel bei der Wartung oder Überprüfung (lt. den Unterlagen sei über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren keine Wartung der Ölwanne erfolgt) verstärkt worden sei.

Mit Vorlageantrag vom 23.1.2006 beantragte der Bw die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Inhaltlich wurde zur Zwangsläufigkeit ausgeführt, dass der Bw nicht willentlich die Kontamination des Erdreiches herbeigeführt habe und daher nicht von einem Verhalten gesprochen werden könne, zu dem sich der Bw aus freien Stücken entschlossen habe.

Mit Vorhalt vom 23.3. 2006 wurde der Bw durch die Abgabenbehörde II. Instanz zur Stellungnahme und Urkundenvorlage aufgefordert.

*"Die Abgabenbehörde I. Instanz geht davon aus, dass sich der entstandene Schaden als Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstelle, die der Bw durch seine freie Willensentscheidung in Kauf genommen habe und die noch dazu auch durch Mängel bei der Wartung oder Überprüfung (lt. den Unterlagen sei über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren keine Wartung der Ölwanne erfolgt) verstärkt worden seien."*

*Im Vorlageantrag gehen Sie auf diese Argumentation mit dem lapidaren Hinweis, es sei kein "Katastrophenschaden" beantragt worden, nicht ein. Strittig ist aber gerade das Vorliegen der "Zwangsläufigkeit" (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Ihr Argument, die Zwangsläufigkeit sei dadurch*

*gegeben, dass der Bw auf Basis des geltenden Umweltrechtes (gesetzliche Gründe) diese Entsorgungskosten zu tragen habe, trägt nichts bei zur entscheidenden Frage, ob die Umstände, die zum Schadensereignis geführt haben solche sind, wodurch die dadurch verursachten finanziellen Aufwendungen als "zwangsläufig erwachsen" zu beurteilen sind. D.h. es müssen tatsächliche Gründe vorliegen, auf die die Zwangsläufigkeit des Schadensereignisses gestützt werden kann.*

*Sie werden daher eingeladen, folgende Fragen zu beantworten:*

*Frage 1: Waren Sie gegen derartige Risiken versichert? Hat es Ersatzleistungen von Versicherungen (z.B. Haushalts-, Haftpflichtversicherung, udgl.) gegeben?*

*Frage 2: Wie sind die anhängig gewordenen (gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen) Strafverfahren ausgegangen? Bitte legen Sie eine Kopie der Entscheidungen vor.*

*Gerichtliches Verfahren: LGSxxx/xx*

*Verwaltungsstrafverfahren: Zahlxxx, § 137 Abs. 2 Z. 4 iVm. § 31 Abs. 1 WRG"*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.6.2006 ist zusammengefasst ausgeführt, dass Versicherungsschutz bestand und von der Salzburger Landesversicherung im Jahre 2004 ein Betrag von Euro 47.303,59 ersetzt worden sei. Davon sei ein Betrag von Euro 40.125,11 für die Bezahlung der Rechnung H. verwendet worden und ein Betrag von Euro 7.178,48 sei für die Anwaltskosten aufgewendet worden.

Das bezirksgerichtliche Verfahren betreffend Neufestsetzung der auferlegten Ersatzleistungen gemäß § 117 Abs. 4 WRG sei durch Abschluss einer gerichtlichen Vereinbarung abgeschlossen worden, im gerichtlichen Strafverfahren sei ein Freispruch erreicht und das Verwaltungsstrafverfahren sei gemäß § 45 Abs. 1 VStG eingestellt worden.

In der am 22. Oktober 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Bw ergänzend ausgeführt.

*"Ein weiterer Punkt der im gegenständlichen Verfahren zu beachten sein wird ist die Klärung der Frage ob das Verhalten des Berufungswerbers vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist. Nach unserem Verständnis kann eine Vorsätzlichkeit im gegenständlichen Verfahren nicht angenommen werden, da der Berufungswerber keine aktive Handlung gesetzt hat um diesen Schaden herbeizuführen.*

*Nach unserem Verständnis war das Verhalten des Berufungswerbers aber auch nicht grob fahrlässig. Dies ergibt sich zum Einen daraus, dass es keinerlei gesetzliche Verpflichtung gibt die Dichtigkeit der Ölwanne in regelmäßigen Abständen zu überprüfen. Diese Verpflichtung*

