

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. AB und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Albert Salzmänn, Dr. O und Dipl.-Ing. Q in der Beschwerdesache XYZ, gegen die Bescheide des Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 21.5.2008 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 in der Sitzung am 10.12.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 6.6.2008 wird, soweit sich diese gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe für 2005 betragen:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	€ 199,50
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (SVA d. Bauern)	€ 6.302,88
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	€ 109.239,45
Gesamtbetrag der Einkünfte	€ 115.741,83
- Kirchenbeitrag	- € 47,00
Einkommen	€ 115.694,83
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	
$(115.694,83 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00 =$	€ 49.432,42
- Pensionistenabsetzbetrag	- € 400,00
Einkommensteuer 2005	€ 49.032,42

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt:

1.1. Erstbescheide vom 21.5.2008

Im Anschluss an ein Außenprüfungsverfahren gem. § 150 BAO wurden vom Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See (FA) am 21.5.2008 die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2006 erlassen. In der jeweiligen Bescheidbegründung wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Im undatierten Bericht über die Außenprüfung wird ausgeführt, dass der Beschwerdeführer (Bf.) am 13.4.2005 mit der M-GmbH (Nutzer) einen Vertrag über die zur Verfügungstellung von 37.360 m² landwirtschaftlich genutzter Fläche zum Zweck der Lagerung von Aushub- und Schüttmaterial abgeschlossen hat. Die Bestandsdauer ist darin mit einer Mindestlaufzeit von 5 Jahren vereinbart. Eine Verlängerung bei Zusatzzahlungen ist ebenfalls vorgesehen. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses hat laut Vertrag durch den Nutzer eine Rekultivierung des Grundstücks zu erfolgen.

Folgende Zahlungen sind laut Bericht über die Außenprüfung im Prüfungszeitraum geleistet worden:

am 4.10.2005	€ 109.239,45
am 26.1.2006	€ 11.967,15
am 27.2.2007	€ 12.685,18

Im Bericht wird weiter ausgeführt, dass nach Ansicht des FA diese Entgeltzahlungen für die Überlassung der Grundstücksflächen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen seien. Nach der land- u. forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung 2006 (bzw. LuF PauschVO 2001) seien jedoch derartige Einnahmen nicht abpauschaliert und daher gesondert im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft - nach Maßgabe des Zufließens - zu erfassen.

Eine Abwertung der Grundflächen bedingt durch die Lagerung des Aushubmaterials könne nicht ersehen werden, sodass die unter dem Titel "Abwertung der beanspruchten Fläche" erhaltenen Beträge ebenfalls in voller Höhe, ohne Berücksichtigung einer Wertminderung, im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen seien.

Im Bereich der pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei die betroffene Grundfläche aus dem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert herausgerechnet worden, und es sei daher der Ertrag aus dieser Fläche im pauschalierten Gewinn nicht mehr enthalten.

Im Betriebsprüfungsbericht werden die steuerlichen Auswirkungen wie folgt dargestellt:

Änderung der **gewinnerhöhenden Beträge**

betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	2005	2006
erhaltene Zahlung am 04.10.2005	109.239,45	
erhaltene Zahlung am 26.01.2006		11.967,15
Summe	109.239,45	11.967,15
abzüglich Umsatzsteuer (Netto-Methode)	-7.074,67	
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	102.164,78	11.967,15

Vor der Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide hat das FA eine Anfrage an den Bundesweiten Fachbereich gerichtet. Die Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen bildete die Grundlage für die in den angefochtenen Bescheiden vom FA vertretene Rechtsansicht.

1.2. Beschwerde vom 6.6.2008

Mit Schreiben vom 6.6.2008 erhob der Bf. Beschwerde gegen die streitanhängigen Einkommensteuerbescheide und begründet dies im Wesentlichen damit, dass zwar auch nach seiner Rechtsansicht die Entgeltzahlungen für die Überlassung von Grundstücksflächen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen seien, da diese mit dem pauschalen Gewinnprozentsatz nicht erfasst seien. Allerdings gelte das nicht für die vom Nutzer geleisteten "Entschädigungszahlungen", da es sich bei diesen Einnahmen um Entgelte handele, die für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse bezahlt würden. Solche Entgelte seien mit dem pauschalen Gewinnprozentsatz erfasst bzw. seien Entgelte für Bodenwertminderung generell steuerfrei.

Abpauschaliert und daher nicht gesondert steuerlich zu erfassen seien somit Zahlungen für "Ertragsentgang für die Abwertung der beanspruchten Fläche", "Ertragsentgang für die Nachentsteinung nach der Übergabe" und "Ertragsentgang für die Ablöse von Zäunen".

Die genannten Entschädigungszahlungen dienten ausschließlich dazu, diese künftigen, mit Sicherheit zu erwartenden Ertragsausfälle abzugelten. Darüber hinaus stellten Entgelte für die Ablöse von Zäunen Schadenersatz dar und seien somit nicht als Einkommen zu qualifizieren.

Die angefochtenen Bescheide werden vom Bf. ihrem gesamten Inhalt nach angefochten. Es wird der Antrag gestellt, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und die Einkommensteuer für 2005 und 2006 gemäß den abgegebenen Einkommensteuererklärungen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festzusetzen.

1.3. Beschwerdeergänzung vom 24.6.2008

Mit Schreiben vom 24.6.2008 ergänzte der Bf. sein Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Entschädigungszahlung für die Bodenwertminderung:

- Es werden vom Bf. wesentliche Verfahrensmängel geltend gemacht, weil das FA weder einen Lokalaugenschein durchgeführt noch das Gutachten des Grundsachverständigen der B-AG gewürdigt habe.
- Der Bf. verweist auf die Rz. 4179 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) aus der ersichtlich sei, dass Entschädigungen für Bodenwertminderung nur mit dem den gemeinen Wert des Grundes übersteigenden Betrag steuerpflichtig seien. Dazu führt der Bf. anhand von Erfahrungswerten (Grundpreise, Autobahnbau 1972, langjährige Erfahrung des Grundsachverständigen der B-AG) aus, dass eine beträchtliche Bodenwertminderung zweifelsfrei gegeben und die Entschädigung nicht über dem gemeinen Wert des Grundstücks gelegen sei.
- Der Bf. stellt weiter fest, dass der Einheitswert seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erst mit 1.1.2006 geändert worden und somit die Deponieflächen 2005 noch im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes beinhaltet gewesen sei. Mit Verweis auf Rz 4182 der EStR wird ausgeführt, dass Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse, soweit sie nicht das laufende Jahr betreffen und in einem Betrag zufließen, dann gesondert anzusetzen seien, wenn es aus diesem Grund zu einer Verminderung des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes gekommen sei. Da die Entschädigungszahlung für die Wertminderung des Grund und Bodens demnach in einem Jahr - und zwar im Jahr 2005 - in einem Betrag zugeflossen sei, der Einheitswert aber jedoch erst im Jahr 2006 geändert worden sei, sei laut EStR ein gesonderter Ansatz nicht vorzunehmen. Die EStR seien, um eine einheitliche bundesweite Verwaltungsübung zu gewährleisten, für das FA bindend.

Abschließend führt der Bf. aus, dass laut Auskunft der B-AG alle Finanzämter die Gutachten B-AG anerkennen würden, und die Entschädigungszahlungen für die Bodenwertminderung nicht zu versteuern seien.

1.4. Beschwerdevorentscheidung vom 27.9.2010

Mit Bescheid vom 27.9.2010 weist das FA die Beschwerde vom 6.6.2008, eingelangt am 18.6.2008, als unbegründet ab. Im Bescheid wird auf eine gesondert zugehende Begründung verwiesen.

Mit gleichem Datum wird diese gesonderte Begründung an den Bf. gerichtet. In dieser gesonderten Begründung wird sowohl der gesamte erhobene Sachverhalt als auch das bisherige Verwaltungsgeschehen wie folgt dargestellt und rechtlich gewürdigt:

1.4.1. Gesonderte Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 27.9.2010

Der Berufungswerber bezieht neben einer Pension der Sozialversicherungsanstalt der Bauern auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgte die Gewinnermittlung nach der LuF Pauschalierungsverordnung 2001 bzw. 2006. Da die Veranlagungsgrenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG nicht überschritten wurde, erfolgte keine Veranlagung dieser Einkünfte.

Im Rahmen einer die Jahre 2005 bis 2006 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer u.a. fest, dass Hr. T ein im Gemeindegebiet von K gelegenes landwirtschaftliches Grundstück der B-AG als Deponiefläche zur Lagerung von Aushub- und Schuttmaterial zur Verfügung gestellt habe. Nach Ansicht des Prüfers seien die dafür von der B-AG gezahlten Vergütungen nicht abpauschaliert, sondern gesondert unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft – nach Maßgabe des Zufließens – zu erfassen (siehe Tz 3 des Berichtes gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung).

Nach Abschluss der Prüfung erließ das Finanzamt einen Umsatzsteuerbescheid für 2005 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 auf Grundlage des vorgenannten BP Berichtes.

Gegen diese Änderungen erhob Hr. T fristgerecht Berufung.

Im vorliegenden Berufungsverfahren ist strittig, inwieweit Vergütungen für eine Grundstücksüberlassung zu Deponiezwecken für mehrere Jahre unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) steuerpflichtig sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft u.a. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (Z. 1). Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

Gemäß § 21 Abs. 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 u.a. auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb (Z. 1). Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücks erfolgt im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet (vgl. VwGH vom 24.05.1993, 92/15/0009).

Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen. Hingegen verbleibt die Grundstücksfläche weiterhin Betriebsvermögen, wenn sie nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeit anderweitig genutzt wird, beispielsweise als Schipiste

(vgl. VwGH vom 05.03.1981, 1404/80, und vom 19.02.1985, 84/14/ 0107). Wird daher die Nutzung eines Grundstückes als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH vom 24.05.1993, 92/15/0009).

Lt. Aktenlage ist Hr. T sen. grundbücherlicher Eigentümer der in der Katastralgemeinde xxx K, Ez y und Ez yy gelegenen Land- und Forstwirtschaft. Mit Datum 13.4.2005 wurde zwischen dem Berufungswerber und der M-GmbH folgendes Übereinkommen abgeschlossen:

Der unterzeichnete Grundeigentümer schließt mit der M-GmbH als Vertreterin der B-AG, diese gemäß § 11 B-AG Ermächtigungsgesetz, BGBl 1997/113, als gesetzliche Vertreterin des Bundes, nachstehendes

Übereinkommen

über die umseitig beschriebene Grundeinlöse wie folgt:

- 1. Die angeführte Entschädigung wird von beiden Vertragsteilen als endgültig anerkannt und wird beiderseits auf einen späteren Zahlungsausgleich ausdrücklich verzichtet.*
- 2. Verlängert sich die Grundbeanspruchung über die vereinbarte Dauer von 5 Jahren ab Baubeginn, so gebührt dem Grundeigentümer eine Pauschalentschädigung von € 11.967,15 für jedes weitere begonnene Jahr. Obiger Betrag ist binnen 6 Wochen, gerechnet ab dem ersten Tag des Anspruches, an den Grundeigentümer auszubezahlen. Die Grundinanspruchnahme ist mit der Renaturierung (Humusierung) der beanspruchten Fläche abgeschlossen.*
- 3. Die Vertragsteile erklären sich mit der von den Sachverständigen ermittelten Entschädigung einverstanden.*
- 4. Der Grundeigentümer erhebt gegen die sofortige Inangriffnahme der Bauarbeiten keine Einwendungen.*
- 5. Die Herstellung der Zufahrten erfolgt durch die M-GmbH.*
- 6. Die betroffenen Grundflächen sind vor der Inanspruchnahme durch die M-GmbH zu vermessen und in Abstimmung mit den Grundeigentümern zu vermarken. Nach Abschluss der Arbeiten sind die betroffenen Grundflächen wiederum vermessen und vermarktet an die Grundeigentümer zurückzustellen.*
- 7. Vor dem Abschieben der Humusschicht ist diese nach Grundstücken getrennt zu vermessen, die Humusmenge pro Grundstück schriftlich festzuhalten und dem Grundeigentümer mitzuteilen. Nach Fertigstellung der Arbeiten ist die Humusschicht in etwa der ursprünglich festgestellten Menge entsprechend wieder aufzubringen. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass durch die Erdbewegungen Humus verloren gehen wird und die Zufuhr von zusätzlichem Humus durch die B-AG nicht vorgesehen ist. Die Humuslagerung erfolgt entsprechend der einschlägigen Ö-Norm.*

