

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten gemäß § 81 BAO durch ***A***, steuerlich vertreten durch ***U***, über die Beschwerde vom 13. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***XY*** vom 24. Juli 2019 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer Vermietungsgemeinschaft, fand im Jahr 2019 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend „Feststellungsverfahren 2013 bis 2017“ statt. Dabei traf der Prüfer folgende Feststellungen (siehe den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juli 2019, ABNr. ***1***, S 19 ff BFG-Akt):

„Tz. 1 Sachverhalt:

Auf dem Grundstück ***2*** in der Katastralgemeinde ***3*** wurde 2013 mittels Dienstbarkeitsvertrag mit [der] EVN Netz GmbH die Einräumung einer Servitut vereinbart, wobei die EVN eine Überspannungsleitung errichtete und betreibt. Vertragspartner der EVN waren 2013 die Grundstückseigentümer.

Vor Erteilung der gegenständlichen Servitut bestanden auf dem Grundstück bereits zuvor eine Servitut aus dem Jahr 2002 betreffend Überspannung einer Stromleitung der Firma EVN sowie eine Servitut aus dem Jahr 1985 betreffend eine auf dem Grundstück verlaufende Gasleitung. Es gab bis dahin und es gibt auch jetzt keine Strommasten oder andere Baulichkeiten auf diesem Grundstück.

Das betreffende Grundstück wurde bis 2013 und auch danach laufend gemeinschaftlich durch die Eigentümer widmungsgemäß zur landwirtschaftlichen Nutzung an einen Landwirt verpachtet. Aus der Verpachtung des Grundstücks werden gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Die erhaltene Entschädigungszahlung betrifft ausschließlich die mit [der] Servitut vereinbarte Überspannung, wobei die Entschädigungszahlung bisher steuerlich unberücksichtigt blieb.

Tz. 2 EVN-Leitungsentschädigung:

Von der EVN wurde an die Vermietungsgemeinschaft im Mai 2013 eine Summe von 6.332,12 € entsprechend dem vorliegenden Vertrag geleistet.

Die Auszahlung des Gesamtbetrags erfolgte an Herrn ***4***.

Entsprechend der im Jahr 2013 geltenden und anzuwendenden Einkommensteuerrichtlinien (Rz 5172 iVm Rz 5174) hat aus verfahrensökonomischen Gründen eine Aufteilung der Entschädigungszahlung zu erfolgen.

Über das Vorliegen und den Umfang einer eingetretenen Bodenwertminderung aufgrund der Überspannungsleitung wurden keine Unterlagen vorgelegt.

Die Aufteilung des Gesamtbetrags erfolgt daher zu folgenden Teilen:

1. Bodenwertminderung - Einräumung zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich:
30% des Gesamtentgelts als steuerfrei.

2. Servitut - Duldung der Überspannungsleitung:
70% steuerpflichtiges Nutzungsentgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In diesem Fall ist der steuerpflichtige Anteil von 70%, somit in Höhe von 4.432,48 €, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2013 entsprechend dem vorliegenden Verteilungsschlüssel den vier Beteiligten zuzurechnen.

Hinzurechnung gesamt 100%: 4.432,48 €.

Anteilige Hinzurechnung:

****4*** 24,91%: 1.104,13 €.*

****5*** 23,52%: 1.042,52 €.*

****A*** 42,48%: 1.882,92 €.*

****6*** 9,09%: 402,91 €.*

[...]

Zusammenstellung der rechnerischen Darstellung:

Feststellungsverfahren

E 6

370	<i>Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung</i>	2013
	<i>Wert vor Bp</i>	<i>13.355,82 €</i>
	<i>Differenz</i>	<i>4.432,48 €</i>
<i>Wert nach Bp</i>		<i>17.788,30 €“</i>

[Anm.: In den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht elektronisch übermittelten Verwaltungsakten befindet sich ein offensichtlich von der Bp stammender, mit „Sachverhalt Leitungsentschädigung ***7***.xlsx“ übertitelter Text, der auszugsweise folgenden Wortlaut aufweist (S 18 BFG-Akt):

*„Sachverhalt zu Servitut aus 2013 auf Grundstück ***2****

Servitut 2013:

EVN errichtet und betreibt eine 110 KV-Leitung

Dienstbarkeitsstreifen mit 30 Meter Gesamtbreite lt. Vertrag

Überspannung auf ca. 50 Meter Länge lt. GIS-Auszug

Widmung:

Vor Servitut 2013: Landwirtschaftliche Nutzung, keine Baulandwidmung.

Nach Servitut 2013: Landwirtschaftliche Nutzung, keine Baulandwidmung.

