

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde der ***1*** **2***, ***3*** **4***, ***5***, vertreten durch finanzen & mehr FM Steuerberatung GmbH, 2460 Bruckneudorf, Lindenbreite 19, vom 10. März 2020 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart, nunmehr Finanzamt Österreich, 2460 Bruck an der Leitha, Stefaniegasse 2, vom 6. März 2020 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, Steuernummer ***6***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabe betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensengang

Einkommensteuerbescheid 2013 vom 15. Oktober 2014

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2014 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) ***1*** **2*** Einkommensteuer für das Jahr 2013 von 3.707,00 € fest, wobei es unter anderem von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von 7.235,16 € und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 1.659,80 € ausging.

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2013**Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2013**

festgesetzt mit	3.707,00 €
Bisher war vorgeschrieben (gerundet)	3.382,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	325,00 €
---	----------

Dieser Betrag ist am 2014-11-24 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen im Jahr 2013 beträgt	44.309,49 €
--	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	7.235,16 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang	
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	2.832,12 €
.....	35.948,37 €
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00 €
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-372,00 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
	38.276,49 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.659,80 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	47.171,45 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen	-1.874,16 €
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topf-Sonderausgaben) eingeschlossen nach folgender Formel:	

$(60.000,00 - 47.171,45) * (730,00 - 60) / 23.600,00 + 60$	-424,20 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z.7 EStG 1988	-163,60 €
Kirchenbeitrag	-400,00 €

Einkommen	44.309,49 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(44.309,49 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	13.454,46 €
---	-------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	13.454,46 €
---	--------------------

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Pendlereuro	-18,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	13.091,46 €
--	--------------------

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 5.686,57	341,19 €

Einkommensteuer	13.432,65 €
------------------------------	--------------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-9.726,15 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,50 €

Festgesetzte Einkommensteuer	3.707,00 €
---	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	3.707,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-3.382,00 €

Abgabennachforderung	325,00 €
-----------------------------------	-----------------

Ergänzungsersuchen vom 2. Dezember 2019

Mit Ergänzungsersuchen vom 2. Dezember 2019 ersuchte das Finanzamt unter anderem um Ergänzung wie folgt:

Die von der Energie Burgenland Windkraft GmbH bezahlten Entschädigungen für die Aufstellung der Windräder auf landwirtschaftlichen Flächen sind als Einkünfte aus Verpachtung steuerlich zu behandeln. Bei der Ermittlung der Überschüsse können keine pauschalen Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Es können nur tatsächlich bezahlte Werbungskosten bei der Überschussermittlung abgezogen werden.

Laut Kontrollmitteilung haben sie im Zeitraum 2013 bis 2017 Zahlungen für Entschädigungen von der Energie Burgenland Windkraft GmbH erhalten. Die Belege 2013 bis 2017 sind vorzulegen; sollten sie die Umsatzsteuer am Beleg ausgewiesen haben, schulden sie die Ust kraft Rechnungslegung und die Einnahmen aus Verpachtung sind zu berichtigen.

[...]

Sollten sie daneben noch ihre landwirtschaftlichen Flächen lt. Einheitswert verpachten, sind die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Landwirtschaft ebenfalls anzuführen.

Sollte der Grund im Alleinbesitz sein, werden sie daher ersucht eine entsprechende Erklärung über die landwirtschaftlichen Einkünfte (Formular E 1 c) und / oder eine Überschussermittlung für die Einkünfte aus Verpachtung (Formular E1b) für die Jahre 2014 bis 2018 vorzulegen.

Sie werden daher ersucht Belege vorzulegen, in welchem Jahr die Einnahmen aus diesen Vertrag versteuert wurden bzw sofern nicht eine korrigierte Erklärung für das betroffene Jahr vorzulegen.

Beantwortung vom 6. Dezember 2019

Die steuerliche Vertretung beantwortete das Ergänzungsersuchen vom 2. Dezember 2019 mit Schreiben vom 6. Dezember 2019:

Das Servitutsentgelt der Energie Burgenland Windkraft GmbH wurde in den Steuererklärungen 2014-2017 unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in der Kz 9770 mit jeweils 70% der Einnahmen gemäß EStR Abschn. 15 Rz 5172 iVm Rz 5174; wie folgt erfaßt:

2014 : € 2.355,63 (70% v. 3.365,18)

2015 : € 2.371,78 (70% v. 3.388,26)

2016: € 2.371,78 (70% v. 3.388,26)

2017 : € 2.400,51 (70% v. 3.429,30)

Nutzungsvertrag vom 24. März 2001

Am 24. März 2001 wurde zwischen ***1*** ***2*** und ***14*** ***2*** einerseits (Nutzungsgeber, NG) und ***18*** GmbH andererseits (Nutzungsberechtigte, NB) ein Nutzungsvertrag wie folgt abgeschlossen:

I.

Vertragsgegenstand:

*NG ist Eigentümer der Liegenschaft ***9***, Grundbuch ***8*** ***4*** ***7***, Bezirksgericht ***10***.*

*Gegenstand des Bestandvertrages ist die Einräumung des Nutzungsrechtes durch Errichtung und den Betrieb von einer Windkraftanlage(n) auf dem Grundstück ***11*** und der Zuleitung der erforderlichen Anschlüsse auf angrenzenden, NG eigentümlichen Gründen.*

Der Grundverbrauch beträgt maximal 700 m² je Anlage. Sollte jedoch mehr Grund benötigt werden ist eine einmalige Entschädigung in der Höhe von 75,— öS(Schilling) / m² zu bezahlen.

Die vom Rotor der Windkraftanlage überstrichene Fläche wird nicht zum zusätzlichen Grundverbrauch berechnet und ist im monatlichen Nutzungsentgelt inkludiert.

II.

Umfang und Zweck der Nutzung:

[Kein Text vorher ersichtlich] und im Rahmen der jeweils aktuellen gesetzlichen Bestimmungen zu betreiben. NB nützt diese NG räumt der NB das Recht ein. auf dem Vertragsgegenstand, eine Windkraftanlage samt allen sonstigen erforderlichen und nützlichen technischen Anlagen bzw. den erforderlichen Zuleitungen und Zuwegungen zu errichten Windkraftanlage(n) als Teil eines Windparks. NG gestattet ausdrücklich jede gewerbliche Nutzung der Anlage insoweit, als diese Nutzung keine negativen Auswirkungen auf den Grund und Boden, auf dem die Anlage gelegen ist, bewirken und gesetzlich bzw. behördlich gestattet sind.

III.

Dauer der Vereinbarung

1. Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

2. Nach Beendigung des Vertrages wird NB den ursprünglichen Zustand wieder herstellen.

IV.

Nutzungsentgelt. Beginn der Zahlungen, Wertsicherung:

1. Das Nutzungsentgelt für den Vertragsgegenstand beträgt monatlich öS 3000,— (Schilling dreitausend) je Windkraftanlagenstandort und monatlich öS 1500,— (Schilling eintausendfünfhundert) für einen Halben inklusive der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer. Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten trägt NB und verrechnet letztere direkt mit dem jeweiligen Energieversorgungsunternehmen.

2. Die Zahlungen erfolgen monatlich im voraus auf ein vom NG bekanntzugebendes Konto. Die Zahlungen beginnen mit Baubeginn der Windkraftanlage.

3. Sollte NB nicht bis längstens 31.Dezember 2010 auf den vertragsgegenständlichen Liegenschaften Windkraftanlage(n) samt Zubehör gemäß Punkt I. errichtet und in Betrieb genommen haben, so ist NB verpflichtet das Nutzungsentgelt gemäß Punkt IV/1 zu bezahlen. Erfolgt trotz schriftlicher Aufforderung binnen 14 Tagen keine Zahlung so gilt der Vertrag als aufgelöst.

4. Für Zeiten einer vorübergehenden und über die Dauer von einem Monat währenden Unbenutzbarkeit des Vertragsgegenstandes aus Gründen, die NG aus grober Fahrlässigkeit zu verantworten hat. gebührt kein Nutzungsentgelt.

5. Das Nutzungsentgelt ist wertgesichert. Zur Berechnung der Wertsicherung dient einerseits der Strompreis (Abgeberentgelt des jeweiligen NB) und andererseits der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1996 oder der an dessen Stelle tretender Index.

6. Als Berechnungsgrundlage wird zu 50% der Strompreis (Abgeber = jener Preis, der dem NB für die erzeugten kWh vergütet wird. Der Vertrag ist jährlich vorzulegen.) und zu 50% der VPI 1996 herangezogen und dient in ebendiesem Verhältnis zur Wertsicherungserrechnung. Wird der VPI 1996 in dieser Form nicht mehr veröffentlicht, so ist jener Index für die weitere Berechnung heranzuziehen, der dem Verbraucherpreisindex 1996 = 100 am meisten entspricht. Sollte auch ein solcher Index nicht mehr verlautbart werden, so hat die Berechnung der Kaufkraftänderung in Österreich durch einen Sachverständigen nach den Kriterien, welche dem in diesem Vertragspunkt bezeichnetem Index zugrunde liegen, je zur Hälfte auf Kosten der Vertragsteile zu erfolgen und der Valorisierung zugrunde gelegt zu werden. Die Vertragsteile haben den Sachverständigen gemeinsam auszuwählen. Kommt keine Einigung hinsichtlich der Person des Sachverständigen zustande, so hat jeder Vertragsteil einen Sachverständigen zu nominieren. Zwischen diesen entscheidet sodann das Los.

7. Ausgangsbasis für die Wertsicherungsberechnung ist der 31. März 2001. (VPI) Nach Baubeginn erfolgt die Berechnung der Wertsicherung gemäß Punkt IV /5.

8. Das Nutzungsentgelt verändert sich in dem Ausmaß, in dem sich der gesamte Index gegenüber der Ausgangsbasis verändert. Eine Veränderung der Indexzahl bis 5% bleibt unberücksichtigt. Wird die Grenze jedoch überschritten oder unterschritten, so wird die gesamte Änderung in voller Höhe ab dem Monat der Über-/Unterschreitung der Grenze automatisch wirksam. Die erste außerhalb des Spielraumes von 5% liegende Indexzahl bildet in weiterer Folge die Grundlage der Neuberechnung des Nutzungsentgelts.

V.

Eigentumsrechte:

Die Windkraftanlage(n) samt Zubehör bleibt(en) im Eigentum von NB.

VI.

Wechsel der/Hinzukommen von Vertragspartner/m

1. Im Fall des Eigentümerwechsels hinsichtlich des Grundes oder der Anlage werden die Vertragsanteile dieser Vereinbarung mit allen Rechten und Pflichten auf ihre Rechtsnachfolger überbinden. Von der Übertragung des Eigentums an Dritte wird der Übertragende unverzüglich berichten.

2. Ein Entgelt für eine Untervermietung oder sonstige Überlassung der Anlagen an Dritte steht NB zu.

3. Der NG erklärt schon jetzt sein Einverständnis, dass der NB die aus diesem Vertrag resultierenden Rechte auf ein seriöses Windkraftunternehmen, insbesondere auf eine Betriebsgesellschaft, überbinden darf ohne dass hierdurch die sonstigen Punkte dieses Vertrages eine Veränderung erfahren.

VII.

Pflichten des Nutzungsgebers:

NG ist verpflichtet.

1. NB und von NB dazu autorisierten Personen die erforderlichen Bau-, Installations-, Unterhaltungsarbeiten für Einrichtung und Betrieb der beschriebenen Anlagen zu gestatten und unentgeltlich, aber hinsichtlich der Aufwendung nicht auf eigene Kosten die erforderliche Zuwegung und Zuleitung zu dulden:

2. NB bei allen erforderlichen Behördenfragen zu unterstützen, die für die Errichtung und den Betrieb der Anlage notwendigen Vollmachten auszustellen und Erklärungen abzugeben;

3. NB und von NB dazu autorisierten Personen den Zutritt zu den Anlagen zu gewähren.

VIII.

Pflichten der Nutzungsberechtigten:

NB ist verpflichtet.

1. den Vertragsgegenstand unter größtmöglicher Schonung der Interessen von NG zu behandeln, dies betrifft insbesondere den minimalen möglichen Grundverbrauch;

2. NG von geplanten Bauarbeiten an der Anlage, die über die laufende Erhaltung hinausgehen. 14 Tage vorher zu verständigen;

3. NG hinsichtlich aller Ansprüche, die sich aus Errichtung und Betrieb der Anlage gegen ihn ergeben, schad- und klaglos zu halten, sowie anfallende Verfahrenskosten und Abgaben, welcher Art auch immer, zu tragen;

4. eine getrennte Verrechnung der Energieversorgungskosten der Windkraftanlage sicherzustellen;

5. für die Laufzeit des Vertrages eine angemessene Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen, die gewährleistet, dass alle Schäden, die durch den Ein- und Ausbau oder den Betrieb der Anlage - aus wessen Verschulden (außer dem von NG) auch immer - entstehen., NG ersetzt werden und die Polizze NG vor Beginn der Bauarbeiten vorzuweisen;

6. sämtliche (Um)Bauarbeiten vor Baubeginn mit den zuständigen Behörden abzusprechen und alle erforderlichen Genehmigungen einzuholen.

7. die Kosten für die Löschung der im Auftrag von NB im Grundbuch von NG erfolgten Eintragungen und Einverleibungen zu tragen.

IX.

Umbauarbeiten, Erhaltungsarbeiten:

NG und NB von geplanten Bau- und Erhaltungsarbeiten, welche die vereinbarte Nutzung beeinträchtigen, unverzüglich - außer bei Gefahr in Verzug - jedoch spätestens einen Monat vor Beginn der Arbeiten, in Kenntnis setzen, die nötigen Informationen zur Verfügung stellen und den Weiterbetrieb der Anlage bestmöglich sicherstellen.

