

GZ. RV/3002-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 und Einkommensteuervorauszahlungen 2001 vom 5. Juli 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt übermittelte an die Berufungswerberin (Bw.) Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1999 mit dem Ersuchen, diese samt Beilagen und Belegen (bis 4. Dezember 2000) einzureichen.

Die Bw. reichte (am 1. Dezember 2000) "die Abgabenerklärungen für die Jahre 1995 – 1999 samt Berechnungsaufstellungen und nachweislichen Schriftstücken" beim Finanzamt ein; in weiterer Folge langte auch die Erklärung für das Jahr 2000 ein.

Erklärt wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und zwar für die Jahre 1995 und 1996 jeweils in Höhe von S 4.921,00, 1997 in Höhe von S 6.616,00, 1998 in Höhe von S 6.830,00, 1999 in Höhe von S 5.938,00 und 2000 in Höhe von S 10.528,00.

Die Beilagen zu den Erklärungen haben im Einzelnen folgenden Inhalt:

	1995 sowie 1996 S	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S
Einnahmen Grdstk.Nr. 1275	15.436,84	15.436,84	15.436,84	14.525,82	14.274,00
Wirtschafterschwernis	- 4.841,94	- 4.841,94	- 4.841,94	- 4.841,94	
6 Fahrten zum Grdstk.	- 2.058,00	- 490,00	- 176,00	- 176,00	- 176,00
Anteil Grundsteuer u. LB	- 115,41	- 115,41	- 115,41	- 69,70	- 69,70
Berechnungserstellung	- 3.500,00	- 3.500,00	- 3.500,00	- 3.500,00	- 3.500,00
Einkünfte aus V+V	4.921,40	6.616,49	6.830,09	5.937,78	10.528,30

Den Steuererklärungen war ein Begleitschreiben des Sohnes der Bw. angeschlossen:

"Meine Mutter erhielt vor einiger Zeit Abgabenerklärungen des Finanzamtes ... übermittelt und wandte sich hilfesuchend an mich, da sie nicht wusste, was Grund der Zusendung sei und was sie nun veranlassen sollte. Ein Anruf meinerseits bei der Veranlagungsleitstelle ... ergab, dass meine Mutter ihr zufließende Einkünfte aus der Überlassung ihrer Äcker an die ÖMV und landwirtschaftliche Verpachtung angeben möge.

Auf meinen Hinweis, dass hier ein großer Betrag auf Zahlung für Wirtschafterschwernisse entfiel und daher keine Steuerpflicht gegeben sei, wurde mir mitgeteilt, dass beim Finanzamt ... nur bei eigener Bewirtschaftung und nicht bei Verpachtung die Wirtschafterschwerniszahlungen nicht der Besteuerung unterworfen werden.

Sollte diese Ansicht beibehalten werden, so wird darauf hingewiesen, dass sich auch ohne Abzug der Summen für Wirtschafterschwernisse für 1995 und 1996 Einkünfte unter

S 10.000,00 (genau S 9.763,43) ergeben, für 1997 Einkünfte von S 11.358,43 (bei 32 % davon nach Berücksichtigung des FB ergibt sich Steuer i.H.v. S 869,39) für 1998 Einkünfte von S 11.672,03 (bei 32 % davon nach Berücksichtigung des FB ergibt sich Steuer i.H.v. S 1.070) und ab 1999 Einkünfte von S 10.779,72 (bei 32 % davon nach Berücksichtigung des FB ergibt sich Steuer i.H.v. S 499).

Da ich als Finanzinsider (Beschäftigung bei ...) weiß ich, dass lt. FLD-Ansicht keine Auflage eines Steueraktes bis zu S 1.000 jährlicher Steuer aus kostensparenden Gründen erfolgen soll (ein Akt kostet demnach jährlich ca. S 1.000), wäre lediglich einmal, nämlich 1998 ein Überschreiten dieser Grenze gegeben und zwar um S 70. Ich möchte es dahingestellt lassen ob es sich auszahlt für lediglich ein Jahr einen Akt aufzulegen.

Ich ersuche daher unter Berücksichtigung der getätigten Ausführungen von einer Aktenauflage in der Veranlagungsgruppe U/E/K abzusehen."

Das Finanzamt richtete nachstehendes Schreiben an die Bw.:

"1. Wirtschafterschwernis:

Diese stellt keinen Aufwand dar, weil der Acker nicht selbst bewirtschaftet wird.

2. Fahrten zum Grundstück:

Die Fahrten zum Grundstück stellen keinen betriebsnotwendigen Aufwand dar.

3. ...

4. Berechnungserstellung:

Über den Geldfluss möge ein Nachweis vorgelegt werden."

