



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 10. August 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber den Berufungsvorentscheidungen (mit Ausfertigungsdatum 23.11.2011) unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) hat seine Landwirtschaft mit Ausnahme der Alpe im Jahr 19zz an seinen Sohn übergeben.

Für die Jahre 2007 und 2008 erklärte er Umsätze von 18.346,24 € und 19.186,24 €, für die er die Befreiung für Kleinunternehmer in Anspruch nahm, sowie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 23.025,81 € und 24.176,62 €, die sich nach den Beilagen für pauschalisierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus vereinnahmten Pachtzinsen zusammensetzten (in der Beilage für 2008 waren hier allerdings weiterhin nur 23.025,81 € ausgewiesen).

Die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2007 und 2008 erfolgte mit Bescheiden vom 4.8.2008 und 25.8.2009 erklärungskgemäß.

Aus einem Bericht vom 27.4.2010 über das Ergebnis einer Außenprüfung ergibt sich, dass der Bw. laut Selbstanzeige vom 26.4.2010 im Jahr 2009 Bruttoeinnahmen aus Pistenpacht in Höhe

von 45.712,89 € erzielt hat und diese Entschädigungen „für die Einräumung von Schipistenservituten“ bisher nicht der Umsatzsteuer unterworfen wurden. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung werde durch die Abgabenbehörde die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer 2009 vorgenommen.

Mit Ausfertigungsdatum 29.4.2010 erging ein gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009, in dem steuerpflichtige Umsätze von 38.094,08 € ausgewiesen waren.

Am 29.4.2010 langte beim Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 ein, in der Entgelte von 41.094,08 €, davon 3.000 € steuerfrei, enthalten waren. In der offenkundig am selben Tag eingereichten Einkommensteuererklärung 2009 wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 19.047,04 € angegeben. Der Beilage zufolge handelte es sich dabei ausschließlich um „Pachtzinse“.

Mit Ausfertigungsdatum 10.8.2010 wurden ein gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültiger Umsatzsteuerbescheid (mit Entgelten von 50.655,76 €) sowie ein Einkommensteuerbescheid 2009 mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von null Euro und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 37.995,55 € erlassen. Die Abweichungen zur Steuererklärung wurden mit der Darstellung im Bericht vom 10.8.2010 über das Ergebnis der Außenprüfung begründet.

In der Niederschrift vom 5.8.2010, auf die im Bericht vom 10.8.2010 verwiesen wurde, war ausgeführt worden, dass die Zahlungen von der B bislang nur nach vorheriger Kürzung um 50% der Bruttobeträge als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden seien. Anlässlich von Erhebungen seien zudem Zahlungen festgestellt worden, die bisher nicht berücksichtigt worden seien.

Die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit begründe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sofern die Dienstbarkeit (Servitut) zur Nutzung des Grundstücks berechtiige. Der bisherige Ansatz als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei daher nicht richtig. Entgelts-teile, die sich auf die Duldungsleistung, den Ersatz von Flurschäden und Wirtschafterschwernissen beziehen würden, seien steuerpflichtig. Nicht steuerbar sei nur jener Teil, der auf die Wertminderung (Schadenersatz) entfalle. In welchem Verhältnis sich das jeweilige Entgelt auf die Duldungsleistung und/oder auf den Schadenersatz verteile, sei aus den vorliegenden Verträgen nicht ableitbar. Mangels Vorlage eines Gutachtens könne der bisherige Aufteilungsschlüssel nicht anerkannt werden. In „Anlehnung“ an die EStR würde von einem Verhältnis von 75% für Duldungsleistung und 25% für Schadenersatz ausgegangen:

	2007	2008	2009
--	------	------	------

Bruttoerlöse	68.997,39 €	70.030,41 €	56.106,91 €
20% USt	11.499,57 €	11.671,74 €	9.351,15 €
Nettoerlöse	57.497,83 €	58.358,68 €	46.755,76 €
davon 75% = Überschuss	43.123,37 €	43.769,01 €	35.066,82 €

Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 10.8.2010 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 und 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In den gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gleichfalls mit null Euro angesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen danach 66.212,45 € (2007; einschließlich 43.123,37 €) und 76.219,36 € (2008; einschließlich 43.769,01 €).

