

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache VN NN, Adr. , über die Beschwerde vom 14.5.2009 gegen die Bescheide des FA ABN vom 5. März 2009, betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	11.590,16 €	Einkommensteuer	387,33 €
»			anrechenbare Lohnsteuer	-462,72 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 75,39 €
	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	11.974,80 €	Einkommensteuer	538,46 €
»			anrechenbare Lohnsteuer	-572,88 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-34,42 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer reichte am 18.1.2008 eine Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. (E1c) Unter Punkt 10 (Gewinnerhöhende Beträge, zB Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden) wurde ein Betrag von € 1.374,71 erklärt. Für das Jahr 2007 wurde mit 4.7.2008 ebenfalls im Formular E1c unter Punkt 10 ein Betrag von 1912,14 € erklärt.

Aus einer Kontrollmitteilung der Name (Firma) vom 10. Dezember 2007 ergeben sich folgende Beträge:

Zahlung zu Baubeginn (03/2006)	€ 6368,54
Diese setzt sich zusammen aus:	
1) Teilzahlung Bodenwertminderung Leitungsrecht	€ 2182,40
2) Teilzahlung Bodenwertminderung - Bodensubstanzverlust	€ 2811,43
3) Teilzahlung Benützungsentgelt	€ 1374,71

Zahlung zu Baufertigstellung (02/2007)	€ 10.324,41
Diese setzt sich zusammen aus:	
1) Teilzahlung Bodenwertminderung Leitungsrecht	€ 3035,61
2) Teilzahlung Bodenwertminderung - Bodensubstanzverlust	€ 3910,55
3) Teilzahlung Benützungsentgelt	€ 1912,14
4) Entschädigung für Marker	€ 672
5) Mühewaltung	€ 794,10

Am 23.44.2008 wurde zu diesen "Rahmenvereinbarungen" ein Schreiben des Amtssachverständigen Ing. Amt1 ausgefertigt (GZ. 123) und ausgeführt: "Zur gültigen Rahmenvereinbarung der OÖ-LWK mit der Firma wird festgestellt:

Diese Vereinbarung ist in einem Ausmaß von den tatsächlichen Gegebenheiten abweichend dass sie als Grundlage der Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils der Entschädigungszahlungen nicht herangezogen werden kann.

Im Einzelnen:

Bodenwertminderung Leitungsrecht:

Die Ableitung der Wertminderung von der Breite des Schutzstreifens (hier 8 m) ist grundsätzlich sachgerecht, eventuelle Auswirkungen auf den Gesamtwert des Grundstücks oder der Liegenschaft dürfen aber im Einzelfall nicht außer Acht gelassen werden. Die Annahme eines landw. Bodenpreises von 5 €/m² entspricht nicht den sich für den Bezirk X sich aus den Kaufpreissammlungen ergebenden Preis/m² landw. genutzter Grundstücksfläche. Für Flächen ohne Spekulationshintergrund (Bauland) ist nach Auswertung der Kaufpreissammlung ein Bodenwert von max. 3,0 €/m² angemessen. Die Vergleichspreise können bei Bedarf beim Finanzamt eingesehen werden. In Einzelfällen können vom Steuerpflichtigen aber Vergleichspreise vergleichbarer Grundstücke zur Untermauerung eines höheren Bodenwertes beigebracht werden.

Der durchschnittliche Deckungsbeitrag nach den landw. Buchführungsergebnissen im Jahr 2006 beträgt im Produktionsgebiet Innviertel 1404,- €/ha. Der Barwert des Deckungsbeitrages beträgt bei einer Verzinsung von 4 % daher $1.404,- \times 25 = 35.100,- / \text{ha} = 3,51 \text{ €/m}^2$. Es darf angenommen werden, dass der zu unterstellende Bodenwert mit dem kapitalisierten Deckungsbeitrag von 3,51 € nach oben begrenzt ist. Die Annahme einer 33 %-igen Wertminderung bei rein landw. Nutzung ist zwar nicht nachvollziehbar dargestellt, erscheint aber angemessen. Je Ifm Leitung bedeutet dies einen Bodenwertverlust von 9,27 € ($3,51 \text{ €} \times 0,33 \times 8 \text{ m}$). Die Bodenwertminderung durch das Leitungsrecht ist maßgeblich durch das Vorhandensein möglicher zukünftiger außerlandwirtschaftlicher Nutzungsalternativen bestimmt. Können außerlandwirtschaftliche Nutzungsalternativen (Bauland, Erholungsfläche etc.) glaubhaft dargestellt werden, ist eine höhere Bodenwertminderung denkbar, aber im Einzelfall zu beurteilen. Aus Vereinfachungsgründen können, sofern die Hof- bzw. Baulandnähe nicht gesondert entschädigt worden ist, für Flächen bis zu einer Entfernung von 100 m zum nächsten Bauland (bzw. 120 m zum nächsten Hof) beim zu unterstellenden Bodenwert Zuschläge bis zu 100 % gemacht werden (Bodenwert 7 €/m²). Bei Baulandentfernungen von 100 m bis 200 m scheinen Zuschläge bis 50 % noch angemessen.

Bodenwertminderung Bodensubstanzverlust

Die Wertminderung liegt nicht im Substanzverlust selbst (wie bei einem Schotterwerk) sondern im Verlust seiner ertragsbringenden Wirkung durch Durchmischung und Verdichtung, da ja üblicherweise keine Bodensubstanz abtransportiert und verkauft wird.

Der der Wertminderung durch „Bodensubstanzverlust“ zuzuordnende dauernde Ertragsverlust ist bei einem unterstellten totalen Ertragsausfall nach oben durch den Barwert des Deckungsbeitrages begrenzt.

Der Arbeitsstreifen wird aber nicht in der vollen angenommenen Breite von 25 m in seiner ertragsbringenden Wirkung durch Durchmischung des Erdreichts beeinträchtigt. Auf Künettenbreite (max. 2 m) kann ein Totalausfall des Deckungsbeitrages für die ersten 3 Jahre angenommen werden. Für weitere 30 Jahre kann ein 50 %-iger Ausfall des Deckungsbeitrages angenommen werden.

Auf den übrigen Flächen des Arbeitsstreifens fand keine Durchmischung der Bodensubstanz statt. Diese Flächen wurden nur durch Lagern (Von Rohren, Aushubmaterial) und Befahren mit Baumaschinen verdichtet, nicht aber dauerhaft durchmischt. Für 3 Jahre kann ein 20 %-iger Ausfall des Deckungsbeitrags angenommen werden. Für weitere 10 Jahre kann ein 10 %-iger Ausfall des Deckungsbeitrages angenommen werden.

Der durchschnittliche Deckungsbeitrag nach den landw. Buchführungsergebnissen im Jahr 2006 beträgt im Produktionsgebiet Innviertel 1404,- €/ha. Zu unterstellen ist je Ifm Leitung bei einer unterstellten Verzinsung von 4 % ein Deckungsbeitragsausfall von:

Künnette

Jahre 0 — 3	$2/1\ 00\ 00 \times 1.404,- \times 2,78$	0,780624
Jahre 3 — 33	$2/1\ 00\ 00 \times 1.404,- \times (18,15 - 2,78)$	4,315826

Arbeitsstreifen

Jahre 0 — 3	$(25-2\ m)/1\ 00\ 00 \times 1.404,- \times 0,2 \times 2,78$	1,7954352
Jahre 3 — 13	$(25-2\ m)/1\ 00\ 00 \times 1.404,- \times 0,1 \times (9,99 - 2,78)$	2,3282532
In Summe		9,22 €

bzw. 0,37 € je m² Arbeitsstreifen (9,22 € / 25 m).

Sachlich nicht angemessen erscheint allerdings die Zusammenrechnung der beiden Bodenwertminderungen, weil beide niemals zusammen eintreten können und jede für sich den ganzen erlittenen Wertverlust am Betriebsvermögen des landw. Betriebes darstellt. Bei fortgesetzter Eigenbewirtschaftung kommt ausschließlich der Ertragsverlust durch den Ausfall des Deckungsbeitrages zum Tragen, der Wertverlust durch das vorhandene Leitungsrecht ist ohne Bedeutung.

Im Verkaufsfall kommt ausschließlich der Wertverlust durch das Leitungsrecht zum Tragen, der Ertragsverlust durch den Ausfall des Deckungsbeitrages ist ohne Bedeutung, weil der Deckungsbeitrag im Falle des Verkaufes in jedem Fall zur Gänze wegfällt.

Nach der Wertlehre kommt die „Bodenwertminderung Leitungsrecht“ der Wertermittlung nach der Sachwertmethode und die „Bodenwertminderung Bodensubstanzverlust“ der Wertermittlung nach der Ertragswertmethode gleich und die Zusammenrechnung der beiden Werte entspricht der Addition von Sach- und Ertragswert, dies ist sachlich nicht richtig und aus diesem Grunde abzulehnen. Die beiden Arten der Ermittlung der Bodenwertminderung stellen jeweils den ganzen Wertverlust dar und dürfen daher nicht addiert werden.

Da beide Ermittlungsmethoden des Wertverlustes nur in Teilbereichen der jeweils anderen Methode vorzuziehen sind und beide Methoden von zumindest teilweise ungeprüften Annahmen ausgehen, wird vorgeschlagen, dem steuerfrei verbleibenden Bodenwertverlust den jeweils höheren Wert zugrunde zu legen.

Marker:

Marker können einem Flächentotalschaden von max. 10 m² gleichgesetzt werden und befinden sich üblicherweise auf der Trassenfläche. Der Wertverlust durch den Marker kann daher max. $10 \times 3,51 \text{ €} - (10 \times 3,51 \text{ €} \times 33\%) = 23,50 \text{ €}$ also ca. 25 € betragen. Die Anzahl der Marker ist anzugeben. Marker an der Grundstücksgrenze zählen nur zur Hälfte.

Mühewaltung:

Keine durch die Pauschalierungs-VO dem landw. Betrieb zuzurechnenden Einkünfte. Da sie jedenfalls aber keine Wertminderung des Betriebsvermögens des landw. Betriebes abdecken, sind diese Beträge mit Ausnahme der durch Aufzeichnungen belegbaren Aufwände einkommensteuerpflichtig.

Aufstellung zum Fall NN

2006:

Teilzahlung	6.369,- (= 38 %)
- BWM-L (395 m X 8 X 3,51 € X 0,33) X 0,38 = 1391	1.391,-
- BWM-B (395 m x 9,22 €) X 0,38 = 1384	
steuerpflichtiger Betrag	4.978,-

2007:

Teilzahlung	10.324,- (= 62 %)
-------------	-------------------

- BWM-L (395 m X 8 X 3,51 € X 0,33) X 0,62	2.269,-
- BWM-B (395 m x 9,22 €) X 0,62	2.258,-
	2.269,-
- Marker (Anzahl X 25 €)	75,-
- nachgewiesene Aufwände	?
steuerpflichtiger Betrag	7.930,-

Die anzuerkennende Bodenwertminderung liegt im Regelfall unter den durch die EStRL aus Vereinfachungsgründen anzuerkennenden Anteil von 30 % der Entschädigungssumme.