Aufgrund dieses Schreibens ersuchte der Sohn der Bw. um Vorsprache beim Finanzamt und sprachen er und die Bw. vor.

Das auf die Vorsprache Bezug nehmende Schreiben der Bw. lautet:

"Anlässlich meiner Vorsprache ... haben Sie mich um Stellungnahme hinsichtlich meiner Zahlungen an meinen Sohn, Herrn ..., für die von diesem getätigte Unterlagen- und Berechnungszusammenstellung aufgefordert. Ich möchte Ihnen dazu Folgendes mitteilen:

Der Zahlungsfluss an meinen Sohn erfolgte auf dessen Wunsch hin in bar und zwar jeweils am Tage der an die Finanzbehörde übermittelten Zahlungsbestätigung. Sinn und Zweck dieser Vorgangsweise ist und war derjenige, dass sich mein Sohn die bei der Überweisung anfallenden Bankkosten, wie die Kontobuchungskosten, ersparen wollte. Außerdem wurde im

Hinblick auf den geringen Geldbetrag auch nicht von dem Erfordernis der Überweisung aus gegangen.

Weiters handelt es sich dabei um einen klaren Werbungskostenaufwand meinerseits, da ich selbst mangels jeglicher Kenntnisse nicht in der Lage war und bin den betreffenden jeweiligen Sachverhalt zu beurteilen und auch richtig auszuwerten. Da mein Sohn aufgrund seines Berufes mit der Materie jedoch einschlägig vertraut ist, war es für mich die logische Schlussfolgerung, mich an diesen zur Behandlung der gegenständlichen Verpachtungscausa - und zwar zur Gänze - zu wenden.

Die Zahlung des geforderten Entgeltes an diesen für seine diesbezügliche Tätigkeit war für mich selbstverständlich, da er ja auch einen entsprechenden Zeit- und Arbeitsaufwand hatte. Außerdem hätte ich ja auch bei Einschaltung eines Steuerberaters ein entsprechendes, sicherlich weitaus höheres Honorar, leisten müssen. Ich habe mich - wegen meiner vollkommenen Unkenntnis in Steuerangelegenheiten - eben zur Behandlung der Causa einer anderen Person bedienen müssen, welche aufgrund seines Fachwissens mein Sohn war, andernfalls hätte ich sowieso mich eines Steuerberaters bedienen müssen.

Da die Zahlung tatsächlich erfolgte, die Causa auch tatsächlich von meinem Sohn behandelt und erledigt wurde und das Entgelt sicherlich in seiner Höhe im objektiven Geschäftsverkehr als angemessen zu sehen ist, sowie des unbedingten Erfordernisses der Hilfeleistung für meine Person wegen meiner steuerlichen Unbedarftheit liegt somit klar ein steuerlich zu berücksichtigender Werbungskostenaufwand vor.

Das Finanzamt versagte - abgesehen von nicht berufungsgegenständlichen Ausgaben - der Position "Berechnungserstellung" bei der Bescheiderlassung die Anerkennung:

"Verträge zwischen nahen Angehörigen werden, mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Abgabenrechts nur anerkannt, wenn sie

1. nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, weiters
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und schließlich
3. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wären.

Für das Anerkennungskriterium des klaren und eindeutigen Inhaltes gilt in der Regel, dass bei unklaren Vertragsgestaltungen derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich auf eine unklare Vereinbarung beruft.

Zur Prüfung der Fremdüblichkeit ist es unbedingt erforderlich, dass die Steuerpflichtige Art und Umfang der erbrachten Werkleistung ihres Sohnes im Einzelnen darlegt. Ohne diese dafür unabdingbare Grundlage ist die Behörde von vornherein nicht in der Lage, den notwendigen Fremdvergleich anzustellen. Fehlt es an diesen Unterlagen, kann die Behörde dem vor-gelegten Werkvertrag (Rahmenvertrag) frei von inhaltlicher Rechtswidrigkeit die Anerkennung versagen (s. VwGH v. 17.8.1994, Zl. 93/15/0205)."

Die Bw. brachte das Rechtsmittel der Berufung ein.

Die Berufung richtete sich gegen die Höhe des Ansatzes der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Eine Begründung enthielt die Berufung nicht. Zwecks Nachreichung einer Begründung wurde eine Fristerstreckung beantragt.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. um Nachreichung einer Begründung.

Das Schreiben wurde wie folgt beantwortet:

"Die Berufung ist gegen die Nichtanerkennung der Zahlungen an meinen Sohn für dessen Leistungen im Zusammenhang mit der Ermittlung meiner Einkünfte gerichtet.

Dazu werden zunächst meine Ausführungen, weshalb mein Sohn mit dieser Aufgabe befasst war und ist (das entsprechende Schreiben wurde aufgrund eines Vorhaltes und einer persönlichen Vorsprache ... übermittelt), zum Gegenstand dieser Berufung erhoben.

