

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 2.4.2014 der Frau Bf., St., Plz1 K. wohnhaft, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Wolfgang Kunert, Theresia Pampichlerstr 1A, 2000 Stockerau, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, vom 28.02.2014, des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, StNr. X4

### **zu Recht erkannt:**

Der Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) ist zu 5/6tel und ihr Bruder, B. ist zu 1/6tel Eigentümer des Grundstückes, GstNr. X1, KG X2 N., EZ X3. Die Liegenschaft befindet sich im Privatvermögen der Eigentümer und weist zum größten Teil die Flächenwidmung „Bauland-Agrargebiet“ auf.

Für die Errichtung der Gas-Hochdruck- und Lichtwellenleitung „Westschiene“ durch die EVN Netz GmbH wurde dieses Grundstück im öffentlichen Interesse in Anspruch genommen. Die Leitungstrasse inklusive der Schutzzone ist 8 Meter breit und verläuft in einer Länge von 50 Meter relativ mittig über die 2045 m<sup>2</sup> große Liegenschaft. Den Grundstückseigentümern wurden im Jahr 2009 eine einmalige Servituts-Entschädigung von € 80.120 und im Jahr 2012 € 17.015 zur Abgeltung der Flurschäden bezahlt.

Die Bf. gab diese Einnahmen nicht in ihre Einkommensteuererklärung an. Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.7.2011 wurden erklärungsgemäß die Einkünfte

aus nichtselbständiger Arbeit sowie ein Verlust aus einer Vermietungstätigkeit in Höhe von - € 3.608 veranlagt.

Auf Grund einer Kontrollmitteilung wurden dem Finanzamt (FA) die Einnahmen der Bf. aus der Nutzungsüberlassung ihres Grund und Bodens für die unterirdische Leitung „Westschiene“ bekannt.

Mit Vorhalt vom 31.10.2013 wurde die Bf. aufgefordert, darzulegen und nachzuweisen in welcher Höhe in der erhaltenen Entschädigung ein steuerpflichtiges Nutzungsentgelt enthalten ist. Jener Teil des Entgeltes, der nicht auf die steuerfreie Bodenwertminderung entfällt, sei als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern.

Von der Bf. erfolgten Urkundenvorlagen ohne sich inhaltlich zu dem Vorhalt zu äußern.

Das FA nahm mit Bescheid vom 28.2.2014 das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2009 wegen neu hervorgekommener Tatsache wieder auf. Im geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 wurden nach allgemeinen Erfahrungswerten von dem erhaltenen Leitungsentgelt € 5000 als Werbungskosten, bzw. wegen Bodenwertminderung in Abzug gebracht. Die restlichen € 62.266,66 wurden mit dem erklärten Verlust aus Vermietung und Verpachtung (- € 3.608,13) gegenverrechnet und somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 58.658,52 angesetzt.

Mit Schriftsatz vom 2.4.2014 erhob die Bf. durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*„Tatsächlich wurde mit Dienstbarkeitsvertrag vom 12.6.2009, abgeschlossen zwischen der EVN Netz GmbH und der Bf. sowie ihrem Bruder, als einmalige Entschädigung für die Einräumung eines Servituts am genannten Grundstück ein Pauschalbetrag von € 200 vereinbart und auch bezahlt. Da der Bf. die Liegenschaft zu 5/6tel gehört, steht dieser aus der Entschädigung ein Betrag von € 166 zu.*

*Hinsichtlich der weiteren Zahlungen der EVN an die Bf. und ihren Bruder im Jahr 2009 ist auf Punkt 4 des Dienstbarkeitsvertrages hinzuweisen. Danach ist die EVN verpflichtet, jeden bei den Arbeiten zur Errichtung, Instandhaltung und Betrieb verursachten erweislichen Schaden (insb. Flurschaden, Bewirtschaftungerschwernis, ursächlicher Folgeschaden), welcher durch die Ausübung der eingeräumten Rechte hervorgerufen wird, jeweils angemessen zu ersetzen. Tatsächlich ist es zu einer erheblichen Wertminderung des betreffenden Grundstückes gekommen und wurde hierfür seitens der EVN Schadenersatz geleistet.*

*Es handelt sich diesbezüglich ausdrücklich nicht um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den EStR 2000, Rz 6653 wird ausgeführt, dass Entschädigungen, welche die Wertminderung von betroffenen Grundstücken ausgleichen sollen, nicht steuerpflichtig sind. Lediglich jene Zahlungen, welche als Entgelt für die Duldung der dauerhaften Einräumung einer Dienstbarkeit zu beurteilen sind, stellen steuerpflichtige Einkünfte dar.*

*Demnach wäre vom FA richtigerweise für das Jahr 2009 nur ein Betrag von € 166 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (EaV+V) heranzuziehen gewesen. Es wird daher beantragt, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid entsprechend abzuändern.“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.11.2014 (BVE) wurde die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen. In der ergänzenden Bescheidbegründung vom 16.12.2014 wies das FA darauf hin, dass sich das Entgelt für die Einräumung eines Servituts meist aus mehreren Komponenten zusammensetze. Diese Entgeltbestandteile seien vom FA nach ihren wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten zu ermitteln. Die in den Verträgen getroffenen Zuordnungen der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten oder die von der Landwirtschaftskammer aufgestellten Vergütungssätze seien für die Abgabenbehörde nicht bindend. Nach langjährigen Erfahrungswerten sei bei Einmalentschädigungen bis € 50.000 ein steuerfreier Entgeltsanteil von rund 30% zu schätzen.

