

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FH, vertreten durch die Pentagonale Wirtschaftstreuhand GmbH, 8010 Graz, Hauptplatz 14, vom 19. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark, vertreten durch Mag. Rudolf Grübler, vom 7. April 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 30. März 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2004 unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der ein Versicherungsbüro betreibt, machte im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2002 Aufwendungen für den auswärtigen Schulbesuch seiner Tochter und für den auswärtigen Besuch der Schule bzw. der Universität seines Sohnes als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 geltend. Daneben machte er Aufwendungen für verschiedene ärztliche Behandlungen in Höhe von insgesamt 962,62 € und Aufwendungen für die Errichtung eines neuen Brunnens in Höhe von 18.741,84 € als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 geltend. Die Errichtung des neuen Brunnens sei erforderlich gewesen, weil das Wasser des alten Brunnens aufgrund der anhaltenden Trockenheit versiegt sei.

Das Finanzamt sah zunächst nur die Aufwendungen für die ärztlichen Behandlungen – nach Abzug eines Selbstbehaltens von 709,69 € - als außergewöhnliche Belastungen an. Mit Berufungsvorentscheidung wurden auch die Aufwendungen für den Besuch der Schule bzw.

der Universität der beiden Kinder als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, weil im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. entsprechende Ausbildungsmöglichkeiten nicht bestehen und die Fahrzeiten zu den von den Kindern tatsächlich besuchten Ausbildungsstätten aufgrund des entlegenen Wohnsitzes jeweils mehr als eine Stunde in eine Fahrtrichtung betragen. Nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden die Aufwendungen für die Errichtung des neuen Brunnens. Eine länger anhaltende Trockenperiode, wie sie in zeitlichen Abständen immer wieder vorkomme, sei zwar ein Naturereignis, aber keine Naturkatastrophe. Das Versiegen eines Brunnens aufgrund des Absinkens des Grundwasserspiegels kommen immer wieder vor und sei daher ein gewöhnliches Risiko, das der Abgabepflichtige aus Eigenem zu tragen habe. Die Aufwendungen für die Errichtung des Brunnens seien jedoch als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung zu berücksichtigen.

Der Bw. brachte dagegen vor, aufgrund der anhaltenden Trockenheit sei es zur Senkung des Grundwasserspiegels und damit zum Versiegen des Hausbrunnens gekommen. Da es zu diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit zum Anschluss an ein öffentliches Wasserversorgungsnetz gegeben habe, sei der Bw. gezwungen gewesen, zusätzlich zum bereits bestehenden, einen neuen Brunnen bohren zu lassen. Die Aufwendungen seien ihm zwangsläufig erwachsen, weil es am Wohnort sonst kein Trinkwasser mehr gegeben hätte. Die Aufwendungen für den Brunnen seien außergewöhnlich, weil die überwiegende Anzahl der Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse derartige Aufwendungen nur einmal anlässlich des Neubaus zu tragen habe. Außergewöhnlich sei ein Aufwand dann, wenn er über die regelmäßig wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung hinausgehe. Das Versiegen des Wassers aufgrund der Trockenheit stelle ein unvorhersehbares Schadensereignis dar, das nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfalle. Die Aufwendungen für die Brunnenbohrung haben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. wesentlich beeinträchtigt, weil sie den errechneten Selbstbehalt von 709,69 € übersteigen.

Mit Vorhalt wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Ansicht des Finanzamtes insoweit zustimme als es sich bei den Aufwendungen für die Errichtung eines neuen Brunnens um Sonderausgaben für Wohnraumsanierung gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 handle. Diese Rechtsansicht habe zur Folge, dass die strittigen Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, weil gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, letzter Satz, Belastungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, außer Betracht bleiben.

