

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, über die Beschwerde vom 16.11.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 24.10.2016 betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2011 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2009 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit 16.242,99 € festgestellt.

Davon entfallen 8.121,50 € auf F und 8.121,49 € auf W.

Die im Kalenderjahr 2011 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit 16.188,99 € festgestellt.

Davon entfallen 8.094,50 € auf F und 8.094,49 € auf W

Diese Entscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Entscheidung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführer (Bf.) erklärten in den Jahren 2009 und 2011 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 11.412,61 € bzw. 14.168,11 €. Die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO erfolgte mit Bescheiden vom 29.11.2010 und vom 08.10.2012 erklärungsgemäß.

Mit Bescheiden vom 24.10.2016 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2011 und setzte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2009 mit 26.050,11 € und für 2011 mit 21.604,87 € fest.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden damit begründet, dass im Zuge abgabenbehördlicher Ermittlungen hervorgekommen sei, dass den Bf. im Zusammenhang mit der Errichtung der X-Gasleitung Entschädigungszahlungen der Fa. GmbH zugeflossen seien.

Gegen die Wiederaufnahmebescheide und die Feststellungsbescheide wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. fristgerecht Beschwerde eingebbracht und ausgeführt:

a) *Sachverhaltsdarstellung:*

Im Jahr 2009 und 2011 flossen unserem Klienten in Summe EUR 29.274,99 für das Projekt "X-Gasleitung" zu. Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

<i>Art der Entschädigung</i>	<i>Betrag</i>	<i>Jahr des Zuflusses</i>
<i>Servitutsentgelt</i>	<i>1.264,28</i>	<i>2009</i>
<i>Optionsentgelt</i>	<i>1.463,74</i>	<i>2009</i>
<i>Bodenwertminderung</i>	<i>11.909,47</i>	<i>2009</i>
<i>Summe</i>	<i>14.637,49</i>	
<i>Servitutsentgelt</i>	<i>1.404,75</i>	<i>2011</i>
<i>Bodenwertminderung</i>	<i>13.232,75</i>	<i>2011</i>
<i>Summe</i>	<i>14.637,50</i>	

b) *Rechtliche Würdigung:*

In den vorliegenden Bescheiden wurde der Gesamtbetrag der erhaltenen Zahlungen (abzüglich einer 30% Bodenwertminderung im Jahr 2011) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt.

Der Anteil der Bodenwertminderung beträgt entsprechend obiger Aufstellung und der bereits im Vorhaltsverfahren vorgelegten Unterlagen abzüglich des darauf anrechenbaren Optionsentgelts in Summe EUR 25.142,22. Das Finanzamt setzt den Anteil der Bodenwertminderung lediglich mit 30% des im Jahr 2011 gesamten zugeflossenen Betrags (das sind 30% von 14.637,52) fest. In der Bescheidbegründung gibt das Finanzamt keine Erläuterung wie die 30% ermittelt wurden. Die Entschädigung für die Bodenwertminderung ist aber ohnedies jedenfalls zu Gänze steuerfrei (vgl ESTR L RZ 5172 sowie 6409). Das Finanzamt gibt somit den Sachverhalt aktenwidrig wieder, wenn es den Bodenwert nur mit 30% des im Jahr 2011 zugeflossenen Betrags festsetzt.

Das Servitutsentgelt wurde ursprünglich zur Gänze in den Steuererklärungen des Jahres 2011 in Höhe von EUR 2.809,50 erklärt. Tatsächlich ergeben sich aufgrund des Zuflusszeitpunkts folgende steuerliche Auswirkungen

<i>Art der Entschädigung</i>	<i>Betrag</i>	<i>Jahr des Zuflusses</i>
<i>Servitutsentgelt</i>	<i>1.264,28</i>	<i>2009</i>
<i>Optionsentgelt</i>	<i>1.463,74</i>	<i>2009</i>
<i>Summe</i>	<i>2.728,02</i>	
<i>Servitutsentgelt</i>	<i>1.404,75</i>	<i>2011</i>