X.

Ordentliche Kündigung:

1 Beide Seiten sind unter Einhaltung einer Frist von einem Jahr zum Ende eines jenes Monats berechtigt, diesen Bestandvertrag mittels eingeschriebenen Briefes aufzukündigen.

2. Für Dauer des Bestehen der Anlage(n) verzichtet NG auf die ordentliche Kündigung dieses Vertrages.

6. Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages nichtig oder unwirksam sein, berührt dies nicht die Gültigkeit der übrigen Vertragsbestimmungen. Die nichtige oder unwirksame Bestimmung ist durch die Bestimmung zu ersetzen, die dem Zweck dieser Vereinbarung am nächsten kommt.

7. Der Vertrag wird in drei Ausfertigungen errichtet. Beiden Vertragsparteien gebührt ein Original. Die dritte Ausfertigung ist zur Gebührenbemessung bestimmt, die von NB durchgeführt wird.

8. Das Recht, die aus diesem Vertrag resultierende Rechte und Pflichten auf Energieversorgungsunternehmen zu überbinden, wird dem jeweiligen NB ausdrücklich eingeräumt.

9. Sämtliche Kosten und Abgaben im Zusammenhang mit der Errichtung dieses Vertrages gehen zu Lasten von NB. Die Aufwendungen allfälliger rechtlicher Beratung trägt jede Vertragspartei aus eigenem.

10. Vor Baubeginn ist eine Bankgarantie in der Höhe von 200.000.— öS (zweihunderttausend Schilling) für einen ganzen Standort bzw. 100.000.— öS (einhunderttausend Schilling) für einen 1/2 Standort vorzulegen. Die Bankgarantie dient zur Sicherstellung für die Kosten zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes.

11. NB verpflichtet sich alle zur Genehmigung des Projekts notwendigen Schritte zügig durchzuführen und wenn die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (z.B. Einspeisevergütung) sowie alle notwendigen Bewilligungen vorliegen, ist binnen 18 Monaten das Projekt fertig zu stellen. Bei Nichteinhaltung ist der NG berechtigt den Pachtzins zu begehren.

*12. Alle NG des von der Fa. ***18*** durchgeführten Windkraftprojektes ***4*** erhalten den gleichen Vertrag, sollte ein NG ein höheres Entgelt erhalten ist NB verpflichtet dieses auch allen anderen NG zu bezahlen.*

Ergänzungsersuchen vom 20. Februar 2020

Mit Ergänzungsersuchen vom 20. Februar 2020 ersuchte das Finanzamt unter anderem um Ergänzung wie folgt:

In Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 06.12.2019 betreffend Zahlungen von Energie Burgenland Windkraft GmbH in den Jahren 2014-2017 führen sie aus, dass 70% der Einnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst wurden.

Für das Jahr 2013 wurden keine Einkünfte aus den Zahlungen erklärt.

Laut uns vorliegenden Informationen handelt es sich bei den Zahlungen um Entschädigungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes eines Windrades.

Solche Entschädigungen stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar und es können keinen pauschalen Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

*Übermitteln sie, zur eindeutigen Feststellung des Sachverhaltes, den Vertrag, der den Zahlungen zugrunde liegt. Laut Gutschrift ist das Vertrag Nr. ***12***.*

Übermitteln sie weiters Belege aus denen der genaue Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlungen hervorgeht.

Beantwortung vom 20. Februar 2020

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 20. Februar 2020 wurde dem Finanzamt am 26. Februar 2020 ein Schreiben der Austrian Wind Power an die Bf vom 19. Oktober 2011 vorgelegt:

*Wir haben vom Bezirksgericht ***10*** ein Schreiben über die Einverleibung des 1/2 Anteils der Liegenschaft EZ ***13*** KG ***8*** ***4*** ***7*** von ***2*** ***14*** an ***2*** ***1*** erhalten. Für das Grundstück Nr. ***11*** wurde mit der Austrian Wind Power GmbH ein Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen, aus dem jährliche Zahlungen resultieren. Bitte um Bekanntgabe, ob sich Ihre Kontoverbindung geändert hat.*

Wir bitten um Retournierung des ausgefüllten Datenblattes per Post bzw. per Fax ...

Angemerkt wird, dass laut Nutzungsvertrag vom 24. März 2001 die ***9*** und nicht ***13*** heißt.

Wiederaufnahme Einkommensteuer 2013 vom 6. März 2020

Mit Datum 6. März 2020 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2013. Der Wiederaufnahmebescheid ist im elektronisch vorgelegten Akt des Finanzamts nicht enthalten (unter OZ 3 „Bescheid über die Wiederaufnahme der ESt“ ist der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 6. März 2020 enthalten).

Einkommensteuerbescheid 2013 vom 6. März 2020

Mit Bescheid vom 6. März 2020 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf nunmehr Einkommensteuer für das Jahr 2013 von 5.139,00 € fest, wobei es unter anderem von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von 7.235,16 € und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 4.883,89 € ausging.

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2013

Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2013

festgesetzt mit	5.139,00 €
Bisher war vorgeschrieben (gerundet)	3.707,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	1.432,00 €
---	------------

Dieser Betrag ist am 2020-04-14 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen im Jahr 2013 beträgt	47.625,11 €
--	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	7.235,16 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang	
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	2.832,12 €
.....	35.948,37 €
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00 €
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-372,00 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
	38.276,49 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	4.883,89 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	50.395,54 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen	-1.874,16 €
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel:	

(60.000,00 - 50.395,54) * (730,00 - 60) / 23.600,00 + 60	-332,67 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z.7 EStG 1988	-163,60 €
Kirchenbeitrag	-400,00 €
Einkommen	47.625,11 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (47.625,11 - 25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00	14.887,28 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.887,28 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Pendlereuro	-18,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	14.524,28 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt: 0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 5.686,57	341,19 €
Einkommensteuer	14.865,47 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-9.726,15 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,32 €
Festgesetzte Einkommensteuer	5.139,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	5.139,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet).....	-3.707,00 €
Abgabennachforderung	1.432,00 €

Folgende Änderungen wurden vorgenommen:

Eink. a. Land+Forstwirtschaft	310	7.235,16	
E1a E1b E1c E1l			
EINKUNFTSART	LF	Beilage-Nr.: 1 von 1	
TEXT	KZ	Erstbescheid	Änderungen
Grundfreibetrag	9221	1.081,12	
Einheitswert Eigenbesitz	9610	19.300,00	
Einheitswert Zupachtungen	9620	9.200,00	
Vereinnahmte Pachtzinse	9750	2.141,96	
Bezahlte Pachtzinse	9790	1.681,00	
Sozialversicherungsbeiträge	9830	3.259,68	
E1b 002 - WINDRADPACHT			3.224,09
Eink. a. Vermietung+Verpachtg.	370	1.659,80	4.883,89

Beschwerde

Die Bf erhob mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertretung vom 10. März 2020 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 6. März 2020:

In der Bescheidbegründung wird behauptet, dass Entschädigungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes und der Benützung eines Windrades auf

landwirtschaftlichen Flächen bisher nicht erklärt bzw. versteuert wurden. Demzufolge wurden die bisherigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um € 3.224,09 erhöht.

Der Entschädigungsbetrag des Windparkbetreibers betrug 2013 tatsächlich € 3.059,94. Davon sind in der Steuererklärung bzw. im Steuerbescheid 2013 € 2.141,96 (d.s. 70% von € 3.059,94) in den Einkünften aus Landwirtschaft erfasst. Die Entschädigung für Servituts- und Dienstbarkeitsduldung ist somit jedenfalls mit € 2.141,96 bereits versteuert.

Mit der Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt daher eine Doppelbesteuerung vor.

Die Entschädigung erfolgte für die Einräumung des Rechtes bzw. der Duldung der Errichtung und des Betriebes eines Windrades, die Verlegung der entsprechenden Stromzuleitungen, die Errichtung von Zufahrtswegen und die Duldung der Benützung der Zufahrten durch das Servicepersonal, für Schall- und Strahlungsemissionen, Gefahr durch herabgeschleuderte Vereisungsteile auf den Rotorblättern, Optionsentgelte, etc. Da allgemein einsichtig und anerkannt ist, dass mit derartigen Entschädigungen zwangsläufig Bodenwertminderungen einhergehen, erfolgte der Ansatz der Entschädigung richtlinienkonform mit 70% des Entschädigungsbetrages von € 3.059,94, sohin mit € 2.141,96.

Da es sich bei der Inanspruchnahme von Grund und Boden durch den Windparkbetreiber um landwirtschaftliche Flächen und einen landwirtschaftlichen Betrieb handelt, erfolgte die Zuordnung der Entschädigung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Versteuerung erfolgte u.a. auch deswegen auf Basis der EStR zu § 21 EStG, RZ 5172ff, da die Servituts- und Dienstbarkeitsbelastungen iZm der Errichtung eines Windrades jedenfalls mit jenen von einem Maststandort iZm dem Bau von Hochspannungsleitungen vergleichbar sind, wobei u.E. die Bodenwertminderungen als erheblicher einzustufen sind.

Ich beantrage daher die Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu streichen, ausserdem beantrage ich, in Anlehnung an die Info - BMF-010203/0341-IV/2018 iZm dem Jahressteuergesetz 2018 - JStG 2018, BGBl 62/2018, anzuwenden auf alle Veranlagungsfälle, in denen zum 14.08.2018 keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, den Ansatz von sogenannten Leitungs- bzw. Servitutsentschädigungen mit 33% von € 3.224,09, somit mit dem Betrag von € 1.063,95, und daher eine Reduzierung der ursprünglichen Einkünfte aus Landwirtschaft von € 7.235,16 auf € 6.157,15.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. September 2021 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 zu Ungunsten der Bf dahingehend ab, dass die festgesetzte Einkommensteuer nunmehr 5.248,00 € betrug (in der Begründung auf der automationsunterstützt erstellten Bescheidausfertigung heißt es unter anderem „Ihrer Beschwerde wird teilweise stattgegeben“).

Folgende Änderungen wurden vorgenommen:

Eink. a. Land+Forstwirtschaft	310	7.235,16	7.643,97
--------------------------------------	------------	-----------------	-----------------

E1a	E1b	E1c	E11
EINKUNFTSART LF			
Beilage-Nr.: 1 von 1 << >>			
TEXT	KZ	Erstbescheid	Änderungen
Grundfreibetrag	9221	1.081,12	802,66
Einheitswert Eigenbesitz	9610	19.300,00	
Einheitswert Zupachtungen	9620	9.200,00	
Vereinnahmte Pachtzinse	9750	2.141,96	2.272,31
Bezahlte Pachtzinse	9790	1.681,00	
Sozialversicherungsbeiträge	9830	3.259,68	
E1b 002 - WINDRADPACHT			
Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370		3.224,09	3.059,94
		4.883,89	4.719,74

Dem Bescheid wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vom 7.643,97 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 4.719,74 € zugrunde gelegt.

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2013

Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Aufgrund der Beschwerde vom 12.03.2020 wird der Bescheid vom 06.03.2020 geändert.

Die Einkommensteuer

wird für das Jahr 2013

festgesetzt mit 5.248,00 €

Bisher war vorgeschrieben 5.139,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung

in Höhe von 109,00 €

Dieser Betrag ist am 2021-10-11 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen

im Jahr 2013 beträgt 47.876,72 €

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 7.643,97 €

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel laut Anhang

Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)

PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT 2.832,12 €

..... 35.948,37 €

Pendlerpauschale laut Lohnzettel 0,00 €

Pendlerpauschale laut Veranlagung -372,00 €

Pauschbetrag für Werbungskosten -132,00 € 38.276,49 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 4.719,74 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 50.640,20 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterver-

sicherungen	-1.874,16 €
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000,00 - 50.640,20) * (730,00 - 60) / 23.600,00 + 60$	-325,72 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z.7 EStG 1988	-163,60 €
Kirchenbeitrag	-400,00 €
Einkommen	47.876,72 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(47.876,72 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	14.996,01 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.996,01 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Pendlereuro	-18,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	14.633,01 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt: 0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 5.686,57	341,19 €
Einkommensteuer	14.974,20 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-9.726,15 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,05 €
Festgesetzte Einkommensteuer	5.248,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	5.248,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-5.139,00 €
Abgabennachforderung	109,00 €

Die gesonderte Begründung lautete:

In Ihrer Beschwerde vom 10.03.2020, eingelangt am 12.03.2020, geben Sie an, dass Entschädigungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes und der Benützung eines Windrades doppelt erfasst wurden. Am 02.12.2019 erging an Sie ein Ersuchen um Ergänzung in welchem Sie aufgefordert wurden, Stellung zu nehmen und Belege vorzulegen zu Zahlungen der Energie Burgenland Windkraft GmbH, die Ihnen in den Jahren 2013 bis 2017 laut Kontrollmitteilung zugeflossen sind. In Ihrer Beantwortung des Ergänzungersuchens, eingelangt am 10.12.2019, geben Sie bekannt, dass die Entschädigungen in den Jahren 2014-2017 unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in der Kennzahl 9770 mit jeweils 70% der Einnahmen angesetzt wurden. Auf das Jahr 2013 gehen Sie in dem Schreiben nicht ein. Die in Ihrer Beschwerde angeführten Einnahmen in Höhe von 2.141,96 Euro wurden unter der Kennziffer 9750 als Pachteinahmen erklärt. Für das Finanzamt war ein Zusammenhang mit der Entschädigung für das Windrad nicht unmittelbar erkennbar, wodurch eine doppelte Erfassung dieser Einnahmen verwirklicht wurde. Im Rahmen der Beschwerdeerledigung wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um diese „Pachteinahmen“ entsprechend gekürzt.