Zu Ihren Ausführungen über Verträge zwischen nahen Angehörigen ist festzuhalten, dass ein schriftlicher Vertrag nicht getätigkt wurde und auch von der einschlägigen Judikatur und Literatur auch nicht gefordert wird; mein Sohn wurde von mir lediglich beauftragt sich zur Gänze um meine Einkünfte und die damit zusammenhängenden Abgabepflichten in entsprechender Weise zu kümmern. Ein nach außen in Erscheinung treten ist in gegenständlicher Causa nicht bzw. schwer realisierbar – meines Erachtens hier nur in der Weise, dass ich davon jemanden erzählt hätte. Dies würde aber wohl kaum die Aussagekraft verstärken und ist überdies eine Angelegenheit, welche andere Privatpersonen nichts angeht. Hinsichtlich der Höhe der Bezahlung (pro Stunde S 700) und damit dem Fremdvergleich wird auf mein bereits oben angeführtes Schreiben verwiesen, in welchem u.a. ausgeführt wurde, dass ich bei einem Steuerberater zumindest gleichviel, wenn nicht noch mehr bezahlt hätte.

Hinsichtlich des in der Bescheidbegründung getätigten Vorhaltes, dass der Umfang der Leistung meines Sohnes nicht dargelegt wurde, möchte ich ausführen, dass bisher ein derartiger

Nachweis nicht abverlangt wurde und nunmehr dessen Aufzeichnungen in Ablichtungsform (sh. Beilagen) nachgereicht werden."

Die Ergänzung der Berufung enthält Folgendes:

"Auf der Liegenschaft EZ ... befand und befindet sich im Ausmaße von 3770 Quadratmetern eine OMV-Gasstation, welche aus diversen Gebäuden, großen Metallbehältern und asphaltierten bzw. betonierten Wegen und Flächen besteht. (Die Bw.) habe in den Berufungsjahren dafür S 14.525,82 jährlich erhalten. Wie aus den diesbezüglichen Vereinbarungen mit der OMV ersichtlich ist, werden hier niemals die Worte "Miete" oder "Pacht" verwendet sondern lt. den Punkten 3 bis 6 nur das Wort "Entschädigung".

Dies bedeutet, dass ein Teil der obgenannten Zahlungssumme als Pachtzahlung anzusehen ist, der andere Teil aber als echter Schadenersatz, welcher für die immense, weit in Tiefe gehende Bodenverdichtung, entstanden durch die Errichtung und Benutzung obgenannter Baulichkeiten, bezahlt wird.

Wie aus der (dem Finanzamt) übermittelten Zusammenstellung über die Nutzungen der Ackerflächen und der Aufteilung der darauf entfallenden Zahlungen ableitbar ist, wurde vom Pächter der landwirtschaftlich genutzten und nutzbaren Fläche pro Quadratmeter eine Pacht von S 0,40 bezahlt. Umgelegt auf die von der OMV genutzten Fläche würde dies eine Pachtzahlung von S 1.508 ergeben, sodass als echter Schadenersatz eine Summe von S 13.017,82 verbleiben würde. Da aber logischerweise seitens der landwirtschaftlichen Pächter im Hinblick auf die relativ geringen Produktmarktpreise eine geringere Pacht bezahlt wird, wird ein Anteil von 32 % der OMV-Zahlungssumme als auf den echten Schadenersatz entfallend geltend gemacht."

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte ein Ermittlungsverfahren durch und gab der Bw. Gelegenheit zur Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnissen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Einstufung der OMV-Zahlungen:

Erstmalig in der Ergänzung der Berufung wird vorgebracht, aus den diesbezüglichen Vereinbarungen mit der OMV sei ersichtlich, dass niemals die Worte "Miete" oder "Pacht", sondern lt. den Punkten 3 bis 6 nur das Wort "Entschädigung" verwendet werden, was bedeute, ein Teil der Zahlungssumme der OMV sei als Pachtzahlung anzusehen, der andere Teil aber als echter Schadenersatz, welcher für die immense, weit in Tiefe gehende Bodenverdichtung,

entstanden durch die Errichtung und Benutzung obgenannter Baulichkeiten, bezahlt werde. Deshalb mache die Bw. einen Anteil von 32 % der OMV-Zahlungssumme als auf den echten Schadenersatz entfallend geltend.

Zwecks Überprüfung des Vorliegens von echtem Schadenersatz bzw. der Stichhaltigkeit dieses Vorbringens genügt es nicht, auf die in der Vereinbarung verwendete Bezeichnung abzustellen. Vielmehr ist die abgeschlossene Vereinbarung ihrem gesamten Inhalt nach zu beurteilen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht die Bezeichnung entscheidend, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt.