8. Vor dem Aufbringen der Humusschicht ist der Boden tiefenzulockern. Die betroffenen Grundflächen sind vor Rückgabe an den Grundeigentümer zwei Mal zu entsteinen. Die erste Entsteinung hat nach dem Aufbringen der Humusschicht zu erfolgen, die zweite ca. 8 Wochen nach dem Einsäen.
Die Einsaat hat vor dem 30.6. zu erfolgen, damit ein optimales Anwachsen der Grünfläche gewährleistet wird. Erfolgt die Einsaat erst nach dem 30.6. verlängert sich die vorübergehende Inanspruchnahme der Grundflächen um ein weiteres Jahr.
Bei der Einsaat ist ein qualitativ hochwertiger Samen (z.B. „Dauerwiese“) zu verwenden.
9. Der Ausschreibungstext betreffend die Herstellung und Rückgabe der betroffenen Grundflächen ist mit einem Vertreter der Salzburger Landwirtschaftskammer, in sämtlichen Belangen die Grundeigentümer betreffend, abzustimmen.
10. Die Rücknahme der betroffenen Grundflächen erfolgt durch die rechtskräftige Unterfertigung einer „Freilassungserklärung“ durch den Grundeigentümer. Sind die Grundflächen nach den Bestimmungen dieser Vereinbarung wiederhergestellt, darf die Unterschrift nicht verweigert werden.
11. Kommt es wegen der Grundinanspruchnahme zu einer Rückforderung von ÖPUL-Förderungen wegen der Nichterfüllung der Förderungsrichtlinien durch die Flächenverkleinerung, so wird der Grundeigentümer diesbezüglich von der M-GmbH im Vollmachtsnamen der B-AG, diese für die Republik Österreich schad- und klaglos gehalten. Der Grundeigentümer hat die durch die Grundeinlöse wegfallenden Förderflächen der Förderstelle (AMA) zu melden.
12. Der Grundeigentümer erklärt in Bezug auf das gegenständliche Projekt rechtsverbindlich, gegen die Erteilung der wasserrechtlichen Bewilligung sowie gegen die Erteilung sonstiger für den Bau der Straßenanlage bundes- oder landesrechtlich erforderlicher Bewilligungen keinen Einwand zu erheben.
13. Sollte der Grundeigentümer Grundstücke oder Grundstücksteile, die mit den eingelösten Grundflächen im Zusammenhang stehen, an Dritte veräußern, verpflichtet er sich, sämtliche Pflichten aus diesem Übereinkommen an den Erwerber zu überbinden.
14. Dieses Übereinkommen wird für die M-GmbH erst wirksam bzw. rechtsverbindlich, wenn
- a. die Verordnung gemäß § 4 Bundesstraßengesetz 1971 für die Trasse der A10 Tauernautobahn, 2. Röhre Tauerntunnel in Kraft getreten ist
 - b. sämtliche von der Deponie K betroffenen Grundeigentümer mit der M-GmbH ein Grundeinlöseübereinkommen rechtskräftig abgeschlossen haben.
15. Die Gesamtentschädigung wird in 5 Raten, verzinst mit 2% per anno, ausbezahlt. Die erste Rate der Entschädigung ist binnen 4 Wochen nach Rechtskraft der Verordnung gemäß § 4 Bundesstraßengesetz 1971 für die Trasse der A10 Tauernautobahn, 2. Röhre Tauerntunnel zur Zahlung fällig. Die restlichen vier Raten werden jeweils bis zum 31. Jänner der Folgejahre (voraussichtlich 1/2006 und 1/2007 usw.) in der unten vereinbarten Höhe bezahlt.

1. Rate:	€ 109.239,45
----------	--------------

2. Rate:	€ 11.967,15
3. Rate:	€ 12.685,18
4. Rate:	€ 12.445,84
5. Rate:	€ 12.206,49
Name des Geldinstituts:	J
Bankleitzahl:	JJ
Konto Nr	JJJ

16. Der Grundeigentümer wird ausdrücklich auf sein Rücktrittsrecht nach § 3 KSchG hinwiesen. Demnach hat der Grundeigentümer das Recht, von diesem Übereinkommen binnen einer Woche zurückzutreten. Die Frist beginnt mit dem Tag der allseitigen Unterfertigung dieses Übereinkommens, nicht aber vor Aushändigung der Vertragsurkunde an den Grundeigentümer zu laufen. Die Rücktrittserklärung bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Zur Einhaltung der Frist genügt das rechtzeitige Datum des Poststempels.

Salzburg, am 13.04.2005

K , am 13.04.2005

M-GmbH der Grundeigentümer
im Vollmachtsnamen der B-AG

Konkret handelt es sich bei der vorliegenden Fläche im Gesamtausmaß von 37.360 m² um zwei im Ortsgebiet von K gelegene Liegenschaften in der Nähe der Tauernautobahn mit der Grst.Nr. 188 inliegend in Ez 70 sowie mit der Grst.Nr. 189 in Ez 174. Nach einer diesem Übereinkommen angeschlossenen Aufstellung der M-GmbH errechnet sich der gesamte Entschädigungsbetrag mit € 157.108,07, der in folgenden Teilbeträgen an Hrn. G (Anmerkung: richtig wohl " T ") zur Auszahlung gelangte:

05.10.2005	€ 109.239,45
27.01.2006	€ 11.967,15
28.02.2007	€ 12.685,18
01.02.2008	€ 12.445,84

Der Prüfer behandelte im Rahmen der pauschalierten Gewinnermittlung die gesamten von der M-GmbH für die Grundstücksnutzung bezahlten Vergütungen als steuerpflichtige Einkünfte nach § 21 EStG, wobei der auf diese verpachteten Flächen entfallende Einheitswert ausgeschieden wurde (siehe Darstellung unter Tz 2 des Berichtes der Außenprüfung).

	2005	2006
erhaltene Zahlungen	109.239,45	11.967,15

- USt	- 7.074,67	0,00
gewinnerhöhende Beträge bei L + F	102.164,78	11.967,15

Im gesamten Zeitraum der Grundstücksvermietung an die M-GmbH (seit 13.4.2005 bis dato) sind diese Flächen auf den Grst.Nr. 188 und 189 einer landwirtschaftlichen Nutzung entzogen.

Da durch die ganzjährige Deponierung von Aushubmaterial während der Streitjahre jegliche landwirtschaftliche Nutzung dieses Grundstücks ausgeschlossen ist und diese Flächen vom Prüfer auch bei der pauschalierten Gewinnermittlung ausgeschieden wurden, ist es nicht nachvollziehbar, weshalb nur ein Teil des von der M-GmbH bezahlten Nutzungsentgeltes steuerpflichtig sein sollte. Auch wenn dieses Nutzungsentgelt lt. einer Aufstellung der M-GmbH nach bestimmten landwirtschaftlichen Kriterien errechnet und das Entgelt als Entschädigung bezeichnet wird, so handelt es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um einen Mieterlös, der gleich wie bei der Vermietung einer Liegenschaft in voller Höhe steuerpflichtig ist. Mangels einer landwirtschaftlichen Nutzung dieser Flächen über einen Zeitraum von mehreren Jahren erscheint daher der Ansatz eines Teiles des Entgeltes für Bodenwertminderung (= steuerfrei) nicht gerechtfertigt.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen in der Berufung nichts zu ändern. Nach Ansicht von Hrn. G (Anmerkung: richtig wohl "T") wären Entgeltzahlungen für die Überlassung von Grundstücksflächen im Rahmen der Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft zu erfassen, da diese Entgelte mit dem pauschalen Gewinnprozentsatz nicht erfasst seien. Allerdings müsse beachtet werden, dass lediglich jene Entgeltsbestandteile, welche für die Rechtseinräumung gewährt würden, nicht abpauschaliert wären. Dieser für die Rechtseinräumung dh. für die Überlassung von Grund und Boden an die B-AG für vorübergehende Deponie erhaltene Betrag sei auch ordnungsgemäß in der Steuererklärung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Jahre 2005, somit im Jahr des Zuflusses erklärt worden. Zu den restlichen Entschädigungszahlungen wäre festzustellen, dass es sich hierbei um nicht gesondert zu erklärende Einnahmen handle, zumal Entgelte, die für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernis bezahlt werden, mit dem pauschalen Gewinnprozentsatz erfasst seien und Entgelte für Bodenwertminderung steuerfrei wären. Abpauschaliert und daher nicht gesondert steuerlich zu erfassen seien somit die Zahlungen für Ertragsausfall, Ertragsentgang für die Abwertung der beanspruchten Fläche, Ertragsentgang für die Nachentsteinung nach der Übergabe und Ertragsentgang für die Ablöse von Zäunen. Die massiven Ertragsausfälle aus den überlassenen Flächen für die vorübergehende Deponie würde sich dadurch ergeben, dass es bei den betroffenen Grundflächen zu einer dauernden Bonitätsminderung komme, dies verursacht durch die Bodenverdichtung bei der Schotterablagerung. Die hierfür gewährten Entschädigungszahlungen seien auch so verrechnet worden. Zu beachten wäre in diesem Zusammenhang insbesondere, dass es sich bisher um landwirtschaftlich genutzte Flächen handle, welche umweltgerecht gemäß „ÖPUL österreichisches Programm für umweltgerechte Landwirtschaft“ bewirtschaftet wurden und der Boden bei dieser Form der land-wirtschaftlichen Bewirtschaftung nicht

bzw. kaum verdichtet sei. Nachdem die Flächen jedoch für Deponiezwecke genutzt werden, würde es zu einer massiven Bodenverdichtung kommen, welche einen massiven negativen Einfluss im Sinne von dauernden und zukünftigen Ertragsausfällen zur Folge haben werde.

Die bezahlten Entschädigungen dienten ausschließlich dazu, diese künftigen mit Sicherheit zu erwartenden Ertragsausfälle abzugelten. Entgelte für die Ablöse von Zäunen würden Schadenersatz darstellen und wären somit nicht als Einkommen zu qualifizieren.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 24.6.2008 wird von Hrn. T vorgebracht, dass die Entschädigung für Bodenwertminderung, die den gemeinen Wert des Grund und Bodens übersteige, erst mit dem übersteigenden Betrag steuerpflichtig sei (siehe Rz 4179 EStR).