In Ihrer Beschwerde führen Sie weiters an:

„Da es sich bei der Inanspruchnahme von Grund und Boden durch den Windparkbetreiber um landwirtschaftliche Flächen und einen landwirtschaftlichen Betrieb handelt, erfolgte die Zuordnung der Entschädigung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.“

Die Versteuerung erfolgte u.a. auch deswegen auf Basis der EStR zu § 21 EStG, RZ 5172ff, da die Servituts- und Dienstbarkeitsbelastungen iZm der Errichtung eines Windrades jedenfalls mit jenen von einem Maststandort iZm dem Bau von Hochspannungsleitungen vergleichbar sind, wobei u.E. die Bodenwertminderungen als erheblicher einzustufen sind."

Dem ist zu entgegnen:

Wird eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Dies gilt jedenfalls bei Vermietung einer Wiese für nichtlandwirtschaftliche Zwecke auf 25 Jahre.

Entschädigungen einschließlich Sachzuwendungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes und der Benützung eines Handymastes auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen (ausgenommen auf landwirtschaftlichen Gebäuden und Betriebsanlagen, zB. Stallgebäude, Maschinenhallen, Silos) stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar (VwGH 30.3.2006, 2003/15/00621 Gleiches gilt für Windräder.

Allfällige damit zusammenhängende Werbungskosten können nur bei entsprechendem Nachweis in Abzug gebracht werden. Derartige Werbungskosten wurden nicht geltend gemacht.

Ihr Antrag, die Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu streichen war daher abzuweisen.

Die tatsächlich erhaltene Entschädigung im Jahr 2013 beträgt laut Ihren Angaben in der Beschwerde 3.059,94 Euro. Dieser Betrag wird bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt.

Ihr Antrag, den § 107 Abs. 11 EStG 1988 zur Ermittlung der Einkünfte hinsichtlich Leitungs- und Servitutsentschädigungen anzuwenden war abzuweisen. Nach § 124b Z 334 EStG 1988 ist die Bestimmung des § 107 Abs. 11 EStG 1988 in Bezug auf die Höhe der in der Veranlagung anzusetzenden Einkünfte auch schon auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten, anzuwenden. Die Kundmachung des JStG 2018 erfolgte am 14. August 2018. Zu diesem Zeitpunkt war der Einkommensteuerbescheid 2013 rechtskräftig veranlagt, was eine Anwendung des § 107 Abs. 11 EStG 1988 ausschließt.

*Weiters gab es im Jahr 2013 eine einmalige Abfindung der ***16*** ***17*** GmbH (Vertrag vom 26.4.2013) über € 3.246,15 netto betreffend zu verlegender Versorgungs-, Verbindungs- und Einspeiseleitungen für den „Windpark ***17*** III".*

Diese Abfindung war bisher steuerlich nicht erfasst.

Vom oben angeführten Betrag sind 70%, das sind € 2.272,31, als Einnahmen in der Kennziffer 9750 als Pachteinahmen zu erfassen und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hinzuzurechnen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

Vorlageantrag

Die Bf stellte mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertretung vom 17. September 2021
Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2013:

*Namens und auftrags unserer Mandantschaft beantrage ich die Entscheidung über die
Beschwerde vom 10.03.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 06.03.2020 durch
das Bundesfinanzgericht.*

*Die Beschwerde vom 10.03.2020 wird durch die nachfolgende dargestellte Ermittlung der
Einkünfte aus Landwirtschaft ergänzt (Vollpauschalierung).*

Eigener Einheitswert	€ 19.300,00
EW Pachtfläche (8,55 Ha)	<u>€ 8.076,00</u>
	€ 27.376,00
davon 39%	€ 10.076,64
<u>zuzüglich</u> einmalige	
Leitungsentschädigung	
Lt. BVE (70% v. 3.246,10)	€ + 2.272,30
<u>abzüglich</u>	
bezahlte Pachtzinse	€ - 2.019,00 1)
bezahlte Beiträge SVB	<u>€ - 3.259,68 1)</u>
	€ 7.070,26
13% GFB	<u>€ - 919,13</u>
Einkünfte Landwirtschaft	€ 6.151,13

Ich beantrage daher die Einkünfte aus Landwirtschaft mit € 6.151,13 anzusetzen.

1) Zusammensetzung siehe Beilage

Beilage:

bez. Pachtwiese 2013

...

€ 1.051,00
€ 185,00
€ 450,00
€ 180,00
€ 180,00
€ 2.046,00

bez. SVB-Beiträge 2013

25.01.2013	€ 788,76
26.04.2013	€ 649,95
29.07.2013	€ 902,79
25.10.2013	<u>€ 918,18</u>
	€ 3.259,68

Laut beigefügter Einheitswertabfrage wurde zum 1. Jänner 2013 ein Einheitswert von 19.300,00 € des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der Bf festgestellt.

Überprüfung

Der Fachbereich des Finanzamts ersuchte das zuständige Team des Finanzamts um Äußerung:

Vorlageantrag vom 17.09.2021 zur ESt-BVE 2013 vom 02.09.2021

(Rückfrage an Team BV 21 vom 10.01.2022)

Ergänzung zum Beschwerdevorbringen vom 10.03.2020

Die Ermittlung der Einkünfte aus LuF (Vollpauschalierung) wird von der steuerlichen Vertretung abweichend dargestellt. Unterlagen dazu finden sich nicht im Akt.

Bitte um Überprüfung Pachtflächen, EW-Berechnung und bezahlte Pachtzinse.

	<i>Lt. VO-Antrag</i>	<i>lt. BVE</i>
<i>Eigener EW</i>	<i>19.300</i>	<i>19.300</i>
<i>EW Pacht</i>	<i>8.076</i>	<i>9.200</i>
<i>Davon 39%</i>	<i>10.076,64</i>	<i>11.115</i>
<i>Leitungsentsch.</i>	<i>2.272,30</i>	<i>2.272,31</i>
<i>Bezahlte Pachtzinse</i>	<i>2.019</i>	<i>1.618</i>
<i>Bezahlte SV-Beiträge</i>	<i>3.259,68</i>	<i>3.259,68</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>7.070,26</i>	<i>8.509,63</i>
<i>Abz. GFB 13%</i>	<i>919,13</i>	<i>802,66</i>

*Wie wurde der GFB in der BVE ermittelt? **Klärung mit dem Team.***

Obwohl die steuerliche Vertretung in der Beschwerde die Zurechnung der Einnahmen aus der Überlassung von Grund und Boden zu den Einkünften aus VuV bekämpft hat und im Vorlageantrag ausdrücklich darauf verweist, dass das Vorlagebegehren lediglich das Beschwerdebegehren um eine Korrektur bei den Pachtflächen und Pachtzinsen ergänzt, wurde bei der Ermittlung der Einkünfte aus LuF lt. Vorlagebegehren die Entschädigung für die Überlassung von Grund und Boden für die Errichtung einer Windkraftanlage auch nicht (im Ausmaß von 70 %) als Einkünfte aus LuF erfasst.

Eine Äußerung des Teams ist nicht im Akt ersichtlich.

Ergänzungsersuchen vom 13. Jänner 2022

Das Finanzamt richtete an die Bf ein Ergänzungsersuchen vom 13. Jänner 2022

Im Vorlageantrag vom 17.9.2021 betreffend der Einkünfte aus Landwirtschaft 2013 verweisen Sie auf einen geänderten Einheitswert der Pachtflächen. In Bezug darauf ist eine Aufstellung der Pachtflächen für 2013 hinsichtlich Größe und Nutzungsart nachzureichen.

Ihre dem Schreiben innenliegende Berechnung der Einkünfte aus Landwirtschaft ergibt nicht nachvollziehbare Summen. Um Missverständnisse auszuschließen reichen Sie bitte eine korrekte Aufstellung nach.

Vorhaltsbeantwortung vom 20. Jänner 2022

Die Bf gab durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 20. Jänner 2022 bekannt:

Eigener Einheitswert	€ 19.300,00
EW Pachtfläche (9,68 Ha)	<u>€ 9.144,00</u>
	€ 28.444,00
davon 39%	€ 11.093,16
<u>zuzüglich</u> einmalige	
Leitungsentschädigung	
Lt. BVE (70% v. 3.246,10)	€ + 2.272,27
<u>abzüglich</u>	
bezahlte Pachtzinse	€ - 2.046,00 1)
bezahlte Beiträge SVB	<u>€ - 3.259,68</u>
	€ 8.059,75
13% GFB	<u>€ - 1.047,76</u>
Einkünfte Landwirtschaft	€ 7.011,99

[...]

Vorlagebericht

Mit Bericht vom 31. Jänner 2022 legte das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Bescheide		
1	Einkommensteuer (Jahr: 2013)	06.03.2020
Zusatzdokumente Bescheide		
2	Erstbescheid ESt 2013	15.10.2014
3	Bescheid über die Wiederaufnahme der ESt	06.03.2020
Beschwerde		
4	Beschwerde	12.03.2020
Beschwerdevorentscheidung		
5	Beschwerdevorentscheidung	02.09.2021
6	Begründung zur BVE	03.09.2021
Vorlageantrag		
7	Vorlageantrag	21.09.2021
Vorgelegte Aktenteile		
8	Vorhalt 1	02.12.2019
9	Vorhaltsbeantwortung 1	10.12.2019
10	Vorhalt 2	20.02.2020
11	Vorhaltsbeantwortung 2	26.02.2020
12	Nutzungsvertrag	20.05.2021
13	Rückfrage an Team	10.01.2022
14	Vorhalt	13.01.2022
15	Vorhaltsbeantwortung	20.01.2022

Sachverhalt und Anträge**Sachverhalt:**

Strittig ist die Zuordnung des Nutzungsentgeltes für die Aufstellung einer Windenergieanlage zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Begehrt wird im Vorlageantrag außerdem die Änderung der Einkünfte aus LuF da in der BVE von unrichtigen Pachtflächen und Pachtzinsen ausgegangen wurde. (Auf das Vorhalteverfahren dazu wird verwiesen)

Beweismittel:**Nutzungsvertrag****Erhebungen der Behörde****Stellungnahme:**

In Bezug auf das Vorbringen zum Nutzungsentgelt für die Aufstellung von Windenergieanlagen wird die Abweisung des Vorlagevorbringens beantragt.

Gegen eine Anpassung der Pachtflächen und der bezahlten Pachtzinse für 2013 - entsprechend den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.01.2022 - hat die Abgabenbehörde keine Einwände, da diese nachvollziehbar ist.

Erkenntnis BFG 11. 9. 2023, RV/7102714/2021

Mit Erkenntnis BFG 11. 9. 2023, RV/7102714/2021 entschied das Bundesfinanzgericht über inhaltlich im Wesentlichen gleichgelagerte Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 3 EStG 1988 lautet:

§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

1. Versorgungsleistungen an Kriegsbeschädigte und Hinterbliebene oder diesen gleichgestellte Personen auf Grund der versorgungsrechtlichen Bestimmungen sowie auf Grund des Heeresentschädigungsgesetzes, BGBl. I Nr. 162/2015.

2. Renten und Entschädigungen an Opfer des Kampfes für ein freies demokratisches Österreich auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften.

3. Bezüge oder Beihilfen

a) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung wegen Hilfsbedürftigkeit

b) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung zur unmittelbaren Förderung der Kunst (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben)

c) aus öffentlichen Mitteln, aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung oder aus Mitteln einer in § 4a Abs. 3 genannten Institution zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben)

d) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2 für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dient

e) nach dem Studienförderungsgesetz 1992 und dem Schülerbeihilfengesetz 1983

f) zur Förderung von Wissenschaft und Forschung (Stipendien) im Inland, wenn diese keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind und für den Stipendienbezieher keine Steuererklärungspflicht gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 vorliegt

g) aus Mitteln der Innovationsstiftung für Bildung gemäß § 1 des Innovationstiftungs-Bildung-Gesetzes (ISBG), BGBl. I Nr. 28/2017, sowie aus Mitteln von Substiftungen gemäß § 4 Abs. 5 ISBG zur Erreichung der Ziele gemäß § 2 ISBG.