*besteht nur für die Heizungsanlage als solche und wurde diese Verpflichtung vom Berufungswerber auch im Rahmen der Vorschriften erfüllt. Dies ist auch durch das Gutachten das im gerichtlichen Strafverfahren erstellt wurde belegt. Festzuhalten ist darüber hinaus, dass ein derartiger Riss in der Ölwanne nicht sichtbar ist und nur durch Experten festgestellt werden kann.*

*Weitere Gründe dafür, dass nach unserem Verständnis kein grob fahrlässiges Handeln vorliegt finden sich darin, dass zum Einen die Versicherung den angefallenen Schaden zum Teil bezahlt hat. Wäre ein grob fahrlässiges Handeln des Berufungswerbers vorgelegen hätte sich die Versicherung dieser Zahlungsverpflichtung entzogen.*

*Für den Berufungswerber spricht letztendlich auch, dass sowohl das verwaltungsbehördliche Strafverfahren eingestellt wurde als der Berufungswerber auch vom Gericht vom Vorwurf der grob fahrlässigen Gefährdung der Umwelt frei gesprochen wurde.*

*Die Frage der Fahrlässigkeit ist nicht von der Finanzbehörde eigenständig zu klären. Vielmehr handelt es sich im gegenständlichen Fall um eine Vorfrage und diese Vorfrage wurde bereits sowohl von den Verwaltungsbehörden als auch vom Gericht entschieden und das Verfahren wurde eingestellt bzw. der Berufungswerber wurde wie zuvor ausgeführt frei gesprochen.*

*Zur Frage der Verpflichtung zur Kontrolle der Ölwanne hat der Gutachter in einer Ergänzung zum Gutachten wiederum korrigiert und darin ausgeführt, dass es eben keine gesetzliche Verpflichtung zur Kontrollierung der Dichtigkeit der Ölwanne gegeben hat.*

*Der Gutachter hat sich glaublich selbst korrigiert; es gibt eben keine Verpflichtung zur wiederkehrenden Kontrolle der Dichtigkeit der Ölwanne. Die ist auch gar nicht denkbar, da ja der Öltank direkt auf dieser Ölwanne steht und somit nicht zur Seite geschoben werden kann um die Dichtigkeit zu überprüfen.*

*Über Vorhalt der Ausführungen in der Gutachtensergänzung, dass die Risse mit freiem Auge erkennbar gewesen seien und der Eigentümer einen Anstrich der Ölwanne hätte veranlassen müssen führt der Vertreter des Berufungswerbers aus:*

*Nun da der Tank verschoben bzw. demontiert und entfernt worden ist, sind diese Risse erst erkennbar geworden. Zuvor war dies nicht möglich weil der Tank auf diesen Rissen stand. Zudem führt der Gutachter in diesem Gutachten ebenfalls an, dass aus dem Vorliegen dieser Risse im Schadenszeitpunkt nicht abgeleitet werden könne, dass die Risse bereits länger bestanden hätten. Ein Haus setzt sich manchmal."*

Der Vertreter der Abgabenbehörde I. Instanz führte aus:

*"Aus unserem Verständnis ist die angeführte Entscheidung des UFS-Wien nicht vergleichbar, es handelte sich damals um ein geborstenes Ventil bei einem Öltank bei dem alle Wartungsarbeiten gemacht worden sind.*

*Weiters sieht das Finanzamt sehr wohl eine Sorgfaltspflichtverletzung darin, dass eine Ölwanne über einen Zeitraum von 10 Jahren nicht überprüft worden ist dies unabhängig davon ob eine gesetzliche Verpflichtung dazu besteht oder nicht.*

*Zudem handelt es sich aus Sicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall sehr wohl um eine Erhöhung des Vermögenswertes durch die Beseitigung der Kontaminierung des Grundstückes ist der Wert des Grundstückes wiederum höher geworden. Somit liegt aus Sicht des Finanzamtes eine Erhöhung des Vermögenswertes vor und eine derartige Erhöhung des Vermögenswertes führt nur bei Schadensereignissen aus höherer Gewalt oder Katastrophenschäden zu einer anerkannten außergewöhnlichen Belastung. Diesbezüglich verweise ich auf einen Erlass des BMF im Recht der Wirtschaft im Jahr 1996, Seite 143."*

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

Der Geschehensablaufes wird im Bescheid der BH., betreffend Festsetzung eines Kostenersatzes nach § 31 Abs. 3 WRG ausführlich dargelegt. Folgender Sachverhalt wird als erwiesen festgestellt:

Nach einer Betankung am 10.2.2003 ist es durch einen Fehler im Ölkreislauf zum Austritt des Heizöls gekommen. Während des Heizvorganges ist das Heizöl vom hinteren Tank angesaugt worden, die Rücklaufleitung aber mündete in den vorderen Tank. Dadurch kam es zu einer Überfüllung des vorderen Tanks und das Heizöl trat in den Tankraum aus. Durch die schadhafte Ölwanne sind in der Folge 1200 Liter in das darunterliegende Erdreich und über einen Drainagewasserschacht in den Ortskanalschacht gelangt.