Diesen Ausführungen entgegnete der Bw., gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 seien Schäden aufgrund einer Katastrophe als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Seiner Ansicht nach handle es sich bei einer anhaltenden Trockenheit, die zur Senkung des

Grundwasserspiegels führe und eine Vielzahl von Steuerpflichtigen in einer Gegend treffe, um eine unabsehbare Naturkatastrophe. Die Aufzählung der Naturkatastrophen im § 34 Abs. 6 EStG 1988 sei nur beispielhaft, weshalb auch eine Trockenheit, die aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfalle, darunter zu subsumieren sei. Jede Katastrophe habe ihre Ursache im weitesten Sinn im Klimawandel, wie zB Überschwemmungen, die durch anhaltende Regenfälle verursacht werden. Bei der Herstellung des neuen Brunnens habe es sich daher um eine Ersatzbeschaffung im Anschluss an eine Katastrophe gehandelt. Diese falle nicht unter § 18 EStG, sondern nach Rz 838d der Lohnsteuerrichtlinien (Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände, Wohnhäuser, Wohnungen) unter § 34 Abs. 6 EStG 1988.

In der am 30. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend aus, bei der Austrocknung des Brunnens des Bw. handle es sich um einen Katastrophenschaden, weil nicht nur dieser Brunnen betroffen gewesen sei, sondern die Trockenheit aufgrund des Klimawandels flächendeckend aufgetreten sei. Bei dieser Trockenheit habe es sich um ein Naturereignis gehandelt, das über das Normalausmaß hinausgegangen sei und schließlich dazu geführt habe, dass in dem betroffenen Gebiet Wasserleitungen errichtet worden seien. In diesem Zusammenhang legte der Bw. ein Schreiben der Marktgemeinde R vom 11. Juli 2002 betreffend die Errichtung einer Wasserleitung sowie drei Zeitungsartikel aus den Jahren 2001 und 2002 betreffend die Wasserknappheit vor. Ergänzend wies der Bw. darauf hin, dass das Schreiben der Marktgemeinde R aus der Zeit nach der Errichtung seines neuen Bohrbrunnens stamme. Zum Zeitpunkt der Errichtung des neuen Brunnens habe er noch nicht gewusst, dass in seinem Wohngebiet die Errichtung einer Wasserleitung geplant sei.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte in der Berufungsverhandlung vor, dass es sich beim Versiegen des Grundwassers seiner Ansicht nach nicht um eine Katastrophe im Sinn des Einkommensteuergesetzes handle, weil es sich dabei um ein zeitlich abgrenzbares Ereignis handle. In diesem Zusammenhang weist er auf die in Gesetz und Judikatur genannten Beispiele hin. Klimaänderungen sowie das Versiegen von Grundwasser seien keine Katastrophen, sondern regelmäßige Ereignisse. Die Errichtung des neuen Bohrbrunnens sei überdies keine Ersatzbeschaffung gewesen, weil der alte Brunnen nicht zerstört, sondern infolge Sinkens des Grundwasserspiegels nur nicht mehr brauchbar gewesen sei.

Diesen Ausführungen entgegnete der steuerliche Vertreter des Bw., auch wenn der alte Brunnen nicht zerstört gewesen sei, so sei er doch unbrauchbar gewesen, weil er kein Wasser mehr gegeben habe. Die Errichtung des neuen Bohrbrunnens sei daher sehr wohl eine Ersatzbeschaffung gewesen. Den Ausführungen betreffend die zeitliche Abgrenzbarkeit einer Katastrophe entgegnete er, Naturkatastrophen seien zwar in vielen Fällen zeitlich abgrenzbar, müssten das aber nicht zwingend sein. Eine Klimakatastrophe zB könne sich