4. a) *das Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen*

b) *Erstattungsbeträge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung für Kosten der Krankenheilbehandlung und für Maßnahmen der Rehabilitation sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen*

c) *Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, weiters Geldleistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, oder aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.*

d) *Sachleistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht*

e) *Übergangsgelder aus der gesetzlichen Sozialversicherung*

f) *jener Teil der Ausgleichs- oder Ergänzungszulage, der ausschließlich aufgrund der Richtsatzerhöhungen die nach § 293 Abs. 1 letzter Satz ASVG, § 150 Abs. 1 letzter Satz GSVG oder § 141 Abs. 1 letzter Satz BSVG und § 1 Z 1 und 2 Ergänzungszulagenverordnung gewährt wird. Abgesehen davon sind Ausgleichs- oder Ergänzungszulagen, die aufgrund sozialversicherungs- oder pensionsrechtlicher Vorschriften gewährt werden, steuerpflichtig (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. f).*

5. a) *das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen*

b) *Leistungen nach dem Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG), BGBl. I Nr. 103/2001, der Familienzeitbonus nach dem FamZeitbG, BGBl. I Nr. 53/2016, sowie das Pflegekarenzgeld*

c) *die Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete nach den besonderen gesetzlichen Regelungen sowie gleichartige Bezüge, die auf Grund besonderer landesgesetzlicher Regelungen gewährt werden*

d) *Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994, Beihilfen nach dem Berufsausbildungsgesetz, BGBl. Nr. 142/1969, sowie das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 609/1977,*

e) *Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz 1988.*

6. *Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs. 7). Dies gilt auch für entsprechende Zuwendungen der in § 4a Abs. 3 genannten Institutionen.*

7. *Leistungen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 und gleichartige ausländische Leistungen, die den Anspruch auf Familienbeihilfe gemäß § 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 ausschließen.*

8. *Bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. Nr. 314/1992, sowie Kostenersatz und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersatz und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts.*

9. *Jene Einkünfte von Auslandsbeamten (§ 92), die in dem Staat der Besteuerung unterliegen, in dessen Gebiet sie ihren Dienstort haben; dies gilt nicht für Einkünfte gemäß § 98.*

10. *60% der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, soweit dieser Betrag monatlich die für das Jahr der Tätigkeit maßgebende monatliche Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG nicht übersteigt. Ist der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten. Für die Steuerfreiheit bestehen folgende Voraussetzungen:*

a) *Die Entsendung erfolgt von*

– *einem Betrieb oder einer Betriebsstätte eines in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz ansässigen Arbeitgebers, oder*

– *einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz gelegenen Betriebsstätte eines in einem Drittstaat ansässigen Arbeitgebers.*

b) *Die Entsendung erfolgt an einen Einsatzort, der mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegt.*

c) *Die Entsendung erfolgt nicht in eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. a und b der Bundesabgabenordnung des Arbeitgebers oder des Beschäftigten im Sinne des § 3 Abs. 3 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz.*

d) *Die Tätigkeit des entsendeten Arbeitnehmers im Ausland ist – ungeachtet ihrer vorübergehenden Ausübung – ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt. Dies ist insbesondere bei Tätigkeiten der Fall, die mit der Erbringung einer Leistung gegenüber einem Auftraggeber abgeschlossen sind. Tätigkeiten, die Leistungen zum Gegenstand haben, die – losgelöst von den Umständen des konkreten Falles – regelmäßig ohne zeitliche Befristung erbracht werden, sind auch dann auf Dauer angelegt, wenn sie im konkreten Fall befristet ausgeübt werden oder mit der Erbringung einer Leistung abgeschlossen sind.*

e) *Die Entsendung erfolgt ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat.*

f) *Die im Ausland zu leistenden Arbeiten sind überwiegend unter erschwerenden Umständen zu leisten. Solche Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten*

– *in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung bewirken (§ 68 Abs. 5 erster Teilstrich), oder*

– *im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich), oder*

– *infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (§ 68 Abs. 5 dritter Teilstrich), oder*

– *in einem Land erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder*

– *in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).*

Die Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Arbeitgeber während der Auslandsentsendung

– *die Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat trägt oder*

– *Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 steuerfrei behandelt.*

Mit der Steuerfreiheit ist die Berücksichtigung der mit dieser Auslandstätigkeit verbundenen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 sowie der Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung abgegolten, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt ihre Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung; in diesem Fall steht die Steuerbefreiung nicht zu.

11. a) Einkünfte, die Aushilfskräfte für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis gemäß § 5 Abs. 2 ASVG beziehen, nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

- Die Aushilfskraft steht nicht bereits in einem Dienstverhältnis zum Arbeitgeber und unterliegt daneben aufgrund einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit einer Vollversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung oder vergleichbaren gesetzlichen Regelungen.*
- Die Beschäftigung der Aushilfskraft dient ausschließlich dazu, einen zeitlich begrenzten zusätzlichen Arbeitsanfall zu decken, der den regulären Betriebsablauf überschreitet, oder den Ausfall einer Arbeitskraft zu ersetzen.*
- Die Tätigkeit als Aushilfskraft umfasst insgesamt nicht mehr als 18 Tage im Kalenderjahr.*
- Der Arbeitgeber beschäftigt an nicht mehr als 18 Tagen im Kalenderjahr steuerfreie Aushilfskräfte.*

b) Einkünfte, die Fachkräfte der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experten) als Arbeitnehmer von Entwicklungsorganisationen im Sinne des § 3 Abs. 2 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes, BGBl. I Nr. 49/2002, für ihre Tätigkeit in Entwicklungsländern bei Vorhaben beziehen, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 23 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes) entsprechen.

12. Bezüge von ausländischen Studenten (Ferialpraktikanten), die bei einer inländischen Unternehmung nicht länger als sechs Monate beschäftigt sind, soweit vom Ausland Gegenseitigkeit gewährt wird.

13. a) Der geldwerte Vorteil aus

☐ der Benützung von Einrichtungen und Anlagen (beispielsweise Erholungs- und Kurheime, Kindergärten, Betriebsbibliotheken, Sportanlagen, betriebsärztlicher Dienst) und

☐ zielgerichteter, wirkungsorientierter Gesundheitsförderung (Salutogenese) und Prävention, soweit diese vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung erfasst sind, sowie Impfungen,

die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt.

b) Zuschüsse des Arbeitgebers für die Betreuung von Kindern bis höchstens 1 000 Euro pro Kind und Kalenderjahr, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die Betreuung betrifft ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1, für das dem Arbeitnehmer selbst der Kinderabsetzbetrag (§ 33 Abs. 3) für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht.
- Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet.
- Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.
- Der Zuschuss wird direkt an die Betreuungsperson, direkt an die Kinderbetreuungseinrichtung oder in Form von Gutscheinen geleistet, die nur bei institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen eingelöst werden können.
- Der Arbeitnehmer erklärt dem Arbeitgeber unter Anführung der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes, dass die Voraussetzungen für einen Zuschuss vorliegen und er selbst von keinem anderen Arbeitgeber einen Zuschuss für dieses Kind erhält. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Ab dem Zeitpunkt dieser Meldung hat der Arbeitgeber die geänderten Verhältnisse zu berücksichtigen.

14. Der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von 365 Euro jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich sowie aus Anlass eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich.

15. a) Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer, soweit diese Zuwendungen an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer geleistet werden oder dem Betriebsratsfonds zufließen und für den einzelnen Arbeitnehmer 300 Euro jährlich nicht übersteigen.

Werden die Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer in Form von Beiträgen für eine Er- und Ablebensversicherung oder eine Erlebensversicherung geleistet, gilt Folgendes:

- Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt und die Laufzeit der Versicherung nicht vor dem Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension oder vor Ablauf von fünfzehn Jahren endet.*
 - Beiträge zu Er- und Ablebensversicherungen, bei denen für den Fall des Ablebens des Versicherten nicht mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung gelangt, und Beiträge zu Erlebensversicherungen sind nur dann steuerfrei, wenn die Laufzeit der Versicherung nicht vor dem Beginn des Bezuges einer gesetzlichen Alterspension endet.*
 - Die Versicherungspolizze ist beim Arbeitgeber oder einem vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zu hinterlegen.*
 - Werden Versicherungsprämien zu einem früheren Zeitpunkt rückgekauft oder sonst rückvergütet, hat der Arbeitgeber die steuerfrei belassenen Beiträge als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 10 zu versteuern, es sei denn, der Rückkauf oder die Rückvergütung erfolgt bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses.*
- b) der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder an Unternehmen, die im Rahmen eines Sektors gesellschaftsrechtlich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbunden sind oder sich mit dem Unternehmen des Arbeitgebers in einem Haftungsverbund gemäß § 30 Abs. 2a Bankwesengesetz befinden bis zu einem Betrag von 3 000 Euro jährlich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:*
- Der Arbeitgeber muss den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewähren.*
 - Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Anstelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden.*

Überträgt der Arbeitnehmer die Beteiligung vor Ablauf des fünften auf das Kalenderjahr der Anschaffung (Erwerb) folgenden Jahres unter Lebenden, hat der Arbeitgeber den steuerfrei

belassenen Betrag zu jenem Zeitpunkt, in dem er davon Kenntnis erlangt, als sonstigen Bezug zu versteuern. Der Arbeitnehmer hat bis 31. März jeden Jahres die Einhaltung der Behaltefrist dem Arbeitgeber nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Erfolgt eine Übertragung der Beteiligung vor Ablauf der Behaltefrist, ist dies dem Arbeitgeber unverzüglich zu melden. Die Meldeverpflichtung und die Besteuerung entfallen, wenn die Übertragung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt.

c) der Vorteil für Arbeitnehmer und deren Angehörige gemäß § 4d Abs. 5 Z 2 und Z 3 aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Aktien an Arbeitgebergesellschaften gemäß § 4d Abs. 5 Z 1 durch diese selbst oder durch eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung gemäß § 4d Abs. 4 bis zu einem Betrag von 4 500 Euro jährlich pro Dienstverhältnis nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

- Der Vorteil muss allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eines der genannten Unternehmen gewährt werden.*
- Der Arbeitnehmer muss die Aktien und die damit verbundenen Stimmrechte mindestens bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses an eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung gemäß § 4d Abs. 4 zur treuhändigen Verwahrung und Verwaltung übertragen. Die Vereinbarung über die treuhändige Verwahrung und Verwaltung der Aktien und über die Übertragung der damit verbundenen Stimmrechte muss so ausgestaltet sein, dass eine Kündigung vor Beendigung des Dienstverhältnisses nicht zulässig ist.*
- Werden die Aktien vor Beendigung des Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer ausgefolgt, gilt dies als Zufluss eines geldwerten Vorteils in Höhe des auf Grund dieser Bestimmung als steuerfrei behandelten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe dieser Aktien.*
- Die Anschaffungskosten der Aktien entsprechen stets dem gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 ermittelten Wert der Aktien im Zeitpunkt der Abgabe an den Arbeitnehmer.*

d) der Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten treuhändigen Verwahrung und Verwaltung der Aktien durch eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung gemäß § 4d Abs. 4 für deren Begünstigten.

16. Freiwillige soziale Zuwendungen des Arbeitgebers an den Betriebsratsfonds, weiters freiwillige Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden.

16a. Ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist. Dies gilt nicht, wenn auf

Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist.

16b. Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),*
- Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),*
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,*
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBI. Nr. 196/1988, oder eine*
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde*

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Reiseaufwandsentschädigungen, die an Mitglieder des Betriebsrates und Personalvertreter im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes und ähnlicher bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften für ihre Tätigkeit gewährt werden, sind steuerfrei, soweit sie die Beträge gemäß § 26 Z 4 nicht übersteigen.

16c. *Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) gewährt werden, in Höhe von bis zu 120 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 720 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden. Der begünstigte Rechtsträger hat für jeden Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer, dem er in einem Kalenderjahr ausschließlich pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt hat, diese mittels amtlichem Formular dem Finanzamt jeweils bis Ende Februar des Folgejahres zu übermitteln.*

16d. *Zuschüsse des Arbeitgebers für nicht beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen von Carsharing bis zu 200 Euro pro Kalenderjahr, nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

a) *Carsharing ist die Nutzung von Kraftfahrzeugen, Fahrrädern oder Krafträdern, die einer unbestimmten Anzahl von Fahrern auf der Grundlage einer Rahmenvereinbarung und einem die Energiekosten miteinschließenden Zeit- oder Kilometertarif oder Mischformen solcher Tarife angeboten und vom Arbeitnehmer selbständig reserviert und genutzt werden können.*

b) *Der Zuschuss darf nur für die Nutzung von Kraftfahrzeugen, Fahrrädern oder Krafträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer gemäß § 6 Abs. 4 Normverbrauchsabgabengesetz verwendet werden.*

c) *Der Zuschuss muss direkt an den Carsharing-Anbieter oder in Form von Gutscheinen geleistet werden.*

17. a) *Freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt.*

b) *Gutscheine:*

– *Bis zu einem Wert von 8 Euro pro Arbeitstag, wenn die Gutscheine nur zur Konsumation von Mahlzeiten eingelöst werden können, die von einer Gaststätte oder einem Lieferservice zubereitet bzw. geliefert werden.*

– *Bis zu einem Wert von 2 Euro pro Arbeitstag zur Bezahlung von Lebensmitteln, die nicht sofort konsumiert werden müssen.*

18. *Getränke, die der Arbeitgeber zum Verbrauch im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt abgibt.*

19. *Freiwillige Zuwendungen des Arbeitgebers für das Begräbnis des Arbeitnehmers, dessen (Ehe)Partners oder dessen Kinder im Sinne des § 106.*

20. *Der geldwerte Vorteil aus unverzinslichen oder zinsverbilligten Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen, soweit der Gehaltsvorschuss oder das Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7 300 Euro insgesamt nicht übersteigen.*

21. *Der geldwerte Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterabbatt), nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

a) *Der Mitarbeiterabbatt wird allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt.*

b) *Die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen dürfen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen.*

c) *Der Mitarbeiterabbatt ist steuerfrei, wenn er im Einzelfall 20% nicht übersteigt.*

d) *Kommt lit. c nicht zur Anwendung, sind Mitarbeiterabbatte insoweit steuerpflichtig, als ihr Gesamtbetrag 1 000 Euro im Kalenderjahr übersteigt.*

22. a) *Bezüge der Soldaten nach dem 2., 3., 5. und 7. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001, BGBl. I Nr. 31, ausgenommen Leistungen eines Härteausgleiches, der sich auf das 6. Hauptstück bezieht.*

b) *Geldleistungen gemäß § 4 Abs. 2 des Auslandseinsatzgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 55.*

23. *Bezüge der Zivildienstler nach dem Zivildienstgesetz 1986, ausgenommen die Entschädigung in der Höhe des Verdienstentganges im Sinne des § 34b des Zivildienstgesetzes 1986.*

24. *Die Auslandszulage im Sinne des § 1 Abs. 1 des Auslandszulagen- und -hilfleistungsgesetzes, BGBl. I Nr. 66/1999.*

25. *Geldleistungen nach dem Bundesgesetz über die Gewährung von Hilfeleistungen an Opfer von Verbrechen, BGBl. Nr. 288/1972.*

