

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Rauch Wirtschaftstreuhand GesmbH, Habersdorfer Straße 8, 8230 Hartberg, über die Beschwerde vom 23.07.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 26.06.2013 betreffend **Einkommensteuer 2008** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert (Festsetzung der **Einkommensteuer 2008** mit **€ 562,63**).

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

## Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob und inwieweit ein der Beschwerdeführerin (Bf.) auf Grund eines mit der Verbund Austrian Power Grid AG (in der Folge: V-AG) geschlossenen Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommens zugeflossenes (pauschales) Entgelt der Einkommensteuer unterliegt. Nach Ansicht der Bf. ist dieses Entgelt als (zur Gänze) steuerfreie Abgeltung für die eingetretene Wertminderung ihrer Liegenschaft anzusehen. Das Finanzamt hat hingegen im angefochtenen Bescheid einen Teil der Zahlung als Nutzungsentgelt aus Vermietung und Verpachtung angesetzt.

Die Bf. ist alleinige Eigentümerin der Liegenschaft EZ 999 der KG Markt Allhau, bestehend aus dem Grundstück 111 (491m<sup>2</sup> Baufläche, 2994m<sup>2</sup> landwirtschaftliche Fläche – Feld/Wiese).

Mit dem genannten Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommen vom 26.1.2005/7.5.2008 räumte die Bf. der V-AG als Leitungseigentümerin an der oa. Liegenschaft das dingliche Recht der Dienstbarkeit ein, in einem näher beschriebenen Bereich (laut Trassenplan) über ihr Grundstück „*Seile und Leiter zu spannen, die fertiggestellten Leitungsanlagen zu betreiben, zu überprüfen, instandzuhalten und umzubauen, die diese Arbeiten, sowie den sicheren Bestand der Anlagen hindernden oder gefährdenden Bäume, Sträucher und Äste zu entfernen und zu all diesen Zwecken die ihr*

*gehörigen Grundstücke durch die hiezu bestellten Personen zu betreten und zu befahren.“ Die Bf. verpflichtete sich lt. Punkt 2. des Vertrages dazu, „den Bestand und den Betrieb der Leitungen samt allen Arbeiten und Vorkehrungen im angeführten Umfange zu dulden und alles zu unterlassen, was eine Beschädigung oder Störung der Leitungen zur Folge haben könnte.“*

Für die mit dem Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommen „*eingeräumten Berechtigungen und für alle dadurch hervorgerufenen vermögensrechtlichen und wirtschaftlichen Nachteile*“ verpflichtete sich die V-AG zur einmaligen Zahlung eines Betrages von insgesamt € 8.435,75 (Sockelbetrag € 365,--; Überspannung Baufläche lt. Gutachten € 8.070,75). Das Übereinkommen wurde auf die Dauer des Bestandes der genannten Leitung geschlossen.

Das Finanzamt veranlagte die Bf. für das Streitjahr zunächst mit Bescheid vom 29.6.2009 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung). Im zugrunde liegenden Antrag wurde die von der V-AG geleistete Entschädigung nicht erklärt.

Mit Schreiben vom 30.10.2012 richtete das Finanzamt folgende Aufforderung an die Bf.: *„Dem Finanzamt wurde bekannt, dass Sie im Jahr 2008 eine Entschädigung für die Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (380-KV Leitung) erhalten haben. Diese Entschädigungszahlungen sind nicht durch die landwirtschaftliche Pauschalierung erfasst, sondern gesondert als Einnahme anzusetzen. Sie werden daher aufgefordert, die beiliegende Erklärung 2008 dem Finanzamt (...) vorzulegen. Weiters werden Sie gebeten, sämtliche Unterlagen (Kontoauszüge bzgl. Zahlungseingang, Bestätigungen, Belege etc.) beizulegen. (...)“*

Daraufhin legte die Bf. dem Finanzamt binnen verlängerter Frist ein Gutachten des Immobiliensachverständigen Z vom 30.12.2004 vor. Der Sachverständige ermittelt in diesem Gutachten für das Grundstück der Bf. (überspannte Fläche 1.055m<sup>2</sup>, kein Maststandort) eine Entschädigung iHv. € 8.070,75.