Vom Bw und den Behörden wurden beginnend ab 14.2.2003 jene Maßnahmen gesetzt, die zur Schadensbegrenzung und Beseitigung der Umweltbeeinträchtigung erforderlich waren. Der Ersatz der von der Behörde angeordneten Maßnahmen wurde dem Bw mit Kostenbescheid vom 23.6.2003, GZ, auferlegt. Vom Bw wurde beim BG ein Antrag auf Neufestsetzung nach § 117 Abs. 4 WRG eingebracht. Dieses Verfahren wurde durch Abschluss einer außergerichtlichen Vereinbarung beendet.

Strittig ist nunmehr, ob diese nicht unbeträchtlichen Kosten der - von den Behörden angeordneten - Schadensbegrenzungs- und Schadensbeseitigungsmaßnahmen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG absetzbar sind.

Dabei sind in der rechtlichen Beurteilung vor allem zwei Fragen strittig:

a.) Ob das freiwillige Eingehen einer erhöhten Betriebsgefahr einerseits und eine mögliche Sorgaltspflichtverletzung andererseits – trotz gegebener gesetzlicher Kostentragungsverpflichtung der Schadensbeseitigung - dem Vorliegen der Zwangsläufigkeit entgegenstehe.

b.) Ob in Anwendung der Gegenwerttheorie überhaupt eine relevante Belastung des Bw gegeben ist, da nach Ansicht des Finanzamtes lediglich eine Vermögensumschichtung vorliege, da ein wertloses Grundstück durch die Beseitigung des kontaminierten Erdreiches wiederum zu einem wertvollen Grundstück geworden sei, wodurch ein Gegenwert für die Kosten der Schadensbeseitigung vorhanden sei.

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen muss:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs. 2 EStG) 1988.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG) 1988.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 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.

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

In § 34 Abs. 4 EStG 1988 wird normiert, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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.

Das Gesetz räumt dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung seines Einkommens nur dann ein, wenn sämtliche in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind. Bereits das Fehlen einer einzigen in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzung schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. VwGH vom 1.7.1964, 865/63 und 10.4.1973, 398/73).

Der Bw hat zutreffend in der Berufung nicht mehr geltend gemacht, dass es sich um einen Katastrophenschaden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 handle. Vielmehr sollte nach den allgemeinen Bestimmungen über die außergewöhnliche Belastung der eingetretene Schaden unter Abzug des Selbstbehaltes anerkannt werden.

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). Dabei kann leichte Fahrlässigkeit als unschädlich angesehen werden, nicht aber grobe Fahrlässigkeit (zB Verlassen der Wohnung und Brennenlassen einer Adventkranzkerze). Sei doch als Naturereignis ein von höherer Gewalt bedingtes Phänomen zu erblicken und nicht ein durch menschliches Fehlverhalten verursachtes Missgeschick. Wenn schon das Gefährdungsrisiko zum Ausschluss eines Katastrophenschadens führe, dann treffe dies kraft Größenschlusses noch vielmehr bei Außerachtlassung der nötigen Sorgfalt zu (VwGH 9. 9. 2004, 2001/15/0181).

Ereignisse, die sich als – wenn auch außergewöhnliche – Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstellen, das der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nimmt, sind vom Begriff des "Katastrophenschadens" nicht umfasst. In derartigen Fällen besteht aus der Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips, dem die Berücksichtigung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung zugrunde liegt, kein Erfordernis, die auf den einzelnen entfallende Vermögenseinbuße teilweise (im Wege der Minderung der Steuerlast) auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

Der Bw wurde zu Schadenersatzleistungen (Tragung der entstandenen Kosten der Schadensbeseitigung) verpflichtet. Im Erkenntnis vom 3.3.1992, 88/14/0011, führte der VwGH aus:

