

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

09.09.2004

**Geschäftszahl**

2001/15/0181

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der Mag. B in M, vertreten durch Dr. Walter Riedl, Dr. Peter Ringhofer, Dr. Martin Riedl und Dr. Georg Riedl, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Juli 2001, Zl. RV/651-16/2001, betreffend Einkommensteuer 1997 (Arbeitnehmerveranlagung), zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 machte die Beschwerdeführerin, welche ihren Beruf als Beratungslehrer angab, u.a. Werbungskosten für ein Arbeitszimmer in Höhe von 14.286 S und außergewöhnliche Belastungen aus einem "Hausbrand" in Höhe von 131.633,53 S geltend. Die außergewöhnliche Belastung sei auf Grund eines Wohnungsbrandes am 13. Dezember 1996 und eines Rehabilitationsaufenthaltes laut Rechnung vom 8. November 1977 entstanden, erläuterte sie in einer Beilage zur Abgabenerklärung. Die in dieser Beilage aufgelisteten Schäden seien durch die Versicherung nicht ersetzt worden, weil sich das Gesamtausmaß der Schäden erst nachträglich ergeben habe. Bei den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträgen handelte es sich um Aufwendungen für einen Rehabilitationsaufenthalt in Höhe von 5.124 S sowie für Wandverbau (Kleiderkasten), Abtransport verbrannter Gegenstände, Fliesen für Bad und WC, Vorhänge, Pinsel, Innenfarbe, Badezimmerkasten, Bad-Armaturen und Werkzeug.

Mit Bescheid vom 31. August 1999 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer fest, berücksichtigte die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Werbungskosten und die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen jedoch nicht. Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung setzten voraus, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilde, was im Fall der Beschwerdeführerin nicht gegeben sei. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, weil sie den Selbstbehalt in Höhe von 42.464 S nicht überstiegen hätten.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin. Zum Arbeitszimmer führte sie aus, dass sie Beratungslehrerin sei und in keiner Schule ein eigenes Zimmer oder einen eigenen Arbeitsplatz habe. Ihre beratende Tätigkeit in verschiedenen Schulen betrage 22 Unterrichtseinheiten je Woche. Da sie für etwa 30 Kinder laufend individuelle Therapie- und Förderpläne sowie Protokolle erstellen müsse, ergebe sich, dass der größere Teil ihrer Arbeitsleistung im Arbeitszimmer erbracht werde. Daher betrachte sie das Arbeitszimmer als Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit. Zur außergewöhnlichen Belastung auf Grund eines Hausbrandes führte sie aus, dass Katastrophenschäden, insbesondere durch Hochwasser, Erdbeben usw. als außergewöhnliche Belastungen anerkannt würden. Aus dem Wort "insbesondere" ergebe sich für die Beschwerdeführerin, dass auch andere Katastrophen eingeschlossen seien.

Die Beschwerdeführerin legte mit Schriftsatz vom 25. Oktober 1999 einen Einsatzbericht der Feuerwehr, eine Schadensaufstellung und "Belege über Refundierung" vor. Die Schadensmeldung habe sie bei der

Versicherung angefordert und werde sie nachreichen. Von der Versicherungsgesellschaft habe sie den Betrag von 925.000 S erhalten. In der vorgelegten Schadensauflistung, die eine Summe von 925.000 S ergebe und welche die Grundlage für die Rückerstattung der Versicherung gewesen sei, seien einige Posten nicht beantragt worden. Nur diese Posten habe sie als außergewöhnliche Belastung beim Finanzamt angegeben. Dazu lege sie dem Finanzamt Rechnungsbelege über Beträge von insgesamt 131.633,53 S bei.

Das Finanzamt forderte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 5. November 1999 auf, das anlässlich des Brandes durch die Versicherung erstellte Schadensprotokoll und eine Ablichtung der Versicherungspolize vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 21. November 1999 legte sie die Versicherungspolize vor und teilte mit, dass bei der Versicherung kein Schadensprotokoll aufliege, weil die Schadensbegutachtung gleich am Brandtag vor Ort stattgefunden habe.

In den Verwaltungsakten findet sich eine vom Gendarmerieposten L. mit der Beschwerdeführerin am 16. Dezember 1996 aufgenommene Niederschrift, wonach die Beschwerdeführerin angegeben hatte, dass sie am Morgen des 13. Dezember 1996 eine Kerze des am Wohnzimmertisch auf einem Porzellanteller stehenden Adventkranzes angezündet habe. Gegen