Der Nachweis einer über 30 % der Entschädigungssumme hinausgehenden Bodenwertminderung kann erbracht werden:

- Entweder durch den Nachweis von über 3,51 € /m² hinausgehenden Bodenwerten für die betroffenen Grundstücke durch geeignete Vergleichspreise (insbesondere bei möglicher zukünftiger Baulandnutzung)
- Oder durch den Nachweis eines höheren Deckungsbeitrages sowie eines über die Unterstellungen hinausgehenden Deckungsbeitragsausfalls der betroffenen Grundstücke (Arbeitsstreifenbreite, Künettenbreite, Höhe des Deckungsbeitragsausfalls, Dauer des Deckungsbeitragsausfalls) bei Neuaufforstungs- und Sonderkulturflächen.

Aus Vereinfachungsgründen können für Flächen bis zu einer Entfernung von 100 m zum nächsten Bauland (bzw. 120 m zum nächsten Hof) beim zu unterstellenden Bodenwert Zuschläge bis zu 100 % gemacht werden (Bodenwertminderung rd. 20 €/lfm Leitung).

Bei Baulandentfernungen von 100 m bis 200 m scheinen Zuschläge bis 50 % noch angemessen (Bodenwertminderung rd. 15 €/lfm Leitung). Für alle übrigen Flächen ist die Bodenwertminderung mit rd. 10 €/lfm Leitung zu begrenzen. Jedenfalls anzugeben wäre auch die Länge des Leitungsservituts, die Bezeichnung der betroffenen Grundstücke und die Anzahl der Marker.

Eine aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung von der OÖ LLWK angedachte Rahmenvereinbarung bezüglich der Steuerpflicht von Entschädigungszahlungen beim Leitungsbau ist in den ESt-RL bereits verwirklicht, eine Neuausrichtung und Neufassung ist nur bundesweit im Rahmen der ESt-RL denkbar. Darüber hinausgehende Rahmenvereinbarungen für bestimmte Bundesländer bzw. bestimmte Projekte sind zumindest derzeit nicht vorgesehen."

Mit Schreiben vom 5. Jänner 2009 wurde seitens der Amtspartei ein Vorhalt ausgefertigt und um Bekanntgabe von folgenden Sachverhaltselementen ersucht:

- a) Länge des Leitungsservituts
- b) Bezeichnung der betroffenen Grundstücke
- c) Anzahl der Marker

d) Belege über Aufwendungen, die unter Mühewaltung durch die Firma abgegolten wurden.

In Beantwortung wurde ausgeführt, es seien die Grundstücke KG 1234 OrtA/KG 2345 Inrprechting EZ 44, 3 LN, 2 LN betroffen, die Leitungslänge betrage 395 lfm und es gebe einen Marker. Belege betreffend Mühewaltung liegen nicht vor. Beigelegt waren zwei Lagepläne.

In der Folge wurde der steuerpflichtige Betrag durch die Amtspartei für 2006 mit € 4867,54, für 2007 mit € 7850,40 ermittelt. Die darauf basierenden Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 ergingen am 5. März 2009.

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde am 14.5.2009 eine Berufung eingebracht und ausgeführt:

In Vertretung des Steuerpflichtigen und unter Hinweis auf unseren Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist vom 3.4.2009 erheben wir hiermit das Rechtsmittel der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007. Die Berufung richtet sich gegen die in den vorliegenden Bescheiden vorgenommene steuerliche Behandlung der in den Jahren 2006 und 2007 zugeflossenen Entschädigungen der FAN (kurz „Firma“). Begründung:

In den o.a. Bescheiden wurde der steuerpflichtige Anteil der Firma-Entschädigungen auf Basis des von Herrn Ing. Amt1 (Sachverständiger BMF) ausgearbeiteten Gutachtens und den darin getroffenen Annahmen ermittelt. Das Gutachten lässt jedoch auch dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen, individuelle Wertminderungen seiner Grundstücke, welche auf die Gasleitungen zurückzuführen sind, zu berücksichtigen.

Im Fall von Herrn NN, sind derartige (zusätzliche) Wertminderungen jedenfalls gegeben. Bezuglich der genauen Darstellung dieser Wertminderungen wird auf das beiliegende Schriftstück von Herrn NN verwiesen, welches einen integrierten Bestandteil dieser Berufung darstellt. Der Steuerpflichtige hat in Zusammenarbeit mit der Landwirtschaftskammer Linz, deren Sachverständige den Leitungsverlauf vor Ort auch besichtigt haben, die zusätzlichen Wertminderungen ermittelt.

Wie Sie dem beiliegenden Schreiben entnehmen können, ergibt sich neben den bereits von der Firma (€ 6.721,98) bzw. vom Finanzamt (€ 3.950,--) festgestellten Wertverlusten ein zusätzlicher Wertverlust von mindestens € 9.454,-- (höherwertige Nutzungsmöglichkeit) und von € 672,-- (Marker).

Wir beantragen daher, bei der Veranlagung 2006 und 2007 den (steuerfreien) Wertverlust von insgesamt € 20.797,98 laut beiliegenden Ausführungen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, sodass es für beide Jahre zu keinem steuerpflichtigen Anteil bei den Entschädigungen der Firma AG kommt.

Im Falle einer Nichtstattgabe der Berufung stellen wir gleichzeitig den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Vorlageantrag). Um dem Steuerpflichtigen, gegebenenfalls auch unter Beiziehung von Zeugen/ Sachverständigen, die Gelegenheit zu geben, zu den einzelnen Berufungspunkten

eine mündliche Stellungnahme abzugeben, beantragen wir vorsorglich eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO.

Ergänzende Darstellung zum Wertverlust durch die Gasleitung anlässlich der Berufung vom 13.5.2009

Sehr geehrte Frau Damen und Herren!

Wie Ing. Amt1 in seiner Stellungnahme ausführte, sind auch Auswirkungen auf den Gesamtwert des Grundstückes zu beachten.

So hängt die Bodenwertminderung sehr stark von der Art der Leitung und die damit verbundenen Auswirkungen auf das Gesamtgrundstück bzw. Liegenschaft ab.

Unverlegbare Gasleitungen mit rund 1 Meter Durchmesser bewirken einen wesentlich stärkeren Wertverlust eines Grundstückes, als ein leicht verlegbares Datenkabel.

Öffentliche Diskussionen über die „Explosionsgefahr“ von Gasleitungen, wie sie derzeit im benachbarten Salzburg geführt werden, bzw. aktuell aus Russland und Italien gemeldet werden, beeinflussen auch den Wert von Grundstücken erheblich negativ. Diese Ereignisse zeigen deutlich auf, dass erhebliche Gefahren von Leitungen ausgehen können, und lassen den Schluss zu, dass weit über den Servitutstreifen hinaus Wertminderungen, insbesondere von Wohnliegen- und Betriebsliegenschaften auftreten, die neben der Wertminderung des Servitutstreifens zu berücksichtigen sind:

1. Wertminderung von größeren Grundstückteilen:

Bei der Berechnung der Wertminderung wurde nicht mitbedacht, dass es sich im meinem Fall um eine große überregionale Gasleitung handelt, die unverlegbar ist und wo beim Bau keine Rücksicht darauf genommen wird, dass der Wert des Grundstückes z.B. durch einen Verlegung am Grundstücksrand möglichst wenig beeinträchtigt wird. 2. Höhere Grundstückpreise durch Ausbaumaßnahmen: Nach aktuellen Berichten soll eine andere Firma als die Firma, welche die Leitung auf meinem Grundstück errichtet, größere Flächen für betriebliche Nutzungen suchen und Preise von deutlich über € 5 pro m² für Flächen mit Grünlandwidmung bezahlen. Der Grundpreis, der vom FA X für OrtA anerkannt wird ist somit deutlich zu niedrig. 3. Höhere Grundstücksspreise durch möglichen Schotterabbau: Rund 450 Meter von meinem Grundstück wird Schotter abgebaut. Da mein Grundstück geologisch im selben Bereich liegt, ist es wahrscheinlich, dass sich auch dort abbaubarer Schotter befindet. Durch den Bau der großen unverlegbaren Gasleitung wird auf rund auf einem Drittel der Fläche kein Schotterabbau mehr möglich sein.

Wertverlust durch 2 und 3 = Wertverlust wegen Einschränkung bei höherwertiger ausserlandwirtschaftlicher Verwendung: Ing Amt1 hat in seiner Stellungnahme selber festgestellt, dass höher Grundstücksspreise als auch eine mögliche zukünftige Nutzungsalternative bei der Berechnung der Wertminderung zu berücksichtigen ist. Beide Flächen haben eine Gesamtfläche von 28.364 m². Rund ein Drittel davon wird in Zukunft aufgrund der Leitung weder als Abbaufäche für Schotter noch als Baufläche verwendet werden können. Ein Drittel der Fläche hat daher über den von der Finanzverwaltung anerkannten Wertverlust einen Wertverlust durch die nicht mehr mögliche Verwendung als Schotterabbaufäche bzw. als mögliche Baufläche von

sicher einem Euro pro Quadratmeter. Daraus ergibt sich ein Wertverlust durch Nichtverwendbarkeit für höherwertige außerlandwirtschaftliche Nutzungen von € 9.454. 4. Bodensubstanzverlust: Im Zug der Bauarbeiten ist guter Oberboden bzw. Humus verloren gegangen, der aufgrund mangelnder Verfügbarkeit in der Region durch das Unternehmern nicht ersetzt werden konnte und welchen ich ersetzen werde, sobald wieder entsprechende Mengen zu einem akzeptablen Preis in der Region verfügbar sind. Dies ist erforderlich, um die deutlichen Bodenschäden die durch den Bau und den damit verbundenen Humusverlust entstanden sind zu vermindern. 5. Wertverlust bzw. Minderertrag und Mehraufwand Marker. Der Ansatz von Ing. Amt1, dass der Schaden und die Grundstücksentwertung durch den Marker nur € 25,-- beträgt, ist für mich in keiner Weise nachvollziehbar. Die Marker, in die teilweise auch empfindliche Messsonden integriert sind, sind ein ständiges, dauerhaftes Hindernis, welches folgende Nachteile nach sich zieht.