*Vor Erteilung der gegenständlichen Servitut bestanden auf dem Grundstück bereits zuvor eine Servitut aus dem Jahr 2002 betreffend Überspannung einer Stromleitung der Firma EVN sowie eine Servitut aus dem Jahr 1985 betreffend eine auf dem Grundstück verlaufende Gasleitung der Firma ***10***.*

Auf dem Grundstück befinden sich keine Strommasten oder andere Baulichkeiten.

[...]"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm am 24. Juli 2019 das Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013 von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Feststellungsbescheid, mit dem es die im Kalenderjahr 2013 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO mit 17.788,30 € feststellte.

Gegen diesen neuen Feststellungsbescheid erhob der steuerliche Vertreter der Bf. am 13. August 2019 Beschwerde. Begründend führte er darin Folgendes aus:

Lt. Punkt 2 des Dienstbarkeitsvertrags vom 17. April 2013 über die Errichtung einer 110 KV-Leitung ***3***_***8*** sei für die durch die Errichtung dieser 110 KV-Leitung hervorgerufenen vermögensrechtlichen und wirtschaftlichen Nachteile eine einmalige Entschädigung in der Höhe von 6.332,12 € geleistet worden.

Die Einräumung der Berechtigung zur Leitungserrichtung sei in Erfüllung von gesetzlich bestehenden Verpflichtungen zur Sicherstellung der Errichtung, des Bestands und des Betriebs einer Versorgungsleitung erfolgt. Das Leitungsrecht sei zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich. In den EStR 2000 würden in diesem Zusammenhang als Beispiel Dienstbarkeiten für Stromversorgungsleitungen explizit genannt. Bei der Entschädigungszahlung handle es sich somit definitionskonform um eine Abgeltungszahlung für Bodenwertminderung im öffentlichen Interesse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln sei.

Eine Entschädigung für Bodenwertminderung (Verminderung des Teilwerts) setze voraus, dass das Leitungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt werde (EStR 2000 Rz 5172 lit. b, Rz 6409). Darüber hinaus führe die Einräumung einer weiteren Servitut an einer bereits mit gleichartigen Servituten belasteten Liegenschaft nur in einem eingeschränkten Ausmaß zu einer weiteren Bodenwertminderung (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142, VwGH 29.7.2010, 2006/15/0317). Die Obergrenze der Wertminderung sei aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung

(vgl. dazu OGH 26.5.1983, 6 Ob 802/81). Diese Obergrenze werde in aller Regel nicht erreicht. Die Entschädigung für Bodenwertminderung sei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei, wenn die Bodenwertminderung aufgrund einer Maßnahme im öffentlichen Interesse eintrete (siehe dazu EStR 2000 Rz 1038 und Rz 6653).

Das von der Wertminderung betroffene Grundstück gehöre zu keinem Betriebsvermögen. Die Zahlung der EVN für den Leitungsbau betreffe ein dem Privatvermögen zugeordnetes Grundstück, das verpachtet sei, und womit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im außerbetrieblichen Bereich erzielt würden.

Mit der Durchleitungsberechtigung sei in einem erheblichen Ausmaß der Verlust von wirtschaftlicher Verfügungsgewalt verbunden. Wenn ein Netzbetreiber das Recht erhalte, ein Grundstück zu nutzen, beschränke dies den Eigentümer dauerhaft. Anders als bei einem Pachtvertrag könne der Netzbetreiber nicht gekündigt und die Genehmigung für die Überspannung des Grundstücks nicht zurückgezogen werden.

Eine Rückübertragung der Nutzungsrechte sei ausgeschlossen. Daher könnten derartige Entschädigungen nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt werden. Voraussetzung für diese Einkünfte sei, dass die erhaltene Zahlung ein zeitlich begrenztes Nutzungsrecht am Grundstück vergüte.

Lt. Auskunft von Herrn ***4*** sei seitens der EVN für den Fall, dass die Zustimmung zur Durchleitung der 110 KV-Stromleitung verweigert werde, die Enteignung angedroht worden. Die geleistete Entschädigungszahlung sei auch nicht geeignet, die verursachte Wertminderung auszugleichen.

Die im Zusammenhang mit der Querung der betroffenen Grundstücke durch die 110 KV-Hochspannungsleitung eingetretene Wertminderung stelle sich wie folgt dar:

Die überspannte Fläche sei lt. Siedlungsleitbild der Stadtgemeinde ***3*** von einer Umwidmung in Bauland ausgeschlossen. Die betroffene Fläche betrage inklusive der notwendigen Seitenabstände ca. 1.700 m² (Überspannung ca. 63 lfm/Leitungsbreite 9 lfm/Seitenabstände 2x9 lfm). Die Entschädigungsleistung sei für eine neue Überspannung neben einer bereits bestehenden, alten Hochspannungsleitung erfolgt.