Die Bf. brachte gegen die BVE mit Anbringen vom 23.12.2014 fristgerecht einen Vorlageantrag ein. Mit Vorlagebericht vom 10.02.2015 legte das FA die Bescheidbeschwerde mitsamt den Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vor.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren gab die Bf. mit Schreiben vom 16.1.2019 folgende ergänzende Stellungnahme ab:

*„In der Anlage übermittle ich das handschriftliche Protokoll von der maßgeblichen Entschädigungsverhandlung mit Herrn W. von der EVN vom 5.6.2009. Darin ist die Vereinbarung eines Entschädigungspauschales wegen Bauland-Wertminderung von € 80.000 festgehalten.*

*Ausgehend von einem damals ortsüblichen Quadratmeter-Preis für privates Bauland zwischen € 200 und € 250 pro m<sup>2</sup> haben wir uns mit der EVN unter Zeitdruck auf diesen Entschädigungsbetrag geeinigt. Dieser Betrag ist ein Pauschalbetrag für die totale Entwertung des 400 m<sup>2</sup> großen Servitutsstreifens einschließlich einer Wertminderung für das restliche Bauland. Von der EVN ist damals ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass diese Entschädigung nicht steuerpflichtig sei. Diese Aussage hat für uns entscheidend zu einer Einigung beigetragen.*

*Das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit bestand hingegen nur in der einmaligen Zahlung von € 166 (5/6tel des im Punkt 3.a. des Vertrages genannten Betrages).*

*Anmerken möchte ich, dass durch die Leitungstrasse das Grundstück in zwei schmale, bebaubare Streifen geteilt wird, welche mit einer sinnvollen und zweckdienlichen Raumaufteilung sehr schwer bis nicht mit Einfamilienhäusern bebaubar sind. Ohne die Dienstbarkeit wäre eine rund 1320 m<sup>2</sup> große, frei verbaubare Fläche geblieben, auf der mit der bestehenden Widmung Bauland-Agrar eine große Anzahl an Bauprojekten hätte realisiert werden können: z.B. 2 geräumige Einfamilienhäuser ohne Einschränkungen, Reihenhausanlage mit 5-8 Wohneinheiten, Wohnanlage mit bis zu 2000 m<sup>2</sup> Wohnfläche,*

*Luxusvilla, landwirtschaftliche Stallungen, Lager- oder Maschinenhalle, Reitstall und Reithalle und vieles mehr.“*

Zudem wurde von der Bf. eine Bestätigung des Bürgermeisters der Marktgemeinde F. vom 11.01.2019 betreffend die Flächenwidmung des gegenständlichen Grundstückes Nr. X1 KG N. vorgelegt. Darin wurde festgehalten, dass das Grundstück im Flächenwidmungsplan im vorderen Grundstücksbereich als „Bauland-Agrargebiet“ und ein schmaler Teil im hinteren Grundstücksbereich als „Grünland-Grüngürtel“ mit der Sonderwidmung "Uferbegleitgrün" ausgewiesen ist. Der exakte Baulandanteil müsse von einem Zivilgeometer festgestellt werden. Mit der nachstehend angeführten E-Mail vom 6.2.2019 übermittelte die Bf. ein Schreiben der Marktgemeinde F. vom 5.2.2019, in dem erklärt wurde, dass "nach Recherche in den Akten der Gemeinde die Grundstückspreise für Bauland im Jahr 2009 € 165 und im Jahr 1990 umgerechnet € 36 (ATS 500) betragen haben.

Das FA hielt der ergänzenden Sachverhaltsmitteilung der Bf. entgegen, dass bei dem betreffenden Grundstück nicht von einem (damaligen) ortsüblichen Quadratmeter-Preis für privates Bauland zwischen € 200,- und € 250,- ausgegangen werden könne, weil das Grundstück bereits mit zwei Dienstbarkeiten aus 1950 und 1983 betreffend elektrische Hochspannungs-Freileitungen wesentlich belastet gewesen sei.

Die 380KV-Stromleitungen verlaufen vermutlich mittig über das Grundstück, weshalb es bereits vor der Verlegung der Gasleitung 2009 zu einem großen Teil entwertet gewesen sei; auch für den Bau eines Hauses. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0317; siehe auch RdW 10/2011, S 614) führe die Einräumung eines weiteren Servituts an einem bereits mit gleichartigen Servituten belasteten Grundstück nur mehr in eingeschränktem Ausmaß zu einer weiteren Bodenwertminderung.