Die am 28. September bzw. 6. Oktober 1976 zwischen der Bw. als Grundeigentümerin und der ÖMV AG abgeschlossenen Vereinbarungen haben auszugsweise wiedergegeben folgenden Inhalt:

"1. ... Er (Sie) überlässt ... von dieser Liegenschaft gem. § 170 Berggesetz nachstehend angeführte Grundstücke bzw. Grundstücksteile der ÖMV Aktiengesellschaft, Wien ..., zur Benützung zum Zwecke ihres Bergbaubetriebes:

a) Von Grundstück Nr. ... eine Fläche von ... m²

2. ÖMV ist berechtigt, auf den überlassenen Grundstücken alle ihren Zwecken dienenden Arbeiten durchzuführen, die hiezu notwendigen Anlagen und Gebäude welcher Art immer zu errichten, Zufahrtswege zu bauen, mechanisch betriebene Verkehrsmittel auch auf Schienenwegen anzulegen und überhaupt alle hiezu erforderlichen Vorkehrungen zu treffen. ÖMV ist insbesondere auch zur Benützung aller auf den überlassenen Grundstücken vorhandenen Wege, Quellen und Wasserleitungsanlagen berechtigt.

3. Für diese Grundüberlassung im Sinne der bergrechtlichen Bestimmungen verpflichtet sich die ÖMV dem (den) Grundeigentümer(n) jährlich eine Entschädigung von ... jeweils am 1. April jedes Jahres zu bezahlen.

4. Als Abgeltung für eventuell noch festzustellende Wirtschaftsschwierisse (Erschwerung der maschinellen Bearbeitung, Zerstückelung von Grundstücken etc.) wird ein Zuschlag von 50 % zu vorstehendem Entschädigungsbetrag entrichtet werden.

5. Soferne die Grundeigentümer hauptberufliche Landwirte sind, die ihren Lebensunterhalt zur Gänze oder zum überwiegenden Teil aus der Landwirtschaft bestreiten, können sie unter Vorlage entsprechender Nachweise einen Zuschlag zu den jährlichen Entschädigungen gemäß Punkt 3 dieser Vereinbarung verlangen, soferne durch die gegenständliche Grundüberlassung für Bergbauzwecke ihre landwirtschaftliche Nutzfläche um mindestens 5 % verkleinert wird.

Der Zuschlag beträgt bei Zutreffen der Voraussetzungen pro Prozent der Nutzflächenverkleinerung 2 % der jährlichen Entschädigung.

...

8. Die Grundüberlassung beginnt am 1977 01 01 und wird – auf Seiten des Grundeigentümers unkündbar – für unbestimmte Zeit vereinbart. Eine Kündigung oder Teilkündigung ... seitens der ÖMV kann ... erfolgen. ... Eine Kündigung oder Teilkündigung ist jedoch nur rechtswirksam, wenn die gekündigten Grundstücke bzw. Grundstücksteile in geebnetem und gepflügtem Zustand übergeben wurden und eine allenfalls vorhanden gewesene Vermarktung wieder hergestellt wurde. Weiters hat ÖMV auf ihre Kosten alle fremden Bodenbestandteile, soweit dies technisch möglich ist, zu entfernen, Schlammgruben auszubaggern, einzubauen und mit einer den anrainenden Grundstücken möglichst entsprechenden Ackerkrume zu versehen. Reste von Bohranlagen, Betonfundamente etc., die tiefer als 1.50 m, Rohrleitungen, die tiefer als 80 cm unter der Erdoberfläche liegen, können belassen werden. Eine Teilkündigung ist überdies nur zulässig, wenn die Rentabilität der Bewirtschaftung der gekündigten Fläche im Zusammenhang mit den übrigen Grundflächen gegeben ist.

9. Die Grundüberlassung beginnt am ersten desjenigen Monats, in dem die tatsächliche Inangriffnahme der Arbeiten durch ÖMV auf dem überlassenen Grundstück erfolgt. Von diesem Zeitpunkt an beginnen auch – neben dem einmaligen Ersatz des Flurschadens – die laufenden Entschädigungszahlungen. Bis zu diesem Zeitpunkt ist der Grundeigentümer berechtigt und verpflichtet, das überlassene Grundstück weiter zu bewirtschaften. ..."

Den Angaben der Bw. zufolge befand und befindet sich auf ihrer Liegenschaft eine OMV-Gasstation, welche aus diversen Gebäuden, großen Metallbehältern und asphaltierten bzw. betonierten Wegen und Flächen besteht. Dieser Benützung wurde seitens der OMV durch den vor Jahrzehnten erfolgten Abschluss einer von Seite des Grundeigentümers, der Bw., unkündbaren Grundüberlassung Rechnung getragen. Die Grundüberlassung war demnach auf Dauer angelegt.

