

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch IHL Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Fritschgasse 1, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 2.3.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 2.2.2016 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2011.

### Verfahren

Der Beschwerdeführer erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr neben Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die mit 5.187 € erklärungsgemäß veranlagt wurden (Bescheid vom 23.5.2013).

In Beantwortung eines Vorhaltes vom 3.12.2015 aufgrund einer Kontrollmitteilung vom 2.12.2015, dass 2011 Entschädigungszahlungen seitens der E-GmbH erfolgt seien, legte der Beschwerdeführer anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 1.2.2016 beim Finanzamt XYZ einen Beschluss des Bezirksgerichtes E vom 17.10.2011 auf Einverleibung einer Dienstbarkeit zu Gunsten der E-GmbH auf einer ihm gehörenden Liegenschaft, sowie zwei Rechnungskopien vom 11.7.2011 bzw. 9.9.2011 der an ihn erfolgten Entschädigungszahlungen vor. Auf den Inhalt der vorgelegten Unterlagen wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm daraufhin das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und unterzog 70 % des Netto-Entschädigungsbetrages von 5.977,20 € (30 % des Entgeltes wurden als steuerfreie Wertminderung des Bodens eingestuft) der Besteuerung, indem es die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf 9.371 € erhöhte (Bescheid vom 2.2.2016). Auf die Bescheidbegründung wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer am 2.3.2016 Beschwerde und führte eine wesentlich höhere Bodenwertminderung – als vom Finanzamt angenommen – ins Treffen, auf deren nähere Begründung verwiesen wird.

Im Vorhalteverfahren zur Bodenwertminderung (Vorhalt vom 31.3.2016) legte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 13.6.2016 ein Schätzgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen DI Dr. W vom 7.6.2016 sowie eine Ergänzung zu diesem Gutachten vom 9.6.2016 vor und führte aus, es sei aus diesem Gutachten ersichtlich, dass der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft bei einer Fläche von 44.548 m<sup>2</sup> und einem Quadratmeterpreis von 5 € 222.740 € betrage. Da der Verkehrswert des Grundstückes durch die eingetragene Belastung (Dienstbarkeitsvertrag) um 5 % vermindert werde, betrage die Wertminderung 11.137 €.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.7.2017 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid ab und berücksichtigte bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nunmehr die Entschädigungszahlungen der E-GmbH mit dem Bruttobetrag von insgesamt 6.694,46 € und eine weitere – durch eine neue Kontrollmitteilung vom 30.5.2016 bekanntgewordene – Entschädigungszahlung des W-Kraftwerkes von 3.454,75 € brutto, jeweils abzüglich einer pauschalen Wertminderung von 30 % (insgesamt 3.044,76 €), also eine Erhöhung von insgesamt 7.104,45 €, sodass sich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf 12.291,45 € erhöhen. Auf die gesondert zugegangene (händische) Begründung wird verwiesen.

Der Beschwerdeführer beantragte mit Vorlageantrag vom 18.8.2017, eine Wertminderung entsprechend dem vorgelegten Sachverständigengutachten von 5 % des Verkehrswertes von 222.740 €, sohin 11.137 € zu berücksichtigen und der Beschwerde stattzugeben. Weiters führte er aus, die im Zuge der Beschwerdevorentscheidung nun zusätzlich angeführte Entschädigung der W-Kraftwerkes von 3.454,75 € hätte bereits bei der Wiederaufnahme aufgegriffen werden müssen, da erst bei Berücksichtigung im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung eine Verkürzung des Rechtsmittelweges erfolge und dies sei unzulässig. Die Bodenwertminderung betrage – analog zum vorgelegten Gutachten – ebenfalls 5 % des Verkehrswertes, also auch 11.137 €.

Das Finanzamt legte am 30.8.2017 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

## **Festgestellter Sachverhalt**

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes E vom 17.10.2011 wurde zu Lasten einer dem Beschwerdeführer gehörenden Liegenschaft die Einverleibung der Dienstbarkeit für die Duldung der Errichtung, des Betriebes und der Instandhaltung einer elektrischen Leitung jeglicher Stromart und Spannung aller Art zu Gunsten der E-GmbH als Eigentümerin des Hochspannungsnetzes bewilligt. Der Beschwerdeführer erhielt für obiges Servitut einen Entschädigungsbetrag von insgesamt 6.694,46 € (brutto).

Weiters erhielt der Beschwerdeführer vom W-Kraftwerk ein Entgelt von 3.454,75 € für die Einräumung einer Dienstbarkeit auf derselben Liegenschaft.

Bei der gegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um ein 44.548 m<sup>2</sup> großes als Grünland Landwirtschaft gewidmetes Grundstück, das entlang der Bundesstraße vor der Auf-/Abfahrt der Autobahn liegt. Der Verkehrswert beträgt ausgehend von einem Quadratmeterpreis von 5 € 222.740 €.

Auf dem Grundstück wurde zur Nutzung der Einräumung von Leitungsrechten an der östlichen Grundgrenze eine 586 m lange Kabeltrasse errichtet. Die Wertminderung des gegenständlichen Grundstückes dadurch wird mit 30 % der Entschädigungszahlungen veranschlagt.

