



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 31. Juli 2000 und 22. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel vom 29. Juni 2000 bzw. Kitzbühel Lienz vom 24.3.2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000 entschieden:

- 1.) Den Berufungen wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 5.10.2006 teilweise Folge gegeben.
- 2.) Der Einkommensteuerbescheid 2000 wird weiters dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO **endgültig** erfolgt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog als pauschalierter Landwirt in den Streitjahren u.a. folgende Entschädigungen für die Einräumung von Schipistenservituten:

Jahr	Betrag in ATS
1999	118.039.-
2000	120.192.-

In den Einkommensteuererklärungen erklärte er von den angeführten Beträgen jeweils 22, 3 % (somit 1999 ATS 26.322.- und 2000 ATS 26.803.-).

Das Finanzamt Kitzbühel wich von den Erklärungen insoweit ab, als es bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft jeweils 70 % der angeführten Beträge als Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 13 Abs. 1 der VO BGBl. II 430/1997 in Verb. mit § 30

Abs. 2 Z. 6 BewG ansetzte.

Begründend führte die Vorinstanz aus, dass ein Aufteilungsnachweis für die erhaltenen Entschädigungen fehle und daher in Entsprechung des BMF- Erlasses AÖFV 71/1998 (Pkt. 5 c) 70 % des Gesamtbetrages als Erhöhungsbetrag anzusetzen seien.

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bw. form- und fristgerecht Berufung und beantragte den erklärungskmäßigen Ansatz von nur 22,3 % der Entschädigung. Begründend brachte der Bw. vor:

„Der von mir angesetzte Wert in Höhe von 22,3 % bezieht sich ... auf ein Gutachten des Amtes der Tiroler Landesregierung vom tt.mm.jj (erstellt in Kooperation mit der L.). Dieses Gutachten wurde für meinen Vater erstellt, und ist bis heute noch gültig. Dies deshalb, da sich die Verhältnisse der Form der Vergütung von der X. AG seit der Übernahme der Landwirtschaft von meinem Vater nicht verändert haben.“

Die Vorinstanz holte in der Folge Gutachten des Amtssachverständigen Z. über die Berechnung des Nutzungsentganges, der Wirtschafterschwernisse und der Bodenwertminderung ein. In den beiden Gutachten vom 19.6.2006 kommt der angeführte Sachverständige zum Ergebnis, dass für das Jahr 1999 die vorhin angeführten Entschädigungskomponenten mit insgesamt 35,93 % und für das Jahr 2000 mit 35,29 % anzusetzen sind.

Da die beiden Gutachten beiden Parteien bekannt sind, wird zur Vermeidung von umfangreichen Wiederholungen auf die Gutachten verwiesen.

Das Finanzamt erließ am 5.10.2006 Berufungsvorentscheidungen, wobei der Berufung dahingehend teilweise Folge gegeben wurde, als der von der Pauschalierung nicht umfasste Teil der Dienstbarkeitsvergütung (von 70 %) auf 60 % herabgesetzt wurde.

Die teilweise Stattgabe wurde von der Vorinstanz wie folgt begründet (gesonderte Begründung vom 3.10.2006):

„Laut der oben zitierten Verordnung [Anm: BGBl. II 1997/430] bestehen bei einer Nutzungsüberlassung in einer jährlichen Gesamthöhe von 7.000 € keine Bedenken, die Anteile an reinen Nutzungsentgelten mit 70 % des jeweiligen Gesamtentgelts zu bemessen. Liegen aber - wie im gegenständlichen Fall - die Einnahmen über dieser Schwelle, so ist jeweils eine Feststellung im Einzelfall vorzunehmen. In diesem Sinne hat das Finanzamt Kitzbühel Lienz zur Abklärung der sachverhaltlichen Grundlagen unter entsprechender Einbeziehung der steuerrechtlichen Aspekte eine gutachterliche Äußerung der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung unter der Vorstandschaft von Z. , erbeten. Es sei ausdrücklich betont und unterstrichen, dass diese beigeschlossenen Gutachten als ein wesentlicher Teil der Begründung zu werten sind und somit einen tragenden Bestandteil der Berufungsvorentscheidung ausmachen. Zum seitens des Bw. eingeworfenen Gutachten der Tiroler Landesregierung darf doch bemerkt werden, dass darin den steuerlichen Bezugstangenten nur am Rande Platz geschenkt wurde, es in wesentlichen Punkten schon aus zeitlichen Gründen überholt ist, die geänderten Verhältnisse naturgemäß nicht Berücksichtigung finden konnten und die erst nachfolgende Beschneidung überhaupt keinen Eingang gefunden haben kann. Unter diesem Gesichtspunkt darf auf das Gutachten von Z. entscheidender Bezug genommen werden. Die beurteilungswesentlichen Ausführungen