Die Bf. nahm in Kenntnis dieser Entgegnung des FA mit E-Mail vom 6.2.2019 folgende Äußerung vor:

*„Ich habe mit zwei Rechtsanwälten (einer ist ortsansässig und kennt das Grundstück, dem anderen habe ich Pläne zur Verfügung gestellt) gesprochen. Beide Anwälte sind sogar, unabhängig von einander, der Meinung, dass ich zu wenig Entschädigung erhalten habe.*

*Beide Anwälte haben mir zu einem Sachverständigengutachten geraten, wenn das BFG zur Auffassung gelangen sollte, die unter Mithilfe des ortsansässigen Rechtsanwaltes, durchgeführten Berechnungen nicht akzeptieren zu können.*

*Da der Amtsvertreter des FA von einem "größtenteils wertgeminderten Grundstück" sprach, jedoch keine genauen Angaben machte, lege ich die Dienstbarkeitsverträge aus dem Jahre 1950 und 1983 bei. Wie aus den Luftaufnahmen (aus Googl-Maps) erkennbar ist, tangiert die Leitung aus 1950 das Grundstück minimal und wurde damals mit ATS 2,-- abgegolten. Die Leitung aus 1983 geht zu 100% über das Grdst. X1 und entwertet auch das Grdst. G2, insbesondere das Wohnhaus von Grdst. G2. Die Entschädigung betrug ATS 130.000,-(ohne USt) für beide Grundstücke (3.867m<sup>2</sup> mit Wohnhaus).*

*Mangels durchgeführter Verkäufe der Gemeinde F. konnte von 1983 kein m<sup>2</sup>-Preis recherchiert werden. In der Anlage übermittle ich die m<sup>2</sup>-Preise für Bauland von Gemeindegrund 1990 und 2009. Im schlechtesten Fall betrug der m<sup>2</sup>-Preis im Jahr 1983 ATS 250,- (das sind 50% des m<sup>2</sup>-Preises im Jahr 1990). Daraus resultiert m.E. eine Entwertung von 13,45%. Der m<sup>2</sup>-Preis für das Grundstück (Nr. X1) mit 2.045m<sup>2</sup> Fläche betrug 2009 – bereits um die 13,45% Entwertungsabschlag für die Hochspannungsleitungen - auf Bewertungsbasis von Gemeinde-Bauland € 143,80/m<sup>2</sup>.*

*Da der Servitutstreifen von 400m<sup>2</sup> (8 Meter breit, 50 Meter lang) keinesfalls mehr bebaubar ist, wurde das Bauland faktisch auf Grünland entwertet (Wert € 3,80 pro m<sup>2</sup>). Das ergibt eine Grundentwertung von € 56.000,-- (143,8 – 3,8 x 400).*

*Außerdem wurde das verbleibende Bauland um ca. 10% entwertet wegen der schlechteren Bebaubarkeit. (1.645m<sup>2</sup> x € 14,47 Entwertung = € 23.800,-). Diese Berechnung der Bodenwertminderung beruht auf Preisen von Gemeindegrund. Grundstücke aus privater Hand erzielen weit höhere Preise.*

*Auf Grund dieser Berechnungen (Wertminderung des Servitutstreifens € 56.000 und Wertminderung des Restgrundstücks € 23.800) glaube ich, dass ich eher zu wenig Entschädigung erhalten habe. Um weiteren finanziellen Schaden (insb. Aufwand für ein Sachverständigengutachten) von mir fern zu halten, ersuche ich das Verwaltungsgericht, auf Grundlage meiner Darlegung eine stattgebende Entscheidung zu treffen.“*

Auf Grund ihres Vorbringens wurde der Bf. mit Beschluss des BFG vom 13.2.2019 die Möglichkeit gegeben binnen sechs Wochen mit einem Gutachten die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Einräumung des Leitungsrechtes nach den tatsächlichen Verhältnissen im Jahr 2009 gemäß § 107 Abs. 11 EStG 1988, idF BGBl 62/2018, nachzuweisen.

Die Bf. übermittelte daraufhin dem BFG ein Gutachten vom 2.3.2019 über die Wertminderung des Grundstückes Nr. X1, des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Bauwesen und Immobilien, S.. In diesem wurde im Wesentlichen Folgendes festgestellt:

*„Bewertungstichtag ist der 1.3.2019. Ortsaugenschein fand am 1.3.2019 statt. Gutachtenzweck ist die Bewertung des Grundstückes mit und ohne Gasleitung zwecks Ermittlung der Wertminderung.*

*Aus der Hochwasserzonierung geht hervor, dass der untere Grundstücksbereich teilweise im Abflussbereich des 100-jährlichen Hochwassers liegt. Das Grundstück hat eine unregelmäßige Figuration mit einer mittleren Grundstückstiefe von 50 m. Das Gelände weist ein Gefälle von südöstlicher in nordwestlicher Richtung auf und ist nicht ebenflächig. Über dem Grundstück verläuft eine Hochspannungsleitung in geschätzten 15 bis 20 m über der Geländeoberfläche. Ebenso befindet sich in etwa Mitte des Grundstückes verlaufend von südöstlich in nordwestlicher Richtung eine Hochdruckgasleitung. Laut Flächenwidmungsplan befindet sich das gegenständliche Grundstück in der Widmung*

„Bauland-Agrargebiet“ im unregelmässigen Baulandbereich. Das Grundstück ist unbebaut und mit einem Maschendrahtzaun eingefriedet.

*Bewertung der Liegenschaft:*

Die Bewertung erfolgt nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz auf Grund der im Befund angeführten Umstände nach dem Vergleichswertverfahren.