1. Erhöhter Aufwand und Ertragsminderung: Bei fast allen Arbeitsgängen (Ackern, Eggen, Anbauen, Pflanzenschutz, tw. bei Düngung, Ernte mit Mähdrescher, Grubbern, Anbau der Zwischenfrucht etc.) kommt es zu erheblichen Zeitverzögerungen die sich auf eine halbe Stunde pro Jahr summieren. Ausgehend von durchschnittlichen Maschinen Selbstkosten von € 50,-- pro Stunde ergibt dies pro Jahr Maschinenmehrkosten von € 25,--. Aufgerechnet auf 25 Jahre ergibt dies Mehrkosten von € 625,-- Zusätzlich sind sicher Ertragsminderungen und Mehraufwendungen im gesamten Wendebereich mitzuberücksichtigen, sodass in Summe nur Mehraufwendungen und Ertragsausfälle abgegolten sind. Weiters sind händische Arbeiten im Nahebereich des Markers erforderlich und besteht auch bei entsprechender Sorgfalt eine erhöhte Maschinenbruchrisiko. 2. Unbestritten ist, dass Flächen mit zahlreichen Hindernissen wie Masten, Marker und Obstbäumen in der heutigen Zeit kaum mehr verpachtbar sind und jegliche Ertragsfähigkeit verlieren.

Aus diesen Gründen ist eine Verkehrswertminderung der Liegenschaft um die Höhe des Entgeltes, den ich für den Marker bekommen habe, durchaus gerechtfertigt.

Ergibt gesamt:

- Wertverlust Servitutstreifen LW € 3.950,--

Wertverlust höherw. Nutzungsmöglichkeit mind. € 9.454,--

Bodensubstanzverlust laut Schreiben Firma € 6.721,98

Wertverlust Marker: € 672,--

Wertverlust und Bodenschäden € 20.797,98"

In der Folge ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 6. Juni 2009 Ing. Amt1 um Stellungnahme zu diesen Ausführungen. Er führte aus: "GZ. SZK-010000/0029-SZK/2009, Betreff: Entschädigung NN

Zur in der Beilage zur Berufung vom 13.5.2009 dargestellten weiteren Wertminderung der Grundstücke 1 u. 2 KG. OrtA und 3 KG. Ort4 wird festgestellt:

Allgemeines:

Das gegenständliche Verfahren ist nicht geeignet über Gefahrenpotentiale von über-regionalen Einrichtungen zu befinden. Zu befinden ist ausschließlich darüber, welcher Wertverlust an den Grundstücken des Antragstellers entstanden ist, weil dieser Teil der Entschädigung nicht der Steuerpflicht unterworfen ist.

Zu Pkt. 1 „Wertminderung von größeren Grundstücksteilen“

Eine Wertminderung durch Beeinträchtigung der landw. Nutzung von über den Servitutstreifen hinausgehenden Flächen wird nicht behauptet und kann ausgeschlossen bleiben. Eine über den Servitutstreifen hinausgehende Beeinträchtigung einer höherwertigen Nutzung (z. B. als Wohn- oder Betriebsaugebiet) bedarf zwar nicht der Ausweisung der Flächen in den regionalen Entwicklungsplänen oder den Flächenwidmungsplänen der Gemeinden, die grundsätzliche Eignung der Grundstücke für "irgendeine" Art von höherwertiger Nutzung in einem „absehbaren“ Zeitrahmen muss aber gegeben sein.

Zu Pkt. 2 "Höhere Grundstückspreise durch Ausbaumaßnahmen"

Die Nutzbarkeit der Grundstücke für betriebliche Zwecke in einem absehbaren Zeitrahmen erscheint alleine aufgrund der Lage abseits regionaler Ver- und Entsorgungseinrichtungen (Wasser, Elektrizität, Abwasser usw.) in einem Maße ungewiss bzw. unwahrscheinlich dass von einer werterhöhenden Wirkung zum Zeitpunkt der Feststellung (2006) nicht ausgegangen werden kann. Dies wird auch durch den Umstand bekräftigt dass nach Ablauf von beinahe 5 Jahren noch keine Hinweise auf eine eventuell bevorstehende Verwendungsänderung erkennbar sind.

Zu Pkt. 3 "Höhere Grundstückspreise durch möglichen Schotterabbau"

Die geologischen Voraussetzungen allein reichen nicht aus um die Vermutung eines Schotterabbaus in absehbarer Zeit zu begründen. Für einen Abbaubetrieb bedarf es zumindest einer leistungsfähigen Stromversorgung und einer schwerlasttauglichen Zufahrt. Da nicht erkennbar ist dass diese Voraussetzungen in absehbarer Zeit geschaffen werden, kann aus diesem Grund eine werterhöhende Wirkung nicht erblickt werden.

Zu 4 "Bodensubstanzverlust"

Der Bodensubstanzverlust ist bereits im steuerfreien Anteil der Entschädigung berücksichtigt (siehe Gutachten vom 23.44.2008 Seite 2).

Zu 5 "Mehraufwand Marker"

Mehrjährige Beobachtungen haben ergeben, dass der Bearbeitungsmehraufwand, wenn überhaupt, im Bereich weniger Minuten im Jahr liegt. Händische Nacharbeiten im Bereich der Marker konnten in den letzten Jahren, wenn überhaupt, nur in Einzelfällen festgestellt werden. Mit dem Ausfall einer Fläche von 10 m² scheint der Vermögensschaden daher ausreichend berücksichtigt.

Es wird vorgeschlagen die Berufung in allen Punkten abzuweisen.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2011 führte der Bw. dazu aus:

Ad "Allgemeines" bzw. "Wertminderung von größeren Grundstücksteilen"

Es mag zwar richtig sein, dass allgemeine „Gefahrenpotentiale“, welche von einer derartigen Gasleitung ausgehen, schwierig zu beziffern sind. Es ist jedoch jedenfalls davon auszugehen, dass diese einen nicht unerheblichen Einfluss auf den Wert einer Liegenschaft ausüben. So wird mit ziemlicher Sicherheit anzunehmen sein, dass ein potentieller Käufer des betroffenen Grund und Bodens bei seinen Kaufpreisüberlegungen jedenfalls das Vorhandensein der Gasleitung miteinfließen lassen und im Ergebnis wahrscheinlich eine Werteinbuße von mindestens 30% in Ansatz bringen wird.

Ad "Höhere Grundstückspreise durch Ausbaumaßnahmen bzw. möglichen

Schotterabbau": Es liegt auf der Hand, dass in unmittelbarer Nachbarschaft in OrtA Schotterabbau betrieben wird, da die Grundstücke in dieser Region die geologischen Voraussetzungen erfüllen. Der Steuerpflichtige wurde erst vor kurzem von einem Makler kontaktiert, ob er eventuell Interesse an einem Verkauf/Schotterabbauvertrag in Bezug auf eines seiner Grundstücke hätte. Der Ablauf wäre so geplant, dass nach Zusage von Seiten des Herrn NN eine Probebohrung vorgenommen werden würde. Erst wenn feststeht, dass die geologischen Voraussetzungen gegeben sind, würde die entsprechende Infrastruktur (Zufahrt, Stromversorgung, etc) geschaffen werden. Im vorliegenden Fall ist es jedoch unmöglich, das Vorliegen der nötigen Infrastruktur nachzuweisen, da das von der Leitung betroffene Grundstück für einen eventuellen Schotterabbau, wenn überhaupt, nur mehr teilweise in Frage kommen könnte und sich daher das Interesse eines Schotterabbaubetriebes für dieses spezielle Grundstück in Grenzen hält. Gerade dieser Umstand zeigt wiederum auf, dass die vorliegende Gasleitung jedenfalls einen über den vorliegenden Arbeitsstreifen hinausgehenden Wertverlust des Grundstückes zur Folge hat.

Die Beurteilungen des Gutachters erscheinen daher unseres Erachtens zu pauschal und zu sehr reduziert auf den in Frage stehenden Servitutstreifen.

Ad "Bodensubstanzverlust"/"Mehraufwand Marker":

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen des Steuerpflichtigen im Rahmen der gegenständlichen Berufung verwiesen.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 27. Mai 2011 vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.44.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen als Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen.

Am 10. November 2015 fand in Linz ein Erörterungstermin statt. Es konnte hinsichtlich der Höhe der Bodenwertminderung keine Einigung erzielt werden. Die Richterin kündigte die Bestellung eines Sachverständigen an.

Diese Bestellung des SV Ing. SV wurde 10. Dezember 2015 veranlasst.

Das Gutachten des Sachverständigen wurde am 7. Juni 2016 vorgelegt.

Es wurde ausgeführt, dass die Bodenwertminderung € 39.686,67 beträgt und damit bereits die Verkehrswertminderung den Entschädigungsbetrag übersteigt. Das Gutachten liegt dem Erkenntnis in Kopie bei.

Das Gutachten wurde mit Schreiben vom 21. Juni 2016 den Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs und zur Stellungnahme übermittelt.

Der Bf. teilte mit Schreiben vom 5.7.2016 mit, die Ansicht des Bf. werde durch das Gutachten bestätigt.

Die Amtspartei nahm mit 3. August 2016 wie folgt Stellung: "Grundsätzliches:

1. Begriff der Entschädigung und steuerliche Behandlung

Entschädigungen im ertragsteuerlichen Sinn sind Beträge für den Ersatz entgangener Einnahmen bzw. Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff der "Entschädigung" aber über diese Bedeutung hinaus verwendet. Steuerlich ziehen daher verschiedene Arten derartiger Entschädigungen unterschiedliche Folgen nach sich.

Entschädigungen aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten enthalten insbesondere eine Entschädigung für die Abgeltung der Bodenwertminderung, ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung und ein Entgelt für Ertragsausfälle im land- und forstwirtschaftlichen Bereich.

Die Abgeltung von Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit des auf die Bodenwertminderung entfallenden Anteils an der Entschädigungsleistung ist, dass das Leitungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt wird (vgl. Rz 5172 und Rz 6409).

Zur Ermittlung des ESt-pflichtigen Anteils an der Entschädigungssumme wurde im Jahr 2015 seitens des Fachbereichs Bewertung/Bodenschätzung eine Richtlinie erstellt, die als Grundlage für die gegenständliche Stellungnahme dient.

2. Bodenwert – Bodenwertminderung

2.1 Allgemeines

Die Bodenwertminderung ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Grundstücks vor Bekanntwerden der Projektabsicht und ab Eintritt der Belastung (Fertigstellung der Leitung). Sie ist der ausschließliche objektive Substanzverlust (Schaden) am durch die Servitutseinräumung betroffenen Grundstück.

Die Obergrenze der Wertminderung ist aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung (vgl dazu OGH 28.5.1983, 6 Ob 802/81). Diese Obergrenze wird in aller Regel nicht erreicht (Rz 5172).

Der Bodenwert ist der gemeine Wert des Grund und Bodens zum maßgeblichen Stichtag.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 2 BewG 1955). Der gemeine Wert bildet den Ausgangspunkt für die Ermittlung der Wertminderung.

Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstücks sind in der Regel die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsliegenschaften.

2.2 Vergleichspreisermittlung

Für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise liegen dann vor, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstücks und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstücks gehören, oder, obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht, immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist. Unter Bedachtnahme auf die preisbildenden Faktoren kann der gemeine Wert durch Vornahme von Ab- und Zuschlägen ermittelt werden.

