

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.W., Adr., vertreten durch die Prodinger & Prodinger Wirtschaftstreuhand GmbH, 5760 Saalfelden, Leopold-Luger-Straße 1, vom 24. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2002 festgesetzt mit:	22.883,64 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	51.266,17 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	13.129,20 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.379,37 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	65.774,74 €
Sonderausgaben	-75,00 €
Einkommen	65.699,74 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	24.200,17 €
Steuer sonstige Bezüge	94,09 €
Einkommensteuer	24.294,26 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.410,62 €
Festgesetzte Einkommensteuer	22.883,64 €
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2003 festgesetzt mit:	38.297,40 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	81.917,60 €

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	13.399,06 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.458,13 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	96.774,79 €
Sonderausgaben	-75,00 €
Einkommen	96.699,79 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	39.700,20 €
Steuer sonstige Bezüge	96,28 €
Einkommensteuer	39.796,48 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.499,08 €
Festgesetzte Einkommensteuer	38.297,40 €
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2004 festgesetzt mit:	12.892,46 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-412,15 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	13.227,60 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.377,08 €
Veranlagungsfreibetrag	-495,07 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.697,46 €
Sonderausgaben	-805,00 €
Einkommen	12.892,46 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.058,19 €
Steuer sonstige Bezüge	95,08 €
Einkommensteuer	1.153,27 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.259,20 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-105,93 €

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der SN wurde u.a. festgestellt, dass diese in den Jahren 2002 bis 2004 Provisionszahlungen aufgrund eines Dienstbarkeitsvertrages in Höhe von 1.970,51 € (2002), 2.083,05 € (2003) und 1.967,27 € (2004) an die Berufungswerberin bezahlt hat.

Mit diesem Dienstvertrag, der im April 1985 zwischen der SN, vormals SNGmbH, und der Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin geschlossen wurde, räumte diese der SNGmbH laut Punkt I. des Vertrages folgende Dienstbarkeiten ein:

Eine Einseil-Umlaufbahn samt den erforderlichen Masten zu erstellen, ungestört zu betreiben, die Liegenschaft mit den für die Anlage notwendigen Drahtseilen und Steuerleitungen zu überspannen, diese Anlage instandzuhalten und jederzeit nach den neuesten technischen Möglichkeiten zu erneuern.

Das für die Erhaltung und den Betrieb notwendige Betreten oder Befahren der Liegenschaft, wobei die entstehenden Flurschäden von der „Gesellschaft“ gesondert vergütet werden.

Die Schlägerung des Baumbestandes in der Trassenachse in einer Breite von 12 m auf der Gp. 1323/1+2, 1342, 1344, 1345.

Da diese Provisionen von der Berufungswerberin in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 nicht erklärt worden waren, nahm das Finanzamt am 4. Oktober 2007 die Einkommensteuerverfahren für diese Jahre wieder auf und unterzog mit gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheiden diese Provisionen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer.

Dagegen erhob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 24. November 2007 Berufung, die ihre steuerliche Vertretung wie folgt begründete: Bei den Zahlungen der SN handle es sich nicht um Provisionen, sondern um Entschädigungszahlungen für eine Dienstbarkeit im Zusammenhang mit einer landwirtschaftlichen Liegenschaft. Durch diese Dienstbarkeit sei eine starke Wertminderung des Grund und Bodens eingetreten und seien die Bewirtschaftungsmöglichkeiten sehr eingeschränkt worden. Die Entschädigungszahlungen stellten daher eine Abgeltung für die Bodenwertminderung der Liegenschaft dar. Das berufungsgegenständliche Grundstück sei ein landwirtschaftliches Grundstück und bewertungsrechtlich auch so definiert. Die Liegenschaft werde auch landwirtschaftlich genutzt, insbesondere durch die Beweidung durch Schafe. Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.10.2000, ZI. 98/15/0032, zählten Entschädigungen betreffend Schipisten und Lufttrassen zu den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften, wenn diese Flächen weiterhin als Weide zumindest für Schafe und Ziegen dienten. Ob die landwirtschaftliche Nutzung durch die Eigentümerin selbst oder einen Pächter erfolge, könne für die Einkünftequalifikation nicht von Bedeutung sein. Es lägen somit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, die nicht durch die Vollpauschalierung abgegolten seien. Entschädigungen, die Landwirten für die Wertminderung des Bodens gewährt würden, blieben jedoch bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, da auch Wertänderungen des Grund- und Bodens gemäß § 4 Abs 1 EStG nicht zu berücksichtigen seien (so EStRL 2000, Rz 5010 und