Das Grundstück befinde sich am westlichen Siedlungsrand der Stadtgemeinde ***3***, angrenzend an bereits verbautes Gebiet, im Siedlungserweiterungsgebiet im Bereich westlich der Siedlung „***9***“ zwischen verlängerter ***RGasse*** und ***SGasse*** gelegen.

Im Siedlungsleitbild sei zufolge der infrastrukturellen Beeinträchtigung lediglich ein Teil der betroffenen Parzelle als mögliches Siedlungserweiterungsgebiet festgelegt. Bereits im Zuge der Überarbeitung des örtlichen Raumordnungsprogramms im Jahr 1997 sei festgestellt worden, dass die von der alten Hochspannungsleitung betroffenen Grundstücke nicht zur Gänze als Wohnland nutzbar sein würden. Es sei daher lediglich der von der Hochspannungsleitung nicht betroffene Teil als mögliches Siedlungserweiterungsgebiet festgelegt worden. Durch die mit der Entschädigungsleistung im Jahr 2013 im Zusammenhang stehende Hochspannungsleitung vergrößere sich die nicht bzw. nur eingeschränkt verbaubare Fläche erheblich. Die von der Überspannung betroffene Fläche könne lt. Auskunft des zuständigen Raumplanungsbüros bestenfalls als Grünland-Kleingärten, Grünland-Sportstätte oder zur Errichtung von Parkflächen Verwendung finden. Die Preisdifferenz in der Wertigkeit der Flächen zwischen Wohnland- bzw. Grünlandwidmung betrage zumindest 100,00 €/m². Daraus resultiere eine nachhaltige Bodenwertminderung von zumindest 170.000,00 € für die betroffene Fläche. Die Entschädigungsleistung der EVN von 6.332,12 € sei somit bei Weitem nicht geeignet, die durch die Überspannung mit der 110 KV-Hochspannungsleitung verursachte Bodenwertminderung auszugleichen. Eine noch zusätzliche Verminderung der Bodenentwertung durch das Finanzamt auf 1.899,64 € (30% von 6.332,12 €) widerspreche daher den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten total.

Beantragt werde daher die Steuerfreistellung der gesamten EVN-Leitungsentschädigung von 6.332,12 € im Sinne von § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 und die entsprechende Änderung des Feststellungsbescheides für 2013 vom 24. Juli 2019. Diese einmalige Leitungsentschädigung reiche bei Weitem nicht aus, um die nachhaltig eingetretene Bodenwertminderung auszugleichen. Im Übrigen werde vom Finanzamt selbst die Zuordnung der Entschädigung zum außerbetrieblichen Bereich (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) getroffen. Eine pauschale Aufteilungsregel im Sinne von EStR 2000 Rz 5172 iVm Rz 5174 sei gegebenenfalls nur bei betrieblichen Einkunftsarten vorgesehen.

In seiner mit 13. November 2019 datierten Stellungnahme zur Beschwerde führte der Prüfer Folgendes aus:

Bodenwertminderung - Servitut Überspannungsleitung:

Wie im Zuge der Prüfung ermittelt und im Bp-Bericht festgehalten, sei als Widmung des betroffenen Grundstücks vor Vertragsunterzeichnung und nach vollzogener Überspannung unverändert Grünland ausgewiesen, und widmungsgemäß werde das Grundstück landwirtschaftlich genutzt.

Hinsichtlich der behaupteten nachhaltigen Bodenwertminderung aufgrund eventueller künftiger Umwidmungen von Grünland in Wohngebiet sei festzuhalten, dass eine Berücksichtigung eines spekulativen Elements dahingehend nicht vorgesehen sei.

Mit E-Mail vom 11. Dezember 2019 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt ua. Ausschnitte aus dem Flächenwidmungsplan und dem Siedlungsleitbild der Stadtgemeinde ***3*** (S 31 bis 33 BFG-Akt).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Jänner 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte es darin Folgendes aus:

Auf dem Grundstück ***2*** in der Katastralgemeinde ***3*** sei 2013 mittels Dienstbarkeitsvertrag mit der EVN Netz GmbH die Einräumung einer Servitut vereinbart worden, wobei die EVN eine Überspannungsleitung errichtet habe und betreibe. Vertragspartner der EVN seien 2013 die Grundstückseigentümer gewesen. Als Entschädigungszahlung sei im Mai 2013 ein Betrag von 6.332,12 € an die Vermietungsgemeinschaft geleistet worden.

Vor Erteilung der gegenständlichen Servitut hätten auf dem Grundstück bereits eine Servitut aus dem Jahr 2002 betreffend Überspannung einer Stromleitung der Firma EVN sowie eine Servitut aus dem Jahr 1985 betreffend eine auf dem Grundstück verlaufende Gasleitung bestanden.

Strommasten oder andere Baulichkeiten seien auf diesem Grundstück nicht vorhanden.