bezüglich der Berechnung des Nutzungsentgeltes, der Wirtschafterschwernisse und der Bodenwertminderungen bei Skipisten münden im Gegenstandsfall auf einem ertragsmindernden Aufwandsanteil in Höhe von 35,93 für 1999 und 35,29 % für 2000. Allerdings glaubt das Finanzamt auch unter Beachtung einer grundsätzlichen Stellungnahme der Bezirkslandwirtschaftskammer Kitzbühel zum gegenständlichen Streitthema unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass gerade bei von kleinklimatischen und lagespezifischen Aspekten mitbeeinflussten Verhältnissen naturgemäß Schätzungselemente und nicht genau absteckbare Faktoren einfließen, mit dem Ansatz eines 40 %-igen Aufwandspostens den vorliegenden Gegebenheiten und der Sichtweise des Bw. doch in adäquater Weise Rechnung getragen werden kann.

Unter Anwendung dieses Schlüssels vermindern sich die Einkünfte aus Nutzungsüberlassungen für 1999 auf ATS 70.234.- und für 2000 auf ATS 72.115.-, so dass sich in analoger Manier die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 1999 auf S 85.104.- und für 2000 auf S 86.549.- reduzieren.

Ganz allgemein und grundsätzlich darf noch angemerkt werden, dass in der Gewinnung von pauschalen Durchschnittssätzen Daten, Kennziffern, Werte und Erfahrungen aus allen Bergregionen Österreichs Eingang gefunden haben. Nun kann es wohl keinem Zweifel unterliegen, dass die Grauwackenzone in den Kitzbüheler Alpen mit ihren vergleichsweise erd- und rutschfesten Böden in mäßiger Steilheit und eher geringer Höhenlage gegenüber dem überwiegenden Teil der österreichischen Wintersportgebiete zumindest nicht benachteiligt erscheint und im Verein mit überdurchschnittlichen Entschädigungszahlungen wohl ein regelmäßig über die Pauschalsätze hinausgehender Gewinnanteil zu erwarten ist."

Mit Schreiben vom 3.11.2006 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an den Unanhängigen Finanzsenat. Mit Schreiben vom 9.11.2006 ergänzte der Bw. sein bisheriges Berufungsvorbringen wie folgt:

„Bereits in der Berufung vom 31.7.2000 wird darauf verwiesen, dass abweichend von der Verordnung AÖFV 71/1998 nicht die allgemein mögliche Pauschalierung mit 70 % des Entgeltes der Pistenentschädigung angesetzt wird (möglich bei Entgelten bis ATS 90.000.--), sondern der auf einem eigenständigen Gutachten errechnete Teilungsschlüssel angewendet wird. Das gegenständliche Gutachten liegt der Behörde vor.

Nunmehr unter Hinweis auf eine gutachterliche Äußerung zu verweisen, die im Jahre 2005 [Anm: gemeint wohl 2006] erstellt wurde und diese rückwirkend in Kraft zu setzen, verstößt massiv gegen die dem steuerlichen Verfahrensrecht immanenten Grundsätze von Treu und Glauben.

