



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Festsetzung erfolgt endgültig.

Entscheidungsgründe

Dem Streitfall liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Berufungswerber (idF auch nur kurz Bw) ist Miteigentümer mehrerer verpachteter Grundstücke.

Die verpachteten Grundstücke Nr 1234/1 und Nr 5678/2 stehen je zur Hälfte im Eigentum des Bw und des UF (Bruder des Bw). Auf dem Grundstück Nr 1234/1 (Tankstelle-U1 – B-Straße_45) sowie auf dem auf der gegenüberliegenden Straßenseite liegenden Grundstück Nr 5678/2 (Tankstelle_Q – B-Straße_58) werden seit den 1970-er-Jahren von den Pächtern Tankstellen betrieben.

Die Liegenschaft Grundstücke Nr 2367/3 und 5489/4, beide inneliegend EZ 8888 Grundbuch X steht je zur Hälfte im Eigentum des Bw und des Dr.TF (Neffe des Bw).

Der westliche Teil dieser Liegenschaft wurde mit Pachtvertrag vom nn.nn.199n an den Betreiber der angrenzend gelegenen Tankstelle (Grundstück Nr 1234/1, Tankstelle-U1 – B-Straße_45) verpachtet. Der Pächter betreibt auf diesem Grundstück ein Reifenzentrum.

Das verpachtete Grundstück 8765/4 steht im Miteigentum des Bw und der VF.

Der Bw und der jeweilige Miteigentümer beziehen aus den Verpachtungen der Liegenschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden jeweils in eigenen Verfahren gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Darüber hinaus wird auf einem weiteren, dem Grundstück Nr 5678/2 (Tankstelle_Q – B-Straße_58) benachbarten Grundstück Nr 9632/8 (Tankstelle_U2 – B-Straße_56) seit den 1950-er-Jahren eine Tankstelle betrieben. Dieses Grundstück gehört(e) jedoch weder dem Bw noch dem Dr.TF oder dem UF, sondern dem Pächter der Liegenschaft Grundstücke Nr 2367/3 und 5489/4, beide inneliegend EZ 8888 bzw dessen Rechtsvorgängern).

Ende der 1990-er-Jahre wurde festgestellt, dass im Umkreis der genannten Tankstellen eine Fläche von rund 11.000 m² mit Erdölkohlenwasserstoffen verseucht worden war.

Der Bw wurde als Miteigentümer der Liegenschaften, auf welchen die Tankstellen Tankstelle_U1 und Tankstelle_Q betrieben wurden – ebenso wie die „Betreiber“ der Tankstellen bzw verschiedene Mineralölfirmen –, im Jahr 2002 von den Eigentümern benachbarter Liegenschaften in mehreren Verfahren auf Schadenersatz geklagt, wobei iZm diesen benachbarten Grundstücken im wesentlichen Schadenersatz wegen Wertminderung und Feststellung der Haftung für künftige Schäden begehrt wurde.

Kläger waren dabei Dr.TF sowie UF und VF (die Nichte des Bw und Schwester des Dr.TF), wobei VF zur Zahl 99_Cg1235/02t betreffend das Grundstück 8765/4 klagte.

Im Verfahren 99_Dg_1234/02b klagte Dr.TF ua betreffend die Grundstücke Nr 2367/3 und 5489/4.

Die Schäden an den Grundstücken, auf welchen die Tankstellen betrieben wurden (Grundstück Nr 1234/1 Tankstelle-U1 – B-Straße_45 sowie Grundstück Nr 5678/2 Tankstelle_Q – B-Straße_58) wurden dabei jedoch nicht geltend gemacht und sind nicht klagsgegenständlich.