*"Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher oder gar typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen (vgl. hg. Erkenntnis vom 14. Oktober 1966, 907/66, Slg. 3514/F). Schon aus der Wortfolge des § 34 Abs. 3 leg. cit. "wenn der Steuerpflichtige sich ihr ... nicht entziehen kann" ergibt sich mit aller Deutlichkeit, daß freiwillig getätigte Aufwendungen ebensowenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, welche auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen freiwillig oder vorsätzlich herbeigeführt wurden (hg. Erkenntnis vom 1. Juli 1970, 699/69, sowie Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Abs. 3 EStG 1972, Tz. 1; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnig, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 34, Tz. 22, ebenso VwGH 19.12.2000, 99/14/0294, 29.01.2002, 2001/14/0218, 23.5.2007, 2006/13/0081).!"*

In dem vom Vertreter des Finanzamtes zitierten Erlass des BMfF ist ausgeführt:

*"Gerät zB ein Pkw durch einen Defekt in Brand und wird dadurch völlig zerstört, stellt dieses Ereignis – als außergewöhnliche Folge der mit dem Autofahren verbundene Betriebsgefahr – schon aus diesem Grund keinen Katastrophenschaden dar. Nichts anderes kann aber auch im Fall eines durch einen defekten Öltank verursachten Schaden gelten, selbst wenn dieser ein größeres Ausmaß erreicht bzw sogar als Gemeingefahr bezeichnet werden kann (Jakom/-Baldauf, EStG 1988, § 34 RZ 58, vgl auch BMfF vom 14.02.1996, in RdW 1996, 143)".*

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; Kata-



strophenschäden, 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 Abgabepflichtigen 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.

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.

Im Falle der Entscheidung des UFSW vom 17.3.2008, RV/0735-W/06, zu einem ähnlich gelagerten Geschehensablauf und Schadensverlauf, ist wörtlich ausgeführt:

*"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."*

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat in ihrer Berufungsvorentscheidung und in der mündlichen Verhandlung auf die Besonderheit der vorliegend gegebenen Schadensursache hingewiesen und ausgeführt, *"dass die potentielle Betriebsgefahr noch dazu auch durch Mängel bei der Wartung oder Überprüfung (laut vorgelegten Unterlagen keine Wartung der Ölwanne über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren) verstärkt wurde."*

Tatsächlich ist im Gutachten des Technikers (Seite 8 des Kostenbescheides der BH vom 29.8.2003 ausgeführt, *"dass das ausgetretene Heizöl im Heizölraum der gegenständlichen Anlage nicht sicher aufgefangen wurde. Bei den Untersuchungen konnte festgestellt werden, dass insbesondere im Bereich der Hohlkehle Haarrisse vorhanden waren, welche eine Dichtheit der Ölwanne nicht mehr gewährleistet hatten. In der Heizungsanlagenverordnung ist der Verfügungsberechtigte einer Feuerungsanlage für die Instandhaltung und Benützung der baulichen Anlagen (Heizungsanlagen – VO § 19) verantwortlich. In § 19 Abs. 1 heißt es wörtlich: Der Eigentümer eines Baues hat dafür zu sorgen, dass dieser auf die Dauer seines Bestandes einschließlich seiner technischen Einrichtungen in gutem, der Baubewilligung oder Kenntnisnahme der Bauanzeige und den für den Bau maßgeblichen Bauvorschriften entsprechenden Zustand erhalten wird. Dieser Verpflichtung ist zu entnehmen, dass der Eigentümer der Heizungsanlage sich um den bewilligungsgemäßen Zustand der Ölwanne zu kümmern hat."*

Zusammenfassend heißt es im zit. Gutachten, *"ungeachtet der Verursachung des Ölaustrittes ist noch festzuhalten, dass der Umweltschaden am Gebäude und am Untergrund nur durch die schadhafte Ölwanne des Tankraumes entstanden ist"*.