26. *Entschädigungen gemäß § 12 Abs. 4 des Bewährungshilfegesetzes, BGBl. Nr. 146/1969.*

27. *Ersatzleistungen nach dem Strafrechtlichen Entschädigungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 125/2004.*
28. *In Geld bestehende Versorgungsleistungen nach dem Impfschadengesetz, BGBl. Nr. 371/1973.*
29. *Der Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.*
30. *Einkünfte von Ortskräften (§ 10 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Aufgaben und Organisation des auswärtigen Dienstes – Statut, BGBl. I Nr. 129/1999) aus ihrer Verwendung an einem bestimmten Dienort im Ausland.*
31. *Arbeitsvergütungen und Geldbelohnungen gemäß §§ 51 bis 55 des Strafvollzugsgesetzes, BGBl. Nr. 144/1969.*
32. *Die einem unbeschränkt steuerpflichtigen österreichischen Abgeordneten zum Europäischen Parlament oder seinem Hinterbliebenen gebührenden Bezüge nach Artikel 9 des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments.*
33. *Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse.*
34. *Die SV-Rückerstattung gemäß § 33 Abs. 8 sowie die Rückerstattung von Beiträgen gemäß § 24d des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes.*
35. *Gewinnbeteiligungen des Arbeitgebers an aktive Arbeitnehmer bis zu 3 000 Euro im Kalenderjahr. Bei mehreren Arbeitgebern steht die Befreiung insgesamt nur bis zu 3 000 Euro pro Arbeitnehmer im Kalenderjahr zu. Für die Steuerfreiheit gilt:*
- a) *Die Gewinnbeteiligung muss allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.*
 - b) *Insoweit die Summe der jährlich gewährten Gewinnbeteiligung das unternehmensrechtliche Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT) der im letzten Kalenderjahr endenden Wirtschaftsjahre übersteigt, besteht keine Steuerfreiheit. Abweichend davon gilt:*
 - *Ermittelt das Unternehmen des Arbeitgebers seinen Gewinn nicht nach § 5, kann bei Vorliegen eines Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 statt auf unternehmensrechtliche Werte auf die entsprechenden steuerlichen Werte abgestellt werden; ansonsten ist der steuerliche Vorjahresgewinn maßgeblich.*
 - *Gehört das Unternehmen des Arbeitgebers zu einem Konzern, kann alternativ bei sämtlichen Unternehmen des Konzerns auf das EBIT des Konzerns abgestellt werden.*

– *Handelt es sich beim Unternehmen des Arbeitgebers um ein Kreditinstitut, kann statt auf das Ergebnis vor Zinsen und Steuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gemäß Anlage 2 zu § 43 BWG abgestellt werden; dies gilt sinngemäß für Fälle des zweiten Teilsstrichs.*

c) *Die Zahlung erfolgt nicht aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6.*

d) *Die Gewinnbeteiligung darf nicht anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung geleistet werden.*

36. *satzungsgemäße Zuwendungen einer nach § 718 Abs. 9 ASVG errichteten Privatstiftung an ihre Begünstigten, soweit sie nicht über jene Leistungen hinausgehen, die die jeweilige Betriebskrankenkasse nach ihrer Satzung am 31.12.2018 vorgesehen hat, entsprechend dem jeweiligen Stand der medizinischen und technischen Wissenschaften, nicht jedoch Rehabilitations- oder Krankengeld, sowie die Zuwendung geldwerter Vorteile gemäß Z 13 lit. a zweiter Teilsstrich.*

37. *Der regionale Klimabonus.*

38. *Zuschüsse oder sonstige Leistungen, auf die kein Rechtsanspruch besteht, der auf Grund des § 2 Abs. 2 Z 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974, kollektivvertraglich begründeten gemeinsamen Einrichtungen der Sozialpartner für das Bewachungsgewerbe sowie für das Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigungsgewerbe, sowie vergleichbarer Einrichtungen, nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

a) *Die Zuschüsse oder sonstigen Leistungen werden aktiven beziehungsweise ehemaligen Arbeitnehmern in folgenden Fällen gewährt:*

– *Bei Arbeitslosigkeit bis zu einem Gesamtbetrag von 1 500 Euro pro Arbeitnehmer und Kalenderjahr;*

– *für nachweislich nach Ende eines Arbeitsverhältnisses absolvierte Weiterbildungen und Umschulungen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 500 Euro pro Arbeitnehmer und Kalenderjahr oder*

– *bei einem mindestens 24 Tage andauernden Krankenstand, der während eines Arbeitsverhältnisses begonnen hat, bis zu einem Gesamtbetrag von 4 000 Euro pro Arbeitnehmer und Kalenderjahr.*

b) *Im Todesfall des Arbeitnehmers in Folge eines Arbeitsunfalles werden die Zuschüsse oder sonstigen Leistungen einem Angehörigen bis zu einem Gesamtbetrag von 5 000 Euro im Kalenderjahr gewährt.*

c) *In sachlich begründeten besonderen berufsspezifischen Härtefällen werden Zuschüsse an Arbeitnehmer oder an deren Angehörige bis zu einem Gesamtbetrag von 5 000 Euro pro Einzelfall gewährt.*

d) *Der kollektivvertragliche Beitrag des Arbeitgebers an die Einrichtung darf höchstens 0,5 vH des gebührenden Entgelts (Geld- und Sachbezüge) und der Sonderzahlungen, jeweils gemäß § 49 ASVG, auch über die ASVG Höchstbeitragsgrundlage hinaus, betragen.*

Die diese Zuschüsse oder sonstigen Leistungen gewährende Einrichtung hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Finanzamt des Empfängers des Zuschusses oder der sonstigen Leistung eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Empfängers des Zuschusses oder der sonstigen Leistung seine Sozialversicherungsnummer und die Höhe der Zuschüsse oder sonstigen Leistungen enthalten muss. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden.

39. *Einkünfte natürlicher Personen aus der Einspeisung von bis zu 12 500 kWh elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen, wenn die Engpassleistung der jeweiligen Anlage die Grenze von 25 kWp nicht überschreitet.*

(2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Finanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muß. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.

(3) Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 11 lit. b und 32 sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

(4) Öffentliche Mittel im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

1. Mittel, die von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder diesen entsprechenden ausländischen Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes stammen.
2. Mittel, die von Einrichtungen der Europäischen Union stammen.
3. Mittel die von gesetzlich eingerichteten in- oder ausländischen juristischen Personen des privaten Rechts stammen, an denen ausschließlich die in Z 1 und 2 genannten Institutionen beteiligt sind, wenn die Finanzierung der Förderungsmittel überwiegend durch die in Z 1 und 2 genannten Institutionen erfolgt. Ist die Vergabe von Förderungsmitteln nicht ausschließlicher Geschäftsgegenstand der Körperschaft, muss die Aufbringung und Vergabe von Förderungsmitteln in einem gesonderten Rechnungskreis geführt werden. Die Körperschaft hat gegenüber dem Empfänger der Fördermittel zu bestätigen, dass öffentliche Mittel zugewendet werden.

§ 4 EStG 1988 lautet:

§ 4. (1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:
 - Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.

– Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.

– Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

(3) Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind bei

– Grundstücken im Sinne des § 30 und bei

– Gold, Silber, Platin und Palladium, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen,

die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen. Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

(3a) Für Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1, die einem Betriebsvermögen zugehören, gilt Folgendes:

1. Die Befreiungsbestimmungen für Abgeltungen von Wertminderungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 33, für einen (drohenden) behördlichen Eingriff sowie für Zusammenlegungen, Flurbereinigungen und Baulandumlegungen gemäß § 30 Abs. 2 Z 3 und 4 sind anzuwenden.

2. Die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten dürfen als Betriebsausgaben abgezogen werden, außer es kommt Z 3 lit. a zur Anwendung. Abziehbar sind auch anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12.

3. Bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens gilt Folgendes:

a) Der Veräußerungsgewinn kann pauschal nach § 30 Abs. 4 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war.

(Anm.: lit. b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 118/2015)

c) Ein Auf- oder Abwertungsbetrag nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, ist gewinnwirksam anzusetzen. Dabei kann § 30 Abs. 4 für Grund und Boden, der ohne Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 zum 31. März 2012 nicht steuerverfangan gewesen wäre, sinngemäß angewendet werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung tritt.

4. Bei der Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Einlagezeitpunkt. Soweit das Grundstück zum 31. März 2012 nicht steuerverfangan war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangan gewesen wäre, kann § 30 Abs. 4 angewendet werden.

5. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

(Anm.: Z 6 und 7 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 112/2012)

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

1. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie

b) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, sowie Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

c) An eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) geleistete Pflichtbeiträge im Sinne der §§ 6 und 7 BMSVG für freie Dienstnehmer, des § 52 Abs. 1 und des § 64 Abs. 1 BMSVG im Ausmaß von höchstens 1,53% der Beitragsgrundlagen gemäß § 6 Abs. 5, § 52 Abs. 3 und § 64 Abs. 3 BMSVG.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz im Wege einer Verordnung vorzusehen, dass Beiträge für Zwecke der Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung elektronisch übermittelt werden. In der Verordnung sind die zur Übermittlung verpflichteten

Einrichtungen und die von der Übermittlung betroffenen Beiträge zu bezeichnen. In der Verordnung ist auch das Verfahren der elektronischen Übermittlung festzulegen; es kann vorgesehen werden, dass sich die zur Übermittlung verpflichteten Einrichtungen einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen haben.

2. a) Vertraglich festgelegte Pensionskassenbeiträge im Sinne des Pensionskassengesetzes, Prämien zu betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016 (VAG 2016), BGBl. I Nr. 34/2015, sowie Beiträge zu ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes unter folgenden Voraussetzungen:

aa) Der Pensionskassenvertrag und der betriebliche Kollektivversicherungsvertrag müssen dem Betriebspensionsgesetz entsprechen.

bb) Die Zusagen dürfen 80% des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen. Das Überschreiten der Grenze ist unbeachtlich, wenn es auf eine Verminderung des Arbeitslohnes aus wirtschaftlich beachtlichen Gründen in den letzten Aktivitätsjahren zurückzuführen ist.

cc) Bei beitragsorientierten Zusagen dürfen die Beiträge 10% der Lohn- und Gehaltssumme der Anwartschaftsberechtigten nicht übersteigen.

dd) Lit. cc gilt auch für leistungsorientierte Zusagen, wenn sie nicht in einem ausschließlich betraglich oder im Verhältnis zu sonstigen Bestimmungsgrößen zugesagten Ausmaß zum Erbringen von Pensionsleistungen dienen. Bei Zusagen mit im Pensionskassenvertrag oder betrieblichen Kollektivversicherungsvertrag vereinbarter Beitragsanpassung darf der in sublit. cc genannte Grenzwert überschritten werden, solange der Arbeitgeber vorübergehend höhere Beiträge zum Schließen einer unvorhergesehenen Deckungslücke leisten muß.

ee) Beiträge des Arbeitgebers für sich sind nicht abzugsfähig. Als Arbeitgeber gelten in diesem Zusammenhang Unternehmer und Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

b) Zuwendungen an betriebliche Unterstützungskassen und sonstige Hilfskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren, soweit sie zusammen mit unmittelbaren Zuwendungen an die Leistungsberechtigten der Kasse 10% der Lohn- und Gehaltssumme der Leistungsberechtigten der Kasse nicht übersteigen. Die 10%-Grenze darf nicht ausgenützt werden, falls die Leistungen zu einem unangemessen hohen Kassenvermögen führen. Als angemessenes Kassenvermögen gilt:

– Bei Kassen, die im Falle des Alters oder der Invalidität laufende Unterstützungen gewähren, das Deckungskapital für die bereits laufenden Unterstützungen und für die Anwartschaften auf Witwen- und Waisenunterstützungen. Das Deckungskapital ist nach der Anlage zu diesem Bundesgesetz zu berechnen.

– Bei Kassen, die keine laufenden Unterstützungen gewähren, der durchschnittliche Jahresbedarf der Kasse. Dieser ist nach dem Durchschnitt der Leistungen zu bemessen, die die Kasse in den letzten drei Jahren vor dem Zeitpunkt der Zuwendung an die Leistungsempfänger gewährt hat.

3. Zuwendungen an den Betriebsratsfonds bis zu 3% der Lohn- und Gehaltssumme.

4. Der Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 und § 118a der Bundesabgabenordnung und die für die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers gemäß § 108c Abs. 8 geleisteten Aufwendungen.

(Anm.: Z 4a und 4b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

5. Die Ausgaben für eine Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massenbeförderungsmittel, soweit die Fahrten durch den Betrieb veranlasst sind. Ohne weiteren Nachweis können 50 % der aufgewendeten Kosten für eine nicht übertragbare Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Einzelpersonen geltend gemacht werden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass diese Karte auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird.

(Anm.: Z 6 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 26/2009)

7. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

8. Das Arbeitsplatzpauschale für Aufwendungen aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

a) Das Arbeitsplatzpauschale steht zu, wenn dem Steuerpflichtigen zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit kein anderer Raum zur Verfügung steht. Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d schließt das Arbeitsplatzpauschale aus.

b) Das Arbeitsplatzpauschale beträgt für ein Wirtschaftsjahr:

– 1 200 Euro, wenn der Steuerpflichtige im Kalenderjahr keine anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 11 693 Euro erzielt, für die ihm außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht. Mit diesem Arbeitsplatzpauschale werden sämtliche Aufwendungen, die aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung entstehen, berücksichtigt.