*Grundwertermittlung:*

In der Kaufpreissammlung konnte aus dem Jahr 2016 ein Grundstücksverkauf um € 201/m<sup>2</sup> (Gst. 316/3) festgestellt werden. Weiters wurde ein Verkaufspreis aus dem Jahr 2019 erhoben. Das Gst.Nr. 1708/6 wurde um € 440/m<sup>2</sup> veräußert. Bei beiden Vergleichsgrundstücken ist die Aufschließungsabgabe nicht inkludiert. Für die gegenständliche Bewertung wird deshalb ein Mittelwert aus beiden Grundstücken herangezogen und dieser liegt bei € 321/ m<sup>2</sup>.

Für die teilweise Lage des Grundstückes im 100jährigen Hochwasser wird ein Abschlag von 20% und von diesem verminderten Wert ein weiterer Abschlag von 30% für die Belastung durch die Hochspannungsleitungen vorgenommen. Der Abstand der Hochspannungsleitung zur Oberkante des Erdgeschoßes beträgt etwa 10m und liegt somit für eine baurechtlich mögliche Bebauung im zulässigen Bereich.

Der Grundstückswert ohne Belastung durch die Gasleitung beträgt daher:

€ 321 - 20% Abschlag für Hochwasser und davon – 30% Abschlag für die Hochspannungsleitung = € 180,--/ m<sup>2</sup>. Bei 2045 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche beträgt der Grundwert ohne Gasleistung somit € 368.100.

Die nicht bebaubare Fläche (50 x 8 m Leitungstrasse) beträgt 400 m<sup>2</sup>, sodass eine verbaubare Fläche von 1645 m<sup>2</sup> verbleibt.

Das Grundstück wird nahezu mittig geteilt und dadurch eine geregelte und ortübliche sowie den heutigen Bedürfnissen und Anforderungen entsprechende Bauführung stark eingeschränkt bzw. verhindert.

Somit erfolgt nachstehender Bewertungsansatz für die Wertminderung:

Der unbebaubare Grundstücksstreifen wird quasi als Garten mit 30% des Baulandpreises mit € 54/ m<sup>2</sup> bewertet ( $€ 180/ m^2 \times 30\% = € 54 \times 400 m^2$ ). Das ergibt einen Wert des gesamten Schutzstreifens von € 21.600.

Die Entwertung der geteilten Grundstücksstreifen in einer Breite von ca. 12,4 bis 14,5 m wird mit 25% angesetzt ( $€ 180 - 25\%-Bebaubarkeitsabschlag = € 135/ m^2 \times 1645 m^2$ ). Der Grundstückswert unter Belastung durch die Gasleitung beträgt somit insgesamt € 243.675 (Servitutstreifen € 21.600 + geteilte Grundstücksstreifen € 222.075).

Die Höhe der Wertminderung errechnet sich als Differenzbetrag zwischen den durch die Gasleitung unbelasteten Grundwert (€ 368.100) und den durch die Gasleitung belasteten Grundwert (€ 243.675) und beträgt somit € 124.425.

*Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Wertminderung des Grundstückes Nr. X1 im Ausmaß von 2045 m<sup>2</sup> durch die verlegte Gasleitung zum Bewertungsstichtag 1.3.2009 € 124.000 beträgt.“*

Das FA gab auf Grund einer vom Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung eingeholten Stellungnahme eine Gegenäußerung zu dem Immobiliengutachten ab:

Der maßgebliche Stichtag für die Ermittlung des Bodenwertes und für die daraus abgeleitete Feststellung der Wertminderung des Grundstückes sei der Zeitpunkt des Abschlusses des Dienstbarkeitsvertrages vom 12.06.2009. Anstatt auf diesen Stichtag abzustellen basiert das Gutachten auf den zehn Jahre späteren Sachverhalten. Durch das auf einen unrichtigen Bewertungsstichtag erstellte Gutachten sei ein Nachweis für den Bodenwert und der Bodenwertminderung zum wertrelevanten Bewertungsstichtag (Juni 2009) nicht gegeben.

Überdies stelle die Verwendung von lediglich zwei Vergleichswerten keine repräsentative Auswahl dar und die Mittelung von zwei voneinander stark abweichenden Preisen ohne Harmonisierung sei nicht fachgerecht.

Eine Abfrage des FA von 5 Vergleichsverkäufen in den Katastralgemeinden N., Z. und F. habe einen arithmetischen Mittelwert von gerundet € 150 ergeben (7/2009: VG1, GStNr. 85, 747 m<sup>2</sup> zu € 110/ m<sup>2</sup>; 4/2009: KG VG2, GStNr. 1445/2, 472 m<sup>2</sup>, € 201/m<sup>2</sup>; 2/2009: KG VG3, 609 m<sup>2</sup>, € 184/ m<sup>2</sup>; 7/2010: KG VG4, GStNr. 1705/1, 1049m<sup>2</sup>, € 95/ m<sup>2</sup>; 10/2009: KG VG5, GStNr. 541/8, 585 m<sup>2</sup>, € 165/ m<sup>2</sup>).