Verfahrensgang:

In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung machte der Bw Aufwendungen von 33.195,38 € (Fachliteratur, Büromaterial, Porto, Telefon, Schriftverkehr, Rechtsberatung) aus den Prozessen iZm den verpachteten, jeweils im Miteigentum stehenden Liegenschaften Grundstücke Nr 2367/3 und 5489/4, beide inneliegend EZ 8888, 8765/4, 1234/1 und 5678/2 als Werbungskosten geltend.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid verweigerte das Finanzamt die Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten mit der Begründung, auf Grund der

Stellung als Miteigentümer seien die Mieteinkünfte im Rahmen von Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO zu ermitteln. Das bedeutet, dass sämtliche mit dem Vermietungsobjekt in Verbindung stehende abzugsfähige Ausgaben / Werbungskosten beim jeweiligen Feststellungsverfahren und nicht in der Einkommensteuererklärung zu berücksichtigen seien.

Auch sei gemäß § 16 (1) EStG die Abzugsfähigkeit dem Grunde nach nicht gegeben. So seien die auf Grund der Klage zur Rechtsverteidigung vorgenommenen Aufwendungen und Ausgaben nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da diese mit dem Vermögensstamm selbst (Wertminderung von Grundstücken) im Zusammenhang stünden. Dies gelte auch dann, wenn die Aufwendungen und Ausgaben zweifelsfrei durch die Verpachtung veranlasst seien.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte der Bw vor, bis zur Veranlagung des Vorjahres habe das Finanzamt die Vorgehensweise, die die Vermietung und Verpachtung betreffenden Einkünfte der im Miteigentum stehenden Grundstücke bei der Einkommensteuerantragung zu berücksichtigen akzeptiert. Diese Vorgehensweise sei nach Absprache mit dem Finanzamt getroffen worden, da mit den übrigen Miteigentümern keinerlei Kommunikationsbasis bestehe. Erst seit der Strukturänderung im Finanzamt sei diese Vorgehensweise nicht mehr akzeptiert worden. Der Steuerpflichtige müsse sich im Sinne der Rechtssicherheit und Rechtskontinuität auf mit dem Finanzamt getroffene Vereinbarungen bzw vom Finanzamt genehmigte Vorgehensweisen verlassen können.

Soweit sich das Finanzamt auf die Nichtabzugsfähigkeit von Werbungskosten berufe, die mit dem Vermögensstamm selbst in Zusammenhang stünden (Wertminderung von Grundstücken), so seien die beantragten Kosten weder Wertminderungen seines Vermögensstammes noch beträfen sie Verfahren, in welchen er eine Wertminderung eingeklagt habe.

Werde der Vermieter (zB auf Grund eines Fehlverhaltens des Mieters) geklagt, könne die Abzugsfähigkeit nicht einfach verneint werden, weil die Beeinträchtigung die Nachbargrundstücke betreffe. Bei den Klägern mögen diese geltend gemachten Wertminderungen möglicherweise den Vermögensstamm berühren, dies sei jedoch nicht Gegenstand seiner Veranlagung. Selbst wenn man entgegen dieser Argumentation einen Zusammenhang mit seinem Vermögensstamm herstelle, seien die Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn sie gleichzeitig mit Einnahmen in Zusammenhang stünden. Der Umstand, dass der Vermögensstamm zum Privatvermögen gehöre hindere die Abzugsfähigkeit der laufenden Aufwendungen nicht (Hinweis *Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁸ Tz 490*). Das Finanzamt gestehe im angefochtenen Bescheid selbst zu, dass die Aufwendungen durch die Verpachtung veranlasst seien.

Die Mitbekaigten seien protokollierte Einzelunternehmen oder Kapitalgesellschaften und könnten die ihnen aus diesen Prozessen erwachsenden Kosten auf jeden Fall als Betriebsausgaben geltend machen. Sogar die vollständige Beseitigung der Schäden bzw die Leistung von Schadenersatz sei voll abzugsfähig.