– 300 Euro, wenn der Steuerpflichtige im Kalenderjahr andere Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 11 693 Euro erzielt, für die ihm außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht. Neben diesem Arbeitsplatzpauschale sind nur Aufwendungen und Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis zu insgesamt 300 Euro (Höchstbetrag pro Kalenderjahr) nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a zweiter und dritter Satz abzugsfähig. Stehen derartige Ausgaben auch mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Zusammenhang, sind sie zur Gänze entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben zu berücksichtigen; eine Aufteilung hat zu unterbleiben.

Bei einem Rumpfwirtschaftsjahr oder bei Wegfall einer Voraussetzung der lit. a ist für jeden Monat ein Zwölftel des maßgebenden Pauschalbetrages anzusetzen.

c) Bei mehreren Betrieben steht das Arbeitsplatzpauschale nur einmal zu und ist nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen aufzuteilen.

9. Geld- oder Sachaufwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen.

(Anm.: Z 10 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 118/2015)

(5) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

(6) Nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

(7) Bei Gebäuden, die zum Anlagevermögen gehören und Personen, die nicht betriebszugehörige Arbeitnehmer sind, für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

– *Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) aufgewendet werden, scheiden insoweit aus der Gewinnermittlung aus.*

– *Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.*

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

(8) Wird bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das stehende Holz der höhere Teilwert (§ 6 Z 2 lit. b) nicht angesetzt, dann sind Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen.

(9) Die Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufs- und Wirtschaftsverbänden sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

– *Die Berufs- und Wirtschaftsverbände müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der betrieblichen und beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.*

– *Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgesetzt werden.*

(10) Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt folgendes:

1. *Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.*

2. *Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, daß sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim*

Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.

(Anm.: Z 3 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 22/2012)

(11) Für Zuwendungen an und von Privatstiftungen gilt folgendes:

1. Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen (Unternehmenszweckförderungstiftung, Arbeitnehmerförderungstiftung, Belegschaftsbeteiligungstiftung, Mitarbeiterbeteiligungstiftung) sind nach Maßgabe des § 4d Betriebsausgaben.

2. a) Zuwendungen von Privatstiftungen sind mit dem Betrag anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten). Die fiktiven Anschaffungskosten sind um negative Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsgutes bzw. negative Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens zu vermindern. Die sich ergebenden Anschaffungskosten sind evident zu halten.

b) Die Zuwendung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist hinsichtlich der steuerfreien Rücklagen und steuerfreien Beträge gemäß §§ 10, 12 und 116 Abs. 2 so zu behandeln, als ob eine Gesamtrechtsnachfolge vorläge.

(12) Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) zu einer Minderung des Buchwertes der Beteiligung. Dabei gilt für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen Folgendes:

1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations-, Genussrechtskapitals und eines Kapitals aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Abs. 1 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.

3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen

laufend fortzuschreiben. Bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen sind im Zeitraum zwischen dem Umgründungstichtag und dem Tag des Umgründungsbeschlusses bzw. -vertrages getätigte

- Einlagen in die übertragende Körperschaft und*
- Einlagenrückzahlungen durch die übertragende Körperschaft*

zum Umgründungstichtag im Evidenzkonto der übertragenden Körperschaft zu erfassen. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.

4. Eine offene Ausschüttung setzt eine positive Innenfinanzierung voraus. Die Innenfinanzierung erhöht sich um Jahresüberschüsse im Sinne des Unternehmensgesetzbuches und vermindert sich um Jahresfehlbeträge im Sinne des Unternehmensgesetzbuches sowie um offene Ausschüttungen; dabei haben verdeckte Einlagen sowie erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz zu bleiben. Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, erhöhen die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, in einer Verordnung die weiteren Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung näher festzulegen. Die Körperschaft hat den Stand der Innenfinanzierung sinngemäß nach Maßgabe der Z 3 zu erfassen.

§ 16 EStG 1988 lautet:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

- 1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt.*
- 2. Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen.*

3. a) *Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.*

b) *Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:*

– *Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.*

– *Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.*

4. a) *Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.*

b) *Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linz AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.*

c) *Pensions(Provisions)pflichtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.*

d) *Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.*

e) *Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.*

f) *Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.*

g) *Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im*

Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

5. Von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge im Sinne des Bundesgesetzes über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl. Nr. 13/1952.

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu; dies gilt nicht wenn ein arbeitgebereigenes Fahrrad oder Elektrofahrrad zur Verfügung gestellt wird.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Formular eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben oder elektronisch zu übermitteln. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

i) Liegen bei einem Arbeitnehmer die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vor, gilt bezüglich § 26 Z 5 Folgendes:

aa) Nutzt der Arbeitnehmer an der Mehrzahl der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum einen Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 lit. a, steht ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht von § 26 Z 5 lit. a umfasst ist. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers für die Beförderung im Werkverkehr stellen Werbungskosten dar. Das zustehende Pendlerpauschale und ein zu leistender Kostenbeitrag sind dabei insgesamt mit der Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages für die Gesamtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begrenzt.

bb) Bei Zuwendungen gemäß § 26 Z 5 lit. b vermindert sich das Pendlerpauschale gemäß lit. c, d oder e um die vom Arbeitgeber getragenen Kosten. Die Zuwendungen sind verhältnismäßig auf den gesamten Zeitraum der Gültigkeit der Wochen-, Monats- oder Jahreskarte zu verteilen.

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes sind um ein Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 und Werbungskosten gemäß Z 7a lit. b zu kürzen. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

7a. Ausgaben und Beträge eines Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit in der Wohnung (im Homeoffice) erbringt und bei dem keine Ausgaben für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d berücksichtigt werden:

a) Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis zu insgesamt 300 Euro (Höchstbetrag pro Kalenderjahr), wenn der Arbeitnehmer zumindest 26 Homeoffice-Tage gemäß § 26 Z 9 lit. a im Kalenderjahr geleistet hat. Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt den Höchstbetrag, kann der Überschreibungsbetrag innerhalb des Höchstbetrages jeweils ab dem Folgejahr bis zum Kalenderjahr 2023 geltend gemacht werden. Z 8 ist nicht anzuwenden.

b) Soweit das Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 lit. a den Höchstbetrag von drei Euro pro Homeoffice-Tag nicht erreicht, die Differenz auf drei Euro.

8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfängenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung

für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

e) Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese abweichend von lit. d höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des Prozentsatzes gemäß lit. d. § 7 Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

(2) Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten (rückzuzahlen) hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

(3) Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- *Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen*
- *Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4, 5 und 7a*
- *der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6*
- *dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 lit. i letzter Satz) und*
- *Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.*

§ 21 EStG 1988 lautet:

§ 21. (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

- 1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*
- 4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.*
- 5. Einkünfte aus übrigem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 50 des Bewertungsgesetzes 1955.*

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

- 1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.*
- 2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.*

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 28 EStG 1988 lautet:

§ 28. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. *Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.*

2. *Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.*

3. *Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus*

– *der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes*

– *der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.*

4. *Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.*

(2) Aufwendungen für

– *nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,*

– *Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie*

– *außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,*

sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

– *Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.*

– *Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.*

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.*
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.*

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

- 1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.*
- 2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.*
- 3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 dritter und vierter Satz gilt entsprechend.*

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

(4) Der Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 des Mietrechtsgesetzes kann über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Die beiden letzten Sätze des Abs. 2 gelten auch für diese Zehntelabsetzungen.

(Anm.: Abs. 5 aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

(6) Nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

(7) § 4 Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

§ 107 EStG 1988 lautet:

§ 107. (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, das sind Unternehmen, die zum Zwecke der entgeltlichen Versorgung Dritter Anlagen zur Erzeugung, Leitung und Verteilung von Fernwärme (Fernwärmeanlagen) betreiben.*

(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 oder des Mineralrohstoffgesetzes 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, Wirtschafterschwernisse, 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 Finanzamt 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: Steuernummer*
- 4. Bei natürlichen Personen: Die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), wenn keine Steuernummer angegeben wird. Besteht keine Versicherungsnummer, ist das Geburtsdatum anzugeben.*

(9) Mit der Entrichtung der Abzugsteuer durch den Abzugsverpflichteten oder Steuerschuldner 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.

§ 124b Z 334 EStG 1988 lautet:

334. § 107 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 tritt mit 1. Jänner 2019 in Kraft und ist anzuwenden auf Zahlungen, die ab dem 1. Jänner 2019 erfolgen sowie hinsichtlich des Abs. 11 zweiter Satz auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten.

Die Gesetzesmaterialien zu § 107 EStG 1988 (RV 190 BlgNR XXVI.GP) führen unter anderem aus:

Die steuerliche Behandlung von Entgelten im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten ist schwierig, weil im Entgelt mehrere Komponenten enthalten sind, die steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind, insbesondere:

- a) Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens*
- b) Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz*
- c) Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich*

Das Benützungsentgelt (Punkt a) zählt zu den betrieblichen Einkünften, wenn die Leitung auf oder im zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden verlegt wird bzw. zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Leitung auf oder in Privatliegenschaften verlegt wird.

Eine Entschädigung für Bodenwertminderung (Punkt b) ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 steuerfrei, wenn der Bodenwertminderung eine Maßnahme im öffentlichen Interesse zugrunde liegt.

Das Entgelt für Gewinnminderung (Ertragsausfall oder Wirtschafterschwernis, Punkt c) ist grundsätzlich steuerpflichtig. Bei vollpauschalierten Land- und Forstwirten erhöht das Entgelt nur dann den pauschalierten Gewinn, wenn es aufgrund der Leitungsverlegung zu einer Verminderung des Einheitswertes gekommen ist. Bei Teilpauschalierung sind 70% der Betriebseinnahmen vom Betriebsausgabenpauschale erfasst, sodass 30% als steuerpflichtiger Anteil verbleiben. Bei Buchführung oder regulärer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist das Entgelt voll steuerpflichtig.

Die Notwendigkeit der differenzierenden Behandlung führt in der Praxis zu erheblichen Problemen, da die Höhe der steuerfreien Komponente (Bodenwertminderung) von der Art der Bewirtschaftung und der individuellen Lage des betroffenen Grundstücks abhängt. Da der Aufwand für eine einzelfallbezogene Beurteilung im Wege eines Sachverständigengutachten vielfach außer Verhältnis zur Höhe der Einkünfte steht, sahen die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 5174) schon bisher aus Gründen der Verwaltungsökonomie eine pauschale Regelung für die Ermittlung des steuerfreien Anteils der Entschädigungssumme vor. Da diese Regelung

allerdings nur innerhalb bestimmter Betragsgrenzen anwendbar ist, ist bei höheren Beträgen stets eine Feststellung im Einzelfall erforderlich.

Für Leitungsbetreiber und Empfänger von Leitungsentschädigungen ist Rechtssicherheit über die Steuerbelastung von entscheidender Bedeutung. Für den Leitungsbetreiber ist es wichtig, vorweg die Höhe der Steuerbelastung des Entschädigten zu kennen, da sie für ihn eine Kalkulationsgröße darstellt. Der entschädigte Grundeigentümer wiederum hat das legitime Interesse, zu wissen, was ihm nach Abzug der Steuer von seiner Entschädigung verbleibt. Die bisherige Rechtslage wird dem nicht gerecht, weil sich die konkrete Steuerbelastung erst nach Durchführung der Einkommensteuerveranlagung ergibt, die zudem in der Praxis vielfach konfliktträchtig verläuft und zu Rechtsmitteln führt.

Die Zurverfügungstellung von Grund und Boden für Infrastrukturprojekte ist essentiell für deren Umsetzung und daher volkswirtschaftlich von besonderem Interesse. Im Hinblick darauf soll eine Regelung geschaffen werden, die schon bei Ausmessung der Entschädigungssumme die Steuerbelastung festlegt, damit für die Beteiligten Rechts- und Planungssicherheit schafft und zudem möglichst einfach zu administrieren ist. Diesen Anforderungen wird eine Abzugsteuer mit Abgeltungswirkung gerecht. § 107 Abs. 1 bis 11 regelt diese folgendermaßen:

1. Bei jeder Auszahlung wird eine Abzugsteuer iHv 10% einbehalten; bei Einmalzahlung daher einmal, bei Teilzahlungen pro Teilzahlung (Abs. 7). Dabei ist unerheblich, ob der Zahlung ein Vertrag oder eine zwangsweise Rechtseinräumung zu Grunde liegt.

2. Als Zahler betroffen sind „Infrastrukturbetreiber“, die in Abs. 2 taxativ aufgezählt werden. Es handelt sich dabei um Unternehmen im Bereich der Versorgung mit Elektrizität, Gas, Erdöl und Fernwärme. Gebietskörperschaften (zB Gemeinden) sind keine Infrastrukturbetreiber, sodass für sie keine Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr einer Abzugsteuer besteht. Klargestellt wird, dass die Errichtung und der Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen, die auf Grundlage der für den betroffenen Infrastrukturbetreiber jeweils maßgeblichen Rechtsgrundlagen durchgeführt werden, den Tatbestand des „öffentlichen Interesses“ im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 33 jedenfalls erfüllen (Abs. 3).

3. Als Empfänger sind die von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter (Abs. 1) betroffen. Nicht erfasst sind Dritte, die Zahlungen erhalten, für die die Leitungserrichtung zwar ursächlich ist, die aber von der Rechtseinräumung selbst nicht unmittelbar betroffen sind (z. B. von der Leitung nicht betroffene Grundstückseigentümer, die einen Lagerplatz im Zusammenhang mit der Errichtung einer Leitung zur Verfügung stellen oder die Zahlungen aus einem Ersatzaufforstungsübereinkommen erhalten).

4. Zu den Einkünften für das Leitungsrecht zählen das Entgelt für die Rechtseinräumung, die steuerfreie Wertminderung und sonstige Zahlungen aus Anlass der Einräumung des

Leitungsrechtes, wie Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschaftserschwernisse (zB Flur- und Folgeschäden) oder ein Optionsentgelt aus der Einräumung einer Option auf Abschluss eines Leitungsvertrages, das außerhalb eines Betriebes zu Einkünften gemäß § 29 Z 3 führt; ebenso Zahlungen für Wegebenützung oder für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz, soweit sie dem von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter zufließt (Abs. 4).