Bei der Auswahl von Vergleichspreisen ist zunächst zu beachten, dass zur Ableitung des gemeinen Wertes in erster Linie solche Verkäufe in Betracht kommen, die in unmittelbarer zeitlicher Nähe zum Feststellungszeitpunkt stattgefunden haben. Zwar ist es auch möglich auf Verkäufe zurückzugreifen, die zeitlich in größerer Entfernung vor oder nach dem Feststellungszeitpunkt liegen; in einem solchen Fall muss jedoch geprüft werden, ob in der Zwischenzeit auf dem Grundstücksmarkt nennenswerte Schwankungen im Preisniveau eingetreten sind. Eingetretene Preisschwankungen infolge veränderter Marktverhältnisse oder Veränderungen des Geldwertes sind sodann durch Zu- oder Abschläge auszugleichen. Verkaufsfälle, bei denen der zeitliche Abstand zum Feststellungszeitpunkt zu groß ist, können keinen Vergleichsmaßstab bilden. Ob einem Vergleichspreis wegen des zeitlichen Abstandes des Vertragsabschlusses zum Feststellungszeitpunkt noch Aussagekraft für die Wertableitung zukommt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Für die Ableitung des gemeinen Wertes sind mehrere Vergleichsverkäufe zu erheben. Bei Vorliegen einer unzureichenden Anzahl vergleichbarer Liegenschaftstransaktionen können zur Feststellung des Bodenwertes auch taugliche Verkaufspreise der weiteren Umgebung herangezogen werden.

Es dürfen nur solche Vergleichspreise berücksichtigt werden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks bei einer Veräußerung zu erzielen wären, wobei ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Dabei sind die rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften zum maßgeblichen Stichtag zugrunde zu legen. Umstände, die nach dem maßgeblichen Stichtag eingetreten sind, aber zum Stichtag mit hinreichender Sicherheit vorhersehbar waren und den Wert beeinflusst haben, sind zu berücksichtigen, wenn sie konkret

nachgewiesen werden.

Weicht der bei einer Veräußerung eines ansonsten vergleichbaren Grundstücks erzielte Preis in besonders auffälliger Art und Weise (nach oben oder nach unten) von dem durch Heranziehung einer Mehrzahl von Vergleichspreisen ermittelten Preisgefüge ab, indiziert dies das Vorliegen ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse; ein solcher Preis ist nur zu berücksichtigen, wenn das Vorliegen ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse auf Grund einer den Vergleichsfall betreffenden besonderen Prüfung ausgeschlossen werden kann.

2.3 Zusammensetzung des Bodenwertes

Der Bodenwert setzt sich aus dem produktionswirtschaftlichen Anteil und dem nichtproduktionswirtschaftlichen Anteil zusammen.

Der produktionswirtschaftliche Wert leitet sich aus der Ertragsfähigkeit von Grund und Boden ab:

Rohertrag

- Aufwand ohne Ausgedingelasten, Schuld- und Pachtzinsen

= Reinertrag

 x Kapitalisierungsfaktor => produktionswirtschaftlicher Anteil

Der nichtproduktionswirtschaftliche Anteil am Bodenwert ist der in nicht exakt messbaren ökonomischen Motiven begründete Wert. Dazu zählen beispielsweise Geldanlage, Belehnbarkeit, Besitz, Lage, Prestige, Freizeit, Erholung.

Wertminderungsgründe durch ein vorhandenes Leitungsrecht sind u.a.: Grundbenutzung durch Dritte, Einschränkung der Dispositionsfreiheit, höherer Verwaltungsaufwand, mögliches Unbehagen, Leitungsmaste und sichtbarer Leitungsverlauf über die belasteten Grundstücksflächen, Pflichten und Lasten für den Rechtsnachfolger, Einschränkung von Umwidmungen usw.

Die Höhe des nichtproduktionswirtschaftlichen Anteils ergibt sich aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Grund und Bodens und dem produktionswirtschaftlichen Wert.

Wert des Grundstücks (gemeiner Wert ermittelt aus Vergleichspreisen)

- produktionswirtschaftlicher Wert

= Wert des nichtproduktionswirtschaftlichen Anteils

Ist der produktionswirtschaftliche Wert in verschiedenen Preisgebieten gleich, beeinflusst dieser den Wert umso weniger, je höher der gesamte Bodenwert ist. Wertverhältnisse von unproduktiven Flächen bilden die Untergrenze des verbleibenden Bodenwertes.

2.4 Stichtag

Stichtag für die Ermittlung des Bodenwertes ist grundsätzlich der 1.1. des Jahres, in dem der Servitutsvertrag bzw. Optionsvertrag unterzeichnet wurde.

2.5 Beeinträchtigungsgrade aufgrund des Leitungsverlaufs

Die Beeinträchtigungsgrade können direkt aus dem Servitutstreifenverlauf und aus dem Verhältnis Servitutsfläche zur Grundstücksgröße abgeleitet werden. Der ungünstigere Beeinträchtigungsgrad ist für die Bodenwertminderung heranzuziehen.

2.6 Weitere Einflüsse – Korrekturfaktoren bei unterirdischen Leitungen

Durch Korrekturfaktoren sollen folgende Einflüsse auf die Bodenwertminderung sachgerecht berücksichtigt werden:

Leitungsdurchmesser

Thermische Auswirkungen auf die Leitungsumgebung

Bodenbonität - Bodenklimazahl des Grundstücks (= EMZ/Fläche in Ar)

Vorbelastung durch ein Leitungsrecht (Berücksichtigung eines Abschlages von 2,5%)

2.6.1 Leitungsdurchmesser

Leitungen mit einem Rohrdurchmesser von 1 Meter und mehr erfordern eine entsprechend tiefe Verlegung und damit massivere Eingriffe in die Bodenstruktur sowie Verwendung von entsprechend schweren Baumaschinen, weshalb die Beeinträchtigung oft über die eigentliche Servitutsfläche hinausgeht. Überdies können Leit- bzw. Sperr-effekte und andere nicht vorhersehbare Auswirkungen im Boden auftreten. Daher werden die Bodenwertminderungsansätze in diesen Fällen mit dem Faktor 1,5 multipliziert.

Davon bestehen folgende Ausnahmen, in denen kein derartiger Korrekturfaktur zu berücksichtigen ist:

Leitungen, bei denen die Servitutsfläche auch einen zusätzlich frei zu haltenden Arbeitsstreifen umfasst.

Die Gesamtbreite des Servitutstreifens überschreitet den dreizehnfachen Wert des Rohrleitungsdurchmessers.

In beiden Fällen wirkt sich eine höhere Belastung bereits durch die Ausmessung der größeren Servitutsfläche aus.

2.6.2 Thermische Auswirkung auf die Leitungsumgebung

Leitungen können aufgrund technischer Erfordernisse eine wesentliche Wärme - oder Kälteabstrahlung verursachen, die zusätzliche Auswirkungen auf den Boden haben. Zu diesem Leitungstyp gehören Gashochdruckleitungen. Das bedeutet auch einen weiteren meist auch an der Oberfläche erkennbaren Mangel, der eine zusätzliche Wertminderung für das belastete Grundstück bedeutet.

Daher ist bei Leitungen, die eine wesentliche Wärme- bzw. Kälteabstrahlung an den umgebenden Boden verursachen, die Bodenwertminderung bzw. das Produkt aus Bodenwertminderung und Leitungsdurchmesser mit 1,1 zu vervielfachen.

Ausgenommen davon sind Leitungen, bei denen die Schäden durch thermische Einflüsse von den Leitungsbetreibern laufend (meist jährlich) abgegolten werden. In diesen Fällen liegt keine dauerhafte Ertragswertminderung vor.

Unter Berücksichtigung des Korrekturfaktors für Leitungsdurchmesser und/oder für

thermische Auswirkungen ergibt sich ein korrigierter Bodenwertminderungssatz als Ausgangsgröße für die allfällige Berücksichtigung weiterer Korrekturfaktoren.

2.6.3 Bodenklimazahl des Grundstücks

Ein wesentlicher Teil des produktionswirtschaftlichen Anteils am Bodenwert wird durch die Ertragsfähigkeit des Bodens bestimmt. Inwieweit die Grabungsarbeiten bei der Leitungsverlegung einen wesentlichen Einfluss auf den Boden haben, ist insbesondere von der Breite und Tiefe der Künnette abhängig. Dazu zählen Gasleitungen sowie Leitungen mit Künnettenbreiten ab 2 m und -tiefe ab 1,5 m oder wenn die Rohrdurchmesser 0,5 m und mehr betragen.

Störungen des Bodenprofils bedeuten mit zunehmender Bodenbonität eine stärkere Beeinträchtigung der Ertragsfähigkeit gegenüber dem Urzustand. Um diese Tatsache zu berücksichtigen, wird durch Korrekturfaktoren in Abhängigkeit von der Bodenklimazahl des betroffenen Grundstücks, nach allfälliger Berücksichtigung der zuvor genannten Faktoren, der Bodenwertminderungsfaktor mit folgenden Korrekturfaktoren vervielfacht:

Bodenklimazahl		Korrekturfaktor
von	bis	
0,1	19,99	1,00
20	39,99	1,10
40	59,99	1,20
60	79,99	1,30
80	100	1,40

II) Ermittlung der gegenständlichen Bodenwertminderung

1. Ausgangssituation

Die Servitutsentschädigungssumme laut Punkt 2) des Servitutsvertrages setzt sich aus der Boden-/Verkehrswertminderung und dem Benützungsentgelt zusammen. Aus dem Servitutsvertrag, Punkt 2.): Im gegenständlichen Fall handelt es sich laut Servitutsvertrag TZ 2537/07 um ein Brutto-Entgelt in der Höhe von € 15.414,--.

Zusätzlich zur Servitutsentschädigung wird ein einmaliger Mühewaltungszuschlag in Höhe von 5% der Servitutsentschädigung an den Grundeigentümer bezahlt.

Für die bei der Verlegung, dem Betrieb und bei allfälligen Überwachungs-, Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten auftretenden Oberflächenschäden (Flur- und Aufwuchsschäden) und Wirtschaftserschwerisse werden nach den jeweils gültigen Entschädigungsrichtlinien der Landwirtschaftskammer an die Grundeigentümer eine Entschädigung geleistet.

2. Bodenwert

Bei der Entschädigungszahlung wurde von einem m²-Wert in der Höhe von € 5,-- als

Verkehrswert ausgegangen. Seitens der Finanzverwaltung wurden in vergleichbaren Katastralgemeinden 18 Kauffälle im Zeitraum 2003 bis 2008 erhoben.