Lt. Berechnung der B-AG werde ein Betrag von € 80.448,- für die Bodenwertminderung bezahlt. Das von der Bodenwertminderung betroffene Grundstück weise eine Gesamtfläche von 33.520 m² auf. Das ergäbe einen Quadratmeterpreis von € 2,40. Der Quadratmeterpreis für eine landwirtschaftliche Fläche in K in dieser Beschaffenheit betrage mindestens € 6,- pro m². Nach Beendigung der Nutzung als Deponie sei der Boden derart verdichtet (Befahren durch schwere Baufahrzeuge, tonnenschweres Deponiegut), dass sich der gemeine Wert des landwirtschaftlichen Grundstückes jedenfalls um € 2,40 verringere. Die B-AG habe den Boden bereits vor der Ablagerung des Aushubmaterials mittels schwerer Rüttelwalze verdichtet, um so eine größere Kubatur zu erlangen. Der Prüfer habe eine Besichtigung der Deponie im Rahmen der Schlussbesprechung abgelehnt. Somit werde zur Verdeutlichung der Situation festgehalten, dass es sich nicht etwa um die Ablagerung einiger Fuhren Schotter handle, sondern die gesamte Fläche bis zu einer Höhe von teilweise 50 m aufgeschüttet wurde. Dass eine derartige Belastung den Boden nachhaltig abwerte, sei auch daraus ersichtlich, dass Flächen, welche zu einem wesentlich geringeren Ausmaß beim Autobahnbau 1972 mit Aushubmaterial belastet wurden, noch heute, also mehr als 30 Jahre danach, nicht den Ertrag der unbelasteten Flächen abwerfen würden.

Weiter wäre anzumerken, dass die Entschädigungszahlungen für die Wertminderung von der B-AG aufgrund einer Berechnung des Grundsachverständigen der B-AG ermittelt worden seien. Aufgrund der langjährigen Erfahrung werde wohl die B-AG und der Sachverständige klare und eindeutige Richtsätze für die jeweiligen Entschädigungszahlungen anwenden. Der jeweilige Landwirt könne nur annehmen oder ablehnen, wobei sich der Landwirt bezüglich der Entschädigungszahlungen sehr wohl an Ertragsausfall und am Wertverlust seines Grundstückes orientiere.

Wie bereits vorhin ausgeführt, ist für den gesamten Zeitraum der gegenständlichen Deponierung des Aushubmaterials (also für einen Zeitraum von 5 Jahren) jegliche landwirtschaftliche Nutzung dieser Flächen gänzlich ausgeschlossen, weshalb die aus dieser Grundstücksüberlassung erzielten Erlöse somit in voller Höhe steuerpflichtig sind.

Vom Berufungswerber wird überdies eingewendet, dass die Entschädigungszahlungen iHv € 80.448,- für die Bodenwertminderung im Jahre 2005 geflossen sei, der Einheitswert jedoch erst mit Wirksamkeit zum 1.1.2006 geändert worden wäre.

Wie aus dem Feststellungsbescheid vom 24.11.2006 (EW-AZ XY) hervorgeht, wurden zum 1.1.2006 Teilflächen aus den Grundstücksnummern 188, 189 (Deponieflächen) und 194/2 (Grund und Boden EW AZ XZ) je KG K als Grundvermögen bewertet und somit eine Fläche von 37.350 m² aus dem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert ausgeschieden. Der um diese Deponieflächen verringerte Einheitswert für die gegenständliche Land- und Forstwirtschaft (EW-AZ XY) wird in diesem Feststellungsbescheid mit € 5.600,- ermittelt. Auch wenn dieser Einheitswertbescheid erst mit Wirkung 1.1.2006 zur Änderung gelangte, setzte der Prüfer dennoch diesen verringerten Einheitswert (nämlich € 5.600) bereits bei der Ermittlung der pauschalierten L + F Einkünfte des Jahres 2005 an (siehe Tz 2 – Darstellung der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft).

Die vorliegende Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

1.5. Vorlageantrag vom 21.10.2010

Mit Schreiben vom 21.10.2010 beantragt der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG). Gleichzeitig wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Im Vorlageantrag führt der Bf. aus, dass es sich bei der Zahlung für den Wertverlust um keine Pachtzahlungen, welche den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wären, handele, sondern um Entschädigungszahlungen für eine real eingetretene Bodenwertminderung, welche steuerfrei sei. Der Bf. verweist in diesem Zusammenhang auf die Rz 4174 und 5172 der EStR.

Betreffend der pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2005 stellt der Beschwerdeführer fest, dass zwar die Deponiefläche bei der Berechnung für 2005 "herausgerechnet" worden sei. Da aber der Einheitswertbescheid erst mit 1.1.2006 geändert wurde und der Einheitswert stichtagsbezogen ermittelt werde, könne dieser "nicht auf rückwirkende Jahre angerechnet" werden. Schon daraus ergebe sich die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2005.

Die Deponiefläche sei lediglich für die Zeit des Tunnelbaus und der Deponierung von Aushubmaterial und keines Falls auf Dauer der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen. Es sei immer geplant gewesen, die Deponieflächen später wieder landwirtschaftlich zu nutzen. Dies sei auch der Vereinbarung 13.4.2005 zu entnehmen. Insbesondere ginge dies aus der Verpflichtung des Nutzers, auf der Deponiefläche wieder eine Humusschicht aufzubringen, den Boden tiefenzulockern und einzusäen (Punkt 8 der Vereinbarung), hervor.

Weiter beantragt der Bf. die Einvernahme eines (noch) nicht namentlich genannten Sachverständigen der B-AG als Zeugen oder Auskunftsperson. Darüber hinaus wird vom Bf. festgestellt, dass das Gutachten der B-AG in der Beschwerdeverentscheidung nicht gewürdigt worden sei.

1.6. Vorlage an das BFG am 13.12.2010

Mit Vorlagebericht vom 9.12.2010, eingelangt am 13.12.2010, legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

1.7. Augenschein am 7.11.2013

Am 7.11.2013 wurde vom BFG ein Augenschein an der Deponie in K durchgeführt. Neben dem Bf. und den Vertretern des FA war der Sohn des Bf. anwesend, welcher 2009 den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Bf. übernommen hat.

Im Zuge des Augenscheins wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

- Zum Zeitpunkt des Augenscheins waren ca. 25 % der ursprünglichen Deponiefläche renaturiert. Ca. 75 % der Fläche wurden weiterhin als Deponie genutzt.
- Die teilweise Renaturierung fand im Sommer 2010 statt. Eine Freilassungserklärung im Sinne des Punkt 10 des Übereinkommens vom 13.4.2005 wurde bisher nicht erstellt.
- Am 8.3.2013 wurde zwischen dem Sohn des Bf. und dem Nutzer ein Zusatz-Übereinkommen abgeschlossen, in welchem die Nutzung der Deponiefläche bis mindestens 31.12.2017 vereinbart wurde und dem Nutzer ein einseitiges Verlängerungsrecht eingeräumt wurde. Dieses Zusatz-Übereinkommen samt Verlängerungsmöglichkeit dient der Abwicklung des Bauvorhabens "Einhausung der Autobahn im Bereich K " (zum detaillierten Inhalt des Zusatz-Übereinkommens siehe Punkt 1.8.).
- Die zum Zeitpunkt des Augenscheins nicht renaturierte Deponiefläche (= 75% der Gesamtfläche) wird somit von Sommer 2005 bis voraussichtlich Ende 2017 durchgehend als Deponie genutzt werden. Eine einseitige Verlängerungsmöglichkeit für den Nutzer über den 31.12.2017 hinaus ist vertraglich vorgesehen.
- Die zum Zeitpunkt des Augenscheins renaturierte Deponiefläche (= 25 % der Gesamtfläche) wurde von Sommer 2005 bis Sommer 2010 für Deponiezwecke genutzt. Seit Sommer 2010 wird versucht, durch Düngung und Mahd wieder eine landwirtschaftliche Nutzung zu ermöglichen. Zum Zeitpunkt des Augenscheins bestand die renaturierte Fläche aus einem hochverdichteten Boden, auf welchem sich spärlicher Graswuchs zeigte. Der Ertrag dieser Flächen beläuft sich laut Bf. und dessen Sohn jedenfalls unter 10 % des Niveaus vor der Nutzung als Deponie und sei damit vernachlässigbar. Darüber hinaus ist die renaturierte Fläche ebenfalls vom Zusatz-Übereinkommen umfasst und steht somit dem Nutzer jederzeit als Deponiefläche zur

Verfügung. Auch wenn zum Zeitpunkt des Augenscheins laut Bf. nicht mit einer solchen Nutzung zu rechnen war, so wurde die renaturierte Fläche wiederholt durch das Befahren mit Baumaschinen beeinträchtigt.

- Aufgrund der Nutzungsüberlassung der Deponiefläche mussten vom Bf. und dessen Sohn ca. 5 Hektar Wiesen zusätzliche gepachtet werden und jährlich Heu um bis zu € 2.000,00 zugekauft werden, um die notwendige Futtermenge für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sicherzustellen.

- Abschließend führt der Bf. und dessen Sohn aus, dass die Zahlungen der B-AG für die Entwertung des Grundes und für den Ertragsausfall der nächsten Jahrzehnte geleistet wurden. Der im Gutachten der B-AG (erstellt von Dipl.-Ing. R) angeführte m²-Preis sei richtig und werde auch von der Gemeinde und der Landwirtschaftskammer bestätigt. Aktuell würden m²-Preise in Höhe von € 5,00 bis € 7,00 für gleichwertige Grundflächen bezahlt.

- Die Vertreter des FA führen abschließend aus, dass aufgrund des Augenscheins feststünde, dass die fragliche Fläche bisher 8 Jahre durchgehend als Deponie genutzt worden sei und zumindest über weitere 4 Jahre genutzt werde. Bei einer mindestens 12-jährigen Nutzung als Deponie könne nach Ansicht des FA nicht mehr von einer vorübergehenden Nutzung von land- und forstwirtschaftlichem Grundvermögen ausgegangen werden.

Hinsichtlich der vom Bf. und dessen Sohn genannten m²-Preise führen die FA-Vertreter aus, dass diese m²-Preise im Widerspruch zur Kaufpreissammlung des FA stünden. In dieser fänden sich durchgängig (mit einer Ausnahme) m²-Preise von maximal € 1,00 für Grünflächen.

1.8. Zusatz-Übereinkommen vom 8.3.2013

Mit Notariatsakt vom 20.11.2008 wurde der land- und forstwirtschaftliche Betrieb vom Bf. an seinen Sohn, MT jun., übertragen. Für die Jahre 2009 bis einschließlich 2013 erfolgte die Bezahlung samt Nutzungsverlängerung auf Grundlage des Übereinkommens vom 13.4.2005.

Am 8.3.2013 wurde zwischen dem nunmehrigen Grundeigentümer, Herrn MT jun., und der M-GmbH (im Vollmachtsnamen der B-AG) ein Zusatz-Übereinkommen mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

Herr MT schließt mit der Republik Österreich (Bund/Bundesstraßen-verwaltung), gemäß § 11 B-AG-Ermächtigungsgesetz, BGBl I Nr. 113/1997 vertreten durch die B-AG (B-AG), FNXXXXXa, W1, diese vertreten durch die M-GmbH, FNXXXXXXd, W2, nachstehendes Zusatzübereinkommen zum Vertrag vom 13. April 2005.

Auf Grundlage der neuesten Planungen kann die Dauer der Beanspruchung für die vorübergehend beanspruchten Flächen A10 Tauernautobahn, 2. Röhre Tauerntunnel, Deponie K mit 31. Dezember 2017 begrenzt werden. Deshalb ist gemäß Vertrag vom

13.4.2005 die bis dahin noch offene Gesamtentschädigung, verzinst mit 2% per anno, auszubezahlen.

Es wird Ratenzahlung vereinbart. Die erste Rate der Entschädigung ist im Jänner 2014 zur Zahlung fällig. Die restlichen 3 Raten werden jeweils bis zum 31. Jänner der Folgejahre in der unten vereinbarten Höhe bezahlt:

1. Rate - Jänner 2014	€ 11.967,15
2. Rate - Jänner 2015	€ 12.685,18
3. Rate - Jänner 2016	€ 12.445,84
4. Rate - Jänner 2017	€ 12.206,49

Name des Geldinstituts: Z

Bankleitzahl: ZZ

Kontonummer: ZZZ

Verlängert sich die Grundbeanspruchung wider Erwarten über die vereinbarte Dauer, folglich über den 31. Dezember 2017 hinaus, so gebührt dem Grundeigentümer eine Pauschalentschädigung von € 11.967,15 für jedes weitere begonnene Kalenderjahr. Der Pauschalbetrag ist mit dem Verbraucherpreisindex 2010 ausgehend vom Jänner 2013 wertgesichert.