Da in den zugeflossenen Entschädigungszahlungen in Zusammenhang mit der Errichtung der X-Gasleitung großteils steuerfreie Zahlungen für die Bodenwertminderung enthalten sind und die Auswirkung der übrigen Änderungen nur geringfügig sind, besteht unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen kein Recht zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für 2009 und 2011

Mit Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes vom 03.02.2017 und vom 08.02.2017 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften sowie Feststellung von Einkünften für 2009 und 2011 als unbegründet abgewiesen und im Wesentlichen ausgeführt, dass in Anbetracht der steuerlichen Auswirkungen (in Summe Nachforderung an Einkommensteuer bei den Beteiligten iHv 9.552,40 €) nicht von geringfügigen Änderungen gesprochen werden könne, weshalb die Wiederaufnahme zu Recht erfolgt sei.

Zur Bodenwertminderung habe das Bundesfinanzgericht (BFG) jüngst in zwei Entscheidungen (BFG 15.10.2015, RV/4100532/2013 und BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012) zum Ausdruck gebracht, dass dem Ansatz schätzungsweise ermittelter Sätze nach den Einkommensteuerrichtlinien zuzustimmen sei, wenn ein Nachweis über ein abweichendes Aufteilungsverhältnis vom Steuerpflichtigen nicht erbracht würde. Das BFG habe in den zitierten Erkenntnissen das Aufteilungsverhältnis entsprechend EStR 2000 (70:30) als angemessen angesehen.

Sollte von diesen Sätzen nach Ansicht des Steuerpflichtigen abgewichen werden, treffe die **Behauptungs- und Beweislast** für das Ausmaß der Entschädigung für die Bodenwertminderung den Steuerpflichtigen (BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012 unter Bezugnahme auf VwGH 1.6.2003, 2003/15/0093). Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu diesem Ergebnis führen, seien vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen. Ein „Gutachten“, das die zu begutachtenden Tatsachen nicht ausreichend bezeichne, keine klare Aussagen zum maßgeblichen Sachverhalt treffe und überdies keinerlei ziffernmäßig nachvollziehbare Berechnung in Bezug auf die angeblich eingetretene Wertminderung enthalte, sei als Beweismittel untauglich.

In seinem Erkenntnis vom 15.10.2015, RV/4100532/2013 habe das BFG überdies zum Ausdruck gebracht, dass **vertragliche Vereinbarungen über die Zuordnung** der Entschädigungssumme für die Behörde nicht bindend seien (so auch bereits EStR 2000 Rz 5175).

Mit Eingabe vom 14.03.2017 brachten die Bf. einen Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für 2009 und 2011 ein und legten eine Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Niederösterreich vom 07.03.2017 betreffend "Versteuerung einer Entschädigung, resultierend aus dem Wegerechtserwerb für die X-Gasleitung der GmbH" vor.

Mit Beschluss des BFG vom 24.09.2018 wurde den Parteien mitgeteilt, dass beabsichtigt sei, den steuerpflichtige Anteil der Entschädigung iHv 29.275 € mit einem Anteil von

33%, somit mit 9.660,76 € (jeweils 4.830,38 € in den Jahre 2009 und 2011) zu ermitteln. Gleichzeitig wurde ihnen aufgetragen, innerhalb einer Frist von 3 Wochen ab Erhalt des Schreibens zur dargelegten Rechtsauffassung des BFG Stellung zu nehmen.

Sowohl der Bf. als auch das Finanzamt teilten mit, dass einer Erledigung der Beschwerde im Sinne dieses Beschlusses zugestimmt werde. Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde von den Bf. zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf. sind je zur Hälfte Eigentümer u.a. der Grundstücke Nr xxxx und Nr xxxx (landwirtschaftlich genutzte Grundflächen), KG 0000 A, im Gesamtausmaß von 53.896 m². Auf diesen Grundstücken hat die C, nunmehr GmbH, eine Gashochdruckleitung errichtet.

Für die Inanspruchnahme der Grundstücke erhielten die Bf. von der GmbH GmbH eine Vergütung von insgesamt 29.274,99 €, wovon den Bf. jeweils die Hälfte in den Jahren 2009 und 2011 zugeflossen ist. Laut Abrechnungsblatt - Servitut der GmbH GmbH vom 22.02.2011 entfallen von der Entschädigung 2.809,50 € auf das Servitutsentgelt (0,50 €/m² Servitutsfläche) und 26.465,49 € (4,71 €/m² Servitutsfläche) auf Bodenwertminderung. Die Servitutsfläche ist mit insgesamt 5.619 m² ausgewiesen.