In der Berufung vom 24.8.2010 gegen die am 10.8.2010 ausgefertigten Einkommensteuerbescheide wurde eingewendet, dass im Jahr 2000 mit der damaligen Gruppenleiterin des Referates x Kontakt aufgenommen worden sei, um die Aufteilung der Zahlungen im Einvernehmen vorzunehmen. Der Bw. habe alles getan, um der Finanzverwaltung zum damaligen Zeitpunkt eine Entscheidung zu ermöglichen, welcher Anteil der Zahlungen steuerpflichtig sei. Es sei lediglich beantragt worden, diesen Anteil mit 50% anzusetzen. Die Entscheidung (im Rahmen der Wiederaufnahmen hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998) habe „endgültig die Finanzverwaltung“ getroffen, indem sie dem Antrag gefolgt sei. Weder in der Prüfungsankündigung noch im weiteren Prüfungsverfahren sei der neue Aufteilungsschlüssel begründet worden. Beantragt wurde (unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben), die Aufteilung der Zahlungen im Verhältnis 50 : 50 zu belassen und die Zahlungen auf das Konto „Alpverbesserung“ wie bisher als reine Entschädigung anzuerkennen.

	2007	2008	2009
Bruttozahlungsflüsse	46.885,32 €	46.992,30 €	47.333,62 €
20% USt	7.814,22 €	7.832,05 €	7.888,94 €
Nettozahlungen	39.071,10 €	39.160,25 €	39.444,68 €
davon 50% Anteil = V+V	19.535,55 €	19.580,12 €	19.722,34 €

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 23.11.2011 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der seitens des Finanzamts beauftragte Sachverständige zur Frage der Höhe der Wirtschafterschwernisse und der Bodenwertminderung in einer Stellungnahme vom 11.11.2010 ausgeführt habe, dass die Wirtschafterschwernisse im gegenständlichen Fall bereits im niedrigeren Pachtzins Deckung fänden und der Ansatz eines Betrages von 3.000 € für die Gesamtliegenschaft der Bodenwertminderung aufgrund der eingeräumten Dienstbarkeit gerecht werde. Unter Bodenwertminderung sei aus steuerlicher Sicht die Differenz zwischen dem Verkehrswert der beanspruchten Fläche vor und nach der Dienstbarkeitseinräumung zu verstehen. Eine höhere Bodenwertminderung sei jedenfalls mit Gutachten unter Beweis zu stellen. Nach Rz 4245 der EStR könne bei der

nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 € das reine Nutzungsentgelt mit 70% angesetzt werden. Die Abgabenbehörde sei verpflichtet gewesen, von der als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung – im gegenständlichen Fall vom willkürlichen Ansatz von Ausgaben – abzugehen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden daher um die Beträge von 12.874,46 € (2007; bisher 66.212,45 €, nunmehr 79.086,91 €), 13.089,67 € (2008) und 10.188,94 € (2009) erhöht.

In dem am 6.12.2011 eingelangten Schreiben wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Zugleich wurde um die Übermittlung des Gutachtens ersucht, damit dieses einem gerichtlich beeideten Gutachter vorgelegt werden könne.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Der Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 18.1.2012 ua. ersucht, ein allfälliges Vorbringen binnen längstens vier Wochen zu erstatten. Sollte der Nachweis geführt werden, dass höhere steuerfreie Beträge anzusetzen sind, mögen gleichzeitig auch sämtliche den einzelnen Entschädigungsteilbeträgen zugrunde liegenden Vereinbarungen (Dienstbarkeitsverträge etc.) vorgelegt werden, damit die näheren Umstände der seinerzeitigen Einräumung der Rechte sowie die Höhe und die Dauer der bisherigen Abgeltungen im Einzelnen nachvollzogen werden können. Da es sich um laufende Zahlungen handle, die (jedenfalls zum Teil) schon seit den Siebziger-Jahren geleistet werden und die steuerfrei belassenen Entgeltsanteile die durch die seinerzeitige Einräumung von Dienstbarkeiten bewirkte Minderung des Bodenwertes offenkundig schon lange und bei Weitem überschritten haben, wäre gleichzeitig auch der *Nachweis* zu führen, welche Beträge – jeweils bezogen auf die einzelnen betroffenen Liegenschaftsteile – in den Jahren vor 2007 gezahlt worden sind und in welchem Umfang hievon in den Einkommensteuererklärungen dieser Jahre steuerfreie Teile ausgeschieden worden sind.