Der Grundeigentümer wird ausdrücklich auf sein Rücktrittsrecht nach § 3 KSchG hingewiesen. Demnach hat der Grundeigentümer das Recht, von diesem Übereinkommen binnen einer Woche zurückzutreten. Die Frist beginnt mit dem Tag der allseitigen Unterfertigung dieses Übereinkommens, nicht aber vor Aushändigung der Vertragsurkunde an den Grundeigentümer zu laufen. Die Rücktrittserklärung bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Zur Einhaltung der Frist genügt das rechtzeitige Datum des Poststempels.

Festgestellt wird, dass die übereinkommensgegenständlichen Grundstücksflächen gemäß § 30 Abs. 2 EStG zur Abwendung eines sonst notwendigen Verfahrens nach dem Bundesstraßengesetz 1971 beansprucht werden. Die Errichtung dieses Vertrages erfolgt demnach zwingend notwendig im Rahmen des bzw. zur Durchführung des oben angeführten Straßenbauprojektes.

Sämtliche sonstigen im Vertrag vom 13.4.2005 getroffenen Vereinbarungen bleiben weiter aufrecht.

Salzburg, am 8.3.2013

K, am 6.3.2013

M-GmbH
im Vollmachtsnamen der B-AG

Der Grundeigentümer

1.9. Stellungnahme des Bf. zum Aktenvermerk über den Augenschein

Mit Schreiben vom 15.11.2013, persönlich eingebracht am 22.11.2013, nimmt der Bf. innerhalb der eingeräumten Frist Stellung zum Aktenvermerk über den Augenschein.

Im ersten Punkt der Stellungnahme führt der Bf. aus, dass er die während des Augenscheins von Vertretern des FA geäußerte Rechtsmeinung, die Verwendung von ursprünglich landwirtschaftlich genutzten Flächen als Deponie über einen Zeitraum von bisher 8 Jahren könne keine vorübergehende Verwendung darstellen, nicht teile. Vielmehr liege der Grund für die Überschreitung des ursprünglichen Zeitraums von 5 Jahren an den schwierigen Umständen im Zuge der Errichtung der zweiten Tunnelröhre. Aus der Sicht des Bf. seien ausschließlich die Umstände des Jahres 2005 heranzuziehen. Dass sich die Umstände geändert hätten, könne man nicht dem Bf. anlasten, weil dieser keinen Einfluss darauf hatte. Zur Untermauerung dieses Rechtsstandpunktes wird auf eine VwGH-Entscheidung iZm einem U-Bahn-Bau (lt. Bf. vom 4.7.1994) verwiesen.

Weiter führt der Bf. im ersten Punkt seiner Stellungnahme aus, dass ein weiteres Indiz für eine anderweitige Nutzung als landwirtschaftliche Fläche lt. Rechtsprechung des VwGH auch die zukünftigen Verwertungsmöglichkeiten seien. Wie beim Lokalaugenschein festgestellt wurde, sei 1/4 der Deponiefläche wieder renaturiert worden und werde vom Bf. landwirtschaftlich genutzt. Beim Freiwerden der restlichen Fläche beabsichtigt der Bf., auch diese wieder ausschließlich landwirtschaftlich zu nutzen. Darüber hinaus seien vom Bf. in den letzten Jahren beträchtliche Mittel zur Modernisierung seiner Landwirtschaft eingesetzt worden (Laufstall etc), um überhaupt die Landwirtschaft erhalten zu können. Es sei daher nach Freiwerden der Deponiefläche eine andere Nutzung als eine landwirtschaftliche ausgeschlossen.

Darüber hinaus merkt der Bf. im ersten Punkt seiner Stellungnahme an, dass nach dem Vertragsabschluss im Jahr 2005 die Deponieflächen von ihm bis zur Auffahrt der ersten Bagger und LKW noch landwirtschaftlich genutzt worden seien. Die Zahlung für die Bodenwertminderung sei noch im Jahre 2005 erfolgt und zwar im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Auf die Ausführungen dazu in der Beschwerde werde verwiesen.

Im zweiten Punkt seiner Stellungnahme führt der Bf. aus, dass die Angaben der Vertreter des FA hinsichtlich des Verkehrswertes der Deponiefläche nicht zutreffend seien. Die vom FA dargelegten m²-Preise für Grünland in Höhe von durchschnittlich € 1,00, welche sich aus der nicht näher erläuterten und damit nicht nachvollziehbaren Kaufpreissammlung des FA ergäben, seien realitätsfern und gänzlich unbegründet.

Vielmehr ergebe sich aus dem Gutachten der B-AG, dass der m²-Preis bei € 6,40 liege, was auch den Erfahrungswerten des Bf. von € 5,00 bis € 7,00 entspreche. Da bereits vor 30 Jahren im Zuge der Errichtung der ersten Tunnelröhre für Grünfläche ein m²-Preis von € 2,00 bezahlt worden sei, könne der vom FA angenommene Verkehrswert nicht stimmen.

Weiter führt der Bf. im zweiten Punkt aus, dass der Betriebsprüfer die Deponiefläche trotz Aufforderung nicht einmal besichtigt habe. Es sei weder ein Gegengutachten noch eine Stellungnahme zur vorliegenden Wertermittlung erstellt worden. Der Hinweis auf eine offensichtlich vorhandene Kaufpreissammlung sei wohl kein taugliches

Mittel, die Bodenwertminderung anzuzweifeln. Der Bf. sehe darin einen eindeutigen Verfahrensmangel.

Die B-AG habe ausgehend von einem fremdüblichen m²-Preis die Bodenwert-minderung festgestellt. Diese Bodenwert-minderung von ca. € 2,40 entspreche wohl der tatsächlichen Wertminderung, die sich bei einem Verkauf dieser Flächen ergeben würde. Der Bf. weist darauf hin, dass er auf die Vertragsgestaltung keinen Einfluss gehabt habe.

Abschließend führt der Bf. aus, dass die von der B-AG berechneten Bodenwert-minderungen bisher von den Finanzämtern anerkannt worden und die Entschädigungszahlungen für die Bodenwertminderung nicht zu versteuern gewesen seien. Der Bf. hoffe, dass diese Vorgangsweise im Sinne einer Gleichbehandlung auch auf ihn zutreffen werde. Der Bf. wäre im Übrigen aufgrund seiner Einkommensverhältnisse gar nicht in der Lage, eine etwaige Steuernachzahlung leisten zu können.

Auch sei der Bf. nicht darüber informiert gewesen, dass im Zuge des Lokalaugenscheines auch eine Befragung stattfinde. Hätte der Bf. dies gewusst, hätte er jedenfalls einen rechtlichen Vertreter bzw. Steuerberater der B-AG beigezogen.

Auch in Anbetracht der nunmehr überlangen Verfahrensdauer und der Ungewissheit, die für ihn seit Jahren eine ungeheure große Belastung darstelle, ersucht der Bf. um eine faire und wohlwollende Entscheidung.

Der Stellungnahme war ein Findok-Ausdruck der UFS-Berufungsentscheidung vom 22.12.2003, RV/0118-K/02 beigelegt.

1.10. Telefongespräch mit Herrn S am 25.11.2013

Am 25.11.2013 fand ein Telefongespräch mit Herrn S statt. Bei Herrn S handelt es sich um jenen Mitarbeiter der M-GmbH, der für die Ausgestaltung und den Abschluss der Übereinkommen mit dem Bf. bzw. dessen Sohn zuständig war. Sowohl das Übereinkommen vom 13.4.2005 als auch das Zusatz-Übereinkommen vom 8.3.2013 wurden von Herrn S als Vertreter der "M-GmbH im Vollmachtsnamen der B-AG" unterfertigt.

Über das Telefonat wurde am selben Tag ein Aktenvermerk mit folgendem Inhalt erstellt:

Betreff: Aktenvermerk über Telefonat mit S von der B-AG am 25.11.2013 von ca. 10.30 Uhr bis 11.07 Uhr

Heute wurde ich von der Geschäftsstelle informiert, dass Herr S von der B-AG um Rückruf in Sachen T ersucht hat. Es handelt sich dabei um die RV/0722-S/10. Dieser Rückruf wurde von mir um ca. 10.30 getätigt. Dieser Aktenvermerk fasst den Inhalt des Gespräches zusammen:

Herr S gibt bekannt, dass er meine Telefonnummer von Herrn T jun. (= Sohn des Berufungswerbers) erhalten hat. Grundsätzlich sei die B-AG weder als Partei noch als möglicher „Betroffener für eine etwaige Steuernachzahlung von Herrn T sen.“

Verfahrensbeteiligter. Jedoch wird die UFS-Entscheidung für andere Bauvorhaben (namentlich aktuell die S 10) von großer Bedeutung sein. Insbesondere stellt sich für die B-AG die Frage, inwieweit zukünftig Entschädigungszahlungen für Bodenwertminderungen von der Finanzverwaltung steuerpflichtig behandelt werden. Daher war die B-AG auch bisher im laufenden Verfahren unterstützend bei der Erstellung der Schriftsätze des Berufungswerbers tätig.

Herr S ersucht um Abhaltung eines Erörterungstermins, zu dem der Vertreter der B-AG eingeladen werden möge. Aus der Sicht der B-AG erscheint es zweckmäßig, alle Argumente vor Erlassung der Entscheidung zu erörtern, um eine umfassende Entscheidung zur vorliegenden Rechtsfrage bereits auf UFS-Ebene zu ermöglichen. Darüber hinaus kündigt S eine Stellungnahme des Steuerberaters der B-AG zur gegenständlichen Thematik samt gutachterlichen Ausführungen zu den im Verfahren angeführten Preisen zu Grund und Boden an.

Im Gespräch wurde von S der bisher erhobene Sachverhalt bestätigt, allerdings erstmals der Aspekt der drohenden Enteignung eingebracht. Aus den Erfahrungen der Vergangenheit (Autobahnbau A 10) war die B-AG bestrebt, einvernehmliche Vereinbarungen mit den Land- und Forstwirten entlang der Autobahn zu treffen. Allerdings wurden diese Vereinbarungen von der B-AG als Vertreterin des Bundes abgeschlossen. Der B-AG war zu jedem Zeitpunkt bewusst, dass für den Fall des Scheiterns der Verhandlungen ein Enteignungsverfahren einzuleiten sei, welches aufgrund der vorliegenden Umstände auch bewilligt worden wäre.

Aufgrund der genannten historischen Erfahrungen und dem Umstand, dass eine Enteignung nur für die Mindestdauer (vermutlich 5 Jahre) möglich gewesen wäre, hat man alles versucht um Vereinbarungen abzuschließen, ohne eine etwaiges Enteignungsverfahren anzudrohen oder auch nur anzusprechen. Dies sei mit dem Abschluss der Vereinbarung im Jahr 2005 gelungen.

Die vereinbarten Entschädigungszahlungen haben sich zwar im oberen Bereich bewegt, diese zeigten aber ausschließlich die vorliegende Marktsituation. Auch wenn die Entschädigungszahlungen vermutlich über Jahrzehnte nicht als Ertrag aus den Grundflächen erwirtschaftet hätte werden können, musste mit den festgesetzten Werten der Marktlage und damit der praktischen Unverkäuflichkeit der Liegenschaften Rechnung getragen werden.