Bei einer Grundüberlassung zur dauernden Benützung durch den Berechtigten sind die von diesem geleisteten Zahlungen grundsätzlich als Pachtzahlungen einzustufen. Wenn nun in der Berufungsergänzung vorgebracht wird, ein Teil der geleisteten Zahlungen entfalle auf einen echten Schadenersatz, so stehen dieser Argumentation die obigen Vertragsregelungen entgegen. Auf Basis der obigen Vereinbarungen werden nur (jährliche) Entschädigungen aufgrund der **Überlassung zur laufenden Benützung** gewährt, in keinem Vereinbarungspunkt wird eine **Abgeltung für eine Bodenverschlechterung** angesprochen.

Dem Berufungsvorbringen stehen ferner die Vertragsregelungen, falls es zu einer Kündigung durch den Kündigungsberechtigten, die OMV, kommt (bei Nichtbenötigten und anschließendem Abbau der Gasstation samt Gebäuden, Metallbehältern und asphaltierten bzw. betonierten Wegen und Flächen), entgegen: Mit den von der OMV auf deren Kosten durchzuführenden Arbeiten würde der Grundstückszustand vor der Benützungsüberlassung weit gehend wieder hergestellt werden.

Der unabhängige Finanzsenat geht – trotz Fehlens eines bezughabenden Vereinbarungspunktes – im Hinblick auf die nicht völlige Wiederherstellbarkeit des Grundstückszustandes vor der Benützungsüberlassung davon aus, dass aus den Zahlungen eine Abgeltung für die Wertminderung des Grund und Bodens herausgerechnet werden darf und dass somit die Zahlungen in einen Betrag für die Grundstücksüberlassung (Pacht) und eine Abgeltung für die Wertminderung des Grund und Bodens aufgeteilt werden können.

1. Bei der gegenständlichen Grundüberlassung handelt es sich unbestrittenmaßen um eine solche zur dauernden Benützung durch den Berechtigten. Zur Länge der Benützungsdauer ist festzuhalten: Die Grundüberlassung erfolgte im Jahr 1976 – also vor 27 Jahren – und ist aufgrund des Umstandes, dass vom Berechtigten eine Gasstation, bestehend aus Gebäuden, großen Metallbehältern, asphaltierten bzw. betonierten Wegen und Flächen errichtet wurde, in absehbarer Zeit mit einer Kündigung nicht zu rechnen. Somit kann, gerechnet vom Zeitpunkt der Grundüberlassung im Jahr 1976, von einer mindestens 50-jährigen Nutzungsüberlassung ausgegangen werden.
2. Wenn es - bspw. in 30 Jahren - zu einer rechtswirksamen Kündigung kommen wird, so werden sich die von Ihnen angeführten Umstände (Bodenverdichtung, tiefer als 1,50 m verbleibende Reste von Bohranlagen, Betonfundamenten etc. und tiefer als 0,80 m unter der Erdoberfläche liegende Rohrleitungen) auf den Wert des Grund und Bodens auswirken. Wie Sie zutreffend ins Treffen geführt haben, würde sich die Wertminderung des Bodens insbesondere im Falle eines Verkaufes widerspiegeln. Bei der Überlegung, dass einem Käufer die oben im Einzelnen angeführten Beeinträchtigungen (Mängel) nicht zu verschweigen wären, ist zu berücksichtigen, dass die beeinträchtigte Nutzung – bspw. zum Anbau von Getreide – den Kaufpreis negativ beeinflussen wird. Unter Bedachtnahme auf die weit gehenden Maßnahmen in Richtung Wiederherstellung des Zustandes vor Errichtung der Gasstation nicht davon gesprochen werden, dass ein etwa um die Hälfte geringerer Verkaufspreis als für ein Grundstück ohne die Beeinträchtigungen erzielbar sein wird: Die im Erdreich verbleibenden Reste werden eine Störung der Bewirtschaftung nicht zu bewirken vermögen, weil sie sich weit unterhalb der Erdoberfläche befinden. Es wird (auch

nach Entfernung der Baulichkeiten) eine gewisse Bodenverdichtung gegeben sein, deren Beeinträchtigung sich wegen der aufzubringenden Ackerkrume in einer Höhe von ca. 25 cm jedoch in Grenzen halten wird.

3. Die Grundstückspreise für ein nicht im obigen Sinne beeinträchtigtes Grundstück (Ackerland) im gegenständlichen Gebiet bewegten sich nach Finanzamtsauskunft in den letzten Jahren in einer Größenordnung bis zu S 26,00 pro m².