Hilfsweise beantragt er die Berücksichtigung der Ausgaben von 38.347,74 € für die Beseitigung eines Katastrophenschadens in Folge der Kohlenwasserstoffkontaminierung seiner Grundstücke als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs 6 EStG.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher es ausführte:

„Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, sind gem. § 188 BAO einheitlich, dh für alle Personen in einem einheitlichen Verfahren, und gesondert, dh nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, sondern in einem gesonderten Verfahren zu ermitteln. Der Bescheid nach § 188 BAO stellt Art und Höhe des einheitlichen Gewinnes bzw. Überschusses - dieser umfasst auch Sonderbetriebsausgaben und Sonderwerbungskosten - fest, der für die Personenvereinigung nach einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Er stellt fest, welcher Anteil am Gewinn bzw. Überschuss jedem Beteiligten zuzurechnen ist.“

Im Fall des Vorliegens eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO dürfen (Sonder-) Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der gemeinschaftlichen Tätigkeit stehen, aber nicht in den Feststellungsbescheid Eingang gefunden haben, nicht im Einkommensteuerverfahren Berücksichtigung finden. (VwGH vom 10.11.1993, ZI 93/13/0108; VwGH 1.6.2006, ZI. 2006/15/0021).

Den gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des VwGH folgend ist es nicht zulässig, die eventuell im Zusammenhang mit den Vermietungen stehenden Beratungskosten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen.

Der Gesetzesbegriff "Katastrophenschaden" im § 34 Abs. 6 EStG 1988 umfasst dem Grunde nach außergewöhnliche Schadensereignisse, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen. In diesem Sinn stellen unvorhersehbare Schadensereignisse größeren Umfangs, die für den Steuerpflichtigen eine unabwendbare Vermögenseinbuße nach sich ziehen, eine außergewöhnliche Belastung dar. 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" jedenfalls nicht umfasst.

Die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung kommt daher nur nach Naturkatastrophen, insbesondere bei Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs-, Lawinen-, Schneekatastrophen- und Sturmschäden sowie bei Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, in Betracht (vgl. VwGH 19.2.1992, 87/14/0116). Ein bloßer Vermögensschaden stellt noch keine außergewöhnliche Belastung dar. Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. (RZ 838 LStR).

Aufgrund dieser Ausführungen ist die Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG nicht auf den gegenständlichen Fall anwendbar, da einerseits kein Katastrophenschaden nach einer Naturkatastrophe vorliegt und andererseits die Kosten zur Beseitigung des Schadens (Behebung der Bodenkontaminierung) von den Betreibern der Tankstellen und nicht Ihnen getragen wurden bzw. werden.

Zu klären wäre noch die Frage, ob die Prozesskosten eine normale außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG darstellen können. Lt. herrschender Rechtsmeinung sind Prozesskosten in einem Zivilrechtsstreit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie

- lediglich Folge der Klagsführung durch den Steuerpflichtigen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0294) oder
- sonst Folge eines vom Steuerpflichtigen gesetzten Verhaltens sind; davon ist unter anderem dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige geklagt wird und im Prozess unterliegt (VwGH 19.3.1998, 95/15/0024; VwGH 26.9.2000, 99/13/0158).

Nicht abzugsfähig sind daher Kosten für den Prozess über Schadenersatzansprüche, wenn der Schaden vom Steuerpflichtigen (vorsätzlich oder grob fahrlässig) verschuldet wurde (vgl. VwGH 10.4.1981, 13/2327/80; VwGH 25.1.2000, 97/14/0071).

Eine außergewöhnliche Belastung kann allerdings dann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt (z.B. bei erfolgreicher Abwendung eines Schadenersatzanspruches).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einen Prozess über Schadenersatzansprüche, der Ihnen aufgezwungen wurde. Dies bedeutet, dass die Kosten für diesen Prozess als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG anerkannt werden können, wenn Sie in diesem Prozess siegen.