Die Vereinbarung hatte zwar eine Grundlaufzeit von 5 Jahren, war aber so abgefasst, dass die B-AG die Laufzeit einseitig auf unbestimmte Zeit verlängern konnte, was auch bis zum heutigen Tag geschah (Ergänzungs-Vereinbarung wurde 2013 mit Mindestlaufzeit bis 2017 abgeschlossen). Dies war deshalb von Bedeutung, weil schon 2005 der B-AG bekannt war, dass das deponierte Material für die Einhausung von K benötigt wird und eine vielleicht nur 5-jährige Enteignung dazu führen könnte, dass nach Ablauf dieser Frist das gesamte Material abtransportiert hätte werden müssen. Auch müsste die B-AG nach

einem Enteignungsverfahren bei Fristüberschreitung jederzeit mit Besitzstörungsklagen der enteigneten Land- und Forstwirte rechnen.

Nach Außerstreitstellung des gegenständlichen Sachverhalts und der Erörterung der Rechtsfragen kündigt S an, die Stellungnahme des Steuerberaters insbesondere unter folgenden Gesichtspunkten in Auftrag zu geben:

- Ist das gegenständliche Grundstück nach 2005 land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen oder Privatvermögen im Sinne der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung?*
- Welche steuerrechtliche Auswirkung hat der Umstand, dass die B-AG beim Nichtzustandekommen einer gütlichen Vereinbarung ein Enteignungsverfahren einleiten hätte (müssen), das nach deren Ansicht erfolgreich abgeschlossen worden wäre?*

Der Referent hat abschließend ein Gespräch zwischen der B-AG und dem Amtsbeauftragten des zuständigen Finanzamtes angeregt um etwaige Schnittpunkte in deren Rechtsansichten festzustellen. Für die angekündigte Stellungnahme wurde der B-AG eine Frist bis Ende Dezember 2013 eingeräumt. Nach Eintreffen dieser Stellungnahme wird der Referent bei Bedarf einen Erörterungstermin unter Beiziehung des Vertreters der B-AG (Zustimmung der Parteien vorausgesetzt) ansetzen.

1.11. Stellungnahme von H im Auftrag von Herrn S

Mit Datum 16.12.2013 wurde eine Stellungnahme der Steuerberatungskanzlei GH-KG eingebracht.

Nach der Zusammenfassung des vorliegenden Sachverhaltes sowie der Rechtsansicht der Finanzverwaltung führt H die Rechtsansicht der genannten Steuerberatungskanzlei wie folgt aus:

Die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" liegt nur subsidiär vor. Gemäß EStR 2000 Rz 5071 ist im Zusammenhang mit Vermietung landwirtschaftlicher Nutzflächen dann von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugehen, wenn wirtschaftlich eine "Vermögensverwaltung" im Vordergrund steht.

Im gegenständlichen Fall kann uE von einer "Vermögensverwaltung" in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht ausgegangen werden. Das Gegenteil ist der Fall:

Nach Ritz, BAO § 21 Tz 6, 11 soll die "wirtschaftliche Betrachtungsweise der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt (und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhalts) und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen und ist kein einseitig fiskalisch orientiertes Instrument."

Die B-AG hat den volkswirtschaftlich bedeutsamen Auftrag Straßenbauprojekte in Österreich abzuwickeln und muss in Ausübung dieses Auftrages auch in private Rechte von Grundbesitzer eingreifen. Die B-AG benötigt im gegenständlichen Fall Grundstücksflächen für die Dauer des Tunnelbaus zur Deponierung von Aushubmaterial.

Es ist nicht vorrangig der Wille des Grundbesitzers "vermögensverwaltend" tätig zu sein, sondern die Grundstücksflächen land- und forstwirtschaftlich zu nützen.

Schon allein die Formulierung Punkt 2 des Übereinkommens bringen den wahren wirtschaftlichen Gehalt zum Ausdruck:

.... 2. Verlängert sich die Grundbeanspruchung über die vereinbarte Dauer von 5 Jahren ab Baubeginn, bzw. Die Grundinanspruchnahme ist mit der Renaturierung (Humusierung) der beanspruchten Fläche abgeschlossen. ...

Das heißt, dass ursächlich eine Nutzungsdauer von 5 Jahren gewollt war - natürlich mit der Möglichkeit einer "unkomplizierten und zeitnahen" Verlängerung im Fall einer nicht vollkommen ausschließbaren Bauzeitverlängerung, um kostenintensiven Ersatzvornahmen vorzubeugen.

Außerdem war es der nachweisliche Wille der Vertragsparteien, die genutzten Grundstücksflächen dem Grundbesitzer in einer fruchtbaren Form so zu retournieren, dass eine landwirtschaftliche Nutzung weiterhin möglich ist ("Bodentiefenlockerung", "Humusierung", "zweimalige Entsteinung"), wenn anfänglich auch nur in einem durch die Lagerung des Aushubmaterials vermindertem Umfang.

Der Aktenvermerk vom 11. November 2013 über den Lokalausweis vom 7.11.2013 zeigt eindeutig, dass die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" der Finanzbehörde im Schreiben vom 27. September 2010 in die vollkommen falsche Richtung erfolgt ist. Der wahre wirtschaftliche Gehalt offenbart sich nämlich darin, dass

- vor Nutzung der Grundstücksflächen als Deponie (vor 2005) kein Zukauf von Futtermittel notwendig war,*
- seit der Zurverfügungstellung der Grundstücksflächen an die Nutzerin jährlich Futtermittel zugekauft und Wiesenflächen zugepachtet werden mussten, um der verminderten eigenen Futtermittelerzeugung gegenzusteuern,*
- ein aufrechter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nach wie vor gegeben ist und auch nach Übergabe an den Sohn im Jahre 2009 eine nachhaltig Bewirtschaftung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen erfolgt,*
- somit eine Änderung der Bewirtschaftung des Grundvermögens durch längerfristige Vermietungsabsichten auf rein "vermögensverwaltender Basis" nicht beabsichtigt ist/war,*
- die Zurverfügungstellung land- und forstwirtschaftlicher Flächen an Unternehmen, die einen öffentlichen Auftrag erfüllen, niemals einer freien wirtschaftlichen Disposition unterliegen und schlimmstenfalls sogar in einer Enteignung münden können,*
- eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes - so wie EStR Rz 5072 skizziert - insofern nicht zutrifft, als die isolierte und freie Willensbildung der Grundbesitzer verloren gegangen ist und somit ein bewusster Wechsel zu einer als subsidiär genannte Einkunftsart gar nicht denkmöglich erscheint,*
- offenkundig ist, dass die temporär als Deponie verwendeten Flächen wieder land- und forstwirtschaftlich genutzt werden sollen bzw. aufgrund der zurzeit eingeschränkten eigenen Futtermittelressourcen auch (soweit möglich) genutzt werden müssen.*

Dass im gegenständlichen Fall, die EStR Rz 5072 seitens der Finanzbehörde nicht dem eigentlichen Zweck entsprechend ausgelegt werden, zeigt sich auch an der Interpretation des letzten Absatzes:

"... Wird eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben hingegen auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Dies gilt jedenfalls zB in folgenden Fällen:

- Vermietung eines nicht (mehr) der Landwirtschaft dienenden Gebäudes an Urlauber.*
- Ausschließliche oder überwiegende Nutzung eines abgrenzbaren Gebäudeteiles zur Einstellung von Wohnwagen oder Motorboote.*
- Vermietung einer Wiese für nichtlandwirtschaftliche Zwecke auf 25 Jahre. ..."*

Die Formulierung in den EStR und des VwGH gehen von einer bewussten und aktiven Abkehr von der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung aus (dazu gehört auch die Vermietung von betonierten Flächen zur Errichtung von Handymasten). Die exemplarisch angeführten Fälle sind sinngemäß mit dem gegenständlichen Sachverhalt in keinsten Weise vergleichbar bzw. würde das dritte angeführte Beispiel hinsichtlich der genannten Frist eine eindeutige steuerliche Beurteilung für unseren vorliegenden Fall ermöglichen.

Damit führt auch die in einigen Absätzen davor genannte Formulierung, dass "... in der Regel eine Vermietung, die über einen Zeitraum von fünf Jahren hinausgeht, ab Beginn der Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt." ... zu Missverständnissen.

Im Entwurf zu den EStR Rz 5072 wurde für "spezielle Fälle, wie zB bei Erdablagerungen bei Großbaustellen" praxisnah angemerkt, "dass diese Frist noch zu kurz bemessen sein könnte".

Es erscheint auch sachlich ungerechtfertigt, dass eine Bauzeitverlängerung beim Nutzer der Grundstücke - also eine sich (wieder) nicht im Willensbildungsbereich der Landwirte befindliche Verlängerung der Nutzung - und ein damit verbundenes Überschreiten einer in den Einkommensteuerrichtlinien genannten Frist, zu einer derartig dramatischen Verschlechterung der steuerlichen Position eines Steuerpflichtigen führt, die zB nicht auf den speziellen Einzelfall einer Großbaustelle Rücksicht nimmt und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährdet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der strittige Sachverhalt jedenfalls den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen ist und dass gerade die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu keinem anderen Ergebnis führt, da eine Aufgabe der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung der Grundflächen mit einem Übergang auf eine dauerhaft, rein vermögensverwaltende Bewirtschaftung nicht unterstellt werden kann. Die in den EStR 5072 geforderte landwirtschaftliche Nutzung bleibt dem Grunde nach mittelfristig aufrecht und ist nur temporär nicht möglich.

Im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist im gegenständlichen Fall eines vollpauschalierten Land- und Forstwirtes der Entschädigungsbetrag in der Gesamthöhe von € 157.108,07 wie folgt steuerlich zu beurteilen:

- Entgelt für Überlassung der Grundstücksflächen: € 54.396,16

Entschädigung für die Überlassung landwirtschaftlicher Grundstücke zB für die Lagerung von Aushubmaterial (Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 21 Rz 80 "Lagerung" sowie EStR 4193) sind gesondert zu erfassende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

- Entgelt für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse (Nachentsteinung, Ablöse von Zäunen): € 7.981,36

Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse sind grundsätzlich Betriebseinnahmen, denen jedoch die Belastung der erschwerten Bewirtschaftung gegenübersteht. Sie stellen wirtschaftlich einen Ersatz für Mehraufwendungen dar, die dem Steuerpflichtigen infolge der erschwerten Bewirtschaftung in den folgenden Jahren erwachsen.

Mit der Vollpauschalierung sind die auf Wirtschafterschwernisse entfallenden Entschädigungsteilbeträge abgegolten.

- Entgelt für Bodenwertminderung: € 80.448,00

Entschädigungen, die Landwirten für die Bodenwertminderung gewährt werden, bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz (so wie Entschädigungen für die Enteignung).

Obergrenze der Wertminderung ist der gemeine Wert des Grund und Bodens (siehe dazu EStR 4174).

Im Aktenvermerk über den Lokalausweis am 7.11.2013 vom 11.11.2013 wurde in den "sonstigen Ausführungen der Vertreter des Finanzamtes" angeführt, dass die Kaufpreissammlung des Finanzamtes den im Gutachten verwendeten m²-Preis für Wiesenflächen in Höhe von € 6,40 nicht bestätigt.

Eine abermalige Recherche unsererseits hat ergeben, dass auch die Bezirkshauptmannschaft Tamsweg - unabhängig von den Angaben des Bürgermeisters bzw. der Landwirtschaftskammer - von Grundstückspreisen bei "flachem Grünland und Ackerland" von € 5,00 bis 7,00 pro m² spricht.

Wie von Seiten der Finanzbehörde die Grundstückspreise in Höhe von maximal € 1,00 pro m² ermittelt wurde, bleibt unbekannt und konterkariert die Berechnungen des unabhängigen Gutachters.