Abweichend von dieser Aufteilung hat das Finanzamt im Jahr 2009 den gesamten ausbezahlten Betrag iHv 14.637,50 € und 2011 einen Betrag iHv 70% des zugeflossenen Entgeltes abzüglich des bereits berücksichtigten Servitutsentgelts iHv 2.809,50 €, sohin 7.436,76 € als steuerpflichtiges Nutzungsentgelt den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet. Demgegenüber begehren die Bf. in der Beschwerde, für das Jahr 2009 einen Betrages iHv 2.728,02 € (Servitutsentgelt 1.264,28 € und Optionsentgelt 1.463,74 €) und für das Jahr 2011 einen Betrag iHv 1.404,75 € zum Ansatz zu bringen.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den dem BFG vorliegenden Akteninhalt und ist unstrittig.

Erwägungen:

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall die Aufteilung der für die Einräumung der Dienstbarkeit zur Errichtung einer Gashochdruckleitung bezogenen Entschädigung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien auf die Bodenwertminderung entfallenden Anteil.

Im Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit sind grundsätzlich mehrere Komponenten, insbesondere ein Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens,

eine gegebenenfalls steuerfreie Entschädigung für Bodenwertminderung sowie ein grundsätzlich steuerpflichtiges Entgelt für Gewinnminderung (Ertragsausfall oder Wirtschaftsschwernis) enthalten (Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 21 Rz 92).

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.

Entschädigungen für die Wertminderung von Grund und Boden betreffen grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswertes der Liegenschaft (vgl. VwGH 01.06.2006, 2003/15/0093).

Wer eine Bodenwertminderung geltend machen will, hat die Entwertung des Grund und Bodens nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Die Aufteilung der Entschädigungssumme in einer Vereinbarung ist nicht bindend (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

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.

Das Finanzamt hat entsprechend der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung herrschenden Verwaltungspraxis eine Aufteilung vorgenommen, indem 70% des Gesamtentgeltes als steuerpflichtiges Nutzungsentgelt den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzugerechnet wurden.

Nach den Einkommensteuerrichtlinien ist ein Abgehen von der oben genannten Aufteilung nur in jenen Fällen möglich, in denen durch ein Gutachten eine andere Aufteilung glaubhaft gemacht wird.

Mangels Vorliegens eines Gutachtens muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts geprüft werden, ob die Ausführungen in der Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Niederösterreich, auf welche sich die Bf. zur Untermauerung einer abweichenden Aufteilung der Entschädigungssumme beziehen, ausreicht.

Die Stellungnahme vom 7.3.2017 spricht vorwiegend den Umstand an, dass sich die Wertminderung nicht nur auf den Servitutstreifen beziehe, sondern stets eine Auswirkung auf den Wert der Gesamtliegenschaft habe und verweist dazu auf den Bewertungskatalog der Ziviltechniker. Demzufolge sei nach Ansicht der NÖ LWK die Bewertungssystematik der GmbH, der zufolge die Wertminderung der Gesamtliegenschaft auf einen fiktiven Streifen umgelegt wird, richtig und nachvollziehbar. Bei Unterstellung eines Verkehrswertes der Liegenschaft von zumindest $5 \text{ €}/\text{m}^2$ betrage die Wertminderung nur 9,82%. Hierbei sei besonders darauf Bedacht zu nehmen, dass der Servitutstreifen schräg über die Grundstücke verlaufe, was eine besonders ungünstige Trassierung darstelle.

Der OGH vertritt in ständiger Rechtsprechung unter Bezugnahme auf das Eisenbahn-Enteignungsentschädigungsgesetz (EisbEG) die Auffassung, dass auch dann, wenn eine Liegenschaft nicht enteignet, sondern im Enteignungsweg über einen Teil derselben eine Dienstbarkeit gegründet wurde, bei der Ermittlung der Entschädigung nicht nur auf den Wert des abzutretenden Grundstückes, sondern auch auf die Wertminderung des verbleibenden Grundbesitzes Bedacht zu nehmen ist (vgl. OGH 3 Ob 204/15v).