auch über einen längeren Zeitraum erstrecken. Das gelte auch für die derzeitige Klimaerwärmung, bei der es sich um ein für uns neues Ereignis handle, das nicht mit den bisherigen Maßstäben beurteilt werden könne. Das Versiegen einzelner Brunnen sei auch früher immer wieder vorgekommen. Die in den letzten Jahren auftretende zunehmende Austrocknung einer gesamten Region sei jedoch kein regelmäßig wiederkehrendes Ereignis mehr. Schließlich weist der steuerliche Vertreter darauf hin, dass das Einkommensteuergesetz keine abschließende Aufzählung der Katastrophenschäden enthalte, weshalb im Einzelfall zu entscheiden sei, ob es sich bei einem bestimmten Ereignis um eine Naturkatastrophe handle oder nicht. Abschließend beantragte er, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Gemäß § 34 Abs. 1, letzter Satz, EStG 1988 bleiben bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, außer Betracht. Es ist auch nicht möglich, in jenen Fällen, in denen der Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben durch das Gesetz beschränkt ist, die vom Abzug ausgeschlossenen Ausgabenteile, die sich bei der Einkommensermittlung nicht voll als Abzugspost auswirken konnten, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, weil sie ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben nicht verlieren (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 34 Abs. 1 Tz 5).

Bei den Herstellungsaufwendungen für die Errichtung des neuen Bohrbrunnens handelt es sich – wie vom Finanzamt bereits festgestellt wurde - um Sonderausgaben im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0020, wonach Aufwendungen für den nachträglichen Anschluss an das öffentliche Kanalnetz Sonderausgaben im Sinn dieser Bestimmung sind). Dem ursprünglich vom Bw. gestellten Antrag, die Aufwendungen für die Errichtung des neuen Bohrbrunnens als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen, konnte daher schon aus diesem Grund nicht Folge gegeben werden.

Im weiteren Verfahren vertrat der Bw. unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien (vgl. Rz 826 und Rz 838d) die Ansicht, die Ersatzbeschaffung bzw. die Sanierung von Wohnungen im Anschluss an eine Katastrophe falle nicht unter § 18 EStG 1988 und beantragte daher die Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988.

Das Einkommensteuergesetz definiert den Begriff der Katastrophe nicht, sondern nennt im § 34 Abs. 6 EStG 1988 nur einige Beispiele, wie Hochwasser, Erdrutsch, Vermurungen und Lawinen. Nach Judikatur und Literatur versteht man unter Katastrophenschäden

außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen. Im allgemeinen Sprachgebrauch (vgl. zB "Der große Brockhaus" oder "Meyers Großes Universallexikon") versteht man unter einer (Natur-)Katastrophe ein schweres Unglück mit verheerenden Folgen. Eine Katastrophe verursacht üblicherweise Schäden, die überregionale oder sogar internationale Hilfe erfordern. Eine Katastrophe wird meist als ein plötzlicher Einbruch oder als ein sprunghaft auftretendes Phänomen, das eine nachhaltige Zerstörung hervorruft, beschrieben.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wird auch unter einer Katastrophe im Sinn des Einkommensteuergesetzes ein plötzlich auftretendes Ereignis verstanden, das enorme Schäden verursacht. Eine über Jahre hinweg entstehende Trockenheit in einem bestimmten Gebiet als Folge des allgemeinen Klimawandels, die zu einem allmählichen Absinken des Grundwasserspiegels führt, fällt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht unter diesen Begriff, auch wenn der damit in Zusammenhang stehende wirtschaftliche bzw. finanzielle Schaden aus der Sicht des einzelnen Betroffenen nicht unerheblich ist. Weder der Klimawandel als solcher, noch jedes Ereignis, das in Folge des Klimawandels auftritt, kann als Naturkatastrophe in dem Sinn angesehen werden, dass ein dadurch entstehender Schaden auch steuerlich zu berücksichtigen ist.

Aber selbst wenn es sich bei der allmählich entstandenen Trockenheit um eine Katastrophe im Sinn des § 34 Abs. 6 EStG 1988 handeln würde, wären die Aufwendungen des Bw. für die Errichtung des neuen Bohrbrunnens nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, weil der letzte Satz des § 34 Abs. 1 EStG 1988 auch für § 34 Abs. 6 EStG 1988 gilt (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 34 Abs. 6 bis 8 Tz 2).

Hinsichtlich der übrigen vom Bw. geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten sowie auswärtige Berufsausbildung von Kindern) vertritt der unabhängige Finanzsenat die bereits vom Finanzamt vertretene und in der Berufungsverfahrensentscheidung zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht.

Graz, am 4. April 2005