Doralt, EStG³, § 2 Tz 20/2). Die Einkünfte aus dem Dienstbarkeitsvertrag unterliegen daher nicht der Einkommensteuer.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2007 teilweise statt: Entgegen der Meinung der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin sei es sehr wohl von Bedeutung, ob die landwirtschaftliche Nutzung durch den Eigentümer oder einen Pächter erfolge, um von Einkünften von Land- und Forstwirtschaft sprechen zu können. Nur wenn die Vermietung ein Hilfs- oder Nebengeschäft eines tätigen Landwirtes sei, das mit dem Betrieb seiner Landwirtschaft in engem Zusammenhang stehe und diesem diene bzw diesen ergänze, lägen noch Vorgänge im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vor. Stehe bei der Vermietung landwirtschaftlicher Nutzflächen hingegen wirtschaftlich eine Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung anderer Objekte im Vordergrund, so werde der land- und forstwirtschaftliche Bereich verlassen. Zu diesen landwirtschaftlichen Nutzungen von Grund- und Boden (einschließlich Baulichkeiten) gehöre auch die Vermietung von Grundflächen für Liftanlagen. Auch Entschädigungen einschließlich Sachzuwendungen für die Einräumung des Rechts auf Duldung des Bestandes und der Benützung eines Handymastens auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen stellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Zl. 98/15/0032 vom 30.10.2000 spreche nicht über die Qualifikation von Einkünften ab, sondern beschäftige sich mit der bewertungsrechtlichen Behandlung des gegenständlichen Grundstückes. Nur wenn in ein land- und forstwirtschaftliches Gebiet eingebettete Schipisten und Liftrassen einer landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt würden, seien sie bei einem tätigen Land- und Forstwirt dem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen.

Entschädigungen für Wirtschaftsschwierigkeiten und Ertragsausfälle, die aus der Einräumung einer Dienstbarkeit resultierten, seien nicht durch die Vollpauschalierung abgegolten und daher gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erklären. Dies habe der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen. Es sei daher mit dem Argument, die Provisionen seien nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern aus Land- und Forstwirtschaft einzustufen, für die Berufung nichts gewonnen, weil diese dann eben als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen wären. Die Provisionen seien aber zweifellos den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzurechnen, da die Berufungswerberin, wie sie selber dem Finanzamt gegenüber telefonisch bestätigt habe, gar keine Landwirtschaft betreibe. Es liege daher wirtschaftlich eine Vermögensverwaltung wie bei einer Vermietung anderer Objekte vor, nicht jedoch eine betriebliche oder gewerbliche Tätigkeit oder ein Nebenbetrieb einer Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH 30.10.2000, 2000/15/0109). Das Entgelt für die Gewinnermittlung (Ertragsausfall

oder Wirtschaftser schwernisse) sei grundsätzlich steuerpflichtig. Als reines steuerpflichtiges Nutzungsentgelt würden 70 % der Einnahmen angesetzt, womit der Berufung teilweise stattgegeben werde.

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2008 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Durch den Vorlageantrag galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist zunächst, unter welche Einkunftsart die Einnahmen, die die Berufungswerberin in den Jahren 2002 bis 2004 aus dem Dienstbarkeitsvertrag bezogen hat, fallen: unter jene für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG oder unter die Einkünfte für Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG.

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.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören gemäß § 28 EStG 1988 Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (§ 28 Abs 1 Z 1), Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichen Betriebsvermögen (Z 2), Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Verwertung von Rechten (Z 3) und Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten sind (Z 4).

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft gehört zu den betrieblichen Einkunftsarten, d.h. sie setzt eine Tätigkeit voraus, die selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird. Die Verpachtung von Grundflächen zur Nutzung als Lifttrassen und Schipisten schadet nur dann der Qualifikation dieser Tätigkeit als land- und forstwirtschaftlich nicht, wenn diese innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt wird, der landwirtschaftliche Betrieb im Übrigen also

etwa dadurch aufrecht bleibt, dass Grundflächen im Sommer landwirtschaftlich genutzt werden (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. März 1981, 1404/80 und vom 19. Februar 1985, 84/14/0107).

Im vorliegenden Fall hat die Berufungswerberin in den Streitjahren 2002 bis 2004 selbst keine land- oder forstwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt. Nach den nicht weiter belegten Aussagen der Steuervertretung wurden aber Teile der Grundstücke im Sommer für Zwecke der Schafweide an Dritte verpachtet. Da sie keine derartige Pachteinkünfte erklärt hat, ist aber nicht klar ersichtlich, ob diese Grundflächen nun wirklich entgeltlich und mit Gewinnerzielungsabsicht zur Weidenutzung an Dritte überlassen wurde oder ob diese Nutzung im Rahmen der Zugehörigkeit der in Rede stehenden Grundstücke zur Ziegenweide Interessenschaft T. erfolgt ist. Nur im Falle einer entgeltlichen Verpachtung zur landwirtschaftlichen Nutzung (Weide) wären die davon betroffenen Grundstücke Teil eines landwirtschaftlichen Betriebes und diese Tätigkeit als landwirtschaftlich einzustufen.