Im Erkenntnis vom 31.01.2018, Ra 2017/15/0038, hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass die Grundsätze betreffend die Ermittlung der Höhe von Enteignungsentschädigungen auch für die Ermittlung der Bodenwertminderung heranzuziehen sind, zumal auch die Vereinbarungen über die Bestellung einer Dienstbarkeit vor dem Hintergrund getroffen werden, dass andernfalls ein Enteignungsverfahren eingeleitet werden könnte.

Die Einkommensteuerrichtlinien (Anhang VI) - und diesen folgend die Abgabenbehörde - gehen bei der Ermittlung des auf die Bodenwertminderung entfallenden Anteils der Entschädigung von der Fläche des Servitutsstreifens aus. Eine Beschränkung auf den Servitutsstreifen ist jedoch nach der Rechtsprechung des OGH sachlich und rechtlich nicht gerechtfertigt. Insoweit sind die diesbezüglichen Ausführungen in der Stellungnahme der NÖ LWK, wonach sich die Wertminderung immer auf das gesamte Grundstück bezieht und sich die Entschädigung nicht auf den Servitutsstreifen beschränkt, durchaus nachvollziehbar.

Darüber hinaus hat der Verpflichtete mit Einräumung der Dienstbarkeit alles zu unterlassen, was den sicheren Bestand und Betrieb der Anlage gefährden oder stören könnte. Der Dienstbarkeitsverpflichtete hat auf dem Servitutsstreifen etwa die Errichtung von Baulichkeiten zu unterlassen. Typischerweise muss der Dienstbarkeitsverpflichtete in einer bestimmten Entfernung im beidseitigen Bereich der Achse etwa der Rohrleitung auch eine Bepflanzung mit Bäumen und sonstigen tief oder stark wurzelnden Gewächsen unterlassen. Die Servitutseinräumung hat typischerweise auch Einschränkungen für Erd- und Grabungsarbeiten zur Folge. Die Zulässigkeit von Grabungsarbeiten, welche über die zur landwirtschaftlichen Nutzung erforderliche Bodenbearbeitung hinausgehen, kann gewissen Voraussetzungen, etwa dem Einvernehmen mit dem Betreiber, unterliegen (vgl. Kerschner, Enteignungsentschädigung bei Leitungsrechten, SV, Sonderausgabe 2012, 38ff.).

Angesichts der vorstehend dargelegten Erwägungen und in Anlehnung an die mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, für Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten ab dem Jahr 2019 eingeführten Abzugssteuer iHv 33% des Auszahlungsbetrages hält das BFG eine Aufteilung des Entgeltes in einem Verhältnis von 67% für Wertminderung und 33% für Nutzungsüberlassung für angemessen und ausreichend, um die von den Bf. im Beschwerdeverfahren erhobenen Einwendungen entsprechend zu berücksichtigen. Der steuerpflichtige Anteil der Entschädigung iHv insgesamt 29.275 € wird daher mit 9.660,76 € (jeweils 4.830,38 € in den Jahren 2009 und 2011) ermittelt.

Bemerkt wird, dass beide Parteien einer Erledigung der Beschwerde in diesem Sinne zugestimmt haben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen daher für das Jahr 2009 16.242,99 € (erklärte Einkünfte 11.412,61 € + 4.830,38 €) und für das Jahr 2011 16.188,99 € (erklärte Einkünfte 14.168,11 € + 4.830,38 € abzüglich des in den erklärten Einkünften enthaltenen Servitutsentgeltes iHv 2.809,50 €).

Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern.

Nichtzulässigkeit 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.

Die schätzungsweise Aufteilung einer Servitutsentschädigung in einen einkommensteuerpflichtigen und einen einkommensteuerfreien Anteil für Bodenwertminderung stellt eine Sachverhaltsfrage dar, die im Wege der freien Beweiswürdigung zu lösen ist; somit ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. Oktober 2018