Laut Auskunft des Gemeindeamtes F. seien die Baulandpreise in den letzten Jahren stark angestiegen und gäbe es eine große Schwankungsbreite. Diesen Preisanstieg würden auch die Preisangaben von Baulandgrundstücken in den Zeitschriften Gewinn und Wirtschaftsmagazin bestätigen: Ausgabe Mai 2010: € 200 bis 250 und Ausgabe Mai 2019: € 300 bis 450.

Ohne dass das Flächenausmaß des Dienstbarkeitsstreifens für die Stromleitungen im Gutachten dargestellt wird, sei eine Nachvollziehbarkeit der Höhe des im Gutachten gewählten Abschlages nicht gegeben. Es sei aber anzunehmen, dass die Beeinträchtigung durch die oberirdische Hochspannungsleitung bei einer mittleren Grundstückstiefe von 50 m sehr hoch sei.

In der Fachliteratur gäbe es Erfahrungssätze über die Einschätzung der Beeinträchtigung durch eine Leitung entsprechend der Verkehrswertstufe und dem Verlauf des Leitungsservituts auf dem belasteten Grundstück. Im gegenständlichen Fall sei die Verkehrswertstufe als „hoch“ und der Beeinträchtigungsgrad mit „4“ einzustufen. Somit liege die Beeinträchtigung bei 15%. Durch die Baulandwidmung sei dieser Prozentsatz mit dem Faktor 3 zu vervielfachen. Es ergäbe sich demnach eine Bodenwertminderung von 45% bezogen auf die Leitungstrasse. Der im Gutachten vorgenommene Abschlag von 70% entspreche nicht diesen Ansätzen der Fachliteratur.

Wenn auf dem Grundstück bereits Leitungsservitute vorhanden sind, liege eine sogenannte „Verschmutzung des Grundbuchs“, also eine Vorschädigung vor. Die Wertminderung, die durch die zusätzliche neue Leitung verursacht werde, sei grundsätzlich geringer als jene, die eine erstmalige „Verschmutzung“ begründet. Nach der Fachliteratur werde deshalb eine Verringerung der Bodenwertminderung um 2,5% abgeleitet. Demnach wäre die gegenständliche unterirdische Leitungsdienstbarkeit unter Berücksichtigung der bereits vorhandenen oberirdischen Leitung mit 42,5% wertmindernd zu erfassen. Auch bei diesem im Gutachten angesetzten Abschlag (70%) sei die geforderte Nachvollziehbarkeit nicht gegeben.

Ebenso sei im Gutachten der Abschlag von 25% wegen eingeschränkter Bebaubarkeit der beiden restlichen, geteilten Grundstücksstreifen nicht nachvollziehbar. In der Entschädigungspraxis werde üblicher Weise die Bodenwertminderung einzig von der tatsächlich in Anspruch genommenen Grundstücksfläche (des 400 m<sup>2</sup> Schutzstreifen) berechnet. Eine behauptete wesentliche Einschränkung der Bebauungsdichte durch die Gasleitung hätte in dem Gutachten jedenfalls nachvollziehbar dargestellt werden müssen.

Das FA vertrete daher die Auffassung, dass das vorgelegte Gutachten nicht den allgemeinen und besonderen Erfordernissen eines Sachverständigengutachtens entspricht und daher nicht zum Nachweis einer höheren Bodenwertminderung als der gesetzlichen Vermutung nach § 107 Abs. 11 EStG entspricht, diene.“

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Das BFG stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenskundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. hat Zahlungen für die Einräumung eines dinglichen Leitungsrechtes zur Verlegung einer Gas-Hochdruck- und Lichtwellenleitung auf ihrem Grundstück (Nr.X1/KG11011) auf Grundlage des im Juni 2009 abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrages erhalten. Im Jahr 2009 sind ihr anteilig (5/6tel von € 80.120) € 66.766,66 zugeflossen.

Das Grundstück, für dessen Benutzung diese Abgeltung geleistet wurde, befindet sich im Privatvermögen der Bf. Die Liegenschaft war bereits mit zwei Dienstbarkeiten einer elektrischen Hochspannungs-Freileitung vorbelastet. Die Schutzzone für diese oberirdische Leitung beträgt 30m beiderseits der Leitungsmittellinie. In dem Dienstbarkeitsvertrag für die Hochspannungsleitungen aus 1950 ist genauso wie in dem Dienstbarkeitsvertrag für die Gashochdruckleitung vereinbart, dass die Errichtung von Baulichkeiten aller Art nur mit Zustimmung des Servitutsberechtigten zulässig ist. Ein flächenmäßig nicht exakt dargestellter Teil des Grundstückes befindet sich in der Zone des 100jährigen Hochwasser und ein schmaler Teil im hinteren Grundstücksbereich weist die Widmung „Grünland-Grüngürtel/Uferbeleitgrün“ auf.

Nach den Entschädigungssätzen der EVN für das Projekt „Westschiene“ für landwirtschaftliche Grundstücke beträgt das Dienstbarkeitsentgelt für die Einräumung



des dinglichen Rechts € 4 pro Laufmeter Leitungstrasse. Dies entspricht dem im Dienstbarkeitsvertrag vom Juni 2009 in Punkt 3 a ausgewiesenen Entgelt.