Auf Seite 13 des zit. Bescheides ist unter Punkt 3. dritter Absatz ausgeführt:

*"Der Öllagerraum wurde jedoch nicht in Stand gehalten und so betrieben, dass keine Dichtheit gegeben war und somit versickerten ca. 1.200 Liter Heizöl."*

Unter Punkt 4., 2. Absatz ist ausgeführt:

*"Der Bw ist diesen gesetzlichen Sorgfaltspflichten nicht nachgekommen, da er eine Anlage betrieben hat, aus der wegen Undichtheit der Ölwanne 1200 Liter Heizöl ausgetreten ... sind."*

Im Gutachten des Sachverständigen für Chemie und Umwelttechnik vom 8.1.2004 zu ZI. ist auf Seite 3 vorletzter Absatz ausgeführt:

*"In den Folgejahren hat die Heizanlage und die Tankanlage problemlos funktioniert, die jährlichen Überprüfungen durch den Rauchfangkehrer verliefen anstandslos. Eine Prüfung der Dichtheit der Auffangwanne ist nicht erfolgt."*

Im eigentlichen Gutachten ist auf Seite 17 (Zusammenfassung) ausgeführt:

*"In weiterer Folge erwies sich der als Ölauffangwanne ausgebildete Boden des Öllageraumes als so undicht, dass deren Sicherheitsfunktion nicht wirksam werden konnte. Durch eine vorschriftsmäßige Überprüfung der Dichtheit und rechtzeitiges Erkennen und Beheben des Fehlers wäre dies zu verhindern gewesen."*

Bei dem mit der Betriebsgefahr einer Ölheizanlage verbundenen Risiko ist es absolut erforderlich, jenes Ausmaß an Überprüfungen durchzuführen, die einem Betreiber auferlegt werden. Durch die Vernachlässigung dieser Pflicht hätte der Bw selbst ein Maß an Sorgfaltspflichtverletzung an den Tag gelegt, die eine Überwälzung der Vermögenseinbuße des Bw auf die Allgemeinheit im Wege der Minderung der Steuerlast als nicht gerechtfertigt erscheinen ließe.

Dabei ist die Verschuldensfrage – entgegen der Auffassung des Bw - von den Abgabenbehörden selbständig zu prüfen, da hier gänzlich andere Bestimmungen mit völlig unterschiedlicher Zielrichtung und Tatbestandsvoraussetzungen anzuwenden sind.

Nunmehr hat sich aber aufgrund der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Ergänzung zum Gutachten klar und eindeutig ergeben, dass eine gesetzliche Verpflichtung zur Überprüfung der Dichtheit der Ölwanne nicht besteht.

Die Ergänzung zum Gutachten vom 7.4.2004 wurde aufgrund einer konkreten Fragestellung (Frage b) der RichterIn im Verfahren zu Hv., erstellt. Wörtlich ist ausgeführt:

*"Eine Verpflichtung zur Überprüfung der Dichtheit der Ölwanne , z.B. durch eine wiederkehrende Prüfung, gibt es nicht. Der Eigentümer einer Heizölanlage ist jedoch nach § 19 Abs. 1 des Baupolizeigesetzes verpflichtet, auf die Dauer seines Bestandes einschließlich seiner technischen Einrichtung diese in einem guten, der Baubewilligung entsprechenden Zustand, zu erhalten. Daraus kann abgeleitet werden, dass zumindest eine Sichtkontrolle im begehbaren Tankraum jährlich durchgeführt werden sollte. Im gegenständlichen Fall waren die Risse bereits mit freiem Auge leicht erkennbar. Der Eigentümer hätte einen nachträglichen Anstrich der Ölwanne veranlassen müssen. Inwieweit durch besondere Ereignisse – Setzung des Fundamentes usw. – vor dem Schaden kurzfristig Risse im Bodenbereich der Ölwanne aufgetreten sind, kann im Nachhinein nicht beurteilt werden. "*

*Weiters führte er aus: "Wieweit es möglich ist, dass durch diese Risse eine größere Menge Heizöl versickert, kann nur ein Bausachverständiger abklären. ... Ob im gegenständlichen Fall ein Fehler in der Konstruktion des Unterbaues oder im Aufbau der Abdichtung vorgelegen hat, kann durch den Unterfertigten ebensowenig abgeklärt werden. "*

Zudem hat der Berufungswerber angegeben, diese Sichtkontrollen durchgeführt und nichts entdeckt zu haben. Die Aussagen des Gutachters zur Erkennbarkeit der Risse habe sich auf den leeren Raum nach Entfernung der Öltanks bezogen.

Hinsichtlich der Tankaufstellung führte der Gutachter aus, dass der gegenständliche Öltankraum nicht den Richtlinien für die Aufstellung von Öltanks entspreche. Die Öltanks müssten von zwei Seiten zugänglich sein, wobei mindestens 50 cm Abstand vom Mauerwerk zum Öl-

tank an diesen Seiten (eine Längsseite und eine Stirnseite) vorhanden sein muss und an den gegenüberliegenden Seiten muss mindestens ein Abstand von 20 cm für eine Sichtkontrolle gegeben sein. Im gegenständlichen Falle sei dies nicht gegeben.