Katastralgemeinde	KG-Nummer	Jahr	Gst. Nr.	Größe	Preis/m ²
S	999	2006	1.087	2.702	1,79
A	998	2004	530/2	1.140	2,32
A	998	2003	479	15.680	1,80
A	998	2003	89/7	1.979	1,81
Pf	997	2003	848	5.611	2,31
Pf	997	2003	171	16.765	3,60
Fk	996	2003	255 u.a.	13.081	2,34
Fk	996	2007	63, 64/1	4.709	6,95
Fk	996	2008	711	6.567	2,13
Fk	996	2005	323	5.644	2,90
Vo	995	2006	1260/2	1.209	2,39
Hu	994	2005	1449/2	1.894	6,07
He	993	2003	459/1	5.755	3,30
Mu	992	2003	45/1	44.695	3,32
Mu	992	2008	219/2	13.407	2,23
Oe	991	2004	865	13.000	6,38
Oe	991	2004	860/1	50.396	5,56
Oe	991	2004	876/1	23.060	5,70

arithm. Mittelwert 3,49 €/m²

Anzahl 18

Standardabweichung 1,73

Varianz 3,16903

Stichtag 2007

Funktion $y = 0,0419x - 80,425$

Bodenwert zum Stichtag 3,67 €/m²

Wie bereits Ing. Amt1 in seiner Stellungnahme vom 23.44.2008 ausführt, entspricht die Annahme eines landwirtschaftlichen Bodenpreises von € 5,--/m² nicht den sich für den Bezirk X aus den Kaufpreissammlungen ergebenden Preis/m² landw. genutzter Grundstücksfläche.

Die Begründung der Differenz zwischen den Bodenwertansätzen laut Servitutsvertrag und den üblich erzielbaren Preisen ist, dass bei den Entschädigungszahlungen nicht von einem gewöhnlichen Geschäftsverkehr auszugehen ist, da auf „Käuferseite“ sogenannte „Akzeptanzzuschläge“ gewährt werden um die Verfahren in möglichst kurzer Zeit abzuwickeln und es gibt kein „Freispiel“ von Angebot und Nachfrage. Da der Ausgangswert für die Ermittlung der Bodenwertminderung der gemeine Wert des Grund und Bodens ist, der durch die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr tatsächlich gezahlten Preise ermittelt wird, ist der im Vergleichswertverfahren ermittelte harmonisierte Mittelwert in der Höhe von € 3,67 (gerundet € 3,70) zu unterstellen. Dieser m²-Wert entspricht einer mittleren Bodenwertstufe von landwirtschaftlich genutzten Flächen. Laut Optionsvertrag sind für Grundstücke, die nicht rein landwirtschaftlichen Charakter aufweisen, Entschädigungen gesondert zu vereinbaren. Aus dem Servitutsvertrag vom 30.11.2010 mit der TZ 456, abgeschlossen zwischen Herrn VN NN und der Rohöl-Aufsuchungs Aktiengesellschaft (Firma) geht hervor, dass Firma für den Fall einer Widmungsänderung nachentschädigt.

3. Stichtag

Der Servitutsvertrag wurde am 17. Februar 2007 unterzeichnet, weshalb als Stichtag für die Ermittlung des Bodenwertes der 1.1.2007 gilt.

Gemäß § 4 LBG sind zum Vergleich Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden. Soweit sie vor oder nach dem Stichtag vereinbart wurden, sind sie entsprechend den Preisschwankungen im redlichen Geschäftsverkehr des betreffenden Gebietes auf- oder abzuwerten.

Für die gegenständliche Vergleichspreisermittlung wurden 18 Kauffälle seit 2003 erhoben und die Werte zum Stichtag 2007 harmonisiert. Das durchschnittliche arithmetische Mittel liegt bei € 3,49; der harmonisierte Mittelwert liegt bei € 3,67 – gerundet € 3,70.

4. Beeinträchtigungsgrad aufgrund des Leitungsverlaufes

Die Höhe der Wertminderung ist nach dem jeweiligen Schutzstreifen zu bemessen. Aus den Orthofotos 2008 ist der Verlauf der Leitungen erkennbar. Bei den vom Leitungsservitut betroffenen Grundstücken 1 und 2 in der KG OrtA und 3 in der KG Ort4 handelt es sich um unterschiedliche Beeinträchtigungsgrade, weshalb eine differenzierte Bewertung erforderlich ist.

Beim Grundstück 1 ist eine mittlere und bei den Grundstücken 2 und 3 eine sehr starke Beeinträchtigung zu unterstellen

KG OrtA, Gst. Nr. 1: mittlere Beeinträchtigung

Gesamtfläche = 49.871 m²

Bodenklimazahl = 46,9

Leitungslänge laut Dienstbarkeitsvertrag: 51 m

Dienstbarkeitsfläche: 408 m²

KG OrtA, Gst. Nr. 2: starke bis sehr starke Beeinträchtigung

KG Ort4, Gst. Nr. 3: starke bis sehr starke Beeinträchtigung

KG OrtA, Gst. Nr. 2:

Gesamtfläche = 11.682 m²

Bodenklimazahl = 53,4

Leitungslänge laut Dienstbarkeitsvertrag: 68 m

Dienstbarkeitsfläche: 544 m²

KG Ort4, Gst. Nr. 3:

Gesamtfläche = 16.682 m²

Bodenklimazahl = 50,3

Leitungslänge laut Dienstbarkeitsvertrag: 232 m

Dienstbarkeitsfläche: 1.856 m²

5. Berechnung

1. Grundstück 1

Fläche 49.871 m²

Bodenklimazahl 47

Bodenwert 3,70 EURO/m²

Verkehrswert Grundstück 184.522,70 EURO

2. Servitutsstreifen

Fläche 408 m²

Breite 8 m

Länge 51 m

Verkehrswert Servitutsfläche 1.509,60 EURO

3. Korrekturfaktoren

Durchschnittlicher Leitungsdurchmesser größer gleich 1 Meter

Ja/Nein Ja

Thermische Auswirkungen

Ja/Nein ja

4. Berechnung Bodenwertminderung:

Beeinträchtigungsgrad Lage Servitutsstreifen:

(1=gering, 2= mittel, 3=stark, 4=sehr stark) 2 -13,0%

Korrekturfaktor Leitungsdurchmesser >= 1,0 m 1,50 19,5%

Korrekturfaktor thermische Auswirkungen 1,10 21,5%

Korrekturfaktor Bodenklimazahl 1,20 25,7%

Bodenwertminderung nach Korrekturfaktoren 25,7%

Servitut vorhanden nein nein 0,0%

Bodenwertminderung für die Servitutsfläche am Grundstück 1: 25,7% = 388,57 EURO

1. Grundstück 2, 3

Fläche 28.364 m²

Bodenklimazahl 52

Bodenwert 3,70 EURO/m²

Verkehrswert Grundstück 104.946,80 EURO

2. Servitutsstreifen

Fläche 2.400 m²

Breite 8 m

Länge 300 m

Verkehrswert Servitutsfläche 8.880,00 EURO

3. Korrekturfaktoren

Durchschnittlicher Leitungsdurchmesser größer gleich 1 Meter

Ja/Nein Ja

Thermische Auswirkungen

Ja/Nein ja

4. Berechnung Bodenwertminderung:

Beinträchtigungsgrad Lage Servitutsstreifen:

(1=gering, 2= mittel, 3=stark, 4=sehr stark) 4 - 25,0%

Korrekturfaktor Leitungsdurchmesser >= 1,0 m 1,50 37,5%

Korrekturfaktor thermische Auswirkungen 1,10 41,3%

Korrekturfaktor Bodenklimazahl 1,20 49,5%

Bodenwertminderung nach Korrekturfaktoren 49,5%

Servitut vorhanden nein nein 0,0%

Bodenwertminderung für die Servitutsfläche auf den Grundstücken 2 und 3: 49,5% =

4.395,60 EURO

Leitungsmarker:

Die Bodenwertminderung durch Leitungsmarker wird analog der Bodenwertminderung durch Maststandorte behandelt. Für die Behinderungsfläche im Ausmaß von 10 m² wird der ermittelte Bodenwert mit 100% als Wertminderung berücksichtigt.

Als Wirtschaftserschweris werden € 0,40/m²/Jahr angesetzt, was bei einem Zinssatz von 3,5% zum Bewertungsstichtag zu einem kapitalisierten Wert von gerundet € 11,40/m² führt.

Berechnung der Bodenwertminderung und der Wirtschaftserschweris:

10 m² x € 3,70 = € 37,00

10 m² x € 11,40 = € 114,00

€ 151,00

6. Gesamtergebnis der steuerfreien Bodenwertminderung:

Gst. Nr. 1, KG OrtA: € 388,57

Gst. Nr. 2, KG OrtA und

Gst. Nr. 3, KG Ort4 € 4.395,60

Marker: € 151,00

€ 4.935,17"

Diese Stellungnahme wurde mit Schreiben vom 27. September 2016 dem Bf. zur Kenntnis gebracht.

Dieser führte mit Schreiben vom 26.10.2016 aus:

Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 27.9.2016 (zugestellt am 29.9.2016) dürfen wir, in Vertretung des o.a. Steuerpflichtigen, zur Ermittlung der Bodenwertminderung durch den Fachbereich Bewertung/Bodenschätzung (Frau DI Michaela AmtsSV) wie folgt Stellung nehmen:

Auf Wunsch des Steuerpflichtigen und aufgrund der Komplexität des Sachverhalts, haben wir uns erlaubt, eine Stellungnahme der Rechtsabteilung der Landwirtschaftskammer Linz zu den Berechnungen des Fachbereichs Bewertung/Bodenschätzung einzuholen. Diese Stellungnahme liegt diesem Schreiben bei. Wie Sie daraus entnehmen können, wurde scheinbar seitens des Fachbereichs vom falschen Servitutsvertrag ausgegangen. Außerdem stellt Frau DI AmtsSV beim Bewertungsstichtag auf das Jahr der Unterzeichnung des Servituts- bzw. Optionsvertrages ab und nicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Schadensfeststellung.

Wir gehen davon aus, dass die vom Fachbereich ermittelte (steuerfreie) Bodenwertminderung (€ 4.935,17) rein zufällig sehr nahe beim Pauschalsatz der RZ 5174 der Einkommensteuerrichtlinien (30%) liegt. Wir dürfen uns in diesem Zusammenhang der generellen Kritik an den Ausführungen der vom Fachbereich zitierten Richtlinie des BMF (Anhang VI der EStR) anschließen. Nicht zuletzt deshalb, als sämtliche Berechnungsmodelle eines völlig vernachlässigen: die Auswirkungen einer unterirdischen Leitung auf den Gesamtwert des Grundstückes. Auch im außerlandwirtschaftlichen Bereich stellen wir immer wieder fest, dass Immobilienprojekte iZm Grundstücken, die durch unter; oder oberirdische Leitungsrechte belastet sind, entweder zur Gänze scheitern, oder die in Frage stehenden Grundstücke lediglich weit unter dem Marktwert veräußert werden können. Dieser subjektive Wertverlust spielt selbstverständlich auch im landwirtschaftlichen

Bereich eine große Rolle. Der gerichtlich beeidete Sachverständige Hans SV geht in seinem Gutachten vom 7.6.2016 (Seite 43 ff) genau auf diese wertbeeinflussenden Faktoren ein! Wir ersuchen höflich um Würdigung obiger Argumente und hoffen, dass das gegenständliche Verfahren nunmehr einer endgültigen Erledigung zugeführt werden kann. Wie uns der Steuerpflichtige mitgeteilt hat, würde dieser im Falle einer Stattgabe auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichten.