Wie Sie bei einer persönlichen Vorsprache mitteilten, ist kein nahe Ende des Prozesses sondern ein Durchlauf aller Instanzen zu erwarten. Die Frage der Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ist somit einerseits vom Ausgang des Schadenersatzprozesses und andererseits von der Entscheidung über die Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide (Prozesskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) abhängig. Da es sich hierbei nach Ansicht des ho. Finanzamtes um eine Ungewissheit iSd § 200 BAO handelt, wird die Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 vorläufig ohne Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung festgesetzt.“

Der Bw stellte einen Vorlageantrag wobei er ausführte, der Berufungsvorentscheidung sei nicht zu entnehmen, worin die „freie Willensentscheidung“ liegen könnten, die eine Verunreinigung des Grundstückes durch den Pächter ermöglicht hätte. Der Umstand, dass Grundstücke an Tankstellen verpachtet würden ließe sich nicht als pauschale Zustimmung zu einer Verunreinigung der Grundstücke deuten. In den Mietverträgen sei ausdrücklich auf die Einhaltung aller behördlichen Auflagen, zur Einholung aller erforderlichen Genehmigungen und auf eine laufende Wartung hingewiesen worden. Die Kontamination der Grundstücke stelle somit ein Schadensereignis dar, das er weder verhindern können noch wissentlich in Kauf genommen habe und welches bei Abschluss des Mietvertrages nicht vorhersehbar gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der zu Beginn dieses Bescheides festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Die Einkünfte des Bw aus der Verpachtung der einzelnen Liegenschaften werden in mehreren Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO zu verschiedenen Steuernummern einheitlich und gesondert festgestellt.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind werden gemäß § 192 BAO diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Daher besteht etwa eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 192 Tz

3).

Daran vermag auch der in der Berufung vorgebrachte Umstand, das Finanzamt habe in den Vorjahren abweichend von den dargestellten Regelungen Sonderwerbungskosten im Zuge der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt nichts zu ändern.

Gemäß § 34 Abs 1 letzter Satz EStG bleiben bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen Aufwendungen, die dem Grunde nach zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören außer Betracht. Es ist damit auch nicht möglich, in jenen Fällen, in denen der Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben beispielsweise durch Höchstbeträge oder Abzugs(Verlustausgleichs)verbote gesetzlich beschränkt ist, die von Abzug ausgeschlossenen Ausgabenteile, die sich bei den einzelnen Einkunftsarten oder bei der Einkommensermittlung nicht voll als Abzugsposten auswirken konnten, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (*Hofstätter/Reichel*, EStG § 34 Abs 1 Tz 4 mwN).

Im Streitfall kommt es somit darauf an, ob die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach Werbungskosten sind. Dies ist der Fall.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erhaltung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies (im folgenden) ausdrücklich zugelassen ist.

Zu den Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung zählen alle Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind (*Doralt*, EStG⁹ § 28 Tz 87).

Aus dem objektiven Nettoprinzip des § 2 Abs 4 EStG ergibt sich, dass der Werbungskostenbegriff bei allen außerbetrieblichen Einkunftsarten gleich ist und sich grundsätzlich auch nicht vom Begriff der Betriebsausgaben unterscheidet. Die Unterschiede zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten liegen lediglich im Umfang der Einkunftsstatbestände begründet. So sind Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern im außerbetrieblichen Bereich nur insoweit abzugsfähig, als dies ausdrücklich vorgesehen ist. Demnach können solche Aufwendungen (Ausgaben) - soweit die Wirtschaftsgüter durch die Einkunftszielung abgenutzt werden - als Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 Berücksichtigung finden (EStR 2000 Rz 4031).

Wertverluste in der Einkunftsquelle führen - abgesehen von der AfA - nicht zu Werbungskosten, da die außerbetrieblichen Einkünfte Wertänderungen der Einkunftsquelle bzw der zur Einkunftszielung eingesetzten Wirtschaftsgüter nicht erfassen (EStR 2000 Rz 4032 unter Hinweis auf VwGH 14.6.1988, 87/14/0014, betreffend Kosten eines Rechtsstreites, der auf die

nicht steuerbare Wertminderung einer der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Anlage zurückgeht).