2. Der Bw. teilte sodann mit einem am 10.2.2012 eingelangten Schreiben mit, dass bei der Landwirtschaftskammer für E beantragt worden sei, einen gerichtlich beeideten Gutachter zu bestellen, welcher eine Bewertung der Minderung des Bodenwertes berechnen soll. Dazu sei mitgeteilt worden, dass derzeit auf Grund der Schneelage eine derartige Bewertung nicht erfolgen könne. Als frühester Termin sei der Juni 2012 angegeben worden. Um Erstreckung der Frist für ein allfälliges Vorbringen bis Ende Juni werde ersucht.

3. Mit Schreiben vom 13.2.2012 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die Frist zur Beantwortung des Vorhalts vom 18.1.2012 antragsgemäß bis Ende Juni 2012 verlängert werde.

4. Am 3.8.2012 langte das Schreiben eines berufsmäßigen Parteienvertreters ein, in dem die Übernahme der steuerlichen Vertretung mitgeteilt wurde. Der Vertreter sei gebeten worden, mitzuteilen, dass sich die zur Entscheidungsfindung erforderliche Begutachtung der Wirtschafterschwernisse und Bodenwertminderungen noch verzögere, da noch kein Sachverständigentermin vereinbart werden konnte. Der Mandant sei bemüht, dies in der heurigen Almsaison durchzuführen.

5. Mit dem (am 8.8.2012 zugestellten) Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 6.8.2012 wurde der steuerlichen Vertretung des Bw. mitgeteilt, dass die mit Schreiben vom 13.2.2012 gewährte Frist zur Beantwortung des Vorhalts vom 18.1.2012 *längst abgelaufen* sei. Mit Rücksicht auf die Dauer des bisherigen Berufungsverfahrens, die Fristverlängerung bis Ende Juni sowie den Umstand, dass seither neuerlich mehr als ein Monat verstrichen sei, werde eine Nachfrist zur Beantwortung des Vorhalts bis 10.9.2012 (hier einlangend) gewährt. Mit einer weiteren Fristerstreckung könne nicht gerechnet werden. Sollten die (vollständigen) Gutachten nicht fristgerecht vorgelegt werden, werde auf Grund der Aktenlage entschieden.

6. Mit dem (am 11.9.2012 eingelangten) Schreiben vom 7.9.2012 wurde (zu GZ. RV/0005-I/12) ein Gutachten „über die Ertragsminderung und die Arbeiterschwernis“ der Teilflächen „F“, „G“ und „H“ übermittelt. Bereits beauftragt und in Ausarbeitung seien weitere Gutachten zu den aufgezählten elf weiteren Teilflächen. Sobald die weiteren Gutachten vorlägen, würden sie dem Unabhängigen Finanzsenat umgehend übermittelt. Um weiteres Zuwarten mit der Entscheidung bis zum Vorliegen aller Gutachten werde ersucht.

7. Eine Entschädigung für eine Wertminderung des Grund und Bodens betrifft grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswerts der Liegenschaft (VwGH 1.6.2006, [2003/15/0093](#)).