Wir bedanken uns im Voraus für Ihre Bemühungen und stehen für weitere Rückfragen gerne zur Verfügung.

Die beiliegende Stellungnahme der Landwirtschaftskammer datiert vom 24. Oktober 2016 und lautet wie folgt:

Stellungnahme im BFG-Verfahren GZ: RV/5100647/2011 zur Ermittlung der Bodenwertminderung durch den Fachbereich Bewertung/Bodenschätzung der Finanzverwaltung

Sehr geehrter Herr StB Mag Baischer,

wie von Ihnen gewünscht, wurde die Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Höhe der Bodenwertminderung an der für die Einräumung einer Dienstbarkeit geleisteten Entschädigungszahlung betreffend die Erdgasleitungsanlage Anf.-En. im Fall NN, Adr., von der Rechtsabteilung geprüft, wobei wir kurz zusammengefasst zu folgenden Schlüssen kommen:

Sachverhaltsermittlung Rechtsgrundlagen:

Die Sachbearbeiterin des Fachbereiches Bewertung/Bodenschätzung des BMF hat für ihre

Beurteilung die Inhalte des falschen Servitutsvertrages, nämlich des vom 30.11.2010 mit der TZ 456 herangezogen.

Im gegenständlichen Verfahren geht es jedoch um die Versteuerung der Entschädigung für

die Servitutseinräumung aufgrund des Vertrages vom 16.2.2007 mit der TZ 2537/2007.

Diese wurden 2006 (Baubeginn) und 2007 (Bauabschluss) veranlagt.

Durch die Heranziehung des falschen Dienstbarkeitsvertrages wurden Nachteile (Bodenwertminderungen), die durch Beeinträchtigungen eines Schotterabbaues aufgrund der Gas-

leitung entstehen durch den Fachbereich des BMF nicht berücksichtigt.

Wesentliche Sachverhalte und Berechnungsgrundlagen fehlen daher in der Stellungnahme

der Finanzverwaltung, weshalb diese für die Ermittlung der Bodenwertminderung im konkreten Fall nicht herangezogen werden kann.

Zum Stichtag (Pkt I.2.4 u.a.):

Beim Stichtag kann nicht, wie von der Finanzverwaltung ausgeführt, generell auf den Abschluss des Vertrages abgestellt werden. Auf keinen Fall ist dies bei Optionsverträgen möglich, da unklar ist, ob überhaupt und in welchem Umfang ein Schaden entsteht und welche und in welcher Höhe Zahlungen geleistet werden.

Die Praxis zeigt weiters, dass bei Großprojekten auch Servitutsverträge regelmäßig zuerst aufschiebend oder auflösend bedingt abgeschlossen werden und Zahlungen regelmäßig Zug

um Zug mit dem Eintritt des tatsächlichen Schadens geleistet werden (Baubeginn - bis zur endgültigen Schadensermittlung z.B. bei der Endvermessung). Als Beispiel für eine große Gasleitung, wo zwar bereits Verträge abgeschlossen, diese jedoch nicht umgesetzt wurden, sei auf die Tauerngasleitung verwiesen.

Auf jeden Fall sind die Wertverhältnisse bis zur abschließenden Schadensfeststellung, das ist regelmäßig die Endvermessung der tatsächlichen Dienstbarkeitsfläche, zu berücksichtigen.

Zur Richtlinie des BMF- Anhang VI der ESt-RL

„Steuerliche Behandlung der Entschädigungen für die Einräumung von Leitungsrechten bei ober- und unterirdischen Leitungen“:

Bei der Erstellung dieser Richtlinie, auf die sich der Fachbereich beruft, wurden zahlreiche

Anregungen von fachlicher Seite z.B. von der Landwirtschaftskammer OÖ ignoriert.

Darüber

hinaus handelt es sich um eine allgemeine Richtlinie, die regionale und projektspezifische Besonderheiten nicht berücksichtigt.

Bei der konkreten Leitung dürfte es bei folgenden Sachverhalten bei der Anwendung der Richtlinie zu Fehleinschätzungen kommen.

- Drainagewirkung der Leitung (teilweise bereit jetzt erkennbar, wird sich längerfristig verstärken) Folge: Entwässerung und Trockenschäden Oberhang- Vernässung über Arbeits- und Servitutstreifen hinaus am Unterhang oft

- Benützungsrechte des Dienstbarkeitsberechtigten über den Dienstbarkeitsstreifen hinaus. insbesondere des Arbeitsstreifens

- Nichtberücksichtigung von erhöhtem Aufwand für den Erhalt und die Erneuerung von Anlagen (für die hier häufig vorkommende flächigen Entwässerungsanlagen, aber auch Zuleitungen des Grundeigentümer wie Wasser-, Abwasser-, Stromleitungen)

- Empfindlichkeit von Böden unabhängig von der Bodenqualität (schwere Böden werden insbesondere bei überdurchschnittlichen Niederschlägen und/oder höherem Grundwasserstand wesentlich massiver geschädigt als leichte Böden).

- Auswirkungen auf den Wert des gesamten Grundstückes werden in der Richtlinie erwähnt, aber bei der Berechnung nicht berücksichtigt.

- Der Akzeptanzzuschlag wird nicht, wie unterstellt, im Bodenpreis versteckt, sondern als steuerpflichtiges Servitutsentgelt in den Verträgen ausgewiesen.

- Es gibt neuere Schadensberechnungsmodelle, die die Nachteile von unterirdischen Leitungen detaillierter und weniger pauschal darstellen, als die älteren, die den Einkommenssteuerrichtlinien zu Grund liegen.

Mit Schreiben vom 6.44.2016 nahm die Amtspartei (DI Michaela AmtsSV) nochmals wie folgt Stellung:

Auf Ersuchen von Frau Dr. Christa Scharf, Fachvorständin und interim. Vorständin des Finanzamtes ABN, wird zu den o.a. Schreiben folgend Stellung genommen:

Allgemeines zum Gutachten:

Das Gutachten des SV SV wurde am 7.Juni 2016 erstellt.

Unter Punkt 1.2 Auftrag ist dargestellt, dass das Gutachten zur Ermittlung der Frage, welcher Teil der von der Firma bezahlten Entschädigungssumme auf die Bodenwertminderung entfällt.

Ad 1. Aktenvermerk über die Besprechung mit dem Gutachter Ing. SV:

Stichtag:

Als Bewertungsstichtag (Punkt 1.4 des Gutachtens) gibt der SV fälschlicherweise den Tag der Bestellung, nämlich den 10.44.2015, an. Stichtag für die Ermittlung des Bodenwertes ist grundsätzlich der 1.1. des Jahres, in dem

der Servitutsvertrag unterzeichnet wurde.

Bodenwert:

Unter Punkt 2.4 Widmungslage gibt der SV an, dass es sich bei den gegenständlichen Grundstücken 3 in der KG OrtA und 2 in der KG Ort4 sowie beim Grundstück 1 in der KG OrtA um Flächen mit Grünlandwidmung handelt(e). Die Parzelle 1 wird nunmehr als Schottergrube genutzt.

Laut Seite 25 des Gutachtens, Punkt 3.2, stellt sich die Vergleichspreisermittlung des SV folgend dar:

Gst. Nr. 1140/2: € 10,00/m²; laut Auskunft der Amtsleiterin: erhöhter landwirtschaftlicher Preis aufgrund der Nähe zur Stockhalle

Gst. Nr. 1: € 8,157/m²; Verkauf an Ka (Schottergrube)

Gst. Nr. 1130: € 13,033 /m²; Verkauf an Ka (Schottergrube)

Unter Punkt 3.3 werden diese Kaufpreise berichtigt. ...Preis für landwirtschaftliche Grundstücke in OrtA mit € 5,-/m² festgesetzt.

Resümee:

Zum Bewertungsstichtag sind die Vergleichswerte für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke zu erheben!

Gemäß § 4 LBG (1) ist der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert). Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen.

Der Gutachter hat keinen einzigen vergleichbaren landwirtschaftlichen Preis seiner Wertermittlung unterstellt, obwohl solche verfügbar sind (siehe Stellungnahme AmtsSV)!

Ad 2. Stellungnahme der Steuerberatungskanzlei Gangl und Baischer

Gegenstand der Bewertung ist der Servitutsvertrag mit der TZ 2537/07 mit einem Brutto - Entgelt in der Höhe von € 15.414--. Von dieser Entschädigungssumme für die Einräumung der Dienstbarkeit der Erdgasleitung Anf.-En. wurde die steuerfreie Bodenwertminderung berechnet.

Der maßgebliche Stichtag ist der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes.

Ad 3. Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Oberösterreich

Sachverhaltsermittlung Rechtsgrundlagen:

Es ist richtig, dass es sich im gegenständlichen Verfahren um die Versteuerung der Entschädigung für die Servitutseinräumung aufgrund des Vertrages vom 16.2.2007 mit der TZ 2537/2007 handelt. Dieser Vertragsinhalt wurde vom Fachbereich Bewertung / Bodenschätzung beurteilt!

Auf Seite 9 der Stellungnahme des Fachbereichs Bewertung/Bodenschätzung wurde lediglich auf den weiteren Vertrag vom 30.10.2010 mit der TZ 456 verwiesen, der den Passus der Umwidmungsregelung enthält.

Offensichtlich war eine Umwidmung des landwirtschaftlich genutzten Grundstücks 1 in

Abbauland (Kaufvertrag 2015, FA) zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung nicht absehbar, denn sonst wäre der Passus betr. Umwidmungsregelung wie im Vertrag mit der TZ 456 enthalten. Am 16.1.2007 (= Datum der Vertragserrichtung) wurde das Grundstück 1, das noch jahrelang landwirtschaftlich genutzt wurde, mit dem landwirtschaftlichen Wert entschädigt.

Zum Stichtag:

Für den gegenständlichen Fall liegt ein Bestätigung der Auszahlungsbeträge von der Firma, datiert mit 10.44.2007 vor, wonach im März 2006 eine Zahlung in der Höhe von € 6.368,54 und im Februar 2007 in der Höhe von € 10.324,41 erfolgte.