Zudem hat die Bf. unter einem für beide Vertragsparteien im Jahr 2009 bestehenden Zeitdruck eine pauschale Entschädigung von € 80.000 für die beeinträchtigende Benutzung des Baugrundstückes ausverhandelt.

Die Bf. hat dem Verwaltungsgericht (BFG) im Postwege ein Liegenschaftsbewertungsgutachten über die Ermittlung der Wertminderung des Grundstückes zum 1.3.2019 durch das im Jahr 2009 eingeräumte Leitungsrecht übermittelt. Demnach betrage die Wertminderung zum 1.3.2019 € 124.000.

Das FA ist dem Gutachten mit der Einwendung entgegengetreten, dass es nicht geeignet ist, die Einkünfte in der vom Steuerpflichtigen nachzuweisenden Höhe im Sinne des § 107 Abs. 11 EStG festzustellen. Unter anderem schon deshalb, weil nicht auf den beststeuerungsrelevanten Bewertungszeitpunkt des Jahres 2009 abgestellt wird und zudem die herangezogenen Abschläge nicht nachvollziehbar seien.

## **2. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und als erwiesene Tatsachen zu beurteilen.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde.

Zu klären ist die Tatsachenfrage, in welchem Ausmaß durch das 2009 eingeräumte Leitungsrecht tatsächlich eine Wertminderung des Grundstückes eingetreten ist. Nur wenn eine von der Bf. durch schlüssiges Gutachten nachgewiesene Bodenwertminderung niedriger ist als die gemäß § 107 Abs. 11 EStG vermutete Bemessungsgrundlage, sind die Einkünfte in der nachgewiesenen tatsächlichen Höhe anzusetzen.

Mit BGBl. 62/2018 wurde die steuerliche Behandlung von Einkünften aus Anlass der Einräumung vom Leitungsrechten im § 107 EStG 1988 einer umfassenden Regelung unterzogen. Diese Bestimmung lautet:

*"(1) Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber (Abs. 2) eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen*

*Interesse (Abs. 3) zu nutzen, unterliegen einer Abzugsteuer und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 11) beantragt wird.*

*(2) Infrastrukturbetreiber im Sinne dieser Bestimmung sind:*

- 1. Elektrizitätsunternehmen (§ 7 Abs. 1 Z 11 des Elektrizitätswirtschafts- und – organisationsgesetzes 2010)*
- 2. Erdgasunternehmen (§ 7 Abs. 1 Z 16 des Gaswirtschaftsgesetzes 2011)*
- 3. Dem Mineralrohstoffgesetz, BGBl. I Nr. 38/1999, unterliegende Unternehmen, die Leitungsanlagen zum Zwecke des Transportes gasförmiger oder flüssiger Kohlenwasserstoffe betreiben*
- 4. Fernwärmeversorgungsunternehmen (§ 10 Energieförderungsgesetz 1979)*

*(3) Die Nutzung von Grund und Boden liegt bei allen Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von Infrastrukturbetreibern zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen insbesondere nach Maßgabe der Bestimmungen des Elektrizitätswirtschafts- und – organisationsgesetzes 2010, des Gaswirtschaftsgesetzes 2011, des Mineralrohstoffgesetzes oder des Energieförderungsgesetzes 1979 durchgeführt werden.*

*(4) Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist der bezahlte Betrag vor Berücksichtigung der Abzugsteuer, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang dieser Betrag die Rechtseinräumung, die Abgeltung einer gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 steuerfreien Wertminderung oder sonstige Zahlungen (z. B. Entschädigungen für Ertragsausfälle, Wirtschaftserschwernisse, Wegebenützung oder für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz) betrifft. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage.*

*(5) Die Abzugsteuer beträgt 10%.*

*(6) Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 7) haftet für die Entrichtung der Abzugsteuer.*

*(7) Abzugsverpflichteter ist der Schuldner der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete hat die Abzugsteuer bei jeder Zahlung einzubehalten und die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge in einem Gesamtbetrag spätestens am 15. Februar des Folgejahres an sein Betriebsfinanzamt abzuführen.*

*(8) Der Abzugsverpflichtete hat innerhalb der Frist des Abs. 7 dem Finanzamt eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln, in der die Empfänger der Einkünfte zu bezeichnen und die auf diese entfallenden Steuerbeträge anzugeben sind. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den weiteren Inhalt der Anmeldung und das Verfahren der*

*elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Der Empfänger der Einkünfte hat dem Abzugsverpflichteten für Zwecke der Anmeldung folgenden Daten bekannt zu geben:*

*1. Vor- und Familienname, Firma bzw. sonstige Bezeichnung*

*2. Wohnsitz oder Sitz*

*3. Falls vorhanden: Abgabekontonummer*

*4. Bei natürlichen Personen: Die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), wenn keine Abgabekontonummer angegeben wird. Besteht keine Versicherungsnummer, ist das Geburtsdatum anzugeben.*

*(9) Mit der Entrichtung der Abzugsteuer durch den Abzugsverpflichteten gilt vorbehaltlich des Abs. 11 die Einkommensteuer in Bezug auf Einkünfte gemäß Abs. 1 als abgegolten.*

*(10) Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn*

*1. der Abzugsverpflichtete die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 6 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder*