Enthält eine Vereinbarung eine Aufgliederung der Entschädigung in Bodenwertminderung und andere Entgeltsbestandteile, so vermag eine solche Aufteilung für die Abgabenbehörde dennoch keine Bindung zu verschaffen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung den Abgabepflichtigen trifft (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

8. Dem steuerlichen Vertreter des Bw. war bekannt, dass – aus den im Schreiben vom 6.8.2012 genannten Gründen – mit einer weiteren Fristerstreckung zur Nachbringung von Gutachten bzw. zur Beantwortung der Fragen nicht mehr gerechnet werden konnte. Dessen ungeachtet wurde nur ein Gutachten zu einer (bestimmten) Teilfläche vorgelegt, aus dem sich die Ableitung eines Ernteentgangs und der Bewirtschaftungerschwernis durch den Bau eines

I und die Anlage einer Aufforstungsfläche von 2.888,63 € jährlich für die Liegenschaft ergab (sodass „mit diesem Geld“ Heu- und Kraftfutteräquivalente zur Abdeckung des Ertragsverlustes zugekauft werden können). Ein Nachweis des Inhalts, welcher Betrag an Bodenwertminderung auf die genannten Teilflächen entfällt, wurde damit *nicht* erbracht, zumal im Dunkeln geblieben ist, welche Teilbeträge an Zahlungen in den einzelnen Berufungsjahren für die genannten Teilflächen vereinnahmt worden sind und welche Komponenten mit diesen Teilbeträgen abgegolten sein sollten. Für die restlichen Teilflächen wurden überhaupt keine Unterlagen vorgelegt. Die im Vorhalt vom 6.8.2012 gestellten Fragen sind unbeantwortet geblieben.

9. Gegen die – im Ermessen der Abgabenbehörde stehende – Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren wurde nicht berufen. Die Berufung richtet sich vielmehr nur „gegen die willkürliche Änderung der steuerlichen Behandlung der Pistenpacht und der erhaltenen Entschädigungen“. Soweit in diesem Zusammenhang aber (wie schon im Prüfungsverfahren) eingewendet wird, dass die Beurteilung der Zahlungen dem Grundsatz von Treu und Glauben entgegen stehe, ist grundsätzlich darauf zu verweisen, dass der Bw. aus einer (ggf. sehr großzügigen) Schätzung von Entgeltsanteilen im Zuge der Veranlagung der Jahre *1997 und 1998* keine Rechte für eine gleichartige und ungeprüfte Beurteilung der Berufungsjahre (2007 bis 2009) abzuleiten vermag, zumal er sein Vorbringen, es sei bereits im Jahr 2000 „eine *Feststellung* im Einzelfall“ getroffen worden, die ein Abgehen von der für die Jahre 1997 und 1998 praktizierten Vorgangsweise unbillig erscheinen ließe, in keiner Weise glaubhaft zu machen vermochte, was im Übrigen auch für sein Vorbringen gilt, es seien im Verfahren der J (!) „damals schon *alle* Unterlagen vorgelegt worden“ und es sei „damals schon *alles* geprüft worden“ (Gutachten wurden offenkundig nicht vorgelegt). Selbst wenn es zutreffen sollte, dass die Außenprüfung „keinerlei Schritte gesetzt“ haben sollte, „in denen eine Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse vorgenommen wurde“ (Berufung, Seite 2), wäre es dem Bw. – in Anbetracht des Standpunkts der Finanzverwaltung, ohne weiteren Nachweis nur mehr 25% der Entgelte als nicht steuerbar zu behandeln – jederzeit möglich gewesen, einen Nachweis der höheren Abgeltung der Bodenwertminderung (des Substanzverlusts) zu erbringen. Dass ein solcher Nachweis möglich bzw. nicht unzumutbar war, ergab sich im Übrigen aus dem Schreiben des Berufungswerbers, das er dem Finanzamt schon im Februar 2012 zukommen ließ. Der Bw. wandte in diesem Schreiben (zutreffend) nicht mehr ein, dass das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen hätte, wurde in dieser Entscheidung doch gerade auf jene Grundsätze Bedacht genommen, die in den EStR verankert sind und dem entsprechend allgemein (dh für alle Steuerpflichtigen) zur Anwendung gelangen sollten.

10. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. September 2012