Zwecks Berücksichtigung des hinsichtlich der Bewirtschaftung günstigen Umstandes, dass die gegenständliche Liegenschaft vom Ort aus in wenigen Traktorminuten erreichbar gelegen ist, wird anstelle eines m²-Preises von S 26,00 ein solcher von S 40,00 angesetzt. Für ein im obigen Sinne beeinträchtigtes Grundstück erscheint es angemessen, einen um ein Drittel niedrigeren Kaufpreis anzusetzen; anstelle eines Preises von S 40,00 pro m² somit einen in Höhe von S 26,00 pro m².

4. Im Vergleich zu einem nicht beeinträchtigten Grundstück errechnet sich daher bei 3.770 m² ein um S 52.780,00 - gerundet: S 53.000,00 - niedrigerer Kaufpreis ($3.770^2 \times S 14,00$).
5. Umgelegt auf die 50-jährige Nutzungsüberlassung ergibt sich pro Jahr ein auf die Bodenentwertung entfallender Betrag von ($S 53.000,00 : 50 =$) S 1.060,00.

Die Aufteilung gemäß diesen Punkten 1. bis 5. wurde der Bw. mit dem Ersuchen um Einreichung einer Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Das diesbezüglich erstattete Vorbringen lautet: Der geringere zu erzielende Verkaufserlös stelle lediglich ein Element von mehreren dar für welche ein echter Schadenersatz durch die OMV im Rahmen ihrer Zahlungen erfolge. Die seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz errechnete Summe möge somit einen niedrigeren Verkaufspreis eventuell abdecken, keinesfalls jedoch die übrigen Schäden bzw. Schadensfolgen lt. dem Schreiben vom 12. Juni 2003, wie beispielsweise und insbesondere die hohen anfallenden Räumungskosten.

Im Schreiben vom 12. Juni 2003 lauten die bezughabenden Angaben der Bw. wie folgt:

"Der auf den echten Schadenersatz entfallende Teil der Entschädigungszahlung deckt somit u.a. die Wertminderung durch die Bodenverdichtung ab, ebenso aber auch die Kosten für die Räumung des Grundstückes von den darin und darauf verbleibenden Teilen ..., die geringeren Erlöskosten im Falle eines Verkaufes, weiters aber auch die geringere erzielbare Pacht bei Verpachtung, da bei jahrelanger Verpachtung eine viel geringere Pacht vereinnahmt wird,

welcher aber keine betragsmäßig konkreten korrespondierenden OMV-Zahlungen gegenüberstehen; dies ebenso bei Eigenbewirtschaftung." (ab Seite 2, letzter Absatz).

Im Zusammenhang mit dem Vorbringen zur seitens der OMV aufzubringenden Ackerkrume wurde vorgebracht, dass sich gleich unterhalb der Ackerkrume die verdichtete, verrohrte und mit Fundamenten und sonstigen technisch nicht beseitigbaren Baulichkeiten Bodenfläche befindet (Seite 1, letzter Absatz).

Gemäß der oben wiedergegebenen Vereinbarung hat die OMV "*auf ihre Kosten alle fremden Bodenbestandteile, soweit dies technisch möglich ist, zu entfernen, Schlammmgruben auszubaggern, einzuebnen und mit einer den anrainenden Grundstücken möglichst entsprechenden Ackerkrume zu versehen. Reste von Bohranlagen, Betonfundamente etc., die tiefer als 1,50 m, Rohrleitungen, die tiefer als 80 cm unter der Erdoberfläche liegen, können belassen werden.*"

Ausgehend davon, dass die Räumung - wenn es bspw. in 30 Jahren zu einer rechtswirksamen Kündigung kommen wird - im angeführten Ausmaß auf Kosten der OMV durchzuführen sein wird und bei Beachtung des Umstandes, dass die im Erdreich verbleibenden Reste unter den Punkten 2. und 4. des Schreibens der Abgabenbehörde zweiter Instanz Berücksichtigung fanden, verbleibt für einen weiteren Ansatz abzuziehender Räumungskosten kein Raum. Wenn eine Wertminderung unter Zugrundelegung des Verbleibens von Resten im Erdreich (von Bohranlagen, Betonfundamenten etc. tiefer als 1,50 m und von Rohrleitungen tiefer als 0,80 m unter der Erdoberfläche) berücksichtigt wird, so kann nicht von der Räumung dieser Reste ausgegangen werden, was zusätzliche Räumungskosten rechtfertigen würde. Im Übrigen stünde eine Räumung der angesprochenen verbleibenden Reste mit den Erfahrungen des Wirtschaftslebens nicht im Einklang; der Vorhalt, dass die im Erdreich verbleibenden Reste eine Störung der Bewirtschaftung nicht zu bewirken vermögen werden, weil sie sich weit unterhalb der Erdoberfläche befinden, wurde nicht entkräftet.

