



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 10. August 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber den Berufungsvorentscheidungen (mit Ausfertigungsdatum 29.11.2011) unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) erklärte für die Berufungsjahre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 25.637,15 € (2007), 25.365,35 € (2008) und 26.779,09 € (2009), die sich nach den Beilagen für pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Wesentlichen aus vereinnahmten „Pachtzinsen“ ergaben.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2007 bis 2009 erfolgte mit Bescheiden vom 25.3.2008, 3.4.2009 und 26.3.2010 erklärungsgemäß.

Im Ergebnis einer Außenprüfung der Berufungsjahre wurden mit Ausfertigungsdatum 10.8.2010 – nach Wiederaufnahme der Verfahren – berichtigte Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2009 erlassen, in denen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 1.177,54 €, 1.138,63 € und 1.148,91 € sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 52.334,91 €, 60.558,87 € und 50.551,38 € angesetzt wurden. Die Abweichungen gegenüber

den Erstbescheiden wurden mit der Darstellung im Bericht vom 10.8.2010 über das Ergebnis der Außenprüfung begründet.

In der Niederschrift vom 5.8.2010, auf die im Bericht vom 10.8.2010 verwiesen wurde, war ausgeführt worden, dass die Zahlungen von der B bislang nur nach vorheriger Kürzung um 50% der Bruttobeträge als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden seien. Anlässlich von Erhebungen seien zudem Zahlungen festgestellt worden, die bisher nicht berücksichtigt worden seien.

Die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit begründe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sofern die Dienstbarkeit (Servitut) zur Nutzung des Grundstücks berechti-ge. Der bisherige Ansatz als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei daher nicht richtig. Entgelts-teile, die sich auf die Duldungsleistung, den Ersatz von Flurschäden und Wirtschaftser-schwer-nissen beziehen würden, seien steuerpflichtig. Nicht steuerbar sei nur jener Teil, der auf die Wertminderung (Schadenersatz) entfalle. In welchem Verhältnis sich das jeweilige Entgelt auf die Duldungsleistung und/oder auf den Schadenersatz verteile, sei aus den vorlie-genden Verträgen nicht ableitbar. Mangels Vorlage eines Gutachtens könne der bisherige Aufteilungsschlüssel nicht anerkannt werden. In „Anlehnung“ an die EStR würde von einem Verhältnis von 75% für Duldungsleistung und 25% für Schadenersatz ausgegangen:

	2007	2008	2009
Bruttoerlöse	68.997,39 €	70.030,41 €	56.106,91 €
20% USt	11.499,57 €	11.671,74 €	9.351,15 €
Nettoerlöse	57.497,83 €	58.358,68 €	46.755,76 €
davon 75% = Überschuss	43.123,37 €	43.769,01 €	35.066,82 €

In der Berufung vom 24.8.2010 gegen die am 10.8.2010 ausgefertigten Einkommensteuerbe-scheide wurde eingewendet, dass im Jahr 2000 mit der damaligen Gruppenleiterin des Refe-rates x Kontakt aufgenommen worden sei, um die Aufteilung der Zahlungen im Einvernehmen vorzunehmen. Die Bw. habe alles getan, um der Finanzverwaltung zum damaligen Zeitpunkt eine Entscheidung zu ermöglichen, welcher Anteil der Zahlungen steuerpflichtig sei. Es sei lediglich beantragt worden, diesen Anteil mit 50% anzusetzen. Die Entscheidung (im Rahmen der Wiederaufnahmen hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998) habe „endgültig die Finanzver-waltung“ getroffen, indem sie dem Antrag gefolgt sei. Weder in der Prüfungsankündigung noch im weiteren Prüfungsverfahren sei der neue Aufteilungsschlüssel begründet worden. Beantragt wurde (unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben), die Aufteilung der Zahlungen im Verhältnis 50 : 50 zu belassen und die Zahlungen auf das Konto „C“ wie bisher als reine Entschädigung anzuerkennen.

	2007	2008	2009
Bruttoszahlsflüsse	46.885,32 €	46.992,30 €	47.333,62 €

20% USt	7.814,22 €	7.832,05 €	7.888,94 €
Nettozahlungen	39.071,10 €	39.160,25 €	39.444,68 €
davon 50% Anteil = V+V	19.535,55 €	19.580,12 €	19.722,34 €

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 29.11.2011 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der seitens des Finanzamts beauftragte Sachverständige zur Frage der Höhe der Wirtschafterschwernisse und der Bodenwertminderung in einer Stellungnahme vom 11.11.2010 ausgeführt habe, dass die Wirtschafterschwernisse im gegenständlichen Fall bereits im niedrigeren Pachtzins Deckung fänden und der Ansatz eines Betrages von 3.000 € für die Gesamtliegenschaft der Bodenwertminderung aufgrund der eingeräumten Dienstbarkeit gerecht werde. Unter Bodenwertminderung sei aus steuerlicher Sicht die Differenz zwischen dem Verkehrswert der beanspruchten Fläche vor und nach der Dienstbarkeitseinräumung zu verstehen. Eine höhere Bodenwertminderung sei jedenfalls mit Gutachten unter Beweis zu stellen. Nach Rz 4245 der EStR könne bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 € das reine Nutzungsentgelt mit 70% angesetzt werden. Die Abgabenbehörde sei verpflichtet gewesen, von der gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung – im gegenständlichen Fall vom willkürlichen Ansatz von Ausgaben – abzugehen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden daher auf 57.175,37 € (2007), 57.997,31 € (2008) und 46.404,68 € erhöht; die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit 9.211,54 € (2007), 16.789,86 € (2008) und 15.484,56 € (2009) angesetzt.