Diese Frage kann aber offen bleiben, da sie für die Berufungsentscheidung ohne Relevanz ist. Sind nämlich die in Rede stehenden Einnahmen nicht der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, so sind sie jedenfalls als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzustufen. Die entgeltliche Einräumung eines Servituts begründet nämlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sofern das Servitut zur Nutzung des Grundstückes berechtigt (vgl. in diesem Sinn Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 28). Die in Rede stehende Dienstbarkeit berechtigt die SN fraglos zur Nutzung der gegenständlichen Grundstücke der Berufungswerberin und wären die aus dieser Dienstbarkeit resultierenden Einkünfte daher der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnen.

Andererseits sind Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen im Zusammenhang mit Land- und Forstwirtschaft nicht von der Gewinnpauschalierung für Land- und Forstwirte gemäß Pauschalierungsverordnung 2001, BGBl II 2001/54 erfasst und daher grundsätzlich gesondert anzusetzen (vgl. Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 141/1). Einnahmen aus einer Dienstbarkeit im Zusammenhang mit einem Land- und Forstbetrieb unterliegen daher, wie das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft grundsätzlich der Einkommensteuer.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, es handle sich bei den fraglichen Einkünften um solche aus Land- und Forstwirtschaft, kann daher aus verfahrensökonomischen Gründen gefolgt werden, auch wenn dies nur für die landwirtschaftlich genutzten Grundflächen zutreffen kann, nicht aber von der Weidennutzung nicht betroffen Waldgrundstücken Gp. 1344 und 1345.

Fraglich ist aber, in welcher Höhe die Einkünfte der Berufungswerberin der Besteuerung zu unterziehen sind. Entschädigungen für Dienstbarkeiten enthalten meist mehrere Komponenten, z.B. für die Benützung von Grund und Boden oder die Wertminderung des Bodens, im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Entschädigung für Flurschäden oder Ertragsausfälle. Die Entgeltsteile, die sich auf die Duldungsleistung, den Ersatz von Flurschäden und Wirtschaftserschwernisse bezieht, ist steuerpflichtig, jener für die Wertminderung hingegen ist nicht steuerbar. Dementsprechend ist in solch einem Fall das Entgelt in einen steuerpflichtigen Teil und einen nicht steuerpflichtigen Teil aufzuteilen (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 20/2 und 20/3).

Laut Punkt II. des Dienstbarkeitsvertrages hat die dienstbarkeitsberechtigte SN an die Gesamtheit der Liegenschaftseigentümer, die durch die Errichtung und den Betrieb der Einseilumlaufbahn betroffen sind, jährlich im Nachhinein 2% des Jahresumsatzes aus dem Betrieb der Einseilumlaufbahn zu bezahlen. Dieser Gesamtbetrag ist im Verhältnis der Überspannungslänge der jeweiligen Liegenschaft zur gesamten Länge der Einseilumlaufbahn aufzuteilen.

In welchem Verhältnis das jeweilige Entgelt sich auf eine Duldungsleistung und/oder auf Schadenersatz für den Eingriff in die Liegenschaft verteilt, ist aus dem Vertrag nicht abzuleiten. Eindeutig ergibt sich aus diesem nur, dass Flurschäden, die im Zuge des für die Erhaltung und den Betrieb notwendige Betreten und Befahren der Liegenschaft entstehen, nicht davon betroffen sind, weil diese laut Vertrag gesondert zu vergüten sind (Punkt II 2. Fall des Vertrages). Der Umstand, dass das Entgelt aber in einer Umsatzbeteiligung besteht, die jedes Jahr im Nachhinein zu bezahlen ist und schon seit mehr als zwanzig Jahren auch bezahlt wird, spricht für das Vorliegen eines Benützungsentgelts. Für den Ersatz einer Bodenwertminderung wäre doch eher die Bezahlung eines einmaligen und entsprechend ermittelten Betrages zu erwarten gewesen als eine Umsatzbeteiligung, die eher für Pachtverträge üblich ist. Keinesfalls ist aber der Meinung der Steuervertretung der Berufungswerberin zu folgen, wonach das gesamte Entgelt für die Bodenwertminderung geleistet werde. Es ist völlig unglaublich und widerspricht den Gepflogenheiten im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr, dass eine Nutzungsgewährung eines Grundstückes ohne Gegenleistung erfolgen soll (siehe dazu auch die eben zitierte Stelle aus Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 20/3). Dies müsste aber unterstellt werden, wollte man die gesamten Entgelte als Ersatz für die Wertminderung ansehen.