- Entgelt für Rechtseinräumung (Akzeptanzzuschlag): € 14.282,55

Soweit die Entschädigung ein Entgelt für die Einräumung von Rechten /zB Servituten, Duldung, Miet- und Pachtrechte, Optionsentgelte, Vorkaufsrechte, Veräußerungs- und Belastungsverbote) darstellt, sind sie durch die Durchschnittssätze nicht abgegolten und daher steuerlich zusätzlich zu erfassen. Ein weiterer "Restbetrag" (zB Akzeptanzzuschlag) der Gesamtentschädigungssumme ist als weiteres Entgelt für das Recht selbst zu qualifizieren.

Zusammenfassung: Der steuerliche Entschädigungsbegriff ist weiter gefasst als der zivilrechtliche und umfasst jede materielle Zuwendung zum Ausgleich eines Nachteils

(= Bereinigung eines Schadens). Eine Entschädigung liegt auch dann vor, wenn der Geschädigte am schadenstiftenden Ereignis zwar teilgenommen hat, aber nicht aus eigenem Antrieb, sondern aufgrund eines erheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druckes.

Im Übereinkommen zwischen der M-GmbH (als Vertreterin der B-AG, diese wiederum als gesetzliche Vertreterin des Bundes) und Herrn MT, 0815 K Nr.XY, steht unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes die Entschädigung von Vermögensminderungen infolge notwendiger und langandauernder Tunnelbaumaßnahmen im Vordergrund (Bodenwertminderung, Wirtschafterschwernisse, Einschränkung der eigenen Nutzbarkeit etc.), welche unmittelbar mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Verbindung stehen.

Die "fiktive Entnahme" von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von Herrn T und die Qualifikation von Entschädigungszahlungen als Mieterlöse im Zuge eines langjährigen und technisch komplexen Bauvorhabens durch die Finanzbehörde widersprechen uE dem ursächlichen Gedanken der "Subsidiarität von Einkunftsarten".

Daher sind die Entschädigungszahlungen an Herrn T innerhalb der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter Berücksichtigung der Pauschalierungsverordnung (PauschVO) - wie oben dargestellt - der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen.

1.12. mündliche Verhandlung am 10.12.2015

Am 10.12.2015 wurde die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat durchgeführt, bei der der Bf. von seinem Sohn, Herrn MT jun., vertreten wurde. Weiter war auf Seiten des Bf. Mag. Dr. KK von der Landwirtschaftskammer Salzburg anwesend. Als Vertreter der belangten Behörde ist Dr. XX erschienen.

Nachdem der Berichterstatter den Sachverhalt und den bisherigen Verfahrensverlauf vorgetragen hat, werden von den Parteien die bisherigen Vorbringen wiederholt und darüber hinaus ausgeführt:

- Mag. Dr. KK stellt einleitend die Anbahnung und den Abschluss von Verträgen zwischen Land- und Forstwirten einerseits und der B-AG andererseits dar. Das Entgelt setze sich dabei immer aus mehreren Komponenten zusammen, wobei ein Teil des Gesamtentgeltes für die Möglichkeit der Grundstücksnutzung und andere Teile des Gesamtentgeltes für Wirtschafterschwernisse, Ertragsausfälle und Bodenentwertung zu leisten sei. Im Verfahren vor dem BFG sei es unstrittig, dass das Grundstück durch die Nutzung als Deponie entwertet werde. Der m²-Preis des Grundstücks liege laut Gutachten zwischen € 5,00 und € 7,00. Das für die Bodenwertminderung geleistete Entgelt beträgt laut Gutachten € 2,40 pro m². Da das Entgelt für Bodenwertminderung niedriger sei als der gemeine Wert des Grundstücks, sei entsprechend der Rechtslage (bzw. entsprechend

der einschlägigen Richtlinien) dieser Teil des Gesamtentgeltes auf jeden Fall steuerfrei zu belassen.

Hinsichtlich der Frage, welcher Einkunftsart die erzielten Einnahmen zuzurechnen sind, schließt sich Mag. Dr. KK der Stellungnahme des Steuerberaters H vom 16.12.2013 an. Im vorliegenden Fall könne es sich nur um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft handeln, weil von Anfang an feststand, dass das gegenständliche Grundstück zukünftig wieder für landwirtschaftliche Zwecke genutzt werde. Dies sei auch dem Vertrag mit der B-AG zu entnehmen (zB Humusaufbringung, Bodenauflockerung). Auch seien bereits 25 % der noch verpachteten Grundfläche bereits wieder renaturiert.

Jedenfalls werde das Grundstück nicht auf Dauer einer landwirtschaftlichen Nutzung entzogen. Laut VwGH käme es jedoch nur dann zu einer Entnahme des Grundstücks aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, wenn dieses auf Dauer einer landwirtschaftlichen Nutzung entzogen werde.

In den Richtlinien sei ein Beispiel angeführt, nach dem bei einer 25-jährigen nichtlandwirtschaftlichen Nutzung nicht mehr von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auszugehen sei. Im gegenständlichen Fall betrage die zu erwartende nichtlandwirtschaftliche Nutzungsdauer des Grundstücks voraussichtlich 12 Jahre, was nicht einmal der Hälfte des in den Richtlinien angeführten Beispiels entspreche.

Ein vergleichbarer Sachverhalt zu Pachtverträgen für Golfplätze, die auf 10 oder 20 Jahre abgeschlossen werden, liege deshalb nicht vor, weil diese Golfplätze unabhängig von der vereinbarten Vertragslaufzeit immer auf Dauer angelegt seien (zB Clubhaus), was bei der gegenständlichen Grundstücksnutzung als Deponie gerade nicht der Fall sei.

Da eine auf Dauer gerichtete nichtlandwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks nicht vorliege, seien die fraglichen Einnahmen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Daraus ergebe sich aufgrund der VwGH-Judikatur und den einschlägigen Richtlinien, dass jene Teile des Gesamtentgeltes, die für Wirtschafterschwernisse, Ertragsausfälle und Bodenwertminderung geleistet werden, nicht steuerpflichtig seien.

- Herr MT jun. schließt sich einleitend den Ausführungen von Mag. Dr. KK an. Darüber hinaus betont MT jun., dass die tatsächliche Dauer der Nutzung des Grundstücks durch die B-AG für seinen Vater nicht absehbar gewesen sei.

Unbestreitbar sei auch der Umstand, dass ein wesentlicher Teil des Gesamtentgeltes für die Bodenentwertung geleistet worden sei. Der Boden sei für eine sehr lange Zeit kaputt. Es werde Jahrzehnte dauern, bis das Grundstück wieder nennenswerte Erträge abwerfe. Auch aus den zwischenzeitlich getätigten Investitionen (zB neuer Laufstall) sei die Absicht zu einer zukünftigen landwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks ersichtlich.

Auch wenn die tatsächliche Nutzungsdauer des Grundstücks für Deponiezwecke nunmehr voraussichtlich 12 Jahre betragen werde, handele es sich dabei um eine bloße vorübergehende nichtlandwirtschaftliche Nutzung, weil ursprünglich eine Nutzungsdauer von 5 Jahren vereinbart worden sei. Er gehe davon aus, dass die B-AG keine Scheinverträge mache. Jedenfalls sei die Nutzungsüberlassung für Deponiezwecke nicht auf Dauer angelegt und daher auch nicht mit Pachtverträgen für Golfplätze vergleichbar.

- Dr. XX führt aus, dass das Grundstück voraussichtlich mehr als 12 Jahre objektiv für Deponiezwecke genutzt werden werde. Nach Ansicht des FA komme es nicht auf die subjektive Absicht des Bf. zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern ausschließlich auf die objektive Nutzung an.

Bei einer Dauer von 12 Jahren könne nicht mehr von einer bloß vorübergehenden Nutzung im Sinne der einschlägigen VwGH-Judikatur gesprochen werden. Vielmehr liege für diesen Zeitraum eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor, welche den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sei.

Das FA beantrage, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

1.13. Zusammenfassung des entscheidungsrelevanten und unstrittigen Sachverhaltes

- Beginnend mit Sommer 2005 hat der Bf. ein unbebautes und bis zu diesem Zeitpunkt landwirtschaftlich genutztes Grundstück auf Grundlage des Übereinkommens vom 13.4.2005 der M-GmbH zur Nutzung als Deponie überlassen (Aushubmaterial Tauerntunnel).

- Im Übereinkommen wurde eine grundsätzliche Laufzeit von 5 Jahren vereinbart. Gleichzeitig hat der Bf. im Übereinkommen der M-GmbH die Möglichkeit eingeräumt, gegen Bezahlung eines festgelegten Betrages die Laufzeit einseitig zu verlängern.

- Bereits beim Abschluss des Übereinkommens war der M-GmbH bekannt, dass im Anschluss an die Tunnelfertigstellung das deponierte Schuttmaterial für die Einhausung von K benötigt werden wird. Es war der M-GmbH somit bereits beim Abschluss des Übereinkommens bewusst, dass die vereinbarte Mindestlaufzeit von 5 Jahren deutlich überschritten werden wird (siehe oben unter 1.7.).

- Mit Notariatsakt vom 29.11.2008 hat der Bf. seinen landwirtschaftlichen Betrieb an seinen Sohn übergeben.

- In den Jahren 2010, 2011, 2012 und 2013 hat die M-GmbH das Verlängerungsrecht weiterhin auf Grundlage des Übereinkommens vom 13.4.2005 geltend gemacht.

- Im Zusatz-Übereinkommen vom 8.3.2013 hat der Sohn des Bf. als nunmehriger Grundstückseigentümer mit der M-GmbH eine Laufzeitverlängerung bis zum 31.12.2017 vereinbart. Gleichzeitig hat der Sohn des Bf. im Zusatz-Übereinkommen der M-GmbH wiederum die Möglichkeit eingeräumt, gegen Bezahlung eines festgelegten Betrages die Laufzeit einseitig über den 31.12.2017 hinaus zu verlängern.

- Demzufolge begann die durchgehende Nutzung des gegenständlichen Grundstücks als Deponie im Sommer 2005, besteht zum heutigen Tag fort und wird voraussichtlich frühestens am 31.12.2017 enden.

- Die gesamte Grundstücksfläche ist aufgrund der Nutzung als Deponie (Ablagerung des Aushubmaterials sowie der Befahrung durch Baumaschinen) und der damit bewirkten Bodenverdichtung über zumindest 12,5 Jahre der unmittelbaren landwirtschaftlichen

Nutzung entzogen. Aufgrund der bewirkten Bodenverdichtung wird der erzielbare Ertrag aus einer zukünftigen landwirtschaftlichen Nutzung deutlich verringert sein.

- Der Bf. und sein Sohn versichern glaubhaft, dass nach der Beendigung der Nutzungsüberlassung das Grundstück wieder ausschließlich für landwirtschaftliche Zwecke genutzt werden wird.

2. Rechtslage:

§ 21 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.

3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.

4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht."

§ 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

" Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist."

§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"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."

3. Beweiswürdigung:

Der objektive Sachverhalt ist zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens unstrittig (siehe oben unter Punkt 1.13.). Strittig sind ausschließlich dessen rechtliche Würdigung bzw. einzelne subjektive Aspekte.

Im Beschwerdeverfahren wurde vom Bf. und dessen Sohn mehrfach vorgebracht, dass von ihrer Seite nie eine längere Nutzungsüberlassung als die vertraglich vereinbarte Grundlaufzeit von 5 Jahren beabsichtigt gewesen sei. Ausschließlich die nicht von ihnen beeinflussbare Bauzeitüberschreitung in Verbindung mit der Vertragsgestaltung hätte dazu geführt, dass die Nutzungsüberlassung bis zum heutigen Tag verlängert worden sei. Dies sei aber ohne ihr Zutun oder der Möglichkeit, dies verhindern zu können, erfolgt.