10.15 Uhr habe sie das Wohnhaus verlassen, weil sie einen Termin wahrzunehmen gehabt habe. Als sie gegen 11.00 Uhr nach Hause gekommen sei, sei die Wohnung in Brand gestanden. Weiters liegt den Verwaltungsakten eine Verständigung der Beschwerdeführerin durch die Staatsanwaltschaft K. vom 10. Jänner 1997 ein, wonach der Staatsanwalt die gegen die Beschwerdeführerin wegen des Verdachtes des Vergehens der fahrlässigen Herbeiführung einer Feuersbrunst erhobene Strafanzeige gemäß § 90 Abs. 1 StPO zurückgelegt habe. Schließlich befindet sich in den Verwaltungskaten ein von der Beschwerdeführerin mit 30. Jänner 1997 unterschriebener Vordruck, worin sie die Entschädigungsberechnung von 925.000 S der Versicherung gegenüber als richtig anerkenne und erkläre, dass nach Bezahlung dieses Betrages ihre sämtlichen Ansprüche, die sie aus dem Vorfall (Brand am 13. Dezember 1996) aufgrund des Versicherungsvertrages erhoben habe oder erheben könnte, befriedigt seien.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2000 die Berufung als unbegründet ab. Bei einer Lehrertätigkeit liege der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in der Schule, selbst wenn "Vor- und Nacharbeiten" in einem nicht unerheblichen Ausmaß auch zu Hause erforderlich seien. Wiederbeschaffungskosten für lebensnotwendige Gebrauchs- und Einrichtungsgegenstände, die nach einem Wohnungsbrand zerstört worden seien und deshalb von der Ersatzleistung durch eine Versicherung ausgeschlossen blieben, weil deren rechtzeitige Anzeige (Versicherungsmeldung) verabsäumt worden sei, würden nicht unter zwangsläufig erwachsenen außergewöhnlichen Belastungsaufwand im Sinn des § 34 EStG 1988 fallen.

Im Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit als Beratungslehrer näher aus. Sie betreue verhaltensauffällige Kinder im Alter von sechs bis fünfzehn Jahren an acht verschiedenen Schulen mit verschiedenen Standorten. Es sei nicht möglich, die erforderlichen Arbeiten an den Schulstandorten zu erledigen. Es stünden in den Schulen kein eigener Raum und auch keine Arbeitsbehelfe wie PC, Spezialliteratur, pädagogische Arbeitsmittel zur Verfügung. Sie sei jedoch verpflichtet, Gutachten, Berichte und Planungen für die zielorientierte Arbeit zu erstellen. Sie arbeite nach psychomotorischen Grundsätzen und befördere deshalb täglich therapeutische Unterrichtsmittel zum Training des Gleichgewichtes (z.B. Pedalo), der Hand- und Augenkoordination, des Handgeschicks, wie z.B. Bälle, Schnüre, Wurfgeräte, Tücher, Malgerätschaften, Kipp- und Wippbretter, Fangeräte, Knetmaterial usw. in Kisten und Taschen von Schule zu Schule. Sie arbeite mehr Stunden zu Hause "als ihre zu haltenden Unterrichtseinheiten". Zur außergewöhnlichen Belastung verstehe sie die Ablehnung des Finanzamtes nach einem Wohnungsbrand nicht, weil sie die Ansicht vertrete, dass eine Versicherungsleistung mit einer Anerkennung von außergewöhnlicher Belastung nicht unmittelbar im Zusammenhang stehe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens begründete die belangte Behörde ihre abweisende Entscheidung hinsichtlich der Werbungskosten damit, dass bei Lehrberufen der Mittelpunkt der Tätigkeit die Schule oder der Vortragssaal sei, selbst wenn die Vorbereitungsmöglichkeiten dort begrenzt und nicht optimal seien und intensive Korrekturarbeiten auch zu Hause erforderlich seien. Dies treffe auch auf die Beschwerdeführerin zu.

Außergewöhnliche Belastungen seien abziehbar, sofern sie zwangsläufig erwachsen. Ausdrücklich seien als außergewöhnliche Belastungen auch Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser, Erdbeben, Vermurungs- und Lawinenschäden, wobei diesbezüglich kein Selbstbehalt in Abzug zu bringen sei. Folge man dem Begriff, was im Sinne dieser Bestimmung unter einer Katastrophe verstanden werde, so seien dabei Naturereignisse angeführt, die verheerende Folgen nach sich zögen. Ereignisse, die sich als - wenn auch außergewöhnliche - Folge eines potentiellen Risikos oder einer potentiellen Betriebsgefahr darstellten, die der Steuerpflichtige durch seine freie Willensentscheidung in Kauf nehme, seien vom Begriff des Katastrophenschadens nicht umfasst. Lege man diese Rechtslage dem Beschwerdefall zu Grunde, sei schon aus dem Begriffsverständnis zum Katastrophenschaden das Schicksal der Berufung entschieden, zumal bei einem aus Gründen fehlender Sorgfalt selbst verschuldeten Wohnungsbrand - die Beschwerdeführerin habe bei Verlassen ihrer Wohnung eine Kerze ihres Adventkranzes brennen lassen - von einem Naturereignis nicht

gesprochen werden könne. Sei doch als Naturereignis ein von höherer Gewalt bedingtes Phänomen zu erblicken und nicht ein durch menschliches Fehlverhalten verursachtes Missgeschick. Wenn sohin schon das Gefährdungsrisiko zum Ausschluss eines Katastrophenschadens führe, dann treffe dies kraft Größenschlusses noch vielmehr bei Außerachtlassung der nötigen Sorgfalt zu. Die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung stehe damit schon dem Grunde nach nicht zu.