Da nun Entgelte für Dienstbarkeiten üblicherweise sowohl für die Wertminderung als auch für die Duldung geleistet werden, eine Aufteilung aus dem Vertrag aber nicht abzuleiten ist und auch im Nachhinein (24 Jahre seit Vertragsabschluss) nicht mehr ermittelt werden kann, ist diese Aufteilung im Schätzungswege vorzunehmen.

Die in Rede stehende Dienstbarkeit beinhaltet v.a. das Recht, eine sog. Einseil-Umlaufbahn auf den Grundstücken der Berufungswerberin zu errichten und zu betreiben. Bei dieser Bahn handelt es sich um eine 6er Gondelbahn, die sog. V I von der Talstation in Gaschurn zur Mittelstation mit einer Länge von 1376 m.

Die Trasse dieser Bahn, d.h. die Liftstützen, das Förderseil sowie die erforderliche Steuer-, Strom- und Fernsprechleitung, führt u.a. über die Grundstücke der Berufungswerberin Gp. 1323/1+2, 1342, 1344 und 1345 (von unten nach oben). Das Grundstück 1323/1 hat laut Grundbuch eine Fläche von 1597 m², Grundstück 1323/2 1458 m², davon 218 m² Wald. Grundstück 1342 weist eine Fläche von 1414 m² auf, davon 108 m² Wald, Grundstücke 1344 und 1345 sind Waldgrundstücke mit Flächen von 493 m² und 313 m².

Die Trassenführung betrifft somit überwiegend Grundflächen, die landwirtschaftlich genutzt wurden bzw jetzt als Weideflächen von Dritten genutzt werden (vgl. auch die Eintragungen in der digitalen Katastralmappe oder die Aufnahmen der betroffenen Grundstücke im Vorarlberger Geografischen Informationssystem). Inwieweit durch diese Trassenführung eine Bewirtschaftung dieser Grundstücke unmöglich sein soll, wie die Steuervertretung der Berufungswerberin behauptet, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. Landwirtschaftliche Nutzung von Grundstücken beschränkt sich in einer Höhenlage wie im vorliegenden Fall (zwischen 1000 m und 1450 m) und Region wie dem Montafon traditioneller Weise auf Alpwirtschaft (Viehwirtschaft, Viehweide, Heugewinnung), da sich die Böden für Ackerbau nur wenig eignen. Eine derartige Nutzung (Alpwirtschaft) wird durch die in Rede stehende Dienstbarkeit zwar etwas eingeschränkt, ist keineswegs aber unmöglich (und tatsächlich dienen einzelnen Grundstücke ja auch weiter der Viehweide), zumal mit gegenständlichem Dienstbarkeitsvertrag etwa das Recht, die Bodenqualität weiter beeinträchtigende Schipisten über die betreffenden Grundstücke zu führen, nicht eingeräumt wurde. Auch auf den Einheitswert hat sich berufungsgegenständliche Dienstbarkeit nicht mindernd ausgewirkt. Der Hektarsatz für die landwirtschaftlich genutzten Flächen betrug mit Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1979, also vor Errichtung der Einseilumlaufbahn 1.765 S (128,27 €) und stieg mit Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1988 auf 2.023 S (147,02 €), um dann mit Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1991 auf 1.960 S (142,44 €) geringfügig zu fallen. Auch dies spricht gegen eine Wertminderung im Sinne des Vorbringens der Steuervertretung.

Stärker eingeschränkt ist ohne Zweifel die Waldwirtschaft, da für die Trassenführung eine 12 m breite Schneise durch den Wald führt und bestehen bleiben muss. Die Waldnutzung wäre aber auch in diesem Fall nicht ausgeschlossen, sieht doch Punkt II. des Dienstbarkeitsvertrages doch das uneingeschränkte Holzbringungsrecht des

Grundeigentümers vor. In diesem Fall ist weiters zu berücksichtigen, dass die Waldflächen im Verhältnis zur Gesamtfläche der betroffenen Grundstücke lediglich ca. 22 % ausmachen.

Der Unabhängige Finanzsenat hält daher eine Aufteilung der Zahlungen aus dem Dienstbarkeitsvertrag in einem Verhältnis von 70% für die Duldungsleistung und 30% für Schadenersatz für jedenfalls angemessen. Die Entgelte aus dem Dienstbarkeitsvertrag unterliegen daher in einem Umfang von 70% der Einkommensteuerpflicht.

Der Berufung war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 2. März 2009