Gleichzeitig wurde vom Sohn des Bf. bestätigt, dass aus wirtschaftlicher Sicht eine möglichst lange Nutzung des Grundstücks als Deponie wirtschaftlich vorteilhaft sei, weil die vereinbarten jährlichen Entgelte für die Verlängerung der Nutzungsüberlassung ein Vielfaches des möglichen Jahresertrages bei landwirtschaftlicher Nutzung betragen.

Auch wenn der Bf. und dessen Sohn glaubhaft versichern, grundsätzlich mit einer Gesamtlaufzeit der Nutzungsüberlassung von 5 Jahren gerechnet zu haben, haben Sie dennoch in den Übereinkommen vom 13.4.2005 und vom 8.3.2013 für den Fall einer darüber hinausgehenden Nutzung des Grundstücks für Deponiezwecke vorgesorgt. Die getroffene Vereinbarung entspricht wirtschaftlich dabei einem Vertrag mit Mindestlaufzeit bei einseitiger Verlängerungsmöglichkeit des Nutzers durch bloße Zahlung eines vertraglich vereinbarten Jahresbetrages, ohne Kündigungsmöglichkeit für den Bf.

Die nunmehr voraussichtlich durchgehend über 12 Jahre fortbestehende Nutzung des Grundstücks für Deponiezwecke ist nicht Ergebnis einer unvorhergesehenen Bauzeitüberschreitung, sondern Resultat der Kombination zweier Bauvorhaben (Errichtung der 2. Röhre des Tauerntunnels und der Einhausung von K).

Demzufolge sieht es das BFG als erwiesen an, dass der Bf. bei der Unterfertigung des Übereinkommens von einer Mindestlaufzeit der Grundstücksnutzung für Deponiezwecke von 5 Jahre ausgegangen ist. Gleichzeitig zeigt die vereinbarte entgeltliche Verlängerungsmöglichkeit, dass der Bf. eine über diese 5 Jahre hinausgehende Grundstücksnutzung als Deponie bereits beim Abschluss des Übereinkommens für möglich bzw. als wünschenswert erachtet und dafür auch eine entsprechende wirtschaftliche Gegenleistung vereinbart hat.

Soweit sich die Argumentation des Bf. auf das subjektive Element der Unvorhersehbarkeit einer Bauzeitüberschreitung bezieht, ist ihm zu entgegnen, dass wer dem Vertragspartner eine dem Wesen nach unbeschränkte, einseitige Vertragsverlängerungsoption einräumt und selbst ein wirtschaftliches Interesse an einer solchen Vertragsverlängerung hat, sich die tatsächliche Verlängerung der ursprünglich vereinbarten Mindestlaufzeit nicht nur objektiv und ex post sondern auch subjektiv und ex ante zurechnen lassen muss.

Soweit sich die Argumentation des Bf. auf ein subjektives Element bei der grundsätzlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- bzw. zum Privatvermögen bezieht, ist ihm zu entgegnen, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH für die Zuordnung zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen die Art der tatsächlichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes entscheidend ist (zB VwGH 10.4.1997, 94/15/0211). Subjektive Elemente sind für die Qualifikation nicht entscheidend (zB VwGH 20.2.1998, 96/15/0192).

4. Erwägungen und rechtliche Würdigung:

Mit 1.1.2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gem. Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gem. § 323 Abs.

38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

4.1. Subsumtion unter eine Einkunftsart

Im anhängigen Beschwerdeverfahren geht es primär um die Rechtsfrage, unter welche Einkunftsart der oben dargestellte Sachverhalt zu subsumieren ist.

Grundsätzlich ist eine Subsumtion unter folgende Einkunftsarten denkbar:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

4.1.1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Gem. § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 stellen u.a. die Vermietung von unbeweglichen Vermögen (zB unbebauten Grundstücken) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Im streitanhängigen Beschwerdefall wird ein unbebautes Grundstück zur Nutzung als Deponie vermietet. Demzufolge ist der Tatbestand der genannten Bestimmung erfüllt, und ist eine Subsumtion des streitanhängigen Sachverhalts unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich möglich.

Wie der Bf. im Verfahren vor dem BFG zutreffend ausgeführt hat, liegt die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" nur subsidiär vor. Sollten somit im gegenständlichen Fall (auch) Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, wären die erzielten Einkünfte vorrangig unter diese Einkunftsarten zu subsumieren.

4.1.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Gem. § 23 Z 1 EStG 1988 liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn diese durch eine selbständige und nachhaltige Betätigung erzielt werden, welche mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Diese Betätigung darf weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sein (= negative Abgrenzung).

Nahezu jede (private) vermögensverwaltende und vermögensnutzende (selbständige) Tätigkeit erfüllt die Voraussetzung der Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr. Um unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb subsumiert werden zu können, muss die Tätigkeit über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehen.

Das Kriterium der Vermögensverwaltung dient der Abgrenzung des Gewerbebetriebes von den außerbetrieblichen Einkunftsarten. Vermögensverwaltung im steuerlichen Sinn liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt wird.

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb geht von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus. Die Entscheidung richtet sich danach, ob die zusätzlichen Aufwendungen einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Ertrag und/oder Nutzen erwarten lassen. Die Grenze der Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn Maßnahmen gesetzt werden, um "ein Mehr" an Einkünften zu erzielen, als sich alleine aufgrund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen ließe.

Da im gegenständlichen Fall vom Bf. über den Kapitaleinsatz (= Grundstück) hinausgehend keine Zusatzleistungen erbracht wurden und auch sonst keine Anknüpfungspunkte zu einem Gewerbebetrieb erkennbar sind, ist die streitgegenständliche Nutzungsüberlassung nicht als Gewerbebetrieb zu beurteilen.

4.1.3. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Nutzungsüberlassung eines Grundstücks für Deponiezwecke ist nicht von § 21 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 umfasst (siehe Gesetzestext unter Punkt 2.) und kann daher nicht Gegenstand eines land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes sein.

Als Nebenbetrieb gem. § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Es handelt sich dabei regelmäßig um Betriebe, die, wenn sie ohne Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft betrieben würden, als Gewerbebetriebe anzusehen wären.

Ein Nebenbetrieb muss auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung tatsächlich zur Landwirtschaft oder Forstwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 21 Tz. 13). Bei den Nebenbetrieben unterscheidet man Verarbeitungsbetriebe und Substanzbetriebe. Als Verarbeitungsbetriebe werden jene Betriebe bezeichnet, die ausschließlich oder doch überwiegend Rohstoffe verarbeiten, die aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb stammen.

Als Substanzbetriebe werden Nebenbetriebe bezeichnet, die dem Boden Substanz entnehmen, die ausschließlich oder überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet werden (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz. 14f).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar. Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit

vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0134 und 28.11.2007, 2005/15/0034).

Bei der Überlassung eines Grundstücks für Deponiezwecke handelt es sich um eine Tätigkeit (Duldung), die grundsätzlich nicht unter § 21 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu subsumieren ist, weil diese Tätigkeit weder Gegenstand eines land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes sein kann, noch dazu bestimmt ist, als Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 EStG 1988 dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen, noch nach dem Gesamtbild eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit im Sinne der Rechtsprechung des VwGH darstellt.

Wie der VwGH in mehreren Entscheidungen festgestellt hat, führt nicht jede kurzfristige oder geringfügige nichtbetriebliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes zu dessen Entnahme aus dem Betriebsvermögen. In seiner Entscheidung vom 30.3.2006, 2003/15/0062 hat der VwGH unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung dargelegt, unter welchen Umständen die nichtbetriebliche Nutzung von Grundstücken eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes weiterhin zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen:

- Es muss sich um eine bloß vorübergehende Maßnahme handeln, oder
- das überlassene Grundstück kann weiterhin dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechend, wirtschaftlich ins Gewicht fallend genutzt werden, oder
- die überlassene Fläche wird nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeiten anderweitig genutzt.

Wird daher die Nutzung eines Grundstückes als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (VwGH 24.5.1993, 92/15/0009).

Im streitanhängigen Fall wird das Grundstück nunmehr seit mehr als 10 Jahren als Deponie genutzt. Eine gleichbleibende Nutzung bis zumindest Ende 2017 wurde im Zusatz-Übereinkommen vom 8.3.2013 vereinbart. Eine darüber hinausgehende einseitige Verlängerungsmöglichkeit für den Nutzer wurde ebenfalls vereinbart. Bei einer bisher tatsächlichen Nutzungsüberlassung von 10 Jahren, einer Mindestlaufzeit von 12 Jahren und einer darüber hinausgehenden möglichen Verlängerung der Nutzung des Grundstücks als Deponie liegt nach Ansicht des BFG keine bloß vorübergehende Maßnahme bzw. anderweitige Nutzung vor (siehe dazu auch UFS v. 24.5.2013, RV/0678-I/09).

Aufgrund der durchgehenden Nutzung als Deponie (= 75 % der Grundstücksfläche) und der rechtlichen bzw. tatsächlichen Beeinträchtigung der 2010 renaturierten Teilfläche (= 25 % der Grundstücksfläche) ist keine wirtschaftlich ins Gewicht fallende Nutzung des

Grundstücks entsprechend dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes möglich.

Die nichtlandwirtschaftliche Nutzung des überlassenen Grundstücks erfolgt durchgehend und damit auch in den Vegetationszeiten.

Die Überlassung eines Grundstücks für Deponiezwecke ist weder als Haupt- noch als Nebenbetrieb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, noch als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu beurteilen. Aufgrund der Art und des Umfangs der Beeinträchtigung der Nutzung des Grundstücks gehört dieses nicht mehr dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen an. Demzufolge wurde das Grundstück mit der Nutzungsüberlassung als Deponie aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen.

Die Nutzungsüberlassung des Grundstücks als Deponie für einen Zeitraum von zumindest 12 Jahren stellt keine bloß vorübergehende Maßnahme dar, war doch in diesem Zeitraum auch keine eingeschränkte oder unterjährige bzw. zwischenzeitliche (wie dies etwa bei Verpachtung von Flächen außerhalb der Vegetationszeit für Schipisten der Fall wäre) landwirtschaftliche Nutzung der Flächen durch den Bf. möglich.

Die M-GmbH nutzte als Bestandnehmerin die Grundstücksflächen nicht für landwirtschaftliche Zwecke. Diese dauerhafte Nutzung des Grundstückes stand mit der Landwirtschaft des Bf. in keinem Zusammenhang. Die Nutzungsüberlassung kann daher nicht als Hilfs- und Nebengeschäft der Land- und Forstwirtschaft des Bf. qualifiziert werden, da diese mit dem Betrieb in keinem engen Zusammenhang stand und weder diesem gedient bzw. diesen ergänzt noch als ein im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegender Vorgang angesehen werden kann.

Die strittigen Grundstücksflächen können daher nicht mehr dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Bf. zugerechnet werden, da bei der gegenständlichen Überlassung wirtschaftlich gesehen die Vermögensverwaltung im Vordergrund steht. Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung führen somit nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (UFS vom 24.05.2013, RV/0678-I/09).

Da somit weder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch solche aus Gewerbebetrieb vorliegen, sind die aus der Überlassung des Grundstücks erzielten Einkünfte subsidiär unter jenen aus Vermietung und Verpachtung zu subsumieren.

4.1.4. Zusammenfassung Subsumtion unter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Gem. § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft u.a. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (Z 1). Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

Gem. § 21 Abs. 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 u.a. auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb (Z 1). Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Auf Grundlage des unstrittig festgestellten Sachverhaltes ist die Nutzungsüberlassung eines ursprünglich landwirtschaftlich genutzten Grundstücks für Deponiezwecke weder einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zuzurechnen, noch als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, noch als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit im Sinne der Rechtsprechung des VwGH zu beurteilen.