Soweit Aufwendungen daher als Betriebsausgaben Anerkennung finden würden sind sie auch als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sich nicht aus der Reichweite des Einkunftsstatbestandes (somit vorliegend Vermietung und Verpachtung) Einschränkungen ergeben.

Kosten eines Zivilprozesses sind Betriebsausgaben, sofern der Prozessgegenstand objektiv mit dem Betrieb zusammenhängt. Das gilt auch unabhängig von der Art der Beendigung (Urteil oder Vergleich) (EStR 2000 Rz 1621; ebenso *Hofstätter/Reichel*, EStG § 4 Abs 4 allgemein, Stichwort Prozesskosten).

Rechtsanwaltskosten sind Betriebsausgaben, soweit ein Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen nachgewiesen wird (zB Beratung im Bereich Arbeits-, Versicherungs-, Vertragsrecht, Einbringung betrieblicher Forderungen) (EStR 2000 Rz 1623; ebenso *Hofstätter/Reichel*, EStG § 4 Abs 4 allgemein, Stichwort Rechtsanwaltskosten).

Schadenersatzleistungen, die auf ein Fehlverhalten des Betriebsinhabers oder seiner Arbeitnehmer zurückzuführen sind, bilden Betriebsausgaben. Voraussetzung ist aber, dass das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind. Das wird in der Regel der Fall sein, wenn der Schaden bei Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit aus Versehen oder einem sonstigen ungewollten Verhalten verursacht wird (*Hofstätter/Reichel*, EStG § 4 Abs 4 allgemein, Stichwort Schadenersatzleistungen; EStR 2000 Rz 1633).

Aufwendungen wie die streitgegenständlichen wären somit als Betriebsausgaben und sind daher auch als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen.

Bei Miteigentumsgemeinschaften an einem Mietobjekt sind die Werbungskosten jedoch im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte geltend zu machen (§ 188 Abs 1 BAO). Dies gilt auch für Sonderwerbungskosten der einzelnen Beteiligten; sie können nicht im Einkommensteuerbescheid nachgeholt werden (vgl *Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 46 mwN).

Das Finanzamt hat das Vorliegen von Werbungskosten im angefochtenen Einkommensteuerbescheid im wesentlichen mit der Begründung verneint, die Abzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen sei auch dem Grunde nach gemäß § 16 Abs 1 EStG nicht gegeben, weil diese mit dem Vermögensstamm selbst (Wertminderung von Grundstücken) in Zusammenhang stünden. Dies gelte auch dann, wenn die Aufwendungen und Ausgaben zweifelsfrei durch die Vermietung veranlasst seien.

Dies vermag nicht zu überzeugen. Denn nicht eine Wertminderung der vermieteten bzw verpachteten Grundstücke, auf welchen von den Pächtern Tankstellen betrieben werden und von welchen die schädlichen Immissionen ausgehen (Grundstück Nr 1234/1 und Nr 5678/2) ist Prozessgegenstand der Schadenersatzprozesse, mit welchen die geltend gemachten Aufwendungen in Zusammenhang stehen, sondern die Wertminderung bei den den verpachteten Grundstücken benachbarten Grundstücken. Die Argumentation des Finanzamtes könnte also allenfalls bei den Eigentümern der benachbarten Grundstücke greifen. Hingegen handelt es sich bei den verpachteten Grundstücken (Grundstück Nr 1234/1 und Nr 5678/2) um Aufwendungen, die – wie auch das Finanzamt ausführt – zweifellos durch die (Vermietung) Verpachtung veranlasst sind. Damit erfüllen diese Aufwendungen aber den Tatbestand der Werbungskosten.

Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung scheidet damit jedoch aus, weil es sich bei diesen Aufwendungen dem Grunde nach um Werbungskosten handelt.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig, da die Abgabenpflicht weder ungewiss aber wahrscheinlich noch der Umfang der Abgabenpflicht ungewiss ist.

Die Berufung erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 26. Juni 2007