Auch der Höhe nach würden sich gegen eine Anerkennung der Aufwendungen im begehrten Ausmaßes Bedenken ergeben. Nur die zum gemeinen Wert zu bewertenden Wiederbeschaffungskosten zerstörter Wirtschaftsgüter seien allenfalls heranzuziehen, während die Beschwerdeführerin die Anschaffung von Herstellungskosten der neuen Ersatzwirtschaftsgüter zum Ansatz bringe. Letztlich sei die Geltendmachung persönlicher Rehabilitationskosten nicht erfasst. Der Einwand, dass die Versicherungsentschädigung mit ihrem steuerlichen Begehren nichts zu tun habe, gehe schon deshalb ins Leere, als Versicherungsentschädigungen jedenfalls gegenzurechnen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Dass das in Rede stehende Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist, ist unstrittig.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. jüngst die hg. Erkenntnisse vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052). Die Beschwerdeführerin erzielte Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Lehrerin. Dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertreten (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2004 und das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 99/13/0076, 0077, mwN). Auf die von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Art der Lehrtätigkeit und Beratungs- bzw. Betreuungstätigkeit u.dgl. in der Schule kommt es dabei nicht an. Weder die Verwendung des von ihr als Beratungslehrerin bei verhaltensauffälligen Kindern verwendeten Materials noch, dass sie dem Wesen nach therapeutisch tätig sei und durch Gutachten, Berichte und Planungen die Grundlagen für den Umgang mit Kindern durch die anderen Betroffenen schaffe, ändert etwas an dem nach der Verkehrsauffassung gegebenen Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines (auch therapeutisch tätigen) Lehrers. Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer gesehen hat.

#### 2. Außergewöhnliche Belastungen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2),
2. sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3),
3. sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Beschwerde enthält im Wesentlichen Ausführungen zur Außergewöhnlichkeit, die jedoch ins Leere gehen, weil die belangte Behörde im Ergebnis zutreffend die Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Aufwendungen verneint hat.

Die Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde, die geltend gemachten Aufwendungen seien durch einen von der Beschwerdeführerin aus Gründen fehlender Sorgfalt selbst verschuldeten Wohnungsbrand entstanden, weil die Beschwerdeführerin bei Verlassen ihrer Wohnung eine Kerze ihres Adventkranzes habe brennen lassen, werden in der Beschwerde nicht in Abrede gestellt.

Ob die geltend gemachten Aufwendungen angesichts ihrer in einem solchen fahrlässigen Verhalten der Beschwerdeführerin gelegenen Ursache überhaupt zwangsläufig entstanden sind, kann im Beschwerdefall dahin gestellt bleiben.

Als außergewöhnliche Belastungen können Aufwendungen nämlich nur insoweit abgezogen werden, als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus Eigenem getragen werden müssen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die

Einkommensteuer III B, Tz 4 zu § 34 Abs. 1 EStG 1988, und das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1980, 1104/78, worin der Gerichtshof ausgesprochen hat, dass von einer zwangsläufig erwachsenen Vermögenseinbuße zumindest solange nicht die Rede sein kann, als der Beschwerdeführer keine geeigneten Schritte zur Wiedererlangung seines Eigentums unternommen hat).

Die in der Berufungsvorentscheidung der Beschwerdeführerin vorgehaltene Tatsache, dass sie die Aufwendungen bei der (grundsätzlich zur Leistung bereiten) Versicherung nicht betragsmäßig geltend gemacht hatte, hat die Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt und sich im Vorlageantrag lediglich gegen einen direkten Zusammenhang zwischen Versicherungsleistung und außergewöhnlicher Belastung gewandt. Sohin ist es schon aus diesem Grund nicht für rechtswidrig zu befinden, wenn die belangte Behörde die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen verneint hat.

Damit erübrigt es sich auch, auf die Höhe der nicht anerkannten außergewöhnlichen Belastung näher einzugehen.

Soweit die Beschwerdeführerin auch Kosten für einen Rehabilitationsaufenthalt geltend gemacht hat, fehlen im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde jegliche Erklärungen über einen Zusammenhang mit dem Wohnungsbrand und liegen die dafür geltend gemachten Aufwendungen von rund 5.000 S deutlich unterhalb des vom Finanzamt unwidersprochen ermittelten Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 von rund 40.000 S.

Da sich die Beschwerde sohin als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 9. September 2004