In seinem Gutachten verweist Z. auf Publikationen aus dem Jahr 1992, die „beweisen" wollen, dass beschneite Flächen höhere Erträge erbringen, als nicht beschneite. Im weiteren wird auf Seite 2 des Gutachtens lediglich vermerkt, dass die Finanzbehörden die „Annahme des quantitativen Heuverlustes mit 30 - 50 % und des Aufwuchses mit 30 % minderer Qualität nicht nachvollziehen können. Das bezügliche Gutachten mit diesen finanzbehördlich verneinten (nicht nachvollziehbaren Werten) des quantitativen Heuverlustes und qualitätsgemindertem Heu ist über einen Zeitraum von 3 Jahren unter Beiziehung der Landesanstalt für Pflanzenzucht in Rinn genau vor Ort (X-Abfahrt in V.) erstellt worden. Es muss daher jede Minderwürdigung durch einen Finanzbediensteten an diesem Gutachten zurückgewiesen werden. Vielmehr erscheint es richtig und im Verfahren anwendbar, da es genau den Forderungen in den EStR 2000 ,Tz 4245 (letzter Satz) entspricht, dass Feststellungen im Einzelfall zu treffen sind, wenn von der möglichen Form der 70 %-Pauschalierung abgewichen werden soll."

Am 16.11.2007 übermittelte der Bw. eine Kopie des Gutachtens des Amtes der Tiroler Landesregierung vom tt.mm.jj an den Unabhängigen Finanzsenat. Da auch dieses Gutachten

beiden Verfahrensparteien bekannt ist, wird zur Vermeidung umfangreicher Wiederholungen auf eine Wiedergabe im Rahmen der Berufungsentscheidung verzichtet.

Über die Berufungen wurde erwogen:

§ 13 (1) der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft BGBl II 1997/430 bestimmt u. a., dass die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 sich ergebende Gewinnsumme um die vereinnahmten Pachtzinse und um Gewinne aus gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz 1955, BGBl. Nr. 201/1996 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen ist.

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass der Bw. Entschädigungszahlungen der X. AG in der vom Finanzamt festgestellten Höhe auf Grund der Dienstbarkeitsverträge vom t1.m1.j1 und t2.m2.j2 erhalten hat.

Strittig ist, welcher Teil des Entgeltes tatsächlich auf die Entschädigung von Wirtschafterschwernissen und Ertragsausfällen entfällt und damit von der Pauschalierung mitumfasst ist und welcher Teil des Entgeltes für die Nutzungsüberlassung gezahlt wird und somit gewinnerhöhend anzusetzen ist.

Hinsichtlich der vom Bw. gegen das vom Amtssachverständigen Z. erstatteten Gutachten erhobenen Einwendungen ist zu bemerken:

Vorweg ist festzuhalten, dass es sich beim angeführten Amtssachverständigen nicht nur um einen „Finanzbediensteten“, sondern um einen gerichtlich beeideten Sachverständigen für Land- und Forstwirtschaft handelt, weshalb keinerlei Anlass besteht, die fachliche Qualifikation des angeführten Amtssachverständigen in Zweifel zu ziehen.

In den beiden Gutachten vom 19.6.2006 wurde vom angeführten Sachverständigen auf S 2 ausführlich und schlüssig dargetan, warum die im vom Bw. vorgelegten Gutachten angenommenen Werte (quantitativer Heuverlust und Aufwuchsminderung) in Bezug auf den Berufszeitraum überhöht erscheinen. Der Amtssachverständige stützte seine Feststellungen auf wissenschaftliche Publikationen aus dem Jahr 1992 (bei der Erstellung des vom Bw. vorgelegten Gutachtens aus dem Jahr 1982 somit noch gar nicht bekannt) und legte überzeugend dar, warum das vom Bw. vorgelegte Gutachten zumindest als überholt anzusehen ist.