Weitere Ermittlungen der Abgabenbehörde ergaben, dass die V-AG an die Bf. im Februar einen ersten Teilbetrag (Sockelbetrag) von € 438,-- (inkl. 20% USt) sowie im April 2008 einen zweiten Teilbetrag von € 8.070,75 (ohne USt) als Entschädigung zur Auszahlung brachte.

In der Folge verfügte das Finanzamt mit (hier nicht mehr verfahrensgegenständlichem) Bescheid vom 26.6.2013 die **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008. In der Begründung wird ausgeführt, die Tatsache, dass die Bf. Entschädigungszahlungen empfangen habe, sei neu hervorgekommen.

Unter Einem wurde der beschwerdegegenständliche **Einkommensteuerbescheid** erlassen. Darin setzte das Finanzamt neben (bereits im Erstbescheid erfassten) nichtselbständigen Einkünften auch solche aus Vermietung und Verpachtung iHv. € 3.323,25 an. Laut Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommen mit der V-AG habe die Bf. für die Inanspruchnahme von Grund und Boden für die Verlegung von Hochspannungsfreileitungen eine Einmalentschädigung iHv. € 8.070,75 erhalten. Für

die Bodenwertminderung werde ein Betrag von € 4.747,50 abgezogen, der verbleibende Betrag von € 3.323,25 sei einkommensteuerpflichtig.

In der gegen den Sachbescheid erhobenen **Beschwerde** wird auf die Ausführungen in der gegen die Wiederaufnahme gerichteten Beschwerde verwiesen und ergänzend vorgebracht, die erklärten Einkünfte würden sich auf ein Gutachten stützen, das der Behörde über deren Aufforderung übermittelt worden sei. Dem angefochtenen Bescheid sei nicht zu entnehmen, auf welche Tatsachen und Beweise sie ihre Feststellungen stütze. In der gegen den Wiederaufnahmebescheid erhobenen Beschwerde bringt die Bf. vor, der Bescheid werde zwar mit dem Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit begründet, *„die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweise, welche diesem zugrunde liegen, finden sich jedoch nicht darin.“*

In der **Beschwerdevorentscheidung** betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens führt das Finanzamt aus, neu hervorgekommen sei aus Sicht der Behörde die Tatsache, dass für die Einräumung eines Leitungsrechtes eine Entschädigungszahlung empfangen wurde. Diese sei in der Einkommensteuererklärung 2008 nicht berücksichtigt worden. Neu hervorgekommenes Beweismittel sei das zugrunde liegende Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommen (mit der V-AG).

In der den Sachbescheid betreffenden (abweisenden) Beschwerdevorentscheidung erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf € 3.551,13. Die Begründung lautet – auszugsweise wörtlich – wie folgt: *„Das Finanzamt stützt seine Feststellungen auf die Berechnung der sachkundigen Mitarbeiterin Bewertung/Bodenschätzung der Steuer- und Zollkoordination des BMF, Frau A. Auf die beiliegende Berechnung (...) vom 20.6.2013 wird verwiesen. Das Finanzamt schließt sich dieser Stellungnahme vollinhaltlich an und setzt daher einen steuerpflichtigen Anteil von 44% an. Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde hat sich herausgestellt, dass als steuerpflichtiger Anteil im Erstbescheid der Differenzbetrag aus der Entschädigungssumme für Überspannung und dem auf Bodenwertminderung entfallenden Betrag, und zwar € 3.323,25 angesetzt wurde. Steuerlich anzusetzen sind jedoch 44% der empfangenen Entschädigung (44% von € 8.070,75), daher ist der Betrag iHv. € 3.551,13 einkommensteuerpflichtig.“*

Der Begründung wurde das erwähnte Berechnungsblatt des zuständigen Fachbereichs des BMF angefügt. Daraus geht hervor, dass von der Gesamtentschädigung von € 8.435,75 ein Teilbetrag von € 4.747,50 (56%) als steuerfreie Entschädigung für Bodenwertminderung anzusehen ist. Der verbleibende Anteil iHv. € 3.688,25 (44%) ist als steuerpflichtige Einnahme zu qualifizieren. Davon entfällt ein Anteil von € 365,-- auf den bereits 2005 geleisteten „Sockelbetrag“.