Das betreffende Grundstück sei bis 2013 und unverändert auch danach durch die Eigentümer widmungsgemäß zur landwirtschaftlichen Nutzung an einen Landwirt verpachtet gewesen.

Aus der Verpachtung des Grundstücks würden gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Aufgrund der Außenprüfung sei der steuerpflichtige Anteil mit 70%, somit in Höhe von 4.432,48 €, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst worden.

Dagegen richte sich die gegenständliche Beschwerde. Es werde beantragt, die gesamte Leitungsentschädigung steuerfrei zu belassen.

Die wesentlichen Einwendungen seien:

- Es handle sich bei dieser Entschädigungszahlung um eine Abgeltungszahlung für Bodenwertminderung im öffentlichen Interesse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln sei.
- Weiters werde auf EStR 2000 Rz 5172 lit. b verwiesen, wonach die Entschädigung für Bodenwertminderung steuerfrei sei, wenn diese aufgrund einer Maßnahme im öffentlichen Interesse eintrete. Es würden auch VwGH-Entscheidungen zitiert, wonach die Einräumung einer Servitut an einer bereits mit gleichartigen Servituten belasteten Liegenschaft nur in einem eingeschränkten Ausmaß zu einer weiteren Bodenwertminderung führe.

- Das von der Wertminderung betroffene Grundstück gehöre zu keinem Betriebsvermögen. Es würden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im außerbetrieblichen Bereich erzielt. Eine pauschale Aufteilungsregel im Sinne von EStR 2000 Rz 5172 iVm Rz 5174 sei gegebenenfalls nur bei betrieblichen Einkunftsarten vorgesehen.
- Die überspannte Fläche sei von einer Umwidmung als Bauland ausgeschlossen.
- Die Entschädigungsleistung der EVN in Höhe von 6.332,12 € sei bei Weitem nicht geeignet, die durch die Hochspannungsleitung verursachte Bodenwertminderung auszugleichen.
- Eine noch zusätzliche Verminderung der Bodenentwertung durch das Finanzamt auf 1.899,64 € (30% von 6.332,12 €) widerspreche daher den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Dazu werde seitens der Finanzbehörde festgestellt:

Über das Vorliegen und den Umfang einer eingetretenen Bodenwertminderung aufgrund dieser Überspannungsleitung seien keine Unterlagen vorgelegt worden.

Den oa. Argumenten, wonach die gegenständliche Entschädigungszahlung als steuerfrei zu behandeln sei, könne sich die Behörde nicht anschließen:

Im Entgelt für die Einräumung der Servitut seien mehrere Komponenten enthalten, insbesondere

- Entgelt für die Benutzung des Grund und Bodens,
- Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz,
- Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich.

Das Benützungsentgelt zähle

- zu den betrieblichen Einkünften, wenn die Leitungen auf oder im zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden verlegt würden,
- zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Leitungen auf oder in Privatliegenschaften verlegt würden.

Zur Entschädigung für Bodenwertminderung sei auf die aktuelle Judikatur zu verweisen:

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie könne bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten betreffend das Jahr 2013 wie folgt vorgegangen werden:

Betreffe die gesamte Entschädigungszahlung nur landwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10% nicht übersteige, gelte: Befinde sich auf der Fläche kein Maststandort (zB Gasleitung, Stromleitung mit reiner Überspannung), könne der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 70% des jeweiligen Gesamtentgelts angenommen werden (30% des Gesamtentgelts seien steuerfrei).

Die Einräumung einer weiteren Servitut an einer bereits mit gleichartigen Servituten belasteten Liegenschaft führe nur in einem eingeschränkten Ausmaß zu einer weiteren Bodenwertminderung (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0317). Die Obergrenze der Wertminderung sei aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung (vgl. dazu OGH 26.5.1983, 6 Ob 802/81). Diese Obergrenze werde in aller Regel nicht erreicht. Die Entschädigung für Bodenwertminderung sei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei, wenn die Bodenwertminderung aufgrund einer Maßnahme im öffentlichen Interesse eintrete.

Solle von den oa. Sätzen nach Ansicht des Steuerpflichtigen abgegangen werden, sei hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils eine Feststellung im Einzelfall zu treffen.

Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß der Entschädigung für die Bodenwertminderung treffe den Steuerpflichtigen (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093; BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012).

Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu dem Ergebnis führten, seien vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen. Werde durch den Steuerpflichtigen hierfür ein Gutachten vorgelegt, sei dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Zur Beurteilung eines Gutachtens seien die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen. Ein „Gutachten“, das die zu begutachtenden Tatsachen nicht ausreichend bezeichne, keine klaren Aussagen zum maßgeblichen Sachverhalt treffe und überdies keinerlei ziffernmäßig nachvollziehbare Berechnung in Bezug auf die angeblich eingetretene Wertminderung enthalte, sei als Beweismittel untauglich (BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012).