Darüber hinaus sprechen folgende Umstände dafür, dass den vom Amtssachverständigen erstellten Gutachten der Vorzug zu geben ist:

- a.) Die Gutachten des Amtssachverständigen wurden wesentlich zeitnäher zu den Berufungsjahren erstellt als das vom Bw. vorgelegte Gutachten aus dem Jahre 1982 (erstes Berufungsjahr 1999 !).
- b.) Seit der Erstellung des Gutachtens im Jahre 1982 haben sich die tatsächlichen Verhältnisse wesentlich geändert (insbesondere maschinelle Beschneidung der Schipisten, deutliche Erhöhung des Subventionsanteiles an den landwirtschaftlichen Einkommen seit dem EU-Beitritt bei unveränderten Heupreisen, inflationsbedingte Erhöhung der Servitutsentschädigungen).
- c.) Das vom Bw. vorgelegte Gutachten wurde offensichtlich für den Zweck der Ermittlung von adäquaten Entschädigungsbeträgen für die Schipistenservitutseinräumung erstellt. Die Gutachten des Amtssachverständigen wurden hingegen speziell für die Ermittlung der von der Pauschalierung nicht umfassten Entschädigungskomponenten erstellt.
- d.) Für die höhere Beweiskraft der Gutachten des Amtssachverständigen spricht weiters der Umstand, dass der Amtssachverständige für die einzelnen Berufungsjahre (1999 bis 2003) unter Berücksichtigung der Verhältnisse der einzelnen Berufungsjahre (insbesondere unter Bedachtnahme auf die konkreten Entschädigungsbeträge) jeweils ein eigenes Gutachten erstellt hat.

Insgesamt gelangt die Berufungsbehörde daher in Ausübung der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zum Ergebnis, dass dem von Z. erstellen Gutachten zu folgen ist.

Hinsichtlich des vom Finanzamt im Rahmen der BVE angesetzten steuerpflichtigen Teiles der Servitutsentschädigung ist abschließend zu bemerken, dass das Finanzamt die vom Sachverständigen exakt ermittelten Werte zum Ausgleich von mit derartigen erst im nachhinein erfolgten Begutachtungen zwangsläufig verbundenen Unsicherheiten auf volle Zehnerstellen abgerundet hat (Ansatz von jeweils 60 %), weshalb die Ansätze laut den Berufungsvorentscheidungen vom 3.10.2006 keinesfalls überhöht sind.

Hinsichtlich des Einwandes, dass die Vorinstanz gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen habe, ist festzuhalten, dass die Anwendung des angeführten Grundsatzes einen Vollzugsspielraum (z.B. Ermessensbestimmung) oder zumindest einen auslegungsbedürftigen unbestimmten Gesetzesbegriff voraussetzt (siehe hiezu Ritz, BAO, [3], § 114, Rz 8 und 9).

Im berufungsgegenständlichen Fall liegt diese Voraussetzung nicht vor, da keine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte, sondern Erstbescheide erteilt wurden. Diese Maßnahmen liegen jedoch nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Vielmehr handelt es sich um eine gebundene Entscheidung.

Zum Anwendungsbereich von Treu und Glauben vertritt der VwGH im übrigen nach ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz. Nach der Judikatur des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung und kann somit der späteren gesetzmäßigen Anwendung von Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen (z. B. VwGH v. 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH v. 16.11.2006, 2002/14/0007). Hiefür müssten ganz besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Vorgangsweise durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließe, wie dies zum Beispiel der Fall sein könnte, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden ist (vgl. VwGH v. 3.4.2001, Zl. 95/15/0208). Derartige Umstände liegen jedoch im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der Umstand, dass das Finanzamt bei den Veranlagungen der Vorjahre eine bestimmte Vorgangsweise unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise, insbesondere wenn weitere zusätzliche Ermittlungen eine abweichende Beurteilung gebieten, in einem anderen späteren Verfahren (hier Veranlagung von Folgejahren) als rechtswidrig zu beurteilen.

Ingesamt vertritt die Berufungsbehörde daher die Auffassung, dass die streitgegenständlichen Einkommensteuervorschreibungen nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen.

Da hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2000 die im Bescheid vom 24.3.2004 angeführte Ungewissheit nunmehr weggefallen ist, war der angefochtene ESt- Bescheid 2000 im Zuge der Berufungserledigung gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. November 2007