### **Beweiswürdigung**

Die Beurteilung vorgelegter Gutachten und die Ermittlung der steuerpflichtigen und steuerfreien Teile der Entgelte obliegen dem Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Herangezogen wurde der dem Sachverständigengutachten beigelegte Flächenwidmungsplan und die dortigen Angaben bezüglich der Beschaffenheit der gegenständlichen Liegenschaft.

Eine Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten (steuerpflichtige Entschädigung – steuerfreie Wertminderung) ist seitens des Beschwerdeführers nicht erfolgt. Die Zuordnung selbst ist keine Rechtsfrage, sondern ein Teil der Sachverhaltsermittlung.

Das Finanzamt hat die Höhe einer auf die Bodenwertminderung entfallende Entschädigung mit 30 % der Entschädigungssumme angenommen. Es ist dabei nicht zu beanstanden, wenn aus Gründen der Verwaltungökonomie bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 7.000 € sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 € der Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Nutzungsentgelte mit 70 % des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen wird (EStR Rz 4245).

Der Sachverständige hat die Wertminderung durch die Querung der Kabeltrasse (586 m<sup>2</sup>), für die die Entschädigungszahlungen (nach seiner Meinung liegen diese im normalen Bereich) geleistet wurden, in der Ergänzung zum Schätzgutachten mit einer 5 %igen Minderung des Verkehrswertes des Grundstückes veranschlagt. Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft den Beschwerdeführer. Nähere Ausführungen über das Zustandekommen dieser geschätzten Minderung wurden nicht getroffen. Mit der in der Ergänzung zum Schätzgutachten vom

9.6.2016 getroffenen Feststellung „*Der Verkehrswert des Grundstückes wird durch die eingetragene Belastung (Dienstbarkeitsvertrag) im Grundbuch um 5 % verringert.*“ hat der Beschwerdeführer die Behauptungsebene nicht verlassen. Eine Nachvollziehbarkeit der behaupteten 5 %igen Wertminderung des Verkehrswertes ist nicht gegeben.

### **Rechtslage**

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (Satz 1).

Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 idF vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012, BGBI I 2012/22, sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

### **Rechtliche Erwägungen**

Unstrittig ist, dass durch die Einräumung von Leitungsrechten Entschädigungszahlungen in der festgestellten Höhe geflossen sind; ebenso unstrittig ist, dass eine Wertminderung durch die Dienstbarkeit der gegenständlichen Liegenschaft eingetreten ist.

Strittig ist die Höhe dieser Wertminderung.

Entschädigungen, die (unter welchem Titel immer) für die Enteignung bzw. Einschränkung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (zB Aufgabe von Rechten, Bodenwertminderung) bezahlt werden, führen – soweit sie nicht iSd § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 – steuerfrei sind (EStR Rz 586) – zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen. Dies gilt auch für Entschädigungen für Wirtschaftsschwierigkeiten, Nutzungsbeschränkungen, die Einräumung von Dienstbarkeiten (Servituten) und Ertragsausfälle (EStR Rz 5010). Benützungsentgelte gehören daher zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Leitungen auf oder im Grund und Boden eines Landwirtes (Betriebsvermögen) verlegt werden (EStR Rz 5172; VwGH 28.9.1962, 588/63). Sie enthalten zumeist 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 Wirtschaftsschwierigkeit) (Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 21 Rz 92).

Die dem Beschwerdeführer für die Servitutseinräumung bezahlten Entschädigungen sind daher grundsätzlich steuerpflichtig (VwGH 24.2.1961, 3045/58), sofern sie für die Wertminderung von Grund und Boden gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 in der für den gegenständlichen Fall geltenden Fassung nicht steuerpflichtig sind. Eine solche Entschädigung für eine Bodenwertminderung betrifft grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität (Entschädigungen für Bodenwertminderungen) und/oder des Verkehrswertes der Liegenschaft (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

Dem Beschwerdeführer ist durch die Vorlage des Gutachtens nicht gelungen, nachvollziehbar darzutun, dass eine höhere – als die vom Finanzamt angenommene Wertminderung – eingetreten ist.

Es besteht daher für das Bundesfinanzgericht kein Grund, von der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise zur Ermittlung der Wertminderung der gegenständlichen Liegenschaft durch Einräumung von Leitungsrechten abzugehen.

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Einwendung des Beschwerdeführers, die im Zuge der Beschwerdevorentscheidung nun zusätzlich angeführte Entschädigung des W-Kraftwerkes von 3.454,75 € hätte bereits bei der Wiederaufnahme aufgegriffen werden müssen, da erst bei Berücksichtigung im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung eine Verkürzung des Rechtsmittelweges erfolge und dies unzulässig sei, wird auf § 263 Abs. 1 BAO verwiesen. Nach dieser Bestimmung ist in der Beschwerdevorentscheidung, wenn die Bescheidbeschwerde weder als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (lit. a) noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist (lit. b), der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Abänderung des angefochtenen Bescheides „in jeder Richtung“ umfasst auch eine „Verböserung“ (vgl. zB VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082) sowie die (teilweise) Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 263 Rz 6).

Dem Finanzamt war es daher unbenommen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund der neuen Kontrollmitteilung zu erhöhen.

### **Zulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Fall wird über die Höhe des steuerfreien Anteils für Bodenwertminderung bei Einräumung von Leitungsrechten iZm § 21 EStG 1988 abgesprochen. Es handelt sich dabei um keine zu lösende Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab, die im Wege der freien Beweiswürdigung beurteilt wurden. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