In dem am 7.12.2011 eingelangten Schreiben wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Zugleich wurde um die Übermittlung des Gutachtens ersucht, weil beabsichtigt sei, selbst ein Gutachten erstellen zu lassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 18.1.2012 ua. ersucht, ein allfälliges Gutachten binnen längstens vier Wochen vorzulegen. Sollte der Nachweis geführt werden, dass höhere steuerfreie Beträge anzusetzen sind, mögen gleichzeitig auch sämtliche den jeweiligen Entschädigungsteilbeträgen zugrunde liegenden Vereinbarungen (Dienstbarkeitsverträge etc.) vorgelegt werden, damit die näheren Umstände der seinerzeitigen Einräumung der Rechte sowie die Höhe und die Dauer der Abgeltungen im Einzelnen nachvollzogen werden können. Da es sich um laufende Zahlungen handle, die (jedenfalls zum Teil) schon seit den Siebziger-Jahren geleistet würden und die steuerfrei belassenen Entgeltsanteile die durch die seinerzeitige Einräumung von Dienstbarkeiten bewirkte Minderung

des Bodenwertes offenkundig schon lange und bei Weitem überschritten hätten, sei gleichzeitig auch der *Nachweis* zu führen, welche Beträge – jeweils bezogen auf die einzelnen betroffenen Liegenschaftsteile – in den einzelnen Jahren vor 2007 gezahlt worden sind und in welchem Umfang hievon in den Einkommensteuererklärungen dieser Jahre steuerfreie Teile ausgeschieden worden sind. Aus dem Prüfungsbericht ergebe sich, dass in den Berufungsjahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt wurden. Andererseits seien die Einkünfte aus den Dienstbarkeiten (vom Finanzamt) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt worden. Da offenkundig davon auszugehen sei, dass der Hälfteanteil an der EZ yyy KG yyyyy D zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehöre, seien die Nettoerlöse von 57.497,83 € (2007), 58.358,68 € (2008) und 46.755,77 € (2009) – wie zum Teil erklärt – den *Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft* zuzuordnen. Dies zur Kenntnis- und Stellungnahme.

2. Die Bw. teilte sodann mit einem am 10.2.2012 eingelangten Schreiben mit, dass bei der Landwirtschaftskammer für E beantragt worden sei, einen gerichtlich beeideten Gutachter zu bestellen, welcher eine Bewertung der Minderung des Bodenwertes berechnen soll. Dazu sei bekannt gegeben worden, dass derzeit auf Grund der Schneelage eine derartige Bewertung nicht erfolgen könne. Als frühester Termin sei der Juni 2012 angegeben worden. Um Erstreckung der Frist für ein allfälliges Vorbringen bis Ende Juni werde ersucht.

3. Mit Schreiben vom 13.2.2012 wurde der Bw. mitgeteilt, dass die Frist zur Beantwortung des Vorhalts vom 18.1.2012 antragsgemäß bis Ende Juni 2012 verlängert werde.

4. Am 3.8.2012 langte das Schreiben eines berufsmäßigen Parteienvertreters ein, in dem die Übernahme der steuerlichen Vertretung mitgeteilt wurde. Der Vertreter sei gebeten worden mitzuteilen, dass sich die zur Entscheidungsfindung erforderliche Begutachtung der Wirtschafterschwernisse und Bodenwertminderungen noch verzögere, da noch kein Sachverständigentermin vereinbart werden konnte. Die Mandantin sei bemüht, dies in der heurigen Almsaison durchzuführen.

5. Mit dem (am 8.8.2012 zugestellten) Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 6.8.2012 wurde der steuerlichen Vertretung der Bw. mitgeteilt, dass die mit Schreiben vom 13.2.2012 gewährte Frist zur Beantwortung des Vorhalts vom 18.1.2012 *längst abgelaufen* sei. Mit Rücksicht auf die Dauer des bisherigen Berufungsverfahrens, die Fristverlängerung bis Ende Juni sowie den Umstand, dass seither neuerlich mehr als ein Monat verstrichen sei, werde eine Nachfrist zur Beantwortung des Vorhalts bis 10.9.2012 (hier einlangend) gewährt. Mit einer weiteren Fristerstreckung könne nicht gerechnet werden. Sollten die (vollständigen) Gutachten nicht fristgerecht vorgelegt werden, werde auf Grund der Aktenlage entschieden.