Auch die bloße Aufzählung möglicher Wertminderungsgründe und Wertdifferenzen zu vergleichbaren Grundstücken alleine stelle keinen Nachweis für die Wertminderung dar. Es müsse objektiv nachgewiesen werden, dass die Wertdifferenz alleine auf die Beeinträchtigung des Gesamtgrundstücks durch einen Servitutsstreifen zurückzuführen sei (BFG 22.12.2016, RV/7100119/2016).

Auch die am 11. Dezember 2019 übermittelten Unterlagen - Ausschnitte aus dem Flächenwidmungsplan und dem Siedlungsleitbild - ersetzen kein Gutachten und seien nicht geeignet, die Steuerfreiheit der gesamten Entschädigungszahlung zu begründen.

Für die Bewertung seien stets die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgebend. Künftige Verwendungsänderungen (zB Nutzung für Schotterabbau) seien nur zu berücksichtigen, wenn sie sich zum maßgeblichen Zeitpunkt bereits auf den Marktpreis auswirkten und daher tatsächlich preisbestimmend seien (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038).

Gemäß geltender Rechtsprechung sei die aktuell geltende Widmung des Grundstücks entscheidend. Ob ein Grundstück mit Widmung „Grünland“ jemals bebaut werden könnte, sei nicht Teil der Sachfrage. Die Widmung „Grünland“ sei aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich. Eine mögliche Umwidmung liege im Bereich der Spekulation.

Der Bodenwert habe sich praktisch nicht verändert. Es habe sich lediglich das spekulative Element des Grundstücks verändert.

Das Grundstück sei nach wie vor Grünland und werde unverändert zu 100% landwirtschaftlich genutzt. Es handle sich lediglich um Überspannung, es gebe keine Bewirtschaftungseinschränkungen für den nutzenden Landwirt. Es sei auch keine Minderung des Pachtentgelts erfolgt.

Die Feststellungen der Außenprüfung seien entsprechend der für das Jahr 2013 geltenden und anzuwendenden Judikatur getroffen worden. Es sei dabei nicht zu beanstanden, wenn aus Gründen der Verwaltungsökonomie der Anteil der steuerpflichtigen Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgelts angenommen werde. Werde durch den Steuerpflichtigen betreffend die Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, sei dieses auf fachlicher Ebene zu prüfen.

Da im konkreten Fall kein Gutachten vorgelegt worden sei, aus dem hervorgehe, dass die Entschädigung zur Gänze dem Grundanteil zuzuordnen sei, stehe die Feststellung der Bp mit der Rechtslage in Einklang.

Hinsichtlich der behaupteten nachhaltigen Bodenwertminderung aufgrund eventueller künftiger Umwidmungen von Grünland in Wohngebiet sei festzuhalten, dass eine Berücksichtigung eines spekulativen Elements dahingehend nicht vorgesehen sei.

Dem Beschwerdebegehren sei insoweit Rechnung getragen worden, als der in der Entschädigungszahlung enthaltene Anteil für die Bodenwertminderung steuerfrei belassen worden sei. Wie dargestellt, sei der restliche Teil den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Dass das gesamte Entgelt für die Bodenwertminderung entrichtet worden sei, entspreche weder den wirtschaftlichen Gepflogenheiten noch sei dies aus dem Vertrag ersichtlich.

Dem Beschwerdebegehren, wonach eine noch zusätzliche Verminderung der Bodenentwertung durch das Finanzamt auf 1.899,64 € (30% von 6.332,12 €) daher den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten total widerspreche, könne nicht gefolgt werden. Die Behörde habe keine Verminderung der Bodenentwertung auf 1.899,64 € vorgenommen, sondern den steuerfreien Anteil der Leitungsentschädigung in dieser Höhe ermittelt. Das sei der Anteil des Entgelts, der als Entschädigung für die Bodenwertminderung in Ansatz gebracht worden sei.

Der Argumentation des Abgabepflichtigen, wonach die Einräumung einer Servitut an einer bereits mit gleichartigen Servituten belasteten Liegenschaft nur in einem eingeschränkten Ausmaß zu einer weiteren Bodenwertminderung führe, könne gefolgt werden. Aus diesem Grund wäre noch zu prüfen gewesen, ob tatsächlich 30% oder sogar noch weniger der Bodenwertminderung zuzurechnen und steuerfrei zu belassen seien.

Das Bundesfinanzgericht habe in den diversen Entscheidungen zum Ausdruck gebracht, dass dem Ansatz schätzungsweise ermittelter Sätze nach den EStR 2000 zuzustimmen sei, wenn ein Nachweis über ein abweichendes Aufteilungsverhältnis vom Steuerpflichtigen nicht erbracht werde. Das Bundesfinanzgericht habe in den zitierten Erkenntnissen das Aufteilungsverhältnis entsprechend EStR 2000 Rz 5174 als angemessen angesehen.