*2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.*

*(11) Auf Antrag ist auf Einkünfte, von denen eine Abzugsteuer einbehalten worden ist, der allgemeine Steuertarif anzuwenden (Regelbesteuerungsoption). Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, sind diese mit 33% der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage (Abs. 4) anzusetzen."*

Gemäß § 124b Ziffer 334 EStG ist die Bestimmung des § 107 Abs. 11 zweiter Satz auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes, BGBl I 62/2018, nicht rechtskräftig veranlagte Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten anzuwenden.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (190 d. Beilagen XXVI. GP) wird dazu Folgendes ausgeführt:

*"Anstelle der Belastung mit der Abzugsteuer kann in der Veranlagung die Regelbesteuerung beantragt werden (Abs. 11). Damit bleibt gewährleistet, dass die Einkünfte stets nach dem Einkommensteuertarif (§ 33), aber auch nach den auf Basis eines Gutachtens dargelegten tatsächlichen Verhältnissen besteuert werden können, wenn dies vom Betroffenen gewünscht wird, weil er dadurch z. B. gar keiner oder einer niedrigeren Steuerbelastung unterliegt. Ansonsten ist die Bemessungsgrundlage 33% der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer als pauschale Bemessungsgrundlage.*

*Da sich der Abzugssteuersatz auf den Gesamtbetrag bezieht, von dem die steuerfreie Komponente (insbesondere die Wertminderung) herauszuschälen ist, führt ein (durchschnittlicher) Steuersatz von 30%, bei einer Bemessungsgrundlage von 33% zu einem Steuersatz von 10% vom Gesamtbetrag.*

*Beantragt der Steuerpflichtige eine geringere Bemessungsgrundlage als 33% des an ihn bezahlten Betrages gemäß § 107 Abs. 4 EStG für die Regelbesteuerung anzusetzen, ist diese den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bemessungsgrundlage von ihm durch Gutachten nachzuweisen.*

*Die Neuregelung soll auf Zahlungen ab dem 1. Jänner 2019 anzuwenden sein; überdies sollen die zum Zeitpunkt der Kundmachung nicht rechtskräftig veranlagten Fälle durch Anwendung des Abs. 11 ebenfalls erfasst werden."*

Die Bestimmung des § 107 Abs. 11 EStG enthält zwei verschiedene Anträge: Einerseits den Regelbesteuerungsantrag zur Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif (anstelle der 10%igen Abzugssteuer) und andererseits den Antrag auf Besteuerung der Einkünfte in der vom Steuerpflichtigen nachzuweisenden Höhe.

Gemäß § 85 BAO gilt das Schriftlichkeitsgebot auch für die beiden Anträge gemäß § 107 Abs. 11 EStG. Der Antrag nach § 107 Abs. 11 2. Satz EStG zielt auf die Möglichkeit des Nachweises einer niedrigeren Bemessungsgrundlage nach den tatsächlichen Verhältnissen ab. Die gesetzliche Vermutung einer pauschalen Bemessungsgrundlage von 33% des Auszahlungsbetrages im Sinne des § 107 Abs. 4 EStG ist durch Gutachtennachweis einseitig zu Gunsten des Steuerpflichtigen von diesem widerlegbar. Gegenstand des Antragsverfahrens nach § 107 Abs 11 Satz 2 EStG ist, ob vom Steuerpflichtigen durch ein schlüssiges Gutachten nach den tatsächlichen Verhältnissen eine niedrigere Bemessungsgrundlage als die gesetzlich vermutete Bemessungsgrundlage nachgewiesen werden kann. Der Ansatz einer höheren Bemessungsgrundlage als die gesetzlich vermutete, beispielsweise durch Nachweis mittels eines Amtsgutachtens, ist nicht Inhalt des Antragsverfahrens nach § 107 Abs. 11 Satz 2 EStG. Das zeigt unter anderem der Umstand, dass im Falle einer höheren Bemessungsgrundlage nach den tatsächlichen Verhältnissen der Steuerpflichtige in jeder Lage des Verfahrens seinen Antrag gemäß § 107 Abs. 11 2. Satz EStG zurückziehen kann und damit die günstigere pauschale Bemessungsgrundlage anzusetzen ist. Das gleiche gilt, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis einer niedrigen Bemessungsgrundlage mit seinem Gutachten nicht gelingt. (zu § 107 EStG siehe: Lexisnexis, Rechtsnews 2018, 25943 v. 30.08.2018: BMF, Einkünfte aus der Einräumung von Leitungsrechten; SWK 26/2018, 1158; FinanzJournal IV/2018, Urban, Neue Abzugsteuer für Leitungsrechte).

Die Bestimmung des § 107 Abs. 11 2. Satz EStG entspricht in ihrer Systematik dem § 8 EStG. Von den normierten AfA-Sätze für Gebäude kann einseitig zu Gunsten des Steuerpflichtigen durch einen von ihm zu erbringenden Gutachtennachweis einer kürzeren Nutzungsdauer abgewichen werden.

Auf Grundlage des § 107 Abs. 11 EStG war somit vom BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu prüfen, ob die Bf. durch ein schlüssiges Gutachten eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bodenwertminderung des Grundstückes durch die verlegte Gasleitung in einem solchen Ausmaß nachgewiesen hat, dass sich

eine niedrigere Bemessungsgrundlage als das gesetzliche Pauschale von 33% des Auszahlungsbetrages ergibt.