5. Abgesehen von den unter Punkt 3 genannten Zahlungen an Dritte sind damit alle regelmäßig aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechtes anfallenden Zahlungen umfasst, sodass – im Interesse der Rechtssicherheit und einfachen Abwicklung – keine weiteren Differenzierungen vorzunehmen sind. Erfasst sind insbesondere Zahlungen für

- Randschäden*
- Hiebsunreife, Bestandsentschädigung*
- Schlägerung zur Unzeit/Nutzung zur Unzeit*
- Jagdbeeinträchtigung/Jagdentschädigung*
- Bewirtschaftungserschwernisse, Mehraufwand*
- Schlägerungs- und Räumungskosten, Bringungs- oder Rückungskosten*
- einen Notzaun*
- land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsentgang bzw. dauernden Nutzungsentgang*
- Verlust von Arbeitseinkommen*
- Abgeltung eines Überhanges von Gebäuden und Maschinen*
- Ersatz von Aufforstungskosten*
- Abgeltung von (Bau-)Schäden*
- Aufwandsersatz, Mühewaltung*
- Lichtwellenleiter, Datenkabel*
- Leitungsmaste, Marker, Messsäule*
- besondere Belastungen (Masthäufung, Hanglage, Grenznähe, etc.)*
- Wegebenützungsübereinkommen, Verträge für den Wegebau*

- *Zahlungen für Baulagerplätze an den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter*
- *Ersatzaufforstung durch den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter auf Grund eines entsprechenden Übereinkommens*

Bei Windkraftanlagen sind Entgelte, die Leitungen betreffen erfasst; Entgelte, die die Anlage selbst (das Windrad) betreffen, sind nicht erfasst.

6. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage (Abs. 4).

7. Mit der Abzugsteuer ist die Einkommensteuer grundsätzlich abgegolten (Abs. 1). Dies gilt bei Teilzahlungen auch in Bezug auf die in Raten enthaltenen Zinsen, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 zählen. Die Abzugsteuer hat keine progressionserhöhende Auswirkung auf das übrige Einkommen, eine Regelbesteuerung kann aber jederzeit beantragt werden. Die Abgeltungswirkung entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die sich aus dem Erkenntnis des VfGH vom 30.11.2017, G 183/2017, ableiten lassen, da die erfassten Einkünften regelmäßig einmalig anfallen und kein laufendes Erwerbseinkommen darstellen.

8. Der Zahler behält die Abzugsteuer bei der/jeder Zahlung ein und führt alle einbehaltenen Steuerbeträge in einer Gesamtsumme bis 15.2. des Folgejahres an sein Betriebsfinanzamt ab (Abs. 7).

9. Der Zahler haftet (nur) für die Entrichtung (Abs. 7).

10. Der Zahler hat bis 15.2. des Folgejahres für alle Auszahlungen des Vorjahres eine elektronische Anmeldung über FinanzOnline vorzunehmen und dabei die Empfänger zu bezeichnen (Abs. 8). Anzugeben sind die Empfänger mit den vorgegebenen Daten und der Steuerbetrag; aus letzterem lässt sich auf den Auszahlungsbetrag hochrechnen, der dann für eine allfällige Regelbesteuerung (Abs. 11) maßgeblich ist. Der Einkünfteempfänger hat dem Abzugsverpflichteten für Zwecke der Anmeldung seine Daten bekannt zu geben. Das Verfahren und der Inhalt werden in einer Verordnung näher geregelt. Dort soll zur einfacheren Abwicklung insbesondere auch geregelt werden, dass es bei einer Mehrheit von Einkünfteempfängern, die nicht einzeln als Vertragspartner auftreten (zB Miteigentumsgemeinschaften) ausreicht, wenn nur derjenige bezeichnet wird, gegenüber dem der Abzugsverpflichtete aus dem Vertrag zahlungsverpflichtet ist.

11. Die Abzugsteuer ist – analog zu § 95 Abs. 4 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer - ausnahmsweise dem Einkünfteempfänger vorzuschreiben (Abs. 10), wenn

- *der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder wenn*

– der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

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. Die Bemessungsgrundlage ist dabei:

– 33% der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer als pauschale Bemessungsgrundlage. Da sich der Abzugsteuersatz 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.

– Die tatsächlich vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage.

Auf diese Weise kann in der Veranlagung ein geringerer steuerpflichtiger Betrag nachgewiesen und auch ein unter 33% liegender Anteil der tarifmäßigen Einkommensteuer unterworfen werden.

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.

Sachverhalt

Die Bf war Miteigentümerin und ist Alleineigentümerin eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks im Ausmaß von 44.925 qm.

Auf dem Grundstück wurde auf Grund eines im Jahr 2001 abgeschlossenen Vertrags eine Windkraftanlage samt Transformatorenstation errichtet, Starkstrom- und Steuerkabel wurden verlegt. Der Grundverbrauch überstieg 700 qm nicht. Hierfür wurde – wertgesichert – ein pauschales Nutzungsentgelt von monatlich 3.000 öS vereinbart.

Die Windkraftanlage wurde im Jahr 2021 wieder abgebaut und das Grundstück vom Anlagenbetreiber wieder in den ursprünglichen Zustand versetzt.

Im Jahr 2013 erhielt die Bf vom Anlagenbetreiber Zahlungen von 3.059,94 €, wovon sie einen Betrag von 2.141,96 (70% der Einnahmen) als vereinbarte Pachtzinse bei der land- und forstwirtschaftlichen pauschalen Gewinnermittlung (Vollpauschalierung) erklärte.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage. Sie sind nicht strittig.

Streitpunkt

Strittig ist zunächst, ob die Einkünfte aus der Zurverfügungstellung von Grund zum Betrieb einer Windkraftanlage auf einem ansonsten landwirtschaftlich genutzten Grundstück zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (so die Bf) oder zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (so das Finanzamt) gehören.

Ferner ist strittig, ob die Einkünfte mit 70% der Einnahmen (so die Bf in ihren Erklärungen) oder mit 100% der Einnahmen (so das Finanzamt) anzusetzen sind, darüber hinaus, ob die Regelung des § 107 EStG 1988 anwendbar ist.

Schließlich ist strittig, ob die Einkünfte doppelt (so die Bf) oder nur einmal (so das Finanzamt) angesetzt wurden.

Einkunftsart

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs erfolgt die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstückes im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet (vgl. VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0009).

Ist die landwirtschaftliche Nutzung einer überlassenen Grundstücksfläche - etwa als Weide - auf Dauer unmöglich, da diese nunmehr eine Betonfläche ist, steht die anderweitige - auf Dauer angelegte - Nutzung dieser Teilfläche durch Dritte mit der Landwirtschaft in keinem Zusammenhang. Diese Teilfläche kann daher dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr zugerechnet werden. Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung dieser Teilfläche führen daher nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern zu solchen aus Vermietung und Verpachtung (vgl. VwGH 30. 3. 2006, 2003/15/0062). Der Entscheidung VwGH 30. 3. 2006, 2003/15/0062 lag der Sachverhalt zugrunde, dass auf einem 950 qm großen landwirtschaftlich genutzten Grundstück auf einer 17,60 qm großen Betonfläche ein Handymast errichtet und zusätzlich auf einer Grundfläche von 7,30 qm ein Container aufgestellt wurde.

Hieraus folgt, dass auch wenn die Nutzung des gesamten land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks durch die Aufstellung eines Mobilfunksendemasts nur unwesentlich

beeinträchtigt wird, doch der für den Mast und die Anlage vermietete Teil des Grundstückes der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung dauerhaft entzogen ist und dieser Teil nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört. Der entsprechende Grundstücksteil ist konsequenterweise als durch die Dauervermietung entnommen anzusehen, hinsichtlich der Mieteinnahmen liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor (so die Verwaltungspraxis, EStR 2000 Rz 4245a, sowie etwa Böck in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 21 Anm 34).

In der Literatur wird zwar auch die Auffassung vertreten, dass die – gesamte – Grundfläche weiterhin land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen bleibt, wenn die landwirtschaftliche Nutzung der einzelnen Liegenschaft weiterhin aufrecht und die dauerhaft anderweitig verwendete Grundfläche nur von untergeordneter Bedeutung bleibt, wie das bei Handy-, Sende-, Strom- und Telefonmasten oder Windrädern der Fall ist (vgl. *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 21 Tz 2/1). Diese auch vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS 6. 6. 2003, RV/3347-W/02) vertretene Ansicht hat der Verwaltungsgerichtshof aber im Erkenntnis VwGH 30. 3. 2006, 2003/15/0062 nicht geteilt.

Die zu einem Mobilfunksendemast („Handymast“) vertretene Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofs ist auch auf eine hier verfahrensgegenständliche Windkraftanlage („Windrad“) samt Transformatorstation anzuwenden, zumal der Grundverbrauch für eine derartige Anlage (hier: bis zu 700 qm) noch größer als für einen Mobilfunksendemast (in den im vom VwGH entschiedenen Fall rund 25 qm) ist.

Die Überlassung von Grundstücksflächen für die Aufstellung von Handymasten, Windrädern oder Photovoltaikanlagen führt grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 6. A. Stand 1. 1. 2022, 345).

„Auf Dauer“ i. S. d. Erkenntnis VwGH 30. 3. 2006, 2003/15/0062 bedeutet nicht „auf Ewigkeit“. In Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung wird bei einer Mietdauer, die länger als fünf Jahre dauert, von einer Entnahme des Grundstückes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen und führt die Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. Böck in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 21 Anm 34 m. w. N.).

Im hier gegenständlichen Fall betrug die Nutzung für die Windkraftanlage wesentlich mehr als fünf Jahre, nämlich rund 20 Jahre. Es liegt daher eine „dauernde“ Nutzung im Sinne der dargestellten Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung vor.

Einnahmen aus der (teilweisen) Überlassung eines landwirtschaftlichen Grundstückes für die Aufstellung eines Windrads auf einer Betonfläche zu einer nichtlandwirtschaftlichen Nutzung stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (und nicht aus Land- und Forstwirtschaft) dar (vgl. *Lenneis* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 28 Anm 2 m. w. N.).

Keine land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung

Da die Einkünfte aus der Vermietung eines Grundstücksteils zum Betrieb einer Windkraftanlage nach dem Vorgesagten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind, kommt die Anwendung von für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft geltenden Pauschalierungsregelungen von vornherein nicht in Betracht.

Die Beschwerde stützt sich im Wesentlichen auf die direkte oder sinngemäße Anwendung von land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungen oder Schätzungen nach der Verwaltungspraxis.

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass nach § 1 Abs. 4 Satz 2 LuF-PauschVO 2015 nicht regelmäßig in den Betrieben anfallende Vorgänge gesondert zu erfassen und nicht mit den Durchschnittssätzen abgegolten sind.

So sind Entschädigungen für die Einräumung von Dienstbarkeiten ebenso wie Entschädigungen für Bodenwertminderung von der Pauschalierung nicht umfasst (vgl. *Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 17 Anm 96).

Da keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, kann der Argumentation der Beschwerde nicht gefolgt werden.

Soweit sich die Beschwerde auf eine Verwaltungspraxis stützen, ist zu sagen, dass aus Richtlinien der Bundesfinanzverwaltung über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können (siehe etwa die Einleitung zu den EStR 2000). Darüber hinaus stehen aber die angefochtenen Bescheide mit der Verwaltungspraxis, siehe im Folgenden, im Einklang.

Bodenwertminderung

Im Entgelt für die Einräumung eines Servituts können mehrere Komponenten enthalten sein, und zwar neben dem Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens allenfalls auch eine Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz oder ein Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich.

Bis zum 1. StabG 2012 waren Entschädigungen für Bodenwertminderungen (vgl. VwGH 1. 6. 2006, 2003/15/0093) als Entgelt für den „nackten“ Grund und Boden gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 i. d. F. vor dem 1. StabG 2012 steuerfrei. Soweit Entschädigungen anlässlich von Servitutsbegründungen als Ersatz für Bodenwertminderung gewährt wurden, unterlagen sie – außerhalb der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 – nicht der Einkommensteuer (vgl. VwGH 28. 9. 1962, 0588/63; VwGH 31. 1. 2018, Ra 2017/15/0038).

Seit dem 1. StabG 2012 sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse steuerfrei.

Die Steuerbefreiung für Wertminderungen gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Abgeltung zuzurechnen wäre (vgl. Kuprian in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 3 Anm 160b).

Eine Entschädigung für eine Bodenwertminderung betrifft grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswertes der Liegenschaft (vgl. VwGH 1. 6. 2006, 2003/15/0093). Es handelt sich um eine Wertminderung der Liegenschaft durch die Einräumung einer Dienstbarkeit (vgl. VwGH 7. 7. 2011, 2008/15/0142).

Die Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 6409) führt zur Bodenwertminderung aus:

Auch das Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit fällt unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VfGH 08.10.1968, B 26/68; VwGH 29.07.2010, 2006/15/0317). Ist im Entgelt eine Abgeltung der durch eine Dienstbarkeitseinräumung eintretenden Wertminderung des Grundstückes enthalten, unterliegt dieser Teil nicht der Einkommensteuer, wenn die Ausgestaltung der Dienstbarkeit in ihrer Gesamtheit eine über die Wirkung eines gewöhnlichen Bestandvertrages hinausgehende Beeinträchtigung der Verfügungsmacht über das Grundstück bewirkt (VwGH 31.01.2018, Ro 2016/15/0034; VwGH 26.02.1969, 0115/68). Dies erfordert eine zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumte Nutzung eines Grundstückes (VwGH 26.02.1969, 0115/68; VwGH 30.05.1972, 2245/71); eine Wertminderung ist jedoch auch dann gegeben, wenn die durch die Dienstbarkeit verursachte Beeinträchtigung der Verfügungsmacht auch nach Beendigung des Dienstbarkeitsvertrages bestehen bleibt (vgl. VwGH 31.01.2018, Ro 2016/15/0034).