Der **Vorlageantrag** der Bf. betrifft explizit nur (noch) die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid. Unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde wird die Vorlage an das BFG beantragt.

## Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vor dem BFG steht in Streit, ob ein der Bf. für die Einräumung einer Dienstbarkeit („Leitungsservitut“) zugeflossenes Entgelt iHv. € 8.070,75 (anteilig) der Einkommensteuer unterliegt. Das Finanzamt ermittelte den steuerpflichtigen Anteil mit € 3.323,25 und stützt sich auf eine Berechnung des Bundesweiten Fachbereiches. Die Bf. verweist hingegen auf ein Gutachten des Sachverständigen Z und vertritt die Meinung, die Entschädigung sei zur Gänze steuerfrei.

Die entgeltliche Einräumung von Dienstbarkeiten am Grundstück (Servitut) stellt Vermietung und Verpachtung dar, wenn das Servitut zur Nutzung des Grundstückes berechtigt. Bei zeitlich unbeschränkter Einräumung der Servitut ist das Entgelt allerdings aufzuteilen auf das Entgelt für die Benützung der Sache einerseits und die Minderung des Wertes andererseits (vgl. *Doralt*, EStG 9. Auflage, § 21 Tz 145 und § 28 Tz 31-33; *Jakom/Laudacher* EStG, 2016, § 28 Rz 72, mwN).

Einkommensrelevant ist nur das auf das eingeräumte Recht des Gebrauchs oder der Nutzung entfallende Entgelt. Der auf die Wertminderung entfallende Anteil unterliegt nicht der Einkommensteuer (s. nochmals *Doralt*, aaO, § 28 Tz 32, mwN).

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.

Unter Bodenwertminderung ist jener Betrag zu verstehen, um den sich der Verkehrswert des nackten Grund und Bodens durch die Servitutseinräumung und die Verlegung der Leitung nach objektiven Gesichtspunkten dauernd vermindert.

Im gegenständlichen Dienstbarkeits- und **Nutzungs**übereinkommen vom 26.1.2005/7.5.2008 räumt die Bf. als Grundeigentümerin den Leitungseigentümern laut Punkt 1. des Vertrages das dingliche Recht der Dienstbarkeit ein, eine „380-kV Hochspannungsfreileitung zum Zwecke des Stromtransportes sowie für innerbetriebliche Zwecke der Telekommunikation zu errichten, dazu über diese Grundstücke Seile und Leiter zu spannen, die fertiggestellten Leitungsanlagen zu betreiben, zu überprüfen, instandzuhalten und umzubauen, die diese Arbeiten, sowie den sicheren Bestand der Anlagen hindernden oder gefährdenden Bäume, Sträucher und Äste zu entfernen und zu all diesen Zwecken die ihm gehörigen Grundstücke durch die hiezu bestellten Personen zu betreten und zu befahren.“

Schon aus dem Wortlaut dieser Vereinbarung geht klar hervor, dass ein Teil der pauschalen Entschädigungszahlung jedenfalls ein Nutzungsentgelt darstellt (vgl. dazu insbes. auch BFG vom 8.6.2016, RV/2101105/2015).

Das Beschwerdevorbringen beschränkt sich auf den bloßen Verweis auf das der Behörde übermittelte Gutachten des Sachverständigen Z vom 30.12.2004. In diesem errechnet der Sachverständige den Entschädigungsbetrag der Bf. mit insgesamt € 8.070,75. Die

Bf. beurteilt den Entschädigungsbetrag – ohne nähere Begründung - zur Gänze als steuerfreies Entgelt für die Wertminderung (offenbar aus dem Grunde, da im Gutachten stets von „Entschädigung/Entschädigungsbetrag“ die Rede ist sowie auf Grund der Ausführungen des Sachverständigen, wonach sich die Entschädigung ganz maßgeblich nach der Verkehrswertminderung bestimme; s. zB S. 9 des Gutachtens). Damit stellt sich die Bf. jedoch nicht nur mit dem Vertragswortlaut (s. oben), sondern auch mit der dargelegten Rechtslage, wonach ein Teil des Entgeltes für die Einräumung einer Servitut jedenfalls als Entgelt für die Nutzung des Grundes anzusehen ist, in Widerspruch.