Im Sinne des Schreibens der Abgabenbehörde zweiter Instanz wird somit ein auf die Bodenentwertung entfallender Betrag in Höhe von S 1.060,00 anerkannt.

Dem Berufungsbegehren konnte daher in diesem Punkt teilweise entsprochen werden.

Im Hinblick auf den Umstand, dass der unabhängige Finanzsenat nach Durchführung des Ermittlungsverfahrens zur Rechtsansicht gelangte, die Zahlungen können in einen Betrag für die Grundstücksüberlassung (Pacht) und eine Abgeltung für die Wertminderung des Grund und Bodens aufgeteilt werden, konnten die mit Schreiben vom 25. Mai 2003 beantragten Einvernahmen unterbleiben.

Zur Position "Berechnungserstellung":

Die Bw. spricht von ihrer vollkommenen Unkenntnis in Steuerangelegenheiten und habe sie sich daher einer anderen Person bedienen müssen, welche aufgrund seines Fachwissens ihr Sohn gewesen sei.

Die betreffend die Position "Berechnungserstellung" vorgelegten, vom Sohn der Bw. unterfertigten im Wesentlichen gleichlautenden Bestätigungen haben folgenden Inhalt:

"Ich bestätige hiermit von meiner Mutter (Name und Anschrift der Bw.) 3.500 S für Unterlagen- und Berechnungszusammenstellung (ab 1997: sowie Berechnung ihrer Einkünfte) betreffend ÖMV-Zahlungen und Pacht H... erhalten zu haben."

In seinem Erkenntnis vom 24.10.2002, Zl. 98/15/0145, hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

"Nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde bereits zum Ausdruck gebracht, dass Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden können, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Oktober 1968, 1345/67, mwN). Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise auch ausgesprochen, dass die Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten, soweit sie für Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Abschluss der Einnahmen- und Ausgabenrechnung und der Abfassung der Einkommensteuererklärung eines selbständigen Erwerbstätigen bezahlt wurden, zu Recht nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt worden sind (vgl. die Erkenntnisse vom 17. März 1971, 2114/70, und vom 29. November 1972, 1337/72)."

Nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid sind die strittigen Steuerberatungskosten in erster Linie im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 nach Maßgabe der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II Nr. 107/1997, entstanden. Dass diese Gewinnermittlung aber anderen Zwecken gedient hätte, als die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen, behauptet auch die belagte Behörde nicht. Warum diese

Aufwendungen "im Interesse des Betriebes" getätigt worden wären, macht die belangte Behörde im Übrigen auch in ihrer Gegenschrift nicht deutlich. Sie hat deshalb die Rechtslage verkannt, wenn sie die in Rede stehenden in erster Linie im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 nach Maßgabe der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II Nr. 107/1997, entstanden. Dass diese Gewinnermittlung aber anderen Zwecken gedient hätte, als die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen, behauptet auch die belangte Behörde nicht. Warum diese Aufwendungen "im Interesse des Betriebes" getätigt worden wären, macht die belangte Behörde im Übrigen auch in ihrer Gegenschrift nicht deutlich. Sie hat deshalb die Rechtslage verkannt, wenn sie die in Rede stehenden Steuerberatungskosten dennoch den - mit den Pauschalsätzen abgegoltenen - Betriebsausgaben zurechnete und deshalb deren Berücksichtigung als Sonderausgaben verweigerte."

Gemäß diesen Rechtsausführungen sind die von der Bw. geltend gemachten Beträge: "Berechnungserstellung" nicht Werbungskosten.

Eine Anerkennung der im Hinblick auf den zur "Berechnungserstellung" bzw. Berechnung ihrer Einkünfte herangezogenen Sohn, einen Finanzbeamten, geltend gemachten Beträge unter den Sonderausgaben – als Steuerberatungskosten – kann aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, wonach als Sonderausgaben Steuerberatungskosten die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen sind, nicht erfolgen. Zu den berufsrechtlich befugten Personen gehören neben den Wirtschaftstreuhändern die Rechtsanwälte und Notare; auch juristische Personen (z.B. Wirtschaftstreuhänder- Gesellschaften) zählen dazu (Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 246 zu § 18).