Zur Richtlinie: Die folgende Äußerung zur Stellungnahme wurde von DI Rodlauer, FB BB, SZK Klagenfurt, verfasst, da er maßgebend an der Richtlinie für Gasleitungen mitgewirkt hat:

Da nicht nur der Verlauf der Leitung über die betroffenen Flächen Auswirkungen hat, sondern auch wie von der LWK für Oberösterreich angeführt, andere Einflüsse und Folgeerscheinungen im Zuge der Leitungserrichtung auftreten können und daher mit zu beurteilen sind, wurde in der Stellungnahme zur Ermittlung der Ertrags- und Bewirtschaftungerschwerisse bei der Bodenwertminderungsermittlung die angeführten Einflüsse folgend berücksichtigt:

Drainagewirkung und Vernässungserscheinungen durch die Leitung aufgrund der Leitungsgröße $\geq 1,0$ m Leitungsdurchmesser, sowie das über den Dienstbarkeitsstreifen hinausgehende Benützungsrecht des Dienstbarkeitsberechtigten insbesondere am Arbeitsstreifen, werden durch eine Erhöhung des Bodenwertminderungssatzes um 50 % mittels Faktor 1,50 unter Punkt 4. der Berechnung berücksichtigt.

Ebenso wird im Punkt 4 der Berechnung die Empfindlichkeit von Böden einerseits durch eine Vergrößerung des Bodenwertminderungssatzes für thermische Auswirkungen z.B. Austrocknungserscheinungen in der Höhe von +10% (Faktor = 1,10), als auch durch einen zusätzlichen Zuschlag durch die Hinzurechnung von 20 % (Faktor= 1,20) zum bereits erhöhten Wertminderungssatz in Abhängigkeit von der Bodenbonität, Rechnung getragen.

Der erhöhte Aufwand für den Erhalt und die Erneuerung von Anlagen ist nicht zu berücksichtigen, da die Entschädigung dafür im Anlassfall durch den Leitungsbetreiber gemäß den Punkten 1 c bis 1 e des Servitustvertrags (TZ 456 im BG 401) geleistet wird.

Der Einwand, dass Auswirkungen auf den Wert des gesamten Grundstücks in der Richtlinie erwähnt, aber bei der Berechnung nicht berücksichtigt werden, ist nicht korrekt, da die Bewertung der Bodenwertminderung eines Grundstücks durch eine Leitung immer im Verhältnis tatsächlich beeinflusster Fläche zur nicht betroffene Fläche zu beurteilen ist. Bei dem in der Stellungnahme durch den bundesweiten Fachbereich Bewertung, Bodenschätzung angewendeten Verfahren werden die

Auswirkungen sachverständig mittels der Servitutsstreifenmethode gelöst. Bei der Methode werden die von der Leitung betroffene Fläche, das Verhältnis der Servitutsfläche zur Gesamtgrundstücksgröße und der Verlauf durch das betroffene Grundstück berücksichtigt. Die angewendete Vorgangsweise entspricht dem derzeit aktuellen Stand in der Bewertung. Andere Methoden, wie von der LWK angedeutet, wurden von deren Seite nicht vorgestellt und können daher auch nicht beurteilt werden.

Der Hinweis, dass der Akzeptanzzuschlag nicht, wie unterstellt, im Bodenpreis versteckt, sondern als steuerpflichtiges Servitutsentgelt in den Verträgen ausgewiesen wird, ist per se richtig. Jedoch sind die in den Verträgen angeführten Werte für die Finanzverwaltung nicht bindend und im Rahmen der Sachverhaltsermittlung zu prüfen. Es ist bekannt, dass der Akzeptanzzuschlag gesondert ausgewiesen wird. Die Aussage in der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs geht dahin, dass man diesen Vereinbarungen zwischen Leitungsbetreiber und Interessensvertreter (die Basis für die Berechnung der Bodenwertminderung wird mit € 5,-/m² angenommen) keinen Marktcharakter beimessen kann. Ein Marktverhalten würde voraussetzen, dass Leitungen jeweils über die Grundstücke der Eigentümer geführt werden könnten, welche die geringsten Forderungen erheben. Zudem fehlen dem Markt für Dienstbarkeiten die Charakteristika eines vollkommenen Marktes. Da jeweils nur ein Nachfrager und ein Anbieter auf dem Markt auftreten, ist die Marktform als bilaterales Monopol zu bezeichnen."

Mit Schreiben vom 6. Februar 2017 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Leitungsverlauf und die Leitungslänge sind unstrittig. Es sind die Grundstücke KG 1234 OrtA/KG 2345 Ort4 EZ 44, 3 LN, 2 LN und 1 betroffen, die Leitungslänge beträgt 395 lfm und es gibt einen Marker. Die Höhe der erfolgten Zahlungen durch die Firma ist ebenfalls unstrittig. Strittig ist die Zuordnung des Entgelts auf die Komponenten Entgelt für die Einräumung des Rechts, Bodenwertminderung, Entschädigung für Ernteausfall. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen unter Erwägungen verwiesen.

Rechtslage

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 (Ziffer 1).

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

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen,

ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. (Grundsatz der freien Beweiswürdigung)

Erwägungen

Die Höhe der erfolgten Zahlungen ist unstrittig und ergibt sich aus der Kontrollmitteilung. Ebenso unstrittig liegen dem Grunde nach Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

Strittig ist, welcher Teil des Entgelts steuerpflichtig ist. Unstrittig ist das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit nicht von der Pauschalierung umfasst.

Entschädigungen für die Einräumung von Servituten enthalten meist mehrere Komponenten (z.B. Entgelt für die Benützung von Grund und Boden, Entgelt für den Ertragsausfall, Entschädigung für die Wertminderung der Vermögenssubstanz).

Hinsichtlich der im Vertrag mit der Firma Firma getroffenen Aufteilung auf die einzelnen Komponenten wird ausgeführt: Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2003/15/0093, zum Ausdruck gebracht, dass das Fehlen einer diesbezüglichen Aufteilung im Vertrag nicht schadet, weil eine solche Vereinbarung für die Abgabenbehörde ohnedies keine Bindung schaffen würde.

Die Aufteilung des Entgeltes auf die einzelnen Komponenten ist daher in Übereinstimmung mit dem obigen Erkenntnis nach Ansicht der Richterin Teil der Sachverhaltsfeststellung und nicht in der Verfügungsmacht der Vertragsparteien gelegen.

Entschädigungen für die Wertminderung von Grund und Boden sind gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 nicht steuerpflichtig (Wiesner, u.a. EStG 1988, § 17, Anm. 94). Eine solche Entschädigung für eine Bodenwertminderung betrifft grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswertes der Liegenschaft. (vgl. VwGH 1. Juni 2006, 2003/15/0093).

Festzuhalten ist vorweg, dass für das BFG gegenüber Richtlinien und Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen zwar keine Bindungswirkung besteht, diese aber als Auslegungsbehelf Berücksichtigung finden können..

Die Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000), sahen lt Rz 5174 zunächst folgende Regelung vor:

„Eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten ist für das Finanzamt nicht bindend. Die Zuordnung selbst ist keine Rechtsfrage, sondern ein Teil der Sachverhaltsermittlung. Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu diesem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen.

Es ist dabei nicht zu beanstanden, wenn aus Gründen der Verwaltungsökonomie bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 Euro (2002 und 2003: 7.000 Euro, bis einschließlich 2001: 90.000 S) sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 Euro der Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen

Gesamtentgeltes angenommen wird (EStR 2000 Rz 4245). In diese Gesamthöhe der Entschädigungssumme von 10.000 Euro (2002 und 2003: 7.000 Euro, bis einschließlich 2001: 90.000 S) bzw. 15.000 Euro sind früher erhaltene Entschädigungen für Wertminderung von Grund und Boden einzurechnen. Wird dieser Betrag überschritten, ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Wird durch den Steuerpflichtigen betreffend die Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Dabei sind sachkundige Mitarbeiter der Finanzverwaltung beizuziehen."

Im Oktober 2014 hat das BMF eine Neuregelung betreffend die steuerliche Behandlung von Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten veröffentlicht, welche die bisherige Regelung der EStR 2000 Rz 5174 durch eine differenziertere betragsmäßige Zuordnung ersetzt (SWK 30/2014, 1278). Danach kann aus Gründen der Verwaltungsökonomie bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (insbesondere Strom- und Gasleitungen) bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 30.000 € sowie bei Einmalentgelten bis 50.000 € der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden, wenn sich auf der Fläche ein Maststandort befindet. 45% des Gesamtentgelts bleiben demnach steuerfrei. Die Neuregelung ist lt. BMF-Information vom 7.10.2014 ab der Veranlagung 2014 sowie bis 2013 in allen offenen (noch nicht oder nicht endgültig rechtskräftig veranlagten) Fällen anzuwenden.

Grundsätzlich geht die Richterin davon aus, dass in einer Entschädigungszahlung alle Entgeltskomponenten vorhanden sind und daher auch ein Teilbetrag steuerpflichtig ist. Schon die Richtlinien weisen aber darauf hin, dass im einzelnen durch ein Gutachten anderes nachgewiesen werden kann. Es wird dies nicht dem Regelfall entsprechen, ist im einzelnen aber möglich, dass die Bodenwertminderung so hoch ist, dass kein steuerpflichtiger Betrag verbleibt.

Für die Beurteilung der Frage, wie hoch die Bodenwertminderung im gegenständlichen Fall ist, wurde durch die Richterin ein Sachverständiger bestellt.

Dies in Übereinstimmung mit den Parteien des Verfahrens (Erörterungstermin am 10.11.2015).

In der Folge wurde ein "Gegengutachten" der Amtspartei (Stellungnahme DI AmtsSV) vorgelegt.

Festgestellt wird, dass sämtliche vorgelegte Gutachten der freien Beweiswürdigung der Richterin unterliegen. (vgl auch Fischerlehner, Abgabenverfahren, 2. Auflage, RZ 1 zu § 177). Ebenso wird festgestellt, dass die BAO den Begriff des Amtssachverständigen nicht kennt, daher deren "Gutachten" als Äußerungen der Amtspartei zu gelten haben. (vgl. VwGH 17.11.2014, 2012/17/0532). Aus den erhobenen Tatsachen (dem Befund) zieht der Sachverständige auf Grund besonderer Fähigkeiten Schlussfolgerungen (Gutachten), er gibt ein fachliches Urteil darüber ab, welche Tatsachen aus dem Befund erschlossen werden können. Die Beweiskraft eines Gutachtens kann u. a. durch den Nachweis erschüttert werden, es stehe mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen

des täglichen Lebens in Widerspruch (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, § 177, Rz 1 ff.).

Im einzelnen kommt Ing. Amt1 in seiner Stellungnahme vom 23.44.2008 für 2006 auf einen steuerpflichtigen Betrag von € 4978,-- für 2007 auf einen steuerpflichtigen Betrag von € 7930,--.

Der Sachverständige Ing. SV kommt in seinem Gutachten vom 7.6.2016 zu dem Ergebnis, dass aufgrund der Höhe der Bodenwertminderung keine steuerpflichtigen Beträge verbleiben.