Das von einem Sachverständigen erstellte Gutachten unterliegt zudem der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO. Danach hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Abgabenbehörde ist grundsätzlich befugt, ihr eigenes Fachwissen zu verwerten und die Ergebnisse der Beurteilung und Wertung ihrer Entscheidung zugrunde zu legen (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0171). Die Abgabenbehörde war auf Grund ihres Fachwissens durch die hinzugezogene Bedienstete des Fachbereiches Bodenschätzung/Bewertung, die selbst gerichtlich beeidete und zertifizierte Sachverständige für Liegenschaftsbewertung ist, in der Lage, über das Gutachten des Sachverständigen zu befinden bzw. eine schlüssige Aufteilung des Entgeltes in den Erlös für die Nutzung einerseits sowie die Abfindung für die eingetretene Wertminderung andererseits zu ermitteln.

Der allgemein gehaltene Verweis der Bf. auf das Gutachten des Sachverständigen Z ist jedenfalls nicht geeignet, eine Unrichtigkeit der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Ermittlung des steuerpflichtigen Nutzungsentgeltes aufzuzeigen. Das Finanzamt hat der Bf. die Berechnung (bzw. die Aufteilung der Entschädigung auf steuerfreie Abgeltung der Wertminderung und steuerpflichtigen Nutzungserlös) der Amtssachverständigen (spätestens) mit seiner Beschwerdeentscheidung zur Kenntnis gebracht. Aber selbst im Vorlageantrag wird nicht dargetan, aus welchen konkreten Gründen die Berechnung (Schätzung) des Finanzamtes mangelhaft oder unschlüssig sein bzw. die von der V-AG geleistete Entschädigung entgegen der oa. Rechtslage zur Gänze steuerfrei belassen werden sollte. Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft aber in jedem Fall die Bf. (s. zB VwGH vom 1.6.2006, 2003/15/0093).

Entgegen der Meinung der Bf. ist ein Teil des Entschädigungsbetrages jedenfalls als steuerpflichtiges Nutzungsentgelt zu beurteilen (zB BFG vom 8.6.2016, RV/2101105/2015; BFG vom 17.6.2015, RV/7101511/2012).

Das BFG sieht auch keine Veranlassung, von der Berechnung der Abgabenbehörde abzuweichen bzw. deren Schlüssigkeit in Zweifel zu ziehen. Berücksichtigt man zudem die im Streitjahr herrschende Verwaltungspraxis, welcher zufolge bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von € 10.000 sowie bei Einmalentgelten bis € 15.000

der Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen war (Rz 4245 der EStR in der bis August 2015 geltenden Fassung), so ist die gegenständliche Berechnung des Finanzamtes mit einem weit darunter liegenden Prozentsatz ohnehin als äußerst moderat anzusehen.

Was die Berechnung der Einkünfte der Höhe nach anlangt, so ist dem Finanzamt **in seiner Beschwerdeentscheidung** jedoch ein Fehler unterlaufen: Darin werden die Einkünfte mit 44% des vom Sachverständigen (ohne Sockelbetrag) errechneten Betrages von € 8.070,75 (sohin mit € 3.551,13) angesetzt. Dem beigegeführten Berechnungsblatt der Amtssachverständigen ist aber zu entnehmen, dass sich der ermittelte Prozentschlüssel auf die Gesamtentschädigung (inklusive des bereits 2005 erhaltenen Sockelbetrages) bezieht, und der 2008 zu erfassende steuerpflichtige Anteil € 3.323,25 beträgt. Die Festsetzung laut Beschwerdeentscheidung war sohin der Höhe nach unzutreffend. Mit vorliegendem Erkenntnis war daher **die mit angefochtenem Bescheid vom 26.6.2013 erfolgte Festsetzung** der Höhe nach **unverändert** zu belassen.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Zudem konnte sich das BFG auf die zitierte Judikatur (bzw. die in der angeführten Literatur zitierten Erkenntnisse des VwGH) stützen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 9. Juni 2017