Die nichtlandwirtschaftliche Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücks erfolgt dann (noch) im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet (VwGH 24.5.1993, 92/15/0009). Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen. Hingegen verbleibt die Grundstücksfläche weiterhin Betriebsvermögen, wenn sie nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeit anderweitig genutzt wird, beispielsweise als Schipiste (VwGH 5.3.1981, 1404/80 und 19.2.1985, 84/14/0107). Wird daher die Nutzung eines Grundstücks als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (VwGH 24.5.1993, 92/15/0009).

Im Beschwerdefall ist die nichtlandwirtschaftliche Nutzung des überlassenen Grundstücks weder vorübergehend, noch geringfügig, noch außerhalb der Vegetationszeiten gelegen (siehe oben Punkt 4.1.3.). Dieses Grundstück kann daher dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr zugerechnet werden. Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung dieses Grundstücks führen daher nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern subsidiär zu solchen aus Vermietung und Verpachtung.

4.2. Sonstige Argumentation des Bf. iZm der Subsumtion unter eine Einkunftsart

4.2.1. Anwendbarkeit der Einkommensteuerrichtlinien

In seinen Eingaben stützt der Bf. seine Rechtsansicht auf verschiedene Randziffern (Rz) der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR). Die EStR bezeichnen sich selbst im Einleitungssatz als Erlass des BMF vom 8.11.2000, 06 0104/9-IV/6/00 und stellen einen Auslegungsbehelf zum EStG 1988 und weiteren gesetzlichen Normen dar, wobei dieser Auslegungsbehelf im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die

gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den EStR nicht abgeleitet werden.

So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 28.1.2003, 2002/14/0139 dargetan, dass Erlässe aber auch Richtlinien des BMF dem Steuerpflichtigen keine Rechte einräumen. Richtlinien erklären sich (ihrem klaren Wortlaut nach) als unverbindlich (sonst wären es ja Verordnungen); sie sind also nur Ratschläge an das Finanzamt. Das Finanzamt mag Ratschläge bei seiner Entscheidung mitbedenken, die Bescheide erlässt es ausschließlich auf Grund des Gesetzes (RdW 2003, 227 f).

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26.11.1996, V 46/95 zu verweisen, worin zum Ausdruck gebracht wird, dass in den vom Gerichtshof konkret zu beurteilenden Richtlinien, wie sich aus deren Einleitungssatz ergebe, bloß die Rechtsauffassung des BMF mitgeteilt werde; derartigen Erledigungen komme keine normative Bedeutung zu.

Soweit sich der Bf. auf die Rz 4174, 4179, 4182 und 5172 der EStR stützt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Rz die steuerliche Behandlung von Entschädigungen für Bodenwertminderung, Ertragsausfälle und Wirtschaftserschwernisse im Rahmen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft betreffen. Da nach Ansicht des BFG jedoch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, sind diese Rz nicht einschlägig.

Die vom Bf. angeführte Rz 5072 wiederum führt aus, dass in der Regel eine Vermietung, die über einen Zeitraum von fünf Jahren hinausgehe, ab Beginn der Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe.

Da im Beschwerdefall eine durchgehende Vermietung eines Grundstücks von mehr als 10 Jahren vorliegt, ist auch im Sinne der genannten Rz keine Rechtswidrigkeit hinsichtlich der vom FA in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.9.2010 vertretenen Rechtsansicht zu erkennen.

4.2.2. Verweis auf UFS-Entscheidung RV/0118-K/02 vom 22.12.2003

Wenn der Bf. vermeint, aus der UFS-Entscheidung RV/0118-K/02 vom 22.12.2003 für seine Argumentation etwas gewinnen zu können, so ist ihm zu entgegnen, dass sich diese Entscheidung auf ein unstrittig weiterhin landwirtschaftlich genutztes Grundstück bezieht (Wirtschaftserschwernisse für die im Betriebsvermögen verbleibende Grundfläche).

Es ist im Verfahren vor dem BFG unstrittig, dass für Grund und Boden des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens § 4 Abs. 1 EStG 1988 in der jeweils in den Streitjahren geltenden Fassung anzuwenden ist und daher Entschädigungen für Wertminderungen von solchen Grundstücken im Streitzeitraum nicht der Einkommensteuer unterlagen.

4.2.3. Beweisanträge und gerügte Verfahrensmängel

Im Beschwerdeverfahren wurde vom Bf. die Durchführung eines Augenscheins beantragt und dessen Nichtdurchführung gerügt. Am 7.11.2013 wurde vom BFG dem Antrag entsprochen und ein Augenschein durchgeführt (siehe oben unter Punkt 1.7.).

Weiter wurde vom Bf. die Befragung eines Vertreters der M-GmbH beantragt. S (= Verantwortlicher für die Erstellung und Unterfertiger der Übereinkommen) wurde am 25.11.2013 zum gegenständlichen Sachverhalt telefonisch befragt und der Inhalt des Gespräches den Verfahrensparteien zur Kenntnis gebracht.

Weiter beantragte der Bf. im Verfahren vor dem BFG die Einvernahme des Grundsachverständigen Dipl.-Ing. R. Diesem Beweisantrag wurde nicht entsprochen, weil das tatsächlich geleistete Nutzungsentgelt sowie dessen Fremdüblichkeit unstrittig sind und der (strittige) Verkehrswert des Grundstücks nicht entscheidungsrelevant ist.

4.2.4. Möglichkeit der Enteignung des Bf. auf Antrag der B-AG

Im Zuge der mündlichen Verhandlung führte Mag. Dr. KK für den Bf. aus, dass die M-GmbH bei Nichteinigung mit dem Bf. ein Enteignungsverfahren angestrengt hätte, um die Nutzungsüberlassung des Grundstücks zu erzwingen.

In diesem Zusammenhang ist auf eine Textpassage im Zusatz-Übereinkommen vom 8.3.2013 zu verweisen:

"Festgestellt wird, dass die übereinkommensgegenständlichen Grundstücksflächen gemäß § 30 Abs. 2 EStG zur Abwendung eines sonst notwendigen Verfahrens nach dem Bundesstraßengesetz 1971 beansprucht werden. Die Errichtung dieses Vertrages erfolgt demnach zwingend notwendig im Rahmen des bzw. zur Durchführung des oben angeführten Straßenbauprojektes."

Vom Bf. selbst oder seinem Sohn wurde im Verfahren vor dem BFG keine drohende Enteignung behauptet. Auch ist im ursprünglichen Übereinkommen vom 13.4.2005, welches für den streitanhängigen Zeitraum gültig war, der o.g. Verweis auf ein Enteignungsverfahren nicht enthalten.

Darüber hinaus führt S als zuständiger Mitarbeiter der M-GmbH im Telefongespräch am 25.11.2013 u.a. aus (Auszug aus dem Aktenvermerk; siehe dazu auch oben unter Punkt 1.10.):

"Aufgrund der genannten historischen Erfahrungen und dem Umstand, dass eine Enteignung nur für die Mindestdauer (vermutlich 5 Jahre) möglich gewesen wäre, hat man alles versucht um Vereinbarungen abzuschließen, ohne ein etwaiges Enteignungsverfahren anzudrohen oder auch nur anzusprechen. Dies sei mit dem Abschluss der Vereinbarung im Jahr 2005 gelungen. ...

Die Vereinbarung hatte zwar eine Grundlaufzeit von 5 Jahren, war aber so abgefasst, dass die B-AG die Laufzeit einseitig auf unbestimmte Zeit verlängern konnte, was auch bis zum heutigen Tag geschah (Ergänzungs-Vereinbarung wurde 2013 mit Mindestlaufzeit bis 2017 abgeschlossen). Dies war deshalb von Bedeutung, weil schon 2005 der B-AG

bekannt war, dass das deponierte Material für die Einhausung von K benötigt wird und eine vielleicht nur 5-jährige Enteignung dazu führen könnte, dass nach Ablauf dieser Frist das gesamte Material abtransportiert hätte werden müssen. Auch müsste die B-AG nach einem Enteignungsverfahren bei Fristüberschreitung jederzeit mit Besitzstörungsklagen der enteigneten Land- und Forstwirte rechnen."

Das BFG sieht es als erwiesen an, dass vor dem Abschluss des Übereinkommens vom 8.3.2005 zwar die grundsätzliche Möglichkeit einer Enteignung bestanden hat, diese Möglichkeit gegenüber dem Bf. jedoch weder angedroht oder auch nur angesprochen worden ist.

Selbst wenn eine solche Enteignung unmittelbar gedroht hätte, wäre das für die erzwungene Nutzungsüberlassung vereinnahmte Entgelt gem. § 32 Z 1 lit. c und d EStG 1988 in der für die Streitjahre jeweils gültigen Fassung steuerpflichtig.

Darüber hinaus wird ergänzend angemerkt, dass die im Zusatz-Übereinkommen vom 8.3.2013 zitierte Norm des § 30 Abs. 2 EStG 1988 mit dem AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112 und erst mit 1.4.2012 in Kraft getreten ist und somit für die Streitjahre nicht in Geltung war.

4.2.5. Änderung der Bemessungsgrundlage betreffend Einkommensteuerbescheid 2005

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21.5.2008 sowie in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.9.2010 hat das FA die Einkommensteuerbemessungsgrundlage um € 102.164,78 erhöht. Dieser Betrag ergibt sich aus dem Zufluss von € 109.239,45 abzüglich der mit Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 9.4.2008 gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 vorgeschriebenen Umsatzsteuer in Höhe von € 7.074,67.

Da der gegen den o.g. Umsatzsteuerbescheid 2005 eingebrachten Berufung vom 5.5.2008 mit Berufungsvorentscheidung vom 8.11.2010 vom FA Folge gegeben und die Umsatzsteuerzahllast für 2005 mit € 0,00 festgesetzt wurde, erhöht sich der einkommensteuerrechtlich relevante Zufluss auf € 109.239,45.

Im Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2005, die unter Anwendung der LuF PauschVO 2001 (BGBl II 2001/54) erfolgte, hat das FA den Einheitswert für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen zum 1.1.2005 um den Einheitswert des nunmehr zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendeten Grundstücks gekürzt. Diese Kürzung bewirkt, dass der Ertrag des für Deponiezwecke überlassenen Grundstücks nicht doppelt erfasst wird.

In dieser Vorgangsweise des FA kann das BFG weder eine Beschwer des Bf. noch eine Rechtswidrigkeit erkennen.

Hinsichtlich der detaillierten Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2005 auf Grundlage der LuF PauschVO 2001 wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen:

Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft lt. BP-Bericht	€ 102.364,28
- Vermietung von Deponieflächen	- € 102.164,78
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft lt. BFG	€ 199,50

5. Begründung der Revisionsentscheidung:

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

Im gegenständlichen Verfahren ist die Rechtsfrage strittig, ob ein ursprünglich landwirtschaftlich genutztes Grundstück bei einer mehr als 12-jährigen nichtlandwirtschaftlichen Nutzung durchgehend Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens bleibt, wenn von Anfang an feststeht, dass im Anschluss wieder eine landwirtschaftliche Nutzung erfolgen wird.

Nach Ansicht des BFG ist diese Frage durch die oben zitierte höchstgerichtliche Judikatur geklärt (VwGH vom 5.3.1981, 1404/80; 24.5.1993, 92/15/0009; 30.3.2006, 2003/15/0062; 28.11.2007, 2005/15/0034).

Soweit die Klärung anderer Rechtsfragen entscheidungserheblich ist, sind diese Rechtsfragen durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegen im gegenständlichen Beschwerdefall die Voraussetzungen für Zulassung einer (ordentlichen) Revision nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 10. Dezember 2015