Auch wenn man die Ansicht vertreten würde, die geltend gemachten Beträge wären nicht anhand der Sonderausgabenbestimmung zu beurteilen, könnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden:

Unter Zugrundelegung der in der Berufungsbegründung angegebenen "Höhe der Bezahlung" mit S 700,00 pro Stunde errechnet sich ein jährlicher Zeitaufwand des Sohnes der Bw. von (S 3.500,00 : S 700,00 =) 5 Stunden. Bei Bedachtnahme auf den oben wiedergegebenen Inhalt der Beilagen zu den Erklärungen betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (die Beträge seitens der OMV wurden laut der oben wiedergegebenen Vereinbarung ein Mal

im Jahr bezahlt) kann ein solches Zeitausmaß unter der Annahme einer besonders sorgfältigen Berechnungserstellung für die erstmalige Erstellung allenfalls noch als realistisch angesehen werden; hinsichtlich jenes für die Folgejahre liegt das errechnete Zeitausmaß jenseits des nach der Lebenserfahrung aufzuwendenden Zeitaufwandes.

In rechtlicher Hinsicht ist vorweg auf die Bestimmung des § 137 Abs. 2 ABGB hinzuweisen, welche fordert, dass Eltern und Kinder einander beizustehen haben.

Das Tätigwerden von Kindern gegenüber Eltern kann auf Grund einer arbeitsvertraglichen Verpflichtung ausgeübt werden, aber auch auf einer anderen vertraglichen Grundlage (freier Dienstvertrag, Gesellschaftsvertrag) beruhen oder ohne wechselseitige rechtliche Verpflichtungen erfolgen z.B. in Erwartung künftiger Gegenleistungen oder reiner Gefälligkeit.

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen.

Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen.

Ein bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistungsempfänger einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw. beim Tätigen andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen.

Aufgrund des geringen Ausmaßes der vom Sohn der Bw. erbrachten Leistungen in Verbindung mit der Art der Tätigkeit, der Unterstützung seiner Mutter mit der oben angeführten "Berechnungserstellung", kann nicht davon gesprochen werden, dass diese Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen.

Mit dem Umstand, dass es zwischen Eltern und Kindern nicht üblich ist, solche Leistungen über bloß wenige Stunden im Jahr zu honorieren, lässt sich das Vorbringen der Bw. in Einklang bringen: Auf das Ersuchen des Finanzamtes, über den Geldfluss einen Nachweis vorzulegen, teilte die Bw. mit, der Zahlungsfluss an ihren Sohn sei auf dessen Wunsch hin (um die bei der Überweisung anfallenden Bankkosten, wie die Kontobuchungskosten, zu ersparen) in bar erfolgt.

Somit konnte hinsichtlich üblicherweise nicht entlohnte Leistungen ein Nachweis über tatsächlich erfolgte Zahlungen nicht erbracht werden.

Die geltend gemachten Beträge für "Berechnungserstellung" konnten daher keine Berücksichtigung finden.

Dem Berufungsbegehrten konnte in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

Zur Anregung auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung:

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung u.a. stattzufinden, wenn der Antrag in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276) oder in der Beitrittsklärung (§ 258) gestellt wird.

Die eingebrachte Berufung enthält die Bezeichnung der Bescheide, gegen die sie sich richtet und die Erklärung, in welchem Punkt die Bescheide angefochten werden (*"und bekämpfe diese hinsichtlich der Höhe des Ansatzes der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung"*). Zwecks Nachrechnung einer Begründung wurde unter Angabe der näheren Gründe eine Fristerstreckung beantragt.

Da somit in der Berufungsschrift ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht gestellt wurde (die Anregung auf Abhaltung erfolgte erst im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren), besteht kein Rechtsanspruch auf mündliche Berufungsverhandlung (Ritz, BAO-Kommentar², Tz. 1 zu § 284).

Eine mündliche Verhandlung nach § 284 Abs. 1 Z 2 BAO hatte nicht stattzufinden, weil es der Referent infolge vollständiger Sachverhaltsaufklärung nicht für erforderlich hielt.

Neuberechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1995 und 1996:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bisher	S 13.263,00
- herausgerechnete Abgeltung	- S 1.060,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE	S 12.203,00

1997:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bisher	S 14.958,00
- herausgerechnete Abgeltung	- S 1.060,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE	S 13.898,00

1998:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bisher	S 15.172,00
---	-------------

- herausgerechnete Abgeltung - S 1.060,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE S 14.112,00

1999:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bisher S 14.280,00

- herausgerechnete Abgeltung - S 1.060,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE S 13.220,00

2000:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bisher S 14.028,00

- herausgerechnete Abgeltung - S 1.060,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE S 12.968,00

Aufgrund der teilweise stattgebenden Erledigung betreffend den Einkommensteuerbescheid für 2000 ist auch der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 5. Juli 2001 zugunsten der Bw. abzuändern.

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2000 und ist gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von S 6.067,00 um 4%, somit auf den Betrag von S 6.310,00, zu erhöhen.

Beilage: 12 Berechnungsblätter (in € und S)

Wien, 8. August 2003