In seinem mit 5. Februar 2020 datierten Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter ergänzend zu seinem Beschwerdevorbringen aus, die neue 110 KV-Stromleitung sei neben einer bereits bestehenden Stromleitung errichtet worden, wodurch sich die überspannte Grundfläche verbreitere.

Es handle sich bei der Bodenwertminderung um keine spekulativen Elemente, wie das Finanzamt behaupte, sondern um real vorliegende Sachverhalte.

Lt. Auskunft von ***11***, Raumplanungsbüro ***12***, zum Siedlungsleitbild der Stadtgemeinde ***3*** im Bereich der Parzellen Nr. ***2*** und Nr. ***13*** KG ***3*** sei am westlichen Siedlungsrand der Stadtgemeinde ***3*** ein großflächiges Siedlungserweiterungsgebiet vorgesehen.

Auf der Bezug habenden Fläche sei im örtlichen Raumordnungsprogramm festgelegt, dass die betreffenden Grundstücke (Parzelle Nr. ***2*** und Nr. ***13***) insbesondere aufgrund der im Norden der Parzelle Nr. ***2*** verlaufenden 110 KV-Hochspannungsfreileitung nicht zur Gänze als Wohnbauland nutzbar sein würden.

Es sei daher im Siedlungsleitbild lediglich ein Teil der heutigen Parzelle Nr. ***13*** als mögliches Siedlungserweiterungsgebiet festgelegt worden. Eine entsprechende Ausschnittskopie (grafische Darstellung) sei dem Finanzamt am 11. Dezember 2019 per E-Mail übermittelt worden.

Im Zuge der Begründung der Bodenwertminderung seien also der Behörde bereits geeignete Unterlagen zur Nachvollziehbarkeit vorgelegt bzw. der Beschwerde beigelegt worden.

Um stattgebende Erledigung werde ersucht.

Am 31. März 2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht verwies das Finanzamt auf die Ausführungen in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2020 und hielt weiters fest, dass außer den bereits bei der Beschwerdevorentscheidung vorhandenen Unterlagen keine weiteren Beweismittel vorgelegt worden seien. Es seien auch der Beschwerde keine Beilagen angehängt gewesen. Per E-Mail seien am 11. Dezember 2019 übermittelt worden: „Ausschnitt aus rechtskräftigem Flächenwidmungsplan“, „lt. BMF für GRESt-Grundstückswerte maßgebliche Wertansätze“ und „Ausschnitt aus Siedlungsleitbild“.

Am 8. Jänner 2021 langte am Bundesfinanzgericht ein mit 17. Dezember 2020 datiertes Schreiben des steuerlichen Vertreters ein, in dem dieser ausführte, beiliegend eine Bezug habende Bestätigung der Netz Niederösterreich GmbH über das angedrohte Enteignungsverfahren im Zusammenhang mit der Neuerrichtung der 110 KV-Stromleitung und die damit im Zusammenhang stehende Grundstückswertminderung zu übermitteln.

Dieser Eingabe des steuerlichen Vertreters war ein mit 7. Mai 2020 datiertes, mit „Netz NÖ - Errichtung 110 KV-Leitung ***8***_***3***_***14*** Androhung Enteignung“ übertiteltes Schreiben der Netz Niederösterreich GmbH beigelegt, worin diese bestätigt, dass der Bf. „nach mehreren erfolglosen Gesprächen über eine gütliche Einigung für die Errichtung dieser im öffentlichen Interesse gelegenen Leitung eine zwangsweise Einräumung der erforderlichen Dienstbarkeit angedroht wurde“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

- Gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 sind Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 leg. cit. aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse von der Einkommensteuer befreit.

- § 28 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

„§ 28. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.

3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

- der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes

- der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.

4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.“

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass auf dem Grundstück ***2*** in der Katastralgemeinde ***3*** im Jahr 2013 mittels Dienstbarkeitsvertrag mit der EVN Netz GmbH die Einräumung einer Servitut vereinbart wurde, wobei die EVN eine Überspannungsleitung errichtete und betreibt. Vertragspartner der EVN im Jahr 2013 waren die Grundstückseigentümer. Als Entschädigungszahlung wurde im Mai 2013 ein Betrag von 6.332,12 € an die Vermietungsgemeinschaft geleistet.

Vor Erteilung der gegenständlichen Servitut bestanden auf dem Grundstück bereits eine Servitut aus dem Jahr 2002 betreffend Überspannung einer Stromleitung der Firma EVN sowie eine Servitut aus dem Jahr 1985 betreffend eine auf dem Grundstück verlaufende Gasleitung.

Strommasten oder andere Baulichkeiten sind auf diesem Grundstück nicht vorhanden.