Am 12.3.1993 bestätigte die Fa. Bauunternehmung A.K., dass die Ölauffangwanne des Tankraumes für 100% Lagermenge plus 5 cm Sicherheitshöhe öldicht und ölbeständig ausgeführt wurde. Am 4.3.1993 bestätigte die Fa. Ch.P. für die Gemeinde A. als Baubehörde "die fachgerechte Ausführung, sowie die Vollständigkeit, Sicherheit und gefahrlose Benützung der Anlage". Mit Bescheid vom 16.3.1993 wurde der Einbau einer Ölheizanlage und eines Öllager-raumes nachträglich bewilligt. Damit ist aber auch diesem Vorwurf des Gutachters hinsichtlich der Tankaufstellung der Boden entzogen und daraus kein Vorwurf an den Bw ableitbar. Vielmehr wird das Vorbringen des Bw glaubwürdiger, dass die Risse bei der Sichtkontrolle aufgrund der Art der Tankaufstellung eben nicht sichtbar waren.

Durch die Korrektur des Gutachtens kommt dem Vorbringen des Berufungswerbers, er habe allen Auflagen entsprochen und somit keine Sorgfaltspflichtverletzungen begangen, Berechtigung zu. Zudem kann hier die Sorgfaltspflicht eines Eigentümers, der erst vor zehn Jahren eine Heizölfeuerungsanlage von Professionisten nachträglich einbauen ließ, nicht überstrapaziert werden.

Es liegt somit keine grobe Sorgfaltspflichtverletzung vor, die das Vorliegen der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG ausschließen würde.

Wenn die Abgabenbehörde I. Instanz unter Bezugnahme auf eine Erlass des BMfF (zit. in RdW 1996, 143) wo ausgeführt ist, dass Ereignisse, die sich als – wenn auch außergewöhnliche – Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstellen, das der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nimmt, sind vom Begriff des "Katastrophenschadens" nicht umfasst, so ist dem die Rechtsprechung des VwGH entgegen zu halten. Im Erkenntnis vom 12.09.1978, 2840/77, ist wörtlich ausgeführt:

*"Trägt der Hundehalter die Kosten für den Krankenhausaufenthalt einer Person, die durch seinen Hund gebissen wurde, so kann Zwangsläufigkeit nicht mit der Begründung verneint werden, die Anschaffung des Hundes sei seinerzeit aus freien Stücken erfolgt (siehe Vorjudikatur). In einem solchen Fall ist auf die Ersatzpflicht des Tierhalters unter Berücksichtigung des § 1320 ABGB Bedacht zu nehmen."*

Auch im gegenständlichen Falle besteht eine – vom Verschulden unabhängige - gesetzliche Verpflichtung zur Kostentragung für die behördlich angeordneten Maßnahmen zur weiteren Schadensvermeidung und Beseitigung der Gefährdung der Umwelt.

Was die Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz zur sogenannten Gegenwerttheorie betrifft, ist anzumerken, dass es sich bei den 2003 aufgewendeten Beträgen um Kosten der von der Wasserrechtsbehörde zur Vermeidung einer weiteren Gewässerverunreinigung erforderlichen Sofortmaßnahmen und nicht um Wiederbeschaffungskosten handelt und sich somit die Frage des Gegenwertes nicht stellt. Zudem geht es im zit. Erlass um den Begriff "Katastrophenschaden". Dass ein solcher nicht vorliegt, wurde auch vom Bw zur Kenntnis genommen und die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes akzeptiert.

Bei den letztlich als außergewöhnliche Belastung anerkannten Beträgen handelt es sich um Aufwendungen zur Schadensbegrenzung bzw. zur Vermeidung einer größeren Umweltbelastung, sowie der Beseitigung der unmittelbaren Schadensfolgen.

Das Mehrbegehren, nämlich den Betrag von Euro 55.521,12 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, ist abzuweisen, da nur im Jahre 2003 verausgabte Beträge das Einkommen des Jahres 2003 belasten können und erhaltene Versicherungsleistungen abzuziehen sind. Die im Wege des Parteiengehörs ermittelten, tatsächlich 2003 verausgabten, Beträge in Höhe von Euro 7.643,85 sind jedoch als außergewöhnliche Belastung unter Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Salzburg, am 22. Oktober 2008