Die Amtssachverständige DI AmtsSV kommt in ihrer Stellungnahme zu dem Ergebnis, dass eine Bodenwertminderung nur in Höhe von € 4935,17 anzuerkennen ist.

Die Richterin folgt in ihrer Entscheidung den Ausführungen des Sachverständigen SV und zwar aus folgenden Gründen:

- Das Gutachten ist fachlich korrekt in eine ausführliche Befundaufnahme und die daraus gezogenen Schlüsse aufgebaut, in sich schlüssig und nachvollziehbar.
- Schon Ing. Amt1 führt in seiner ersten Stellungnahme vom 23.44.2008 aus, dass sich aus einem Gutachten ein höherer Betrag für die Bodenwertminderung ergeben kann. Dies in Übereinstimmung mit den Richtlinien des BMF.
- Der von der Richterin bestellte Gutachter hat als einziger eine Befundung vor Ort durchgeführt, wodurch seine Erkenntnisse nach Ansicht der Richterin eine höhere Genauigkeit und Treffsicherheit aufweisen. Die Bodenwertminderung ist eine Tatsachenfeststellung und keine rechnerische Größe.
- Der von der Richterin bestellte Gutachter ist im Gegensatz zu den Amtssachverständigen keine Nähe zu einer Partei des Verfahrens zu unterstellen. Er ist auch, ebenso wie die Richterin, nicht an Richtlinien des BMF gebunden. Die Amtspartei führt in ihrer Stellungnahme vom 3. August 2016 selbst an, dass die Grundlage ihrer Stellungnahme die Richtlinie des Fachbereiches Bewertung/Bodenschätzung sei.

Inhaltlich wird zu den einzelnen strittigen Punkten wie folgt ausgeführt:

Vergleichspreise Grundstücke:

Dem Gutachter wurde die Kaufpreissammlung der Amtspartei weitergeleitet.

Der Gutachter legt seinen Berechnungen Vergleichspreise von unmittelbar angrenzenden Grundstücken, einem Kauf der Gemeinde OrtA und einen Verkauf, der das betroffene Grundstück selbst betrifft, zugrunde.

Auf Seite 46 kommt er für die betroffenen Grundstücke demnach auf folgende Werte

Parzelle 1	11 €/m ²
Parzelle 2	11,50 €/m ²
Parzelle 3	11,50 €/m ²

Er berücksichtigt dabei, dass bei der Parzelle 1 bereits eine Vorbelastung durch eine 30kV Leitung vorliegt und reduziert deshalb den Verkehrswert von zuvor ermittelten € 18 auf € 11,50. Die Werte ergeben sich aus dem Umstand, dass es sich bei diesem Grundstück um ein potentielles Schotterabbaugebiet handelt, was nunmehr auf einem Teilgebiet nicht mehr möglich sein wird. Durch Umlegen dieser Werte auf die betroffenen Servitutstreifen kommt der Sachverständige zu Ergebnis, dass die Bodenwertminderung jedenfalls den Entschädigungsbetrag übersteigt. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen. (S 49 Gutachten)

Ing. Amt1 geht in seiner Stellungnahme von einem Wert von € 3,51 im Bezirk X aus, DI AmtsSV geht in ihrer Stellungnahme von einem durchschnittlichen Bodenwert von € 3,70 für landwirtschaftlich genutzten Grund aus, und stellt fest, dass eine andere als landwirtschaftliche Verwendung (gemeint Schotterabbau) separat nachträglich entschädigt wird.

Dieser Passus ist jedoch entgegen diesen Ausführungen im gegenständlichen Servitutsvertrag nicht enthalten. Die AmtsSV ging diesbezüglich von den Inhalten eines anderen Servitutsvertrages aus. Die von der Amtspartei herangezogenen Vergleichspreise (allesamt reine landwirtschaftliche Grundstücke) entsprechen nicht dem zu beurteilenden Grundstück.

Die Amtspartei führt aber selbst aus, dass für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise dann vorliegen, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstücks und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit gehören. Die Beschaffenheit ist in den von der Amtspartei herangezogenen Vergleichspreisen jedoch nicht übereinstimmend. Die betroffenen Grundstücke sind nicht mit einem landwirtschaftlichen Grund ohne Bodenschätzungen vergleichbar.

Wenn Ing. Amt1 ausführt, die geologischen Voraussetzungen allein würden nicht ausreichen, um die Vermutung eines Schotterabbaus in absehbarer Zeit zu begründen, wird dem entgegengehalten, dass am Nachbargrundstück bereits Schotter abgebaut wird und sich das Grundstück nach dem vorliegenden Gutachten, welches Ing. Amt1 natürlich noch nicht bekannt war, sehr wohl für den Schotterabbau eignet.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre. Nach Ansicht der Richterin wäre ein Käufer aber naturgemäß bereit für ein Grundstück mit Schottervorkommen mehr zu bezahlen.

Die Richterin geht daher davon aus, dass für die Vergleichspreisermittlung auch Grundstücke mit Schottervorkommen heranzuziehen sind und folgt daher bei der Auswahl der Vergleichsgrundstücke den Ausführungen des Sachverständigen. Die Darstellung des Grundstückswertes durch SV SV erscheint der Richterin sachgerechter und logisch nachvollziehbar.

Stichtag:

Der Auftrag zur Gutachtenserstellung erfolgte am 10.44.2015. Das Gutachten wurde am 7. Juni 2016 erstellt.

Im Gutachten wird angeführt, der Bewertungsstichtag sei der 10.44.2015.

Die Amtssachverständige wendet dagegen ein, der Stichtag für die Ermittlung des Bodenwertes sei der 1.1. des Jahres, in dem der Servitutsvertrag bzw. Optionsvertrag unterzeichnet wurde.

Vom Gutachten ist jedoch die Frage nach der Bodenwertminderung umfasst, diese ist der objektive Substanzverlust (Schaden) am durch Servitutseinräumung betroffenen Grundstück. Die Richterin ging davon aus, dass die Bodenwertminderung zum aktuellen Stichtag festgestellt werden müsse und auch Schäden zu berücksichtigen sind, die in der Zwischenzeit sichtbar bzw. feststellbar wurden. Dass der Bodenwert zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung festgestellt werden muss und wurde, ist davon unbetroffen.

Zum Bodenwert zum 1.1. des Jahres, in dem der Servitutsvertrag unterzeichnet wurde, wird trotzdem auf die Ausführungen des Sachverständigengutachtens verwiesen, da die grundlegende Eignung zum Schotterabbau auch zu diesem Zeitpunkt schon bekannt war bzw. die geologische Eignung des Gebietes naturgemäß damals schon vorlag und das Gutachten demnach in diesem Punkt zu keinen anderen Schlüssen gekommen wäre. (Dies auch in Übereinstimmung mit dem Gutachter, mit dem dieser Punkt ausführlich besprochen wurde - siehe Aktenvermerk vom 4.10.2016, den Parteien mit 7.11.2016 übermittelt).

Richtlinie:

Die Feststellung, welche Entgeltsbestandteile in welcher Höhe vorliegen, ist Teil der Sachverhaltsermittlung und der Beweiswürdigung. Festgestellt wird, dass die Richtlinien des BMF zwar als Auslegungsbehelf dienen können, für die Richterin und den Sachverständigen aber nicht bindend sind. Eine Richtlinie trifft grundsätzliche Aussagen und legt Vorgangsweisen fest, die für eine Vielzahl von Normfällen zutreffend und anwendbar sind. Jedoch finden sich in der Literatur auch vermehrt Stimmen, die eine massive Belastung des Verkehrswertes bei Grundstücken annehmen (vgl. zuletzt DDr. Krassnig in SWK 36/2013, der anführt, "all diese (nicht quantifizierbaren) und teilweise die individuellen Verhältnisse des Enteigneten betreffenden Beeinträchtigungen sprechen für eine massive Verkehrswertminderung der belasteten Grundstücke und implizieren bereits prima facie, dass ein Verkehrswertminderungsanteil von lediglich 30 % des gesamten Entschädigungsbetrags zu wenig ist"). Auch diese Aussagen stützen das Gutachten und die Ansicht der Richterin.

Verkehrswertminderung:

Der Sachverständige SV legt seine Überlegungen zur Verkehrswertminderung auf den Seiten 43 ff seines Gutachtens dar und kommt auf Seite 49 zu dem Ergebnis, dass aufgrund der ermittelten Verkehrswertminderung der Anteil der Bodenwertminderung an der Servitutsentschädigung 100 % beträgt. Nach dem

Gutachten der Amtssachverständigen DI AmtsSV ist davon auszugehen, dass beim Grundstück 1 eine mittlere Beeinträchtigung, bei den Grundstücken 2 und 3 eine sehr starke Beeinträchtigung zu unterstellen ist.

Sie kommt demnach auf folgende Werte:

Bodenwertminderung Grundstück 1	25,7%	388,57 €
Bodenwertminderung Grundstück 2, 3	49,5%	4395,60 €
Summe	Summe	4935,17 €

Unterschiede zur Berechnung durch den Sachverständigen ergeben sich unter anderem durch die belasteten Gebiete. Die AmtsSV nimmt nur den direkten Servitutstreifen zur Berechnung, der SV hat bei seiner Befundung eine größere beeinträchtigte Fläche festgestellt.

	DI AmtsSV	SV SV
1	408m ²	1177m ²
1154, 3	2400 m ²	8726m ²

Der Richterin erscheint es nachvollziehbar, dass sich durch Befundaufnahme vor Ort ein größeres Gebiet als betroffen erweisen kann, als sich unmittelbar aus den Verträgen ergibt (reiner Servitutstreifen). Auch diese Gebiete sind jedoch nach Ansicht der Richterin rechnerisch zu berücksichtigen. Zudem führt SV SV aus, dass eben nicht nur der Servitutstreifen, sondern größere Gebiete dem Schotterabbau entzogen wurden und sich daraus eine Minderung des Bodenwertes ergibt. Auch dies erscheint logisch und nachvollziehbar.

Diese unterschiedlichen Flächenangaben werden in der Folge auf die oben dargestellten stark abweichenden Bodenwerte angewendet und ergeben so die oben dargestellten starken Abweichungen.

In der Gesamtschau der einzelnen Punkte wird aber nochmals darauf hingewiesen, dass die Ausführungen des Sachverständigen SV die Richterin zu überzeugen vermochten, schlüssig und nachvollziehbar dargelegt worden sind und durch die Einwände der Amtspartei nicht entkräftet werden konnten. Der Nachweis, dass es mit den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht, konnte nicht erbracht werden.

Unter Würdigung der unterschiedlichen Ausführungen der Parteien und der oben dargestellten Überlegungen dazu, kommt die Richterin zu dem Schluss, dass das Gutachten der Entscheidung zugrunde zu legen ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter, Gutachten in Kopie

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall sind Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung strittig. Eine Rechtsfrage liegt nicht vor.

Linz, am 21. Februar 2017