Die Verwaltungspraxis sieht in EStR 2000 Rz 5172 ff Schätzungen in Bezug auf Leitungsrechte vor. Diese Schätzungen können nach der Verwaltungspraxis auch bei einem Grundstück angewendet werden, das keinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen ist, sofern es für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird (vgl. EStR 2000 Rz 5175a).

EStR 2000 Rz 5175a lautet:

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (insbesondere Strom- und Gasleitungen) bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 30.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 50.000 Euro wie folgt vorgegangen werden:

1. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur landwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10% nicht übersteigt, gilt:

a. Befindet sich auf der Fläche kein Maststandort (zB Gasleitung, Stromleitung mit reiner Überspannung), kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (30% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).

b. Befindet sich auf der Fläche ein Maststandort, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).

2. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10%, nicht aber 70% übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).

3. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur forstwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 70% übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 40% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (60% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).

Die in Punkt 1 bis 3 angesprochenen Flächenverhältnisse betreffen sämtliche durch den Servitutsvertrag erfassten Grundstücke (im Sinne eines Teiles einer Einlagezahl) eines Steuerpflichtigen.

Beispiel:

Erfasst der Vertrag zwei Grundstücke und befindet sich nur auf einem ein Mast, muss die Entschädigung nicht auf die Grundstücke aufgeteilt und unterschiedlich in Bodenwertminderung und Nutzungsentgelt aufgeteilt werden. Vielmehr ist das Entgelt einheitlich zu 45% steuerfrei (siehe oben Punkt 1b).

Die vom Servitutsvertrag nicht erfassten Grundstücke einer Einlagezahl sind nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:

Eine EZ umfasst drei Grundstücke; vom Servitutsvertrag erfasst sind die Nr. 1 und 2, nicht jedoch die Nr. 3. Das Ausmaß des Waldes auf den Grundstücken 1 und 2 liegt unter 10% und es befindet sich kein Mast darauf. Der Anteil des Waldes an der gesamten Einlagezahl beträgt 15%. Die Entschädigung ist gemäß Punkt 1a zu 30% steuerfrei.

Selbiges gilt auch, wenn der Vertrag mehrere Einlagezahlen betrifft.

Bei laufend ausbezahlten Entgelten ist die Aufteilung in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil für das jährlich zufließende Entgelt vorzunehmen.

Bei umsatzsteuerlich pauschalisierten Landwirten (§ 22 UStG 1994) sind die pauschalen Prozentsätze von den Bruttoeinnahmen (einschl. USt) in Abzug zu bringen.

Die dargestellte Vorgangsweise kann auch bei einem Grundstück angewendet werden, das keinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Voraussetzung ist aber, dass das Grundstück für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird (zB durch Verpachtung an einen Land- und Forstwirt).

Bei höheren Beträgen ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils grundsätzlich eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Es bestehen keine Bedenken, auch bei höheren Beträgen von einer Feststellung im Einzelfall abzusehen und jedenfalls einen Betrag steuerfrei zu belassen, der den oben angeführten steuerfreien Anteilen bezogen auf 30.000 Euro bzw. 50.000 Euro entspricht.

Woraus die Verwaltungspraxis einen steuerfreien Anteil von 30% oder 45% des Gesamtentgelts im Allgemeinen ableitet, ist nicht ersichtlich.

Ein Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens ist ebenso wie ein allfälliges Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich steuerpflichtig (vgl. EStR 2000 Rz 5174).

Gegenstand des hier zu beurteilenden Nutzungsvertrags sind jedoch nicht Leitungsrechte für eine über eine Vielzahl von Grundstücken durchgehende Leitung, sondern die Errichtung und der Betrieb einer Windkraftanlage. Mit dieser Anlage sind zwar auch Leitungsrechte für die entsprechenden Anschlüsse der Anlage verbunden, aber primärer Vertragsgegenstand ist die Nutzung durch die Errichtung und den Betrieb einer Windkraftanlage.

Die Verwaltungspraxis geht bei der Einräumung des Bestandrechts für einen Handymast oder ein Windrad auf einer land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche (ausgenommen auf landwirtschaftlichen Gebäuden und Betriebsanlagen, zB Stallgebäude, Maschinenhallen, Silos) davon aus, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wobei allfällige „damit zusammenhängende Werbungskosten“ „nur bei entsprechendem Nachweis in Abzug gebracht werden“ können. Das pauschale Ausscheiden einer Bodenwertminderung von 70% des Nutzungsentgelts nach EStR 2000 Rz 4245 komme bei Handymasten und Windrädern nicht in Betracht (EStR 2000 Rz 4245a).

Abgesehen davon, dass die EStR 2000 keine für die Gerichtsbarkeit beachtliche Rechtsquelle darstellen, kann sich die Bf für ihre Ansicht nicht auf die Verwaltungspraxis berufen, da EStR 2000 Rz 4245a ausdrücklich keine pauschalen steuerfreien Beträge oder Werbungskosten kennt, sondern den entsprechenden Nachweis von allfälligen Werbungskosten verlangt.

Besteht eine Verpflichtung zur Rekultivierung in Anspruch genommener Flächen nach Beendigung des Dienstbarkeitsvertrages, liegt keine über die Zeit der Einräumung der

Dienstbarkeit hinausgehende Bodenwertminderung vor, die eine allenfalls wiederaufgenommene land- und forstwirtschaftliche Nutzung der belasteten Liegenschaft erschweren würde (vgl. VwGH 31. 1. 2018, Ro 2016/15/0034).

Laut Nutzungsvertrag ist die Mieterin verpflichtet, nach Beendigung der Nutzung den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen. Dies geschah dann auch. Eine Bodenwertminderung ist somit nicht ersichtlich.

Die Bebauung mit der Windkraftanlage erhöhte vielmehr für die Zeit des Bestandes der Anlage und des Nutzungsvertrags den Grundstückwert, da ein bebautes Grundstück, das zufolge der Bebauung regelmäßig Mieterträge liefert, grundsätzlich wertvoller als ein unbebautes ist. Dass sich das Grundstück im Bauland befunden hätte und die Windkraftanlage einer anderen Bebauung im Wege gestanden wäre, lässt sich der Aktenlage nicht entnehmen.

Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft die Bf (vgl. VwGH 1. 6. 2006, 2003/15/0093).

Diese hat eine steuerfreie Bodenwertminderung konkret nicht einmal behauptet, geschweige dann nachgewiesen.

Hinsichtlich der im Beschwerdeverfahren erstmals festgestellten einmaligen Abfindung der ***16*** GmbH (Vertrag vom 26.4.2013) über 3.246,15 € netto betreffend zu verlegender Versorgungs-, Verbindungs- und Einspeiseleitungen für den „Windpark ***17*** III" ist das Finanzamt entsprechend der Verwaltungspraxis vorgegangen und hat in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend 70% dieses Betrags, also 2.272,31 €, im Rahmen der Vollpauschalierung als zusätzliche Einnahmen angesetzt.

Leitungsrechtspauschalierung

Gemäß § 107 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 EStG 1988 in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, 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 zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung beantragt wird.

Wie sich aus § 107 Abs. 3 EStG 1988 ergibt, bezieht sich diese Pauschalregelung auf die Nutzung von Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen insbesondere nach Maßgabe der Bestimmungen des Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetzes 2010, des Gaswirtschaftsgesetzes 2011 oder des Mineralrohstoffgesetzes.

Hingegen sind Zahlungen für Energieerzeugungsanlagen einschließlich damit zusammenhängende Zahlungen wie Lufttraumnutzungsrechte bei Windkraftanlagen von § 107 EStG 1988 nicht umfasst (vgl. Böck in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 107 Anm 73 m. w. N.).

Gemäß § 124b Z 334 EStG 1988 ist § 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988 (Bemessungsgrundlage im Falle der Regelbesteuerungsoption) auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des BGBl. I Nr. 62/2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten anzuwenden. Die Kundmachung des JStG 2018 erfolgte am 14. August 2018.

Betroffen sind alle Veranlagungsfälle, in denen zum 14. August 2018 keine rechtskräftige (Jahres)Veranlagung vorliegt. Dabei ist nicht bedeutsam, um welches Veranlagungsjahr es sich handelt oder ob eine Erklärung schon eingebracht wurde oder nicht (vgl. Böck in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 107 Anm 88).

Am 14. August 2018 war die Einkommensteuerveranlagungen nicht offen, da der rechtskräftige Einkommensteuerbescheid 2013 vom 15. Oktober 2014 vorlag.

Der neue Einkommensteuerbescheid 2013 datiert mit 6. März 2020, also lange nach dem 14. August 2018. § 124b Z 334 EStG 1988 zweiter Satzteil („... auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle...“) ist daher nicht anwendbar.

Da es sich um Zahlungen handelt, die vor dem 1. Jänner 2019 erfolgt sind, kommt auch die Regelung des § 124b Z 334 EStG 1988 erster Satzteil („... § 107 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 tritt mit 1. Jänner 2019 in Kraft und ist anzuwenden auf Zahlungen, die ab dem 1. Jänner 2019 erfolgen ...“) nicht zum Tragen.

§ 107 EStG 1988 ist daher im gegenständlichen Verfahren nicht anwendbar.

Wäre § 107 EStG 1988 anwendbar, so fällt die Zahlung für die Errichtung einer Windkraftanlage nicht unter diese Bestimmung.

Werbungskosten

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Das Finanzamt hat die Bf in der Beschwerdeentscheidung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass allfällige Werbungskosten von ihr nicht geltend gemacht worden sind.

Dessen ungeachtet hat die Bf in ihrem Vorlageantrag keine konkreten Werbungskosten angegeben, sondern lediglich ihre Angaben zur Vollpauschalierung der land- und

forstwirtschaftlichen Einkünfte (ohne Ansatz des für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlage erhaltenen Entgelts, aber mit Ansatz einer davon unabhängigen einmaligen Entschädigung für die Einräumung von Leitungsrechten) geändert.

Es ist auch von Amts wegen nicht ersichtlich, dass im Jahr 2013 Werbungskosten in Zusammenhang mit den vereinnahmten Bestandsentgelten angefallen wären.

Daher sind bei den Einnahmen in Zusammenhang mit der Nutzung des Grundstücks für den Betrieb einer Windkraftanlage keine Werbungskosten zu berücksichtigen.

Diese Einnahmen stellen zur Gänze Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

Bemessungsgrundlagen

Nach Ansicht der Bf hat das Finanzamt die Einkünfte in Zusammenhang mit der Nutzung des Grundstücks für den Betrieb einer Windkraftanlage doppelt angesetzt:

Damit ist die Bf hinsichtlich des angefochtenen Bescheids im Recht, da ein Betrag von 3.224,09 € im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Windradpacht) angesetzt, die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aber unverändert belassen wurde.

Es war, wie das Beschwerdeverfahren gezeigt hat, sowohl die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als auch die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zunächst unzutreffend und wurden auch im Beschwerdeverfahren divergierende Angaben gemacht.

Die Bf hat die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuletzt in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Jänner 2022 (unter Außerachtlassung des Nutzungsentgelts für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlage) mit 7.011,99 € angegeben, wobei gegenüber der Einkünfteermittlung im Vorlageantrag eine Korrektur des Ausmaßes der Pachtflächen erfolgt ist und der offenbare Übertragungsfehler bei den bezahlten Pachtzinsen berichtigt wurde.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht keine Einwände gegen den Ansatz von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. 7.011,99 € erhoben.

Teilweise Stattgabe der Beschwerde

Der angefochtene Bescheid erweist sich als rechtswidrig (Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG).

Der gegen ihn gerichteten Beschwerde ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO teilweise Folge zu geben.

Einkommensteuer 2013

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit		4.967,00 €
Bisher war vorgeschrieben		5.248,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Gutschrift in Höhe von		-281,00 €
Das Einkommen im Jahr 2013 beträgt		
Berechnung der Einkommensteuer		
Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft		7.011,99 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Details siehe angefochtener Bescheid und Beschwerdeentscheidung)		38.276,49 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		4.719,74 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		50.008,22 €
Sonderausgaben		
Renten und dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen		-1.874,16 €
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topf-Sonderausgaben), eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000,00 - 50.008,22) * (730,00 - 60) / 23.600 + 60$		-343,67 €
Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988		-163,60 €
Kirchenbeitrag		-400,00 €
Einkommen		47.226,79 €
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(47.226,79 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110$		14.715,15 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		14.715,15 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Pendlereuro		-18,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		14.352,15 €

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt: 0% für die ersten 620,00 € 6% für die restlichen 4.066,58 €		0,00 € 341,19 €
Einkommensteuer		14.693,34 €
Anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260)		-9.726,15 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988		-0,19 €
Festgesetzte Einkommensteuer		4.967,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung		
Festgesetzte Einkommensteuer		4.967,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		-5.248,00 €
Gutschrift		-281,00 €

Revisionsnichtzulassung

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da das Bundesfinanzgericht der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nämlich insbesondere dem Erkenntnis VwGH 30. 3. 2006, 2003/15/0062, und dem Erkenntnis VwGH 31. 1. 2018, Ro 2016/15/0034, folgt, ist eine Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 2. Oktober 2023