Ein Gutachten muss nachvollziehbar, verständlich und in sich schlüssig sein und sollte alle wertbildenden Aspekte in notwendigem Umfang darlegen und beurteilen.

Das vorgelegte Gutachten ist bereits im Befund unrichtig und es werden damit die Prämissen im Tatsachenbereich verfehlt, indem die Bewertung auf die Verhältnisse zum 1.3.2019 abstellt. Maßgeblich für die Ermittlung der Bodenwertminderung durch die Gasleitung sind jedoch die Verhältnisse im Juni 2009. Da bei Liegenschaften im wiener Umlandgebiet innerhalb von 10 Jahren gravierende Veränderungen eingetreten sind, waren die im Gutachten herangezogenen Vergleichswert völlig unzutreffend und in ihrer repräsentativen Zahl auch unzureichend und somit ein zentrales Element der Nachweisführung ungeeignet. Aus einer im Jahr 2019 dargestellten Bodenwertminderung kann nicht mit der geforderten Genauigkeit auf das Ausmaß dieser Bodenwertminderung im Jahr 2009 geschlossen werden.

Zudem ist nicht nachvollziehbar auf Grund welcher festgestellten Tatsachen, das Gutachten zu den angesetzten Wertminderungsabschlägen gelangt. Die Fläche des in der Hochwasserzone gelegenen Liegenschaftsteiles und eine daraus resultierende Bebauungseinschränkung ist nicht quantifiziert dargestellt. Ebenso ist die Fläche der Hochspannungsleitungen samt Schutzzone und das Ausmaß einer daraus resultierende Bebauungseinschränkung nicht dargestellt. In Widerspruch zur Fachliteratur wird ein 70%iger Abschlag für die gesamte Schutzzone der Gasleitung angesetzt ohne dafür die Gründe darzulegen. Es fehlt eine grundlegende Darstellung, inwieweit sich durch die Gasleitungstrasse überhaupt eine zusätzliche Bebauungseinschränkung zur bereits vorhandenen Stromleitungstrasse ergibt. Es wird im Gutachten eine sehr starke Bebauungseinschränkung der gesamten Restfläche durch die Gasleitung behauptet und dafür eine 25% Abschlag angesetzt, ohne dies Wertminderungsbehauptung auf der Tatsachenebene darzustellen und zu quantifizieren. Dem Gutachten fehlt daher in wesentlichen Aspekten die Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit.

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten war daher nicht geeignet eine im Juni 2009 bestehende Bodenwertminderung, die durch die verlegte Gas-Hochdruckleitung samt einzuhaltenden Sicherheitsstreifen verursacht wurde, in ihrer tatsächlichen Höhe nachzuweisen.

Zudem hat die Bf. im Verfahren den relevanten Sachverhalt unvollständig vorgebracht und erst schrittweise ergänzt, soweit ihr dies im Verfahren notwendig oder zweckmäßig erschien. Dabei sind auch Widersprüche ihres Vorbringens mit dem vorgelegten Liegenschaftsgutachten hervorgetreten.

Da die Bf. ihrer gesetzlichen Nachweispflicht nicht entsprochen hat, waren die Einkünfte aus der Einräumung des Leitungsrechtes mit dem normierten Pauschale in Höhe von 33% des Auszahlungsbetrages anzusetzen. Der Bf. sind im Jahr 2009 € 66.766,66 als Entgelt für die Einräumung des Leitungsrechtes zugeflossen, sodass die betreffenden

Einkünften mit € 22.032,99 in Ansatz zu bringen waren. Unter Berücksichtigung des erklärten Verlustes aus einer anderen Vermietungstätigkeit von - € 3.608,13 betragen somit die gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2009 € 18.424,86.

Da die Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid das steuerpflichtige Benutzungsentgelt für die Einräumung des Leitungsrechtes mit € 62.266,66 geschätzt hat, war der Beschwerde teilweise stattzugeben und die Bemessungsgrundlage entsprechend zu vermindern.

Ergänzend ist noch festzuhalten, dass die Bf. nach Beratung mit zwei Anwälten ausschließlich das vorgelegte Gutachten im Postwege dem Verwaltungsgericht zugesendet hat, es jedoch verabsäumt hat einen rechtsförmlichen Antrag nach § 107 Abs. 11 2. Satz EStG im Sinne der Erfordernisse des § 85 Abs. 1 BAO einzubringen. Da die Bf. durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten ist, waren die erforderlichen Verfahrenshandlungen von der Partei ohne Anleitung des Verwaltungsgerichtes wahrzunehmen. Ein nicht eingebrachtes Anbringen kann auch nicht Gegenstand eines Mängelbehebungsverfahrens gemäß § 85 Abs. 2 BAO sein.

#### **4. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Tatsachenfrage, ob von der Bf. durch ein schlüssiges Gutachten nach den tatsächlichen Verhältnissen eine geringere Bemessungsgrundlage als das gesetzliche Pauschale nachgewiesen wurde, ist keiner Revision zugänglich.

Wien, am 20. Mai 2019