6. Mit dem (am 11.9.2012 eingelangten) Schreiben vom 7.9.2012 wurde ua. zu GZ. RV/0006-I/12 ein Gutachten „über die Ertragsminderung und die Arbeitserschwerung“ der Teilflächen „F“, „G“ und „H“ übermittelt. Mitgeteilt wurde, dass weitere Gutachten zu den (aufgezählten elf) weiteren Teilflächen bereits beauftragt und in Ausarbeitung seien. Sobald die weiteren Gutachten vorlägen, würden sie dem Unabhängigen Finanzsenat umgehend übermittelt. Um weiteres Zuwarten mit der Entscheidung bis zum Vorliegen aller Gutachten werde ersucht.

7. Eine Entschädigung für eine Wertminderung des Grund und Bodens betrifft grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswerts der Liegenschaft (VwGH 1.6.2006, [2003/15/0093](#)).

Enthält eine Vereinbarung eine Aufgliederung der Entschädigung in Bodenwertminderung und andere Entgeltsbestandteile, so vermag eine solche Aufteilung für die Abgabenbehörde dennoch keine Bindung zu verschaffen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung den Abgabepflichtigen trifft (VwGH 1.6.2006, [2003/15/0093](#)).

8. Dem steuerlichen Vertreter der Bw. war bekannt, dass – aus den im Schreiben vom 6.8.2012 genannten Gründen – mit einer weiteren Fristerstreckung zur Nachbringung von Gutachten bzw. zur Beantwortung der Fragen nicht mehr gerechnet werden konnte. Dessen ungeachtet wurde nur ein Gutachten zu einer (bestimmten) Teilfläche vorgelegt, aus dem sich die Ableitung eines Ernteentgangs und der Bewirtschaftungerschwerung durch den Bau eines I und die Anlage einer Aufforstungsfläche von 2.888,63 € jährlich für die Liegenschaft ergab (sodass „mit diesem Geld“ Heu- und Kraftfutteräquivalente zur Abdeckung des Ertragsverlustes zugekauft werden können). Ein Nachweis des Inhalts, welcher Betrag an Bodenwertminderung auf die genannten Teilflächen entfällt, wurde damit *nicht* erbracht, zumal im Dunkeln geblieben ist, welche Teilbeträge an Zahlungen in den einzelnen Berufungsjahren für die genannten Teilflächen vereinnahmt worden sind und welche Komponenten mit diesen Teilbeträgen abgegolten werden sollten. Für die restlichen Teilflächen wurden überhaupt keine Unterlagen vorgelegt. Die im Vorhalt vom 6.8.2012 gestellten Fragen sind unbeantwortet geblieben.

9. Gegen die – im Ermessen der Abgabenbehörde stehende – Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren wurde nicht berufen. Die Berufung richtet sich vielmehr nur „gegen die willkürliche Änderung der steuerlichen Behandlung der Pistenpacht und der erhaltenen Entschädigungen“. Soweit in diesem Zusammenhang aber (wie schon im Prüfungsverfahren) eingewendet wird, dass die Beurteilung der Zahlungen dem Grundsatz von Treu und Glauben

entgegen stehe, ist grundsätzlich darauf zu verweisen, dass die Bw. aus einer (ggf. sehr großzügigen) Schätzung von Entgeltsanteilen im Zuge der Veranlagung der *Jahre 1997 und 1998* keine Rechte für eine gleichartige und ungeprüfte Beurteilung der Berufungsjahre (2007 bis 2009) ableiten kann, zumal sie ihr Vorbringen, es sei bereits im Jahr 2000 „eine *Feststellung* im Einzelfall“ getroffen worden, die ein Abgehen von der für die Jahre 1997 und 1998 praktizierten Vorgangsweise unbillig erscheinen ließe, in keiner Weise glaubhaft zu machen vermochte, was im Übrigen auch für ihr Vorbringen gilt, es seien „damals schon *alle* Unterlagen vorgelegt worden“ und es sei „damals schon *alles* geprüft worden“ (Gutachten wurden offenkundig nicht vorgelegt). Selbst wenn es zutreffen sollte, dass die Außenprüfung „keinerlei Schritte gesetzt“ haben sollte, „in denen eine Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse vorgenommen wurde“ (Berufung, Seite 2), wäre es der Bw. – in Anbetracht des Standpunkts der Finanzverwaltung, ohne weiteren Nachweis nur mehr 25% der Entgelte als nicht steuerbar zu behandeln – jederzeit möglich gewesen, einen Nachweis der höheren Abgeltung der Bodenwertminderung (des Substanzverlusts) zu erbringen. Dass ein solcher Nachweis sehr wohl möglich (bzw. nicht unzumutbar) gewesen sein kann, ergibt sich aus dem Schreiben der Bw., das sie dem Finanzamt im Februar 2012 zukommen ließ. Die Bw. wandte in diesem Schreiben (zutreffend) nicht mehr ein, dass das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen hätte, wurde in dieser Entscheidung doch gerade auf jene Grundsätze Bedacht genommen, die in den EStR verankert sind und allgemein (dh für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen) zur Anwendung gelangen sollten.

10. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. September 2012