Das betreffende Grundstück wurde bis 2013 und unverändert auch danach durch die Eigentümer widmungsgemäß zur landwirtschaftlichen Nutzung an einen Landwirt verpachtet (Widmung als „Grünland“); es wird unverändert zu 100% landwirtschaftlich genutzt (keine Baulandwidmung).

Nach den weiteren, unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamts in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2020 handelt sich bei der streitgegenständlichen Stromleitung lediglich um Überspannung; es gibt keine Bewirtschaftungseinschränkungen für den nutzenden Landwirt und es ist auch keine Minderung des Pachtentgelts erfolgt.

Aus der Verpachtung des Grundstücks werden gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Die Außenprüfung hat aufgrund der für das Streitjahr anzuwendenden Judikatur (siehe dazu die bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs in diesem Erkenntnis angeführte, in der Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde dargestellte VwGH- sowie BFG-Rechtsprechung) und Verwaltungspraxis den steuerpflichtigen Anteil mit 70% der erhaltenen Entschädigungszahlung, somit in Höhe von 4.432,48 €, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst. 30% des Gesamtentgelts, sohin 1.899,64 €, wurden als Entschädigung für die Bodenwertminderung steuerfrei belassen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde, in der beantragt wird, die gesamte Leitungsentschädigung steuerfrei zu belassen. Ein Gutachten, aus dem hervorgeht, dass die strittige Entschädigungszahlung zur Gänze (oder zu einem höheren als dem von der Außenprüfung angenommenen Anteil von 30%) auf die vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführte Entwertung des betreffenden Grundstücks (Bodenwertminderung) entfällt, hat dieser nicht vorgelegt.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichts Folgendes festzuhalten:

Die sorgfältige Beweiswürdigung des Finanzamts, wie sie va. in der Beschwerdeentscheidung vom 23. Jänner 2020 zum Ausdruck kommt, ist nicht zu beanstanden, weshalb es im Wesentlichen genügt, auf die Begründung derselben (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs in diesem Erkenntnis) zu verweisen und sie zum integrierenden Bestandteil dieser Beschwerdeentscheidung zu erklären.

Weiters genügt es, in diesem Zusammenhang auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts zu Entschädigungszahlungen für die Einräumung von Dienstbarkeiten (110 KV-Stromleitungen, Windkraftanlagen, Gasleitungen, Lichtwellenleiterkabel) zu verweisen, die zu der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Rechtslage ergangen sind (BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012; BFG 13.9.2016, RV/7100830/2013; BFG 22.12.2016, RV/7100119/2016):

In diesen Erkenntnissen hat das Bundesfinanzgericht ausgesprochen, dass im Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit - wie bereits das Finanzamt in seiner abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 23. Jänner 2020 zutreffend ausgeführt hat - grundsätzlich mehrere Komponenten enthalten sind, insbesondere

1. Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens,
2. Entgelt für den Ertragsausfall,
3. Entschädigung für die Wertminderung der Vermögenssubstanz.

Die Entschädigung ist daher in einen steuerfreien Betrag für die Wertminderung von Grund und Boden und einen zu versteuernden Betrag für die Abgeltung der weiteren Beeinträchtigungen aufzugliedern (wobei noch anzumerken ist, dass bei Grundstücken des Privatvermögens (dh. solchen Grundstücken, die keinem Betriebsvermögen zuzuordnen sind) - wie es im gegenständlichen Fall vorliegt - ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung zu außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 führt (*Bergmann/Lehner*, Steuerliche Behandlung von Entschädigungsleistungen für die Inanspruchnahme von Grund und Boden, ÖStZ 2017/411, mit Verweis ua. auf *Knechtl*, taxlex 2013, 45 (48) in Bezug auf Leitungen, die auf oder im Grund und Boden verlegt werden).

Soweit der Aufteilungsmaßstab nicht genau ermittelt werden kann, ist die Aufteilung auf die einzelnen Komponenten gemäß § 184 BAO *im Schätzungswege vorzunehmen*. Die Zuordnung der einzelnen Teile ist eine *Sachverhaltsfrage*.

Weiters hat das Bundesfinanzgericht in diesen Erkenntnissen nach Darstellung der Bezug habenden Verwaltungspraxis ausgesprochen, dass das in EStR 2000 Rz 5174 in der damaligen Fassung vorgesehene *Aufteilungsverhältnis* (Ansatz schätzungsweise ermittelter Sätze), wie es auch im hier zu beurteilenden Fall seitens des Finanzamts angewendet wurde (70% des Gesamtentgelts von 6.332,12 €, sohin 4.432,48 €, wurden als steuerpflichtiges Nutzungsentgelt den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzugerechnet), *als angemessen anzusehen und nicht zu beanstanden ist, wenn nicht vom Abgabepflichtigen ein Nachweis der höheren Abgeltung der Bodenwertminderung erbracht wird* (nach den EStR 2000 ist ein Abgehen von der oben genannten Aufteilung nur in jenen Fällen möglich, in denen durch ein Gutachten eine andere Aufteilung glaubhaft gemacht wird), *trifft doch die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung den Abgabepflichtigen* (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

Im gegenständlichen Fall jedoch wurde von der Bf. bzw. deren steuerlichem Vertreter weder ein Gutachten noch ein sonstiger geeigneter Nachweis betreffend die höhere Abgeltung der Bodenwertminderung aufgrund der Überspannungsleitung erbracht, erschöpft sich doch das diesbezügliche Vorbringen des steuerlichen Vertreters in seinen Rechtsmittelschriftsätzen im Wesentlichen darin, dass im Siedlungsleitbild der Stadtgemeinde ***3*** im Bereich der betreffenden Parzellen ein großes Siedlungserweiterungsgebiet *vorgesehen ist (mögliches Siedlungserweiterungsgebiet)* und dass die betreffenden Grundstücke insbesondere aufgrund der 110 KV-Stromfreileitung nicht zur Gänze als Wohnbauland nutzbar sein *werden*.

Dabei handelt es sich aber um ein in der Zukunft liegendes, ungewisses (eventuelles) Ereignis, da es noch gar nicht sicher ist, ob es überhaupt je eintreten wird (*mögliches Siedlungserweiterungsgebiet*, siehe oben). Weder wurde das betreffende Grundstück ***2*** bisher in Bauland umgewidmet noch wurde es veräußert, hat doch die belangte Behörde in ihren unbestritten gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen im Bp-Bericht und in der Beschwerde-vorentscheidung ausgeführt, dass das betreffende Grundstück bis 2013 und unverändert auch

danach durch die Eigentümer widmungsgemäß zur landwirtschaftlichen Nutzung an einen Landwirt verpachtet wurde bzw. wird (als „Grünland“ gewidmet ist), unverändert zu 100% landwirtschaftlich genutzt wird und dass es, da es sich bei der streitgegenständlichen Stromleitung lediglich um eine Überspannungsleitung handelt, keine Bewirtschaftungseinschränkungen für den nutzenden Landwirt gibt und auch keine Minderung des Pachtentgelts erfolgt ist; auch befinden sich auf diesem Grundstück weder Strommasten noch andere Baulichkeiten.

Maßgebend ist die aktuell geltende Widmung des betreffenden Grundstücks (als „Grünland“), zumal dem Bundesfinanzgericht die rechtliche Beurteilung bereits verwirklichter und nicht bloß in der Zukunft liegender, ungewisser Ereignisse obliegt (auch im Erkenntnis BFG 13.9.2016, RV/7100830/2013, in dem es ua. ebenfalls um ein zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendetes Grundstück ging, auf dem eine 110 KV-Stromleitung errichtet worden war und hinsichtlich dessen die Bf. ausgeführt hatten, es könne trotz geeigneter Lage nicht wie die beiderseits angrenzenden Grundstücke in Bauland umgewidmet werden und würde im Falle eines Verkaufes desselben einen weitaus geringeren Verkaufserlös erbringen, hat das Bundesfinanzgericht diesen Umstand nicht als entscheidungsrelevant erachtet).

Festzuhalten ist weiters, dass auch das vom steuerlichen Vertreter dem Bundesfinanzgericht vorgelegte, mit 7. Mai 2020 datierte Schreiben der Netz Niederösterreich GmbH, worin diese bestätigt, dass der Bf. für die Errichtung der 110 KV-Leitung eine zwangsweise Einräumung der erforderlichen Dienstbarkeit angedroht wurde, keinen geeigneten Nachweis dafür bildet, dass der strittige Entschädigungsbetrag zur Gänze (oder zu einem höheren als dem von der belangten Behörde angenommenen Anteil von 30%) auf die Entwertung des betreffenden Grundstücks entfällt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass weder die Bf. noch deren steuerlicher Vertreter einen geeigneten Nachweis über die Aufteilung des Entgelts in einen steuerfreien Anteil für die Wertminderung von Grund und Boden und einen zu versteuernden Anteil für die Abgeltung weiterer Beeinträchtigungen vorgelegt haben bzw. nicht nachvollziehbar darstellen konnten, dass die Entschädigung zur Gänze (oder zu einem höheren als dem von der belangten Behörde angenommenen Anteil von 30%) auf die ins Treffen geführte Entwertung des betreffenden Grundstücks entfällt. Somit hat das Finanzamt zu Recht die Aufteilung des Entgelts im Schätzungswege vorgenommen; das dabei angenommene Aufteilungsverhältnis ist aus den angeführten Gründen nicht zu beanstanden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die schätzungsweise Aufteilung einer Entschädigungszahlung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Anteil eine Tatfrage und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt, ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